

COORDENADORES

Ricardo Mariz de Oliveira / Fernando Aurelio Zilveti
Rodrigo Maito da Silveira / José Maria Arruda de Andrade
Fabiana Carsoni Fernandes / Mara Eugênia Buonanno Caramico

**Anais do VIII Congresso Brasileiro
de Direito Tributário Atual
IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP**

**Desafios do
Sistema Tributário:
igualdade, legalidade e
repartição de encargos**



INSTITUTO BRASILEIRO
DE DIREITO TRIBUTÁRIO



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
Departamento de Direito
Econômico, Financeiro e Tributário

**Anais do VIII Congresso Brasileiro
de Direito Tributário Atual
IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP**

**Desafios do
Sistema Tributário:
igualdade, legalidade e
repartição de encargos**

COORDENADORES

Ricardo Mariz de Oliveira / Fernando Aurelio Zilveti
Rodrigo Maito da Silveira / José Maria Arruda de Andrade
Fabiana Carsoni Fernandes / Mara Eugênia Buonanno Caramico

**Anais do VIII Congresso Brasileiro
de Direito Tributário Atual**
IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP

Desafios do Sistema Tributário: igualdade, legalidade e repartição de encargos



INSTITUTO BRASILEIRO
DE DIREITO TRIBUTÁRIO



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
Departamento de Direito
Econômico, Financeiro e Tributário

São Paulo – 2023

© Vários autores
Todos os direitos desta edição reservados.



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Rua Padre João Manuel, 755 – 4º Andar
CEP 01411-001 – São Paulo – SP – Fone/WhatsApp: (11) 3105-8206
e-mail: ibdt@ibdt.org.br site: www.ibdt.org.br

Diretoria

Presidente: Ricardo Mariz de Oliveira
Vice-Presidente: Luís Eduardo Schoueri
Diretor Administrativo e Financeiro: Rodrigo Maito da Silveira
Diretores Executivos: Bruno Fajersztajn, Fernando Aurelio Zilveti,
Luís Flávio Neto e Martha Toribio Leão

Conselho Deliberativo: Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva, João Francisco Bianco, José Maria Arruda de Andrade, Leonardo Aguirra de Andrade, Mara Eugênia Buonanno Caramico, Michell Przepiorca Vieira, Paulo Victor Vieira da Rocha, Ricardo Maitto da Silveira, Salvador Cândido Brandão Junior e Victor Borges Polizelli.

Conselho Editorial Nacional: Fernando Aurelio Zilveti (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Humberto Ávila (Universidade de São Paulo/SP e Universidade Federal do Rio Grande do Sul/RS), João Francisco Bianco (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Luís Eduardo Schoueri (Universidade de São Paulo/SP), Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Universidade de São Paulo/SP), Ricardo Mariz de Oliveira (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Roberto Ferraz (Pontifícia Universidade Católica do Paraná/PR), Roberto Quiroga Mosquera (Universidade de São Paulo/SP) e Walter Piva Rodrigues (Universidade de São Paulo/SP).

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual (8 : 2021 : São Paulo, SP)
C759 Anais [recurso eletrônico] / 8º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP : Desafios do Sistema Tributário: igualdade, legalidade e repartição de encargos, 10, 11, 12 de maio de 2023 em São Paulo, SP.
Coordenadores: Ricardo Mariz de Oliveira, Fernando Aurelio Zilveti, Rodrigo Maito da Silveira, José Maria Arruda de Andrade, Fabiana Carsoni Fernandes, Mara Eugênia Buonanno Caramico – São Paulo, IBDT, 2023.

472 p. ; 16 x 23 cm.

ISBN 978-65-86252-68-2

1. Direito Tributário 2. Sistema Tributário 3. Igualdade 4. Legalidade Tributária 5. Planejamento Tributário 6. Supremo Tribunal Federal 7. Brasil 5. Instituto Brasileiro de Direito Tributário

I. Instituto Brasileiro de Direito Tributário II. Ricardo Mariz de Oliveira III. Fernando Aurelio Zilveti IV. Rodrigo Maito da Silveira V. José Maria Arruda de Andrade VI. Fabiana Carsoni Fernandes VII. Mara E. B. Caramico VIII. IBDT XI. Título.

DORIS 341.39

Índice para catálogo sistemático:

1. Direito Tributário : Brasil
2. Sistema Tributário : Brasil
3. Igualdade : Brasil
4. Legalidade Tributária : Brasil
5. Planejamento Tributário : Brasil
6. Supremo Tribunal Federal : Brasil

ANAIS DO VIII CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP

Desafios do Sistema Tributário: igualdade, legalidade e repartição de encargos

Coordenadores

Ricardo Mariz de Oliveira / Fernando Aurelio Zilveti

Rodrigo Maito da Silveira / José Maria Arruda de Andrade

Fabiana Carsoni Fernandes / Mara Eugênia Buonanno Caramico

Datas: 10 a 12 de maio de 2023

PROGRAMA

10/05/2023

8h15 – Cerimônia de abertura

Celso Fernandes Campilongo

Ricardo Mariz de Oliveira

Marcelle Ragazoni Carvalho Ferreira

8h30 – 1º Painel: A igualdade na Constituição e na repartição de encargos tributários

Presidente: Gabriela Lemos

Palestrante: Humberto Bergmann Ávila

Palestrante: Luís Eduardo Schoueri

Palestrante: Tercio Sampaio Ferraz Junior

Palestrante: Misabel Abreu Machado Derzi

10h40 – 2º Painel: Igualdade e mínimo existencial

Presidente: Alexandre Nishioka

Palestrante: Adriana Reis de Albuquerque

Palestrante: Fernando Aurelio Zilveti

Palestrante: Fabiana Del Padre Tomé

Palestrante: Paulo Victor Vieira da Rocha

14h00 – 3º Painel: Segurança jurídica e igualdade

Presidente: Nina Pencak

Palestrante: Daniella Zagari

Palestrante: Leandro Paulsen

Palestrante: Fernanda Donnabella Camano

Palestrante: Leonardo Branco

15h45 – 4º Painel: Reforma Tributária – regressividade e adequada repartição dos encargos

Presidente: Lina Braga Santin Cooke

Palestrante: Leonardo Alvim

Palestrante: Heleno Taveira Tôrres

Palestrante: Valter de Souza Lobato

Palestrante: Pilar Coutinho Elói

17h25 – 5º Painel: Debates e propostas para aprimoramento da legislação do imposto de renda

Presidente: João Francisco Bianco

Palestrante: Ana Cláudia Akie Utumi

Palestrante: Elidie Palma Bifano

Palestrante: Victor Borges Polizelli

Palestrante: Gustavo Haddad

11/05/2023

8h30 – 6º Painel: Estado de Direito e legalidade tributária / Tensões entre autorização legislativa (legalidade) e disputas judiciais conceituais (formalismo) no STF

Presidente: Tércio Chiavassa

Palestrante: Cleucio Santos Nunes

Palestrante: João Maurício Adeodato

Palestrante: Paulo Cesar Conrado

Palestrante: Clara Gomes Moreira

10h15 – 7º Painel: Legalidade e liberdade no planejamento tributário

Presidente: Durval Araújo Portela Filho

Palestrante: Carlos Henrique de Oliveira

Palestrante: Luis Flávio Neto

Palestrante: Martha Toribio Leão

Palestrante: Ricardo Mariz de Oliveira

Palestrante: Sergio André Rocha

14h00 – 8º Painel: Legalidade, solidariedade responsabilidade tributária

Presidente: José André Wanderley Dantas de Oliveira

Palestrante: Hugo de Brito Machado Segundo

Palestrante: Fabiana Carsoni Fernandes

Palestrante: José Eduardo Soares de Melo

Palestrante: Roberto Quiroga Mosquera

15h55 – 9º Painel: Capacidade contributiva x Cooperação entre fisco e contribuintes

Presidente: Rafael Korff Wagner

Palestrante: Arthur Maria Ferreira Neto

Palestrante: Bruno Fajersztajn

Palestrante: Luciana Aguiar

Palestrante: Cláudia Lúcia Pimentel Martins da Silva

17h25 – 10º Painel: Debates e projeções sobre a pauta de casos tributários do STF

Presidente: Hugo Leal

Palestrante: Paulo Rosenblatt

Palestrante: Tatiana Midori Migiyama

Palestrante: Ricardo Maitto da Silveira

Palestrante: João Dácio Rolim

12/05/2023

8h30 – 11º Painel: Desafios da não cumulatividade na tributação sobre o consumo: ICMS e ISS

Presidente: Felipe Renault

Palestrante: Edvaldo Pereira de Brito

Palestrante: Mara Eugênia Buonanno Caramico

Palestrante: Paulo Ayres Barreto

Palestrante: Roque Antonio Carrazza

10h25 – 12º Painel: Desafios da não cumulatividade na tributação das receitas: PIS e COFINS

Presidente: Bruno R. Teixeira de Lima

Palestrante: André Mendes Moreira

Palestrante: Gustavo Brigagão

Palestrante: Tácio Lacerda Gama

Palestrante: Thais De Laurentiis

14h00 – 13º Painel: Anterioridade, estabilidade, retroatividade e segurança jurídica

Presidente: Thais de Barros Meira

Palestrante: Marco Aurélio Greco

Palestrante: Rodrigo Maito da Silveira

Palestrante: Tathiane dos Santos Piscitelli

Palestrante: André Folloni

15h55 – 14º Painel: Eficácia e efetividade das decisões judiciais

Presidente: Marcos Shigeo Takata

Palestrante: Maysa de Sá Pittondo Deligne

Palestrante: Vanessa Pereira Rodrigues Domene

Palestrante: Renato Lopes Becho

Palestrante: Marcos Livio Gomes

17h25 – 15º Painel: Debates sobre precedentes recentes dos tribunais superiores envolvendo o ITBI

Presidente: Ludmila Oliveira

Palestrante: Alberto Macedo

Palestrante: Caio Augusto Takano

Palestrante: Carlos Augusto Daniel Neto

Palestrante: Fabio Pereira da Silva

Sumário

Programa do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual.....	5
---	----------

Apresentação	15
---------------------------	-----------

1º Painel

A igualdade na Constituição e na repartição de encargos tributários

Igualdade na Constituição e na Repartição dos Encargos Tributários: o Princípio da Isonomia na Competência Tributante dos Entes Federais	19
TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR	

2º Painel

Igualdade e mínimo existencial

Tributação e Igualdade à Luz das Decisões do STF: a Caminho da Agenda 2030 da ONU?	27
ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA / TATYANA CHIARI PARAVELA	

Tributação, Desigualdade de Gênero e a Não Incidência da Contribuição Previdenciária sobre o Salário-maternidade (Tema 72 da RG): Aspectos de interesse	37
ADRIANA REIS DE ALBUQUERQUE	

Igualdade, Mínimo Existencial e Pensão Alimentícia – ADI n. 5.422/DF .	43
FERNANDO AURELIO ZILVETI	

Extensão de Licença-maternidade e Salário-maternidade quando Mãe e/ou Bebê são Hospitalizados – ADI n. 6.327	55
FABIANA DEL PADRE TOMÉ	

3º Painel

Segurança jurídica e igualdade

A Coisa Julgada Tributária e os Julgamentos dos Temas n. 881 e n. 885 ..	63
FERNANDA DONNABELLA CAMANO	

Os Efeitos do Silêncio: o Caso do IPI-Revenda de Produtos Importados .	70
LEONARDO BRANCO	

4° Painel

Reforma Tributária – regressividade e adequada repartição dos encargos

Reforma Tributária sobre o Consumo: a Adoção da Isenção Personalizada como Política Fiscal Mais Eficiente para Diminuição da Regressividade .	79
LINA BRAGA SANTIN COOKE	

A Não Cumulatividade do IPI: uma Promessa Nunca Cumprida!.....	95
VALTER DE SOUZA LOBATO / VINÍCIUS ANDRE DE OLIVEIRA SOARES	

Regressividade Tributária: Soluções Possíveis e Impossíveis no Debate sobre a Reforma Tributária.....	111
PILAR COUTINHO ELÓI / SHIRLEY ALEXANDRA FERREIRA / GABRIEL ALMEIDA VIANA	

5° Painel

Debates e propostas para aprimoramento da legislação do imposto de renda

Breves Anotações sobre a Declaração Consolidada de Grupos no Brasil..	129
ELIDIE PALMA BIFANO	

6° Painel

Estado de Direito e legalidade tributária / Tensões entre autorização legislativa (legalidade) e disputas judiciais conceituais (formalismo) no STF

Os Principais Casos de Iniquidade Tributária na Jurisprudência Recente do STF: o Embate entre Efetividade Constitucional e Formalismo Processual.....	139
CLEUCIO SANTOS NUNES	

Epistemologicamente, são Tensões entre o Texto e a Decisão Concreta. Este Título se entende melhor dentro do Tema Geral.....	151
JOÃO MAURÍCIO ADEODATO	

Estado de Direito e Legalidade Tributária: Tensões entre Autorização Legislativa (Legalidade) e Disputas Judiciais Conceituais (Formalismo) no STF.....	157
JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE	

7º Painel

Legalidade e liberdade no planejamento tributário

Os Limites do Pejotismo da Perspectiva da Liberdade Econômica e da Simulação.....	167
CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA	

A Flexibilização da Legalidade na Jurisprudência Atual do Supremo Tribunal Federal e os seus Efeitos para o Planejamento Tributário	177
MARTHA LEÃO	

Legalidade e Liberdade no Planejamento Tributário – Repercussões da ADI n. 2.446/DF	193
RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA	

Da Teoria ao Fato: Reorientando os Debates sobre os Limites do Planejamento Tributário	200
SERGIO ANDRÉ ROCHA	

8º Painel

Legalidade, solidariedade e responsabilidade tributária

Responsabilidade Tributária Solidária de Sociedades Integrantes de Grupos Econômicos de Fato: Uma Análise dos Pressupostos Utilizados pelos Tribunais Regionais Federais	207
JOSÉ ANDRÉ WANDERLEY DANTAS DE OLIVEIRA / CLÁUDIA CAUANA DE SIQUEIRA	

Algumas Notas sobre a Responsabilidade Tributária.....	219
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO	

Responsabilidade Tributária de Marketplaces pelo ICMS: Contexto e Limites.....	224
FABIANA CARSONI FERNANDES	

ICMS – Responsabilidade Tributária do Substituído na Falta de Pagamento pelo Substituto (Art. 426-A – RICMS/SP).....	239
JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO	

9º Painel

Capacidade contributiva x Cooperação entre fisco e contribuintes

O Esgotamento do Sistema de Imposição de Multas Tributárias no Brasil. Algumas Proposições para a Evolução e a Moderação feita pelo STF enquanto não há Mudanças Legislativas	253
BRUNO FAJERSZTAJN	

10º Painel

Debates e projeções sobre a pauta de casos tributários do STF

PIS e Cofins sobre a Receita de Locação de Bens Móveis e Imóveis (Temas n. 630 e n. 684 da Repercussão Geral): a Ressurgente Discussão do Conceito Constitucional de Receita.....	267
PAULO ROSENBLATT	

Inclusão/Exclusão do ISS, do PIS, da Cofins e do Crédito Presumido do ICMS na Base de Cálculo do PIS e da Cofins	281
TATIANA MIDORI MIGIYAMA	

O Princípio da não Discriminação (Tratamento Nacional) e a Contribuição Social sobre <i>Royalties</i> (Cide-royalties). Interação entre o Direito Internacional Público e a Ordem Constitucional Interna	295
JOÃO DÁCIO ROLIM	

11º Painel

Desafios da não cumulatividade na tributação sobre o consumo: ICMS e ISS

ISS Construção Civil (Subempreitadas).....	305
EDVALDO BRITO	
O Julgamento da ADC n. 49 pelo Supremo Tribunal Federal e seus Impactos frente à Modulação tal qual Estabelecida	314
MARA EUGÊNIA BUONANNO CARAMICO	

12º Painel

Desafios da não cumulatividade na tributação das receitas: PIS e Cofins

A Modulação dos Efeitos do Julgado do Supremo Tribunal Federal e a sua Relação com a Eficácia do Título Executivo Judicial	327
BRUNO RODRIGUES TEIXEIRA DE LIMA	

Os Contornos da não Cumulatividade do PIS e da Cofins à Luz da Jurisprudência do STF	337
GUSTAVO BRIGAGÃO / GUSTAVO REIS	

Créditos de PIS/Cofins e Proteção ao Meio Ambiente: Comentários ao Tema 304 do STF com a Guinada em Prol da Sustentabilidade	350
THAIS DE LAURENTIIS	

13º Painel

Anterioridade, estabilidade, retroatividade e segurança jurídica

Mecanismos de Neutralização no Reconhecimento de Receitas Incertas (CPC 47) e Garantia da Aplicação do Sobreprincípio da Segurança Jurídica	365
THAIS DE BARROS MEIRA / ANA CAROLINA PEREIRA DE MELLO	

A Aplicação do Princípio da Anterioridade na Majoração Indireta de Tributos.....	373
RODRIGO MAITO DA SILVEIRA / ANA PAULA CHAVES	

O Diferencial de Alíquotas de ICMS e a Questão da Anterioridade Tributária.....	383
ANDRÉ FOLLONI	

14º Painel

Eficácia e efetividade das decisões judiciais

Aderência dos Precedentes Judiciais no Processo Administrativo Tributário no Âmbito Federal	395
MAYSA DE SÁ PITTONDO DELIGNE	

Aderência dos Precedentes Judiciais no Processo Administrativo Tributário.....	406
VANESSA PEREIRA RODRIGUES DOMENE	

Segurança Jurídica e Desenvolvimento: o Brasil Precisa de uma Reforma do Processo Tributário?	420
MARCUS LIVIO GOMES / EDUARDO SOUSA PACHECO CRUZ SILVA	

15º Painel

Debates sobre precedentes recentes dos tribunais superiores envolvendo o ITBI

Dimensionamento e Arbitramento da Base de Cálculo do ITBI: Perspectivas Jurisprudenciais	435
CAIO AUGUSTO TAKANO / THIAGO MARINI	

O ITBI sobre Transferência de Bens para Fundos de Investimento Imobiliários	444
CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO	

A Imunidade Incondicionada do ITBI e o Castigo de Sísifo: Reflexões sobre o Julgamento do Tema n. 796 do STF.....	458
FABIO PEREIRA DA SILVA	

Prêmio “Ruy Barbosa Nogueira”

A Necessidade da Definição de um Sistema Tributário Adequado aos Princípios Consagrados na Ordem Constitucional: para uma Reforma que atenda à Repartição de Encargos.....	479
RAPHAELA CONTE	

Solução de Consulta n. 20/2022 da Secretaria de Fazenda de São Paulo: uma Análise do Posicionamento dos Municípios a Respeito da Incidência do ISS sobre os Honorários de Sucumbência.....	495
REBECA PECCIA DA SILVA	

Apresentação

Desde o início deste século, o IBDT organiza seus congressos de direito tributário, anualmente, alternando o eixo científico, entre as perspectivas nacional e internacional. Os congressos já se tornaram uma tradição no calendário acadêmico do país. O Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual chega, assim, à sua oitava edição, numa parceria com a AJUFE, a AJUFESP e o DEF-FD-USP. Celebramos, com esta publicação dos *Anais do Congresso*, o sucesso de mais uma empreitada.

A publicação agora trazida à público registra o que foi debatido nos dias em que se deu o VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual. A coordenação científica colecionou artigos dos congressistas. Os *papers* compilados nesta publicação refletem o pensamento científico dos autores, sobre temas atuais em discussão no cenário nacional da tributação.

Estes *Anais* têm o mesmo eixo metodológico do Congresso, com foco na igualdade na tributação, na legalidade e na repartição de encargos. O eixo escolhido pela Comissão Científica do Congresso se prestou a convidar os expositores a refletir sobre o que se diz no direito comparado, por “expressão do direito tributário”, numa alusão à jurisprudência dos tribunais superiores.

Da leitura dos textos ora publicados é possível constatar a preocupação dos autores com o que as cortes superiores decidem em matéria tributária, na aplicação da Constituição e da lei aos casos que lhes são apresentados. Daí a importância do estudo de caso para o ensino do direito. Adequar a norma ao fato é o fardo de quem interpreta, dizer o que se decide.

Analisar, afinal, o que foi adequado, dito e decidido, sobre a igualdade, legalidade e repartição de encargos, pela jurisprudência, em confronto com a doutrina, os *Anais do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual* registraram nesta publicação, graças ao esforço reducionista de seus autores.

Inverno de 2023.

Os Coordenadores

VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual

IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP

1º Painel

**A igualdade na Constituição e na
repartição de encargos tributários**

Igualdade na Constituição e na Repartição dos Encargos Tributários: o Princípio da Isonomia na Competência Tributante dos Entes Federais

Tercio Sampaio Ferraz Junior

Professor Titular aposentado da Universidade de São Paulo. Professor de Direito na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Advogado.

Admitindo-se que os princípios fundamentais constituem primariamente o ato constituinte e o princípio federativo é um deles, deixar de observá-lo é negar-se como poder constituinte. Atos tendentes a abolir o princípio federativo são atos normativos inexistentes quanto à sua eficácia e anticonstitucionais quanto à normatividade. Não são propriamente inconstitucionais, mas contra a Constituição, isto é, emanados fora do âmbito de legitimidade constituído originariamente. A força de alguns destes princípios é tal que o próprio constituinte originário estabelece, para sua violação, regras sancionadoras que autorizam a intervenção da União nos Estados e destes em Municípios. Aliás, só assim se explica, no seio de uma Federação, esta fórmula esdrúxula da intervenção que, aparentemente, fere a ideia de Federação, como faz ver, entre outros Hans Kelsen (*La giustizia costituzionale: l'esecuzione federale*. Milão, 1981:76 ss).

É importante notar que o Sistema Tributário Nacional é estruturado como meio organizacional da própria Federação. E nele se insere a classificação dos tributos, a partir do que é feita a partilha da competência impositiva.

Note-se que a discriminação constitucional de competências em matéria de exações qualificadas condicionalmente (impostos, taxas, contribuição de melhoria) especifica a materialidade a partir da qual poderão ser instituídas exações compulsórias, havendo ainda uma cláusula constitucional genérica para o campo residual (art. 154, I, da CF), exercendo a relevante função de atribuir a cada pessoa política uma fração do universo possível de incidências. Já em matéria de contribuições, na atribuição de competência a Constituição adota o critério de instituição de finalidades. Em termos de sistema tributário constitucional, não se trata, pois, de mera classificação (teórica), mas de princípio constitucional de organização, próprio da Federação, que, como tal, prevalece perante a legislação infraconstitucional.

Pertinente e aguda, nesse sentido, a observação do Ministro Celso de Mello (RTJ – 151/833):

“A Constituição do Brasil, ao institucionalizar o modelo federal de Estado, perfilhou, a partir das múltiplas tendências já positivadas na experiência constitucional comparada, o sistema do federalismo de equilíbrio, cujas bases repousam na necessária igualdade político-jurídica entre as unidades que compõem o Estado Federal.

Desse vínculo isonômico, que parifica as pessoas estatais dotadas de capacidade política, deriva, como uma de suas consequências mais expressivas, a vedação – dirigida a cada um dos entes federados – de instituição de imposto sobre o patrimônio, a renda e os serviços, uns dos outros.”

Na Constituição atual, a atribuição à lei complementar de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nela, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (art. 146, *a*), reporta-se a uma sistematização de tributos discriminados na própria Constituição. Menção especial merecem, nesse sentido, os arts. 145, 148 e 149.

A sistematização de tributos, na própria Constituição, decorre de princípios. Não se trata de sua definição, atribuída à Lei Complementar, mas de seu condicionamento principiológico. Este condicionamento ora tem a ver com direitos e garantias individuais “de índole jurídico-tributária”, ora com consequências derivadas do “sistema do federalismo de equilíbrio”.

Discute-se a hipótese de discriminação, para efeitos de concessão de benefícios fiscais.

O princípio geral (organizacional) que norteia a repartição de competência entre as entidades componentes do Estado federal é o da predominância de interesses (geral ou nacional para a União, regional para Estados e local para Municípios). Na CF, para discernir entre os interesses recorre-se ao sistema de enumeração exaustiva de poderes que vigora também para a repartição de rendas tributárias, com competência residual para a União (arts. 145 a 162). Adota-se, na verdade, um sistema complexo que busca realizar o equilíbrio federativo, combinando a enumeração com áreas comuns (art. 23), setores concorrentes e competências suplementares (José Afonso da Silva. *Curso de direito constitucional positivo*. 32. ed. São Paulo, p. 418 e 419).

A discriminação de rendas “constitui um dos aspectos nucleares da disciplina jurídica do Estado federal” (José Afonso da Silva. *Curso de direito constitucional positivo*. 32. ed. São Paulo, p. 608). Embora não se confunda com o sistema tributário, na CF a discriminação de rendas combina a outorga de competência tributária exclusiva, por fonte, com o sistema de participação no produto da receita tributária de entidade de nível de interesse mais amplo. A discriminação pela fonte indica o tributo, a pelo produto, a repartição de receita.

A discriminação pela fonte tem uma importante consequência, referente à invasão de áreas reservadas a um ente federal por outro. Não se trata, por exemplo, de questão a que se refere o art. 154-I, que o STF já decidiu ser norma destinada ao legislador ordinário e não ao constituinte derivado. Não se trata, pois, de saber se contribuições, de competência da União, podem ter fatos geradores de imposto, como a renda, também de competência da União ou se duas contribuições podem ter a mesma base de cálculo (problema discutido e resolvido afirma-

tivamente na Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 1 – DF, RTJ 156/736), mas de se o poder derivado pode alterar características principiológicas constitucionais de um tipo de contribuição, permitindo que a União invada o terreno de fontes reservadas aos outros entes federados. Ou, de outra forma, alterar aquelas características de tal modo que, por se tratar, nominalmente, ainda de contribuição, contornar os efeitos da discriminação de rendas pelo produto.

De outra banda, conforme o art. 150, § 6º, da CF, qualquer isenção a impostos só pode ser concedida mediante lei estadual específica. Esta reserva de lei estadual, quando ocorra com repercussões interestaduais, teria sido, porém, exclusivamente excepcionada, na mesma disposição, em favor dos convênios. Em outras palavras, não podem os estados isentar de impostos situações ou contribuintes de modo a alcançar validamente contribuintes de outros estados, salvo havendo convênio estabelecido no âmbito do Confaz que autorize a concessão de tais benefícios.

Esse ponto até merece consideração mais detalhada. A interpretação de que a Constituição, ao estabelecer deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal para a concessão de incentivos que tenham por base e reduzam ou eliminem o ônus do imposto, a cumulação das condições, exigiria a deliberação na forma de convênio e por unanimidade decisória conduzia a formas de concessão de benefício que, sob a justificativa de favorecer a homogeneidade alargada da Federação (também Municípios) e a economia de todos os Estados-membros, na verdade desequilibra a relação econômica entre as unidades federadas, na medida em que engessam e solidificam as desigualdades ao emperrar as mudanças. Isso porque, com fundamento no princípio da homogeneidade entendido como o primado da unanimidade (razão única, razão suprema, não divergente) acabava-se por desprezar a diferença e o dever de compreender as razões dos outros que informam a Federação solidária. Essa previsão: convênio e unanimidade, na LC n. 24/1975, originariamente concebida nos quadros da Constituição autoritária (1969), acabou sendo superada, de forma adequada ao Estado Democrático de Direito, com a LC n. 160/2017, art. 2º.

Mas isso afeta, na verdade, o modo como o autônomo se insere na igualdade de todos: um autônomo num universo de iguais cria uma tensão inusitada entre ser igual e ser diferente.

O caráter problemático do tema aí subentendido está no modo de lidar com a igualdade como algo diferente de identidade. O idêntico reduz o plúrimo ao único ($A=B$, $B=C$, então $C=A$). A igualdade supõe uma identidade parcial, pois parte da diversidade e busca semelhanças. O dever de igualdade significa, assim, perceber na diversidade alguma semelhança, a partir de um determinado ponto de vista, abstração feita dos demais: igualdade exige sempre *um tertium comparationis*. Por isso, toda igualdade é sempre relativa ($A=B$ na medida em que A e B compartilham C). E aí reside a base para a busca de uma razoabilidade das justi-

ficações (ainda que o risco de um subjetivismo niilista não se possa afastar inteiramente).

Por exemplo: (i) partir do princípio constitucional de igualdade deve significar postular um tratamento desigual das diferenças; é a construção de igualdades de fato mediante diferenciações ou desigualações jurídicas (proteção da mulher, direito das crianças e adolescentes, proteção aos deficientes, aos idosos etc.). Ou (ii) considerar os direitos a prestações expressas para os diferentes como especificações da igualdade substancial entre todos (um modo de ver amparo à velhice, privilégios aos deficientes, as chamadas prioridades, como formas de “igualá-los” na medida das suas diferenças).

Nessa segunda hipótese (ii), o recurso à razoabilidade implica a aceitação prática da máxima: se não há razão para permitir um tratamento diferente, então prevalece o tratamento igual (supremacia da diferença ou igualdade *a contrario sensu*).

Na primeira (i), a aceitação da máxima seguinte: se há razão suficiente para um tratamento desigual, prevalece o tratamento desigual (supremacia da diferença ou exclusão positiva da igualdade).

Num concerto de compatibilização entre planos nacionais e regionais de desenvolvimento, não se exclui do art. 3º, III, que determina serem objetivos fundamentais da República “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, ou do art. 170, VII, que instaura como princípio da Ordem Econômica a “redução das desigualdades regionais e sociais”. Não se ignora que o incentivo regional pode desestimular a realização de investimento em local mais adequado em termos de custo, o que poderia ser considerado como uma ineficiência econômica. Nada obstante, a função indutora do incentivo regional é exatamente direcionar investimentos para certos locais que deles necessitem. E, no caso brasileiro, trata-se de objetivo imposto pela própria Constituição, ao fixar a diretriz de reduzir as desigualdades regionais e sociais, que constitui inclusive princípio da ordem econômica (CF, arts. 3º, III e 170, VII). Vale dizer, por imposição constitucional, a busca da máxima eficiência econômica deve ser ponderada em face da necessidade de desenvolvimento equilibrado do país, o que justifica a competição fiscal em matéria de ICMS.

É, pois, na Constituição, sobretudo na discriminação de rendas, que se percebe a nítida tendência para um federalismo solidário – a identidade de destinos, pela comunicação fecunda de recursos, donde federalismo cooperativo –, espelhado, mormente, na cooperação financeira por meio de regras capazes de regular o inter-relacionamento resultante do exercício da competência tributária de uma entidade no de outra, conforme três modalidades básicas: a participação em impostos de receita partilhada segundo a capacidade da entidade beneficiada (CF, art. 158, II, III, IV e seu parágrafo único) e a participação em fundos (CF, art. 159). O federalismo solidário exige esta cooperação, mas num certo sentido a transcende.

O federalismo solidário exige, pois, como condição de efetividade, a cooperação entre os entes federados, tanto no sentido vertical quanto no horizontal. Esta cooperação, embora à primeira vista faça pensar numa espécie de contrato federado, a presidir as relações entre as unidades, tem um outro fundamento. Na verdade, no contexto do federalismo solidário, ela não tem uma natureza contratual. Isto porque as relações individuais entre as entidades que compõem a Federação, cujo objetivo deve ser o fomento das finalidades comuns, têm um sentido jurídico-político que as transcende.

Ora, justamente na linha do federalismo cooperativo agasalhado pela Constituição, o que se sublinha é, assim, o princípio estrutural da ficção da extraterritorialidade.

Da discriminação temporal entre os benefícios fiscais existentes quando da promulgação da Constituição Federal de 1988 e os benefícios fiscais concedidos posteriormente.

Discute-se, nessa linha, para efeitos de concessão de benefícios fiscais no âmbito da ZFM, a hipótese de discriminação entre leis estaduais anteriores e posteriores à promulgação da Constituição Federal.

Lembre-se, inicialmente, que a CF/1988, na tradição de Constituições anteriores, prevê, ao final do texto constitucional, um Ato de Disposições Constitucionais Transitórias, contendo normas destinadas a disciplinar situações jurídicas pendentes quando se transita de um regime antigo a um novo. É desse trânsito que se fala com a expressão “transitório”. Não são normas autônomas, mas vinculadas à nova ordem. Nesse sentido introduzem particularidades na disciplina explícita ou implícita da nova ordem veiculada no corpo constitucional, por meio de normas referentes à transição entre a velha e a nova ordem. Por consequência são normas submetidas a um exaurimento progressivo ou instantâneo, pela superveniência da situação concreta por elas prevista ou de prazo nelas determinado, quando se esgota sua eficácia.

Salvo, porém, esse exaurimento, suas normas tratam de normas constantes do corpo constitucional, quer complementando-as, quer antecipando futuras disposições legais, quer estabelecendo exceções temporais a seus dispositivos.

No caso – art. 40 –, trata-se de disposição transitória, de natureza constitucional, que vale pelo prazo estipulado, ao final do qual deixará de ter eficácia. O que, obviamente, significa que, necessariamente, a ZFM há de existir com suas características próprias, conforme delineadas na legislação recebida. A garantia constitucional de manutenção com tais características prevalece temporariamente contra as regras permanentes, até o exaurimento do prazo, quando desaparecerá.

Nesses termos, não cabe uma leitura “conforme” para a legislação recebida ali onde uma exceção temporal é constitucionalmente estabelecida. Nesse sentido, não é uma lei interna do estado federado que sustenta e promove, unilateralmente, um regime diverso da isenção para o ICMS, mas é o próprio art. 40 do

ADCT que autoriza que produtos, quando da zona franca saírem para qualquer ponto do território nacional, estão isentos.

Nesse quadro é, portanto, que se insere o alcance temporal do art. 40 do ADCT. Ao manter a Zona Franca de Manaus com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, a partir da promulgação da Constituição, também se determina que (parágrafo único) somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus. Tendo excepcionado e garantido o direito ao Estado do Amazonas de continuar outorgando incentivos fiscais independentemente de Convênios, reconhece-se uma continuidade, não se sustentando, portanto, qualquer distinção, para efeitos de concessão de benefícios fiscais no âmbito da ZFM, entre leis estaduais anteriores e posteriores à promulgação da Constituição Federal.

VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual

IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP

2º Painel
Igualdade e mínimo existencial

Tributação e Igualdade à Luz das Decisões do STF: a Caminho da Agenda 2030 da ONU?

Alexandre Naoki Nishioka

Professor Doutor de Direito Tributário da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo – FDRP/USP. Doutor em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – FD/USP. Ex-conselheiro do CARF (2008-2015). Sócio de Nishioka & Gaban Advogados.

Tatyana Chiari Paravela

Mestra e Bacharela em Direito pela Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo – FDRP/USP. Advogada em Nishioka & Gaban Advogados.

1. Introdução

Nos anos 1970, nos Estados Unidos, a então advogada Ruth Bader Ginsburg e seu marido, advogado tributarista, no caso *Charles E. Moritz vs. Commissioner of Internal Revenue*, defenderam a dedução da base de cálculo do imposto de renda dos custos em que Moritz, solteiro, incorria por cuidar de sua mãe incapacitada e dependente. Naquela época, a lei somente permitia a dedução para mulheres, viúvos, divorciados e para homens cujas esposas estivessem incapacitadas ou internadas. Por esse motivo, o Internal Revenue Service glosou a dedução por entender que, sendo solteiro, Moritz não cumpria os requisitos previstos em lei¹.

Ao apresentar a defesa, os advogados argumentaram que a lei era conflitante com a cláusula de proteção igualitária da Constituição dos Estados Unidos, uma vez que Moritz teria direito à dedução se fosse mulher, e que não haveria base racional para a diferença de tratamento entre homens e mulheres nesse caso. Dessa forma, sustentou-se que impedir a dedução constituiria discriminação de gênero e uma negação inconstitucional da proteção igualitária em violação à Décima Quarta Emenda à Constituição dos Estados Unidos².

A proteção prevista na Décima Quarta Emenda da Constituição estadunidense acolhe, em linhas gerais, o princípio da igualdade. De modo específico, conforme foi possível observar do mencionado julgado, essa cláusula pode ser aplicada também para fins de igualdade da tributação. Nesse sentido, essa igualdade já era uma previsão contida de forma mais explícita no artigo 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789³, de acordo com o qual,

¹ CHARLES E. Moritz, Petitioner-appellant, v. Commissioner of Internal Revenue, Respondent-appellee. *Justia US Law*, 22 Nov. 1972. Disponível em: <https://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/469/466/79852/>. Acesso em: 31 maio 2023.

² CHARLES E. Moritz, Petitioner-appellant, v. Commissioner of Internal Revenue, Respondent-appellee. *Justia US Law*, 22 Nov. 1972. Disponível em: <https://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/469/466/79852/>. Acesso em: 31 maio 2023.

³ NAÇÕES UNIDAS. *Declaração Universal dos Direitos Humanos*. Adotada e proclamada pela Assem-

“Para a manutenção do poder público e para o custeio da administração é absolutamente necessária uma contribuição de todos: essa contribuição deve ser igualmente repartida entre todos os cidadãos do Estado na proporção do seu patrimônio”. Desse dispositivo não se extrai apenas o princípio da igualdade, mas também o princípio da capacidade contributiva, sendo este corolário daquele⁴.

No Brasil não é diferente, já que o princípio da igualdade está disposto no *caput* do art. 5^o da Constituição Federal de 1988. Se já não bastasse o princípio da igualdade exposto de forma geral, o art. 150, II⁶, também da CF/1988, disciplina o princípio da igualdade em matéria tributária. Nesse contexto, salienta-se que a igualdade se diferencia da identidade, porque a igualdade é sempre relativa, devendo existir um “critério de comparação constitucionalmente justificado”⁷. Além disso, é necessário extrair do princípio da igualdade seu conteúdo concreto, tendo em vista que esse princípio pode se apresentar como uma cláusula geral vaga. Pensando nisso, serão analisadas algumas decisões recentes do Supremo Tribunal Federal a fim de verificar como têm caminhado as discussões em torno da tributação e igualdade.

Para tanto, o desdobramento se dará do seguinte modo: inicialmente, buscar-se-á compreender as razões utilizadas pelo Supremo na decisão prolatada na ADI n. 5.422, que afastou a incidência do imposto de renda sobre valores decorrentes do direito de família percebidos pelos alimentados a título de alimentos ou de pensões alimentícias. Após, procurar-se-á entender os fundamentos que pautaram o tema n. 72 do STF, de acordo com o qual é inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário-maternidade. Em seguida, analisar-se-ão os motivos que embasaram a decisão proferida na ADI n. 6.327/DF, que trata da possibilidade de extensão de licença-maternidade e salário-maternidade quando mãe e/ou bebê são hospitalizados.

bleia Geral das Nações Unidas (Resolução 217 A III) em 10 de dezembro de 1948. Paris: ONU, 1948. Disponível em: <https://www.unicef.org/brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos>. Acesso em: 31 maio 2023.

⁴ TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 515-527, p. 517-519.

⁵ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]” (BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988).

⁶ “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” (BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988).

⁷ SCHOUBERT, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 353-354.

2. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.422/DF: a não incidência do IRPF sobre a pensão alimentícia

A Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.422/DF⁸, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, teve como objeto a análise da constitucionalidade da incidência do imposto de renda sobre valores percebidos a título de alimentos ou de pensão alimentícia, sendo impugnados o art. 3º, § 1º, da Lei n. 7.713/1988⁹, bem como os arts. 4º e 46 do Decreto n. 9.580/2018¹⁰ e os arts. 3º, *caput* e § 1º, e 4º do Decreto-lei n. 1.301/1973¹¹.

Nos termos do voto vencedor, os alimentos ou pensão alimentícia oriundos do direito de família não são renda nem provento de qualquer natureza do credor dos alimentos, mas tão somente montantes retirados dos rendimentos, isto é, acréscimos patrimoniais, recebidos pelo alimentante para serem dados ao alimentado, de modo que, para o alimentante, os valores recebidos representam apenas uma entrada de valores.

O voto vencedor sustentou também que a legislação impugnada provoca a ocorrência de *bis in idem*, o que viola o texto constitucional, tendo em vista que “o recebimento de renda ou de provento de qualquer natureza pelo alimentante, dos

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.422/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, *DJe* 23.08.2022.

⁹ “Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. [...] § 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados” (BRASIL. *Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988*. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1988).

¹⁰ “Art. 4º Na hipótese de rendimentos percebidos em dinheiro a título de alimentos ou pensões em cumprimento de acordo homologado judicialmente ou de decisão judicial, inclusive alimentos provisionais ou provisórios, verificada a incapacidade civil do alimentado, a tributação será feita em seu nome pelo tutor, pelo curador ou pelo responsável por sua guarda. Parágrafo único. Opcionalmente, o responsável pela manutenção do alimentado poderá considerá-lo seu dependente e incluir os rendimentos deste em sua declaração, ainda que em valores inferiores ao limite da primeira faixa da tabela progressiva anual. [...] Art. 46. São tributáveis os valores percebidos, em dinheiro, a título de alimentos ou de pensões, em cumprimento de decisão judicial, de acordo homologado judicialmente ou de escritura pública registrada em cartório, inclusive a prestação de alimentos provisionais” (BRASIL. *Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018*. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF: Presidência da República, 2018).

¹¹ “Art. 3º Os alimentos ou pensões percebidos em dinheiro constituem rendimento tributável, classificável na Cédula ‘C’ da declaração de rendimentos do alimentado, que será tributado distintamente do alimentante. § 1º No caso de incapacidade civil do alimentado, será ele tributado na forma deste artigo, devendo a declaração de rendimentos ser feita em seu nome pelo tutor, curador ou responsável por sua guarda. [...] Art. 4º O disposto nos artigos 2º e 3º também se aplica aos casos de prestação de alimentos provisionais ou provisórios” (BRASIL. *Decreto-lei n. 1.301, de 31 de novembro de 1973*. Dispõe sobre a tributação separada dos rendimentos de casal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1973).

quais ele retira a parcela a ser paga ao credor dos alimentos, já configura, por si só, fato gerador do imposto de renda”. Dessa forma, caso os valores recebidos a título de pensão alimentícia sofram nova incidência de imposto de renda, haverá dupla tributação incidente sobre o mesmo montante.

Salienta-se que outros argumentos deduzidos nos votos dos demais ministros integraram o voto vencedor. Nesse sentido, destacou-se que a tributação não pode ser uma forma de obstar o exercício dos direitos fundamentais, porque os alimentos buscam satisfazer as necessidades mais básicas de um indivíduo, isto é, são parcela que assegura a dignidade da pessoa humana, por meio do mínimo existencial, tendo em vista que sem aquela prestação o alimentado não teria como prover seu próprio sustento. Desse modo, os dispositivos impugnados violariam os direitos fundamentais à alimentação, este previsto no art. 6º da CF/1988¹², e ao mínimo existencial, este nos termos do art. 3º, III, da CF/1988¹³.

Também foi apontada a questão da igualdade de gênero, pois, na maioria dos casos, após a separação conjugal, a guarda dos filhos é concedida à mãe, e a incidência do imposto de renda sobre a pensão alimentícia acarretaria a punição, em sua maioria, da mulher.

De outro turno, o voto vencido, embora concordasse que haveria dúvida razoável a respeito de como a incidência do imposto de renda se daria sobre a pensão alimentícia, sustentou que não haveria dupla tributação, tendo em vista que estaria sujeito à incidência apenas quem recebesse a pensão alimentícia. Ressaltou também que a situação da forma como posta afeta diretamente as mulheres, trazendo dados que comprovariam esse argumento¹⁴.

¹² “Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. Parágrafo único. Todo brasileiro em situação de vulnerabilidade social terá direito a uma renda básica familiar, garantida pelo poder público em programa permanente de transferência de renda, cujas normas e requisitos de acesso serão determinados em lei, observada a legislação fiscal e orçamentária” (BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988).

¹³ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988).

¹⁴ Nesse sentido, disserta Gilmar Mendes: “Poder-se-ia pensar que a legislação atacada é neutra do ponto de vista do gênero, eis que será aplicada independentemente de quem paga a pensão. Ou seja, tanto no caso de a mulher pagar a pensão quanto do homem, a incidência da tributação será idêntica. Não podemos, contudo, fechar os olhos para a realidade, e aqui os números escancaram que o tema debatido deve ser enfrentando também sob a perspectiva de gênero. Isso, porque, do total de 15,67 bilhões de reais de deduções com pensão alimentícia declaradas no imposto de renda pessoa física 2021, relativamente ao ano calendário 2020, apenas 390 milhões foram declarados pelas mulheres, o que representa um percentual irrisório de 0,0002% do total de deduções com imposto de renda relativamente ao pagamento de pensões alimentícias”. *Vide*: Grandes números DIRPF 2021 – Ano Calendário 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/receitaefederal/simples/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/imposto-de-renda/estudos-por-ano/gn-irpf-2021-2020.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2023. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de

Ainda no que se refere ao argumento do mínimo existencial, entendeu que a forma como desenhado é ofensiva para as mulheres. No entanto, a isenção desses valores não seria a melhor saída, porque haveria a “isenção dupla ilimitada”, ferindo, por consequência, o princípio da capacidade contributiva. De acordo com o voto vencido, a legislação já desenhou limites que garantem o mínimo existencial, sendo ele a tabela progressiva do recolhimento do imposto de renda. Desse modo, isentar os valores recebidos a título de pensão alimentícia acabaria atendendo à parcela mais rica da população, e haveria maior violação à isonomia.

Diante disso, o voto vencido propôs uma interpretação do § 1º do art. 3º da Lei n. 7.713/1998 de modo a esclarecer que as pensões alimentícias decorrentes do direito de família devem ser somadas aos valores de seu responsável legal, aplicando-se a tabela progressiva do imposto de renda para cada dependente, sendo ressalvada a possibilidade, atualmente já existente, de o alimentando realizar isoladamente a declaração de imposto de renda.

Apesar das razões do voto vencido, o STF julgou procedente a ação, afastando a incidência do imposto de renda sobre valores decorrentes do direito de família percebidos pelos alimentados a título de alimentos ou de pensões alimentícias. O acórdão transitou em julgado em 5 de novembro de 2022.

3. Tema n. 72 do STF: é inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário-maternidade

O Recurso Extraordinário n. 576.967/PR¹⁵, em cujo julgamento se firmou o tema n. 72 do Supremo Tribunal Federal, de relatoria do Ministro Roberto Barroso, foi interposto com o objetivo de discutir a constitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade, prevista no art. 28, § 2º, e na parte final da alínea *a* do § 9º da Lei n. 8.212/1991¹⁶.

O voto vencedor foi dividido em três partes, sendo a primeira delas constituída pelo histórico da legislação relacionada ao salário-maternidade, em que se demonstra a mudança de sua natureza, de prestação trabalhista para benefício previdenciário. A segunda parte traz os motivos pelos quais o benefício não deve integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador. E, por último, a terceira parte do voto aponta violação à isonomia, considerando

Inconstitucionalidade n. 5.422/DF. Rel. Min. Dias Toffoli, *DJe* 23.08.2022, p. 18 do voto do Ministro Gilmar Mendes).

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 576.967/PR, Rel. Min. Roberto Barroso, *DJe* 20.10.2020.

¹⁶ “Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: [...] § 2º O salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição. [...] § 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: *a*) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade;” (BRASIL. *Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991*. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1991).

a discriminação da mulher no mercado de trabalho, que seria potencializada pela incidência do tributo, assim como pela necessidade da proteção à maternidade.

Sobre as razões pelas quais o benefício não deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador, sustenta-se no voto vencedor que o salário-maternidade é prestação previdenciária paga pela Previdência Social à segurada durante os 120 dias em que permanece afastada do trabalho em decorrência da licença-maternidade, nos termos do art. 71 da Lei n. 8.213/1991¹⁷, possuindo, portanto, caráter de benefício previdenciário. Desse modo, como não se trata de contraprestação pelo trabalho ou de retribuição paga diretamente pelo empregador ao empregado em razão do contrato de trabalho, não se enquadra no conceito de folha de salários, e, por consequência, não compõe a base de cálculo da contribuição social a cargo do empregador, uma vez que a prestação não está inserida no art. 195, I, *a*, da CF/1988. Igualmente, com base na tese fixada no RE n. 565.160, afirma-se que também não configura ganho habitual da empregada, já que se trata de situação excepcional vivenciada pela mulher.

Diante disso, concluiu-se que o salário-maternidade não pode integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária a cargo do empregador, pois a exigência não encontraria fundamento no art. 195, I, *a*, da CF/1988. Qualquer incidência que não observe o dispositivo constitucional configura fonte de custeio alternativa, que deveria estar previamente instituída em lei complementar. Nos termos do voto vencedor, reconheceu-se a inconstitucionalidade formal do art. 28, § 2º, e da parte final da alínea *a* do § 9º da Lei n. 8.212/1991.

O Ministro Barroso ainda tratou da violação à isonomia, sustentando, em breve síntese, que admitir a incidência de contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade caracterizaria uma discriminação incompatível com o texto constitucional e com os tratados internacionais sobre direitos humanos dos quais o Brasil é signatário. Para o ministro, haveria oneração superior da mão de obra da mulher em comparação à do homem, o que poderia restringir o acesso das mulheres aos postos de trabalho disponíveis no mercado, em afronta à igualdade de gênero preconizada pela CF/1988. Ao final, defendeu que afastar a tributação sobre o salário-maternidade seria medida que privilegiaria a isonomia, a proteção da maternidade e da família e a diminuição de discriminação entre homens e mulheres no mercado de trabalho.

Quanto ao voto vencido, a fundamentação utilizada foi no sentido de procurar demonstrar que não haveria incompatibilidade entre a Lei n. 8.212/1991 e o art. 195, I, da Constituição Federal. Isto é, no conceito de remuneração, previsto

¹⁷ “Art. 71. O salário-maternidade é devido à segurada da Previdência Social, durante 120 (cento e vinte) dias, com início no período entre 28 (vinte e oito) dias antes do parto e a data de ocorrência deste, observadas as situações e condições previstas na legislação no que concerne à proteção à maternidade” (BRASIL. *Lei n. 8.213, de 24 de julho de 1991*. Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1991).

no art. 195, I, da CF/1988, estaria a substituição legal, no pagamento da contribuição, do empregador pelo INSS, devendo incidir a contribuição patronal sobre o salário-maternidade. No mais, também traz o argumento segundo o qual a exigência da contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade não fomentaria a discriminação das mulheres, pois os trabalhadores de ambos os sexos fazem jus ao benefício atualmente (pais e mães adotantes, por exemplo), assim como a preocupação dos empregadores não seria com a mulher e a igualdade de gênero, mas tão somente com a diminuição dos encargos financeiros. O acórdão transitou em julgado em 2 de junho de 2021.

4. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.327/DF: extensão de licença-maternidade e salário-maternidade quando mãe e/ou bebê são hospitalizados

A Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.327/DF¹⁸, convertida em Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, de relatoria do Ministro Edson Fachin, tratou da interpretação que deveria ser conferida ao § 1º do art. 392 da CLT¹⁹, e ao art. 71 da Lei n. 8.213/1991²⁰. Buscava-se fixar o termo inicial para o gozo da licença-maternidade e do benefício previdenciário do salário-maternidade.

As premissas utilizadas para orientar a interpretação, de forma a adequá-la ao art. 7º, XVIII, da CF/1988²¹, foram a proteção integral, que, para os ministros, deve ser compreendida em sua máxima efetividade, assim como o direito da criança à convivência familiar, de modo a não haver qualquer tipo de negligência, e, ainda, “o dever constitucional de que o percentual de recursos da saúde seja destinado para a assistência materno-infantil”.

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 6.327/DF, Rel. Min. Edson Fachin, *Dje* 07.11.2022.

¹⁹ “Art. 392. A empregada gestante tem direito à licença-maternidade de 120 (cento e vinte) dias, sem prejuízo do emprego e do salário. § 1º A empregada deve, mediante atestado médico, notificar o seu empregador da data do início do afastamento do emprego, que poderá ocorrer entre o 28º (vigésimo oitavo) dia antes do parto e ocorrência deste. § 2º Os períodos de repouso, antes e depois do parto, poderão ser aumentados de 2 (duas) semanas cada um, mediante atestado médico. § 3º Em caso de parto antecipado, a mulher terá direito aos 120 (cento e vinte) dias previstos neste artigo” (BRASIL. *Decreto-lei n. 5.452, de 1º de maio de 1973*. Consolidação das Leis do Trabalho. Rio de Janeiro: Presidência da República, 1943).

²⁰ “Art. 71. O salário-maternidade é devido à segurada da Previdência Social, durante 120 (cento e vinte) dias, com início no período entre 28 (vinte e oito) dias antes do parto e a data de ocorrência deste, observadas as situações e condições previstas na legislação no que concerne à proteção à maternidade” (BRASIL. *Lei n. 8.213, de 24 de julho de 1991*. Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1991).

²¹ “Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...] XVIII - licença à gestante, sem prejuízo do emprego e do salário, com a duração de cento e vinte dias” (BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988).

Por essas razões, concluiu-se que deveria ser acolhida a interpretação à luz da Constituição, pois o período de convivência fora do ambiente hospitalar entre mães e recém-nascidos acaba por ser reduzido de modo irrazoável e em conflito com o direito social de proteção à maternidade e à infância, previsto nos arts. 6º, *caput*²², 201, II²³, 203, I²⁴, e 227, *caput*²⁵, todos da Constituição. Ressalvou-se, ainda, a impossibilidade de invocação do óbice previsto no art. 195, § 5º²⁶, da CF/1988, tendo em vista que não fora criada fonte de custeio, uma vez que o benefício e a fonte de custeio já existiam. No mais, dentre outros argumentos, afirma-se que a decisão está em conformidade com a jurisprudência da corte, como no caso do RE n. 778.889, que expandiu o prazo de licença para os pais adotantes.

Assim, a partir dos argumentos sinteticamente expostos e de forma unânime, decidiram os Ministros do STF autorizar a contagem do termo inicial da licença-maternidade e do salário-maternidade a partir da alta hospitalar do recém-nascido ou da mãe, o que ocorrer por último, prorrogando-se em todo o período o benefício, quando o período de internação exceder as duas semanas previstas no § 2º do art. 392 da CLT. O acórdão transitou em julgado em 15 de novembro de 2022.

²² “Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição” (BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988).

²³ “Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma do Regime Geral de Previdência Social, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, na forma da lei, a: [...] II - proteção à maternidade, especialmente à gestante” (BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988).

²⁴ “Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos: I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice” (BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988).

²⁵ “Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão. § 1º O Estado promoverá programas de assistência integral à saúde da criança, do adolescente e do jovem, admitida a participação de entidades não governamentais, mediante políticas específicas e obedecendo aos seguintes preceitos: I - aplicação de percentual dos recursos públicos destinados à saúde na assistência materno-infantil” (BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988).

²⁶ “Art. 195. [...] § 5º Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total” (BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988).

5. Considerações finais: a caminho da Agenda 2030 da ONU?

Os julgamentos narrados trazem à baila decisões recentes proferidas pelo Supremo Tribunal Federal que discutem, entre outras, questões ligadas à tributação e à igualdade.

Essas manifestações são compatíveis com a Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas (ONU), por meio da qual 193 países, incluindo o Brasil, comprometeram-se, em setembro de 2015, a partir do estabelecimento de 17 objetivos, a promover o desenvolvimento sustentável até 2030. Nesse sentido, nos casos em que há controle de constitucionalidade e com repercussão geral reconhecida, o STF classifica o objetivo de desenvolvimento sustentável tratado na decisão²⁷, como nos julgados ora comentados, em que se observa como ponto em comum a busca pelos objetivos da igualdade de gênero²⁸ e da redução das desigualdades²⁹, dentre outros.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agenda 2030: conheça os ODS*. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/hotsites/agenda-2030/>. Acesso em: 31 maio 2023.

²⁸ “Objetivo 5. Alcançar a igualdade de gênero e empoderar todas as mulheres e meninas 5.1 Acabar com todas as formas de discriminação contra todas as mulheres e meninas em toda parte 5.2 Eliminar todas as formas de violência contra todas as mulheres e meninas nas esferas públicas e privadas, incluindo o tráfico e exploração sexual e de outros tipos 5.3 Eliminar todas as práticas nocivas, como os casamentos prematuros, forçados e de crianças e mutilações genitais femininas 5.4 Reconhecer e valorizar o trabalho de assistência e doméstico não remunerado, por meio da disponibilização de serviços públicos, infraestrutura e políticas de proteção social, bem como a promoção da responsabilidade compartilhada dentro do lar e da família, conforme os contextos nacionais 5.5 Garantir a participação plena e efetiva das mulheres e a igualdade de oportunidades para a liderança em todos os níveis de tomada de decisão na vida política, econômica e pública 5.6 Assegurar o acesso universal à saúde sexual e reprodutiva e os direitos reprodutivos, como acordado em conformidade com o Programa de Ação da Conferência Internacional sobre População e Desenvolvimento e com a Plataforma de Ação de Pequim e os documentos resultantes de suas conferências de revisão 5.a Realizar reformas para dar às mulheres direitos iguais aos recursos econômicos, bem como o acesso a propriedade e controle sobre a terra e outras formas de propriedade, serviços financeiros, herança e os recursos naturais, de acordo com as leis nacionais 5.b Aumentar o uso de tecnologias de base, em particular as tecnologias de informação e comunicação, para promover o empoderamento das mulheres 5.c Adotar e fortalecer políticas sólidas e legislação aplicável para a promoção da igualdade de gênero e o empoderamento de todas as mulheres e meninas em todos os níveis” (NAÇÕES UNIDAS. *Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável no Brasil: igualdade de gênero*. c2023. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/sdgs/5>. Acesso em: 31 maio 2023).

²⁹ “Objetivo 10. Reduzir a desigualdade dentro dos países e entre eles 10.1 Até 2030, progressivamente alcançar e sustentar o crescimento da renda dos 40% da população mais pobre a uma taxa maior que a média nacional 10.2 Até 2030, empoderar e promover a inclusão social, econômica e política de todos, independentemente da idade, gênero, deficiência, raça, etnia, origem, religião, condição econômica ou outra 10.3 Garantir a igualdade de oportunidades e reduzir as desigualdades de resultados, inclusive por meio da eliminação de leis, políticas e práticas discriminatórias e da promoção de legislação, políticas e ações adequadas a este respeito 10.4 Adotar políticas, especialmente fiscal, salarial e de proteção social, e alcançar progressivamente uma maior igualdade 10.5 Melhorar a regulamentação e monitoramento dos mercados e instituições financeiras globais e fortalecer a implementação de tais regulamentações 10.6 Assegurar uma representação e voz mais forte dos países em desenvolvimento em tomadas de decisão nas instituições econômi-

É fato que, nos casos expostos, como no do tema n. 72, por exemplo, a votação não foi unânime tanto quanto à parte relacionada à tributação, como quanto a ser ou não uma discussão sobre igualdade de gênero. No entanto, observam-se com entusiasmo decisões que buscam se adequar à realidade do mundo atual de forma alinhada ao ordenamento jurídico pátrio. De qualquer modo, tais decisões buscam, de uma forma ou de outra, realizar o princípio da igualdade em sua máxima concretude.

Já nos anos 1970, mesmo que de modo mais sutil, o julgamento do caso de Charles E. Moritz *vs.* Commissioner of Internal Revenue, defendido por Ruth Bader Ginsburg³⁰ e seu marido, foi embasado por argumentos sobre discriminação de gênero e negação constitucional da proteção igualitária. Em conclusão, o tribunal entendeu que a norma discutida conflitava com a cláusula de proteção igualitária da Constituição dos Estados Unidos, estendendo a dedução dos custos com os cuidados da mãe de Moritz aos demais homens solteiros, dando início gradualmente às discussões atuais, que tomam cada vez mais os tribunais superiores.

cas e financeiras internacionais globais, a fim de produzir instituições mais eficazes, críveis, responsáveis e legítimas 10.7 Facilitar a migração e a mobilidade ordenada, segura, regular e responsável das pessoas, inclusive por meio da implementação de políticas de migração planejadas e bem geridas 10.a Implementar o princípio do tratamento especial e diferenciado para países em desenvolvimento, em particular os países menos desenvolvidos, em conformidade com os acordos da OMC 10.b Incentivar a assistência oficial ao desenvolvimento e fluxos financeiros, incluindo o investimento externo direto, para os Estados onde a necessidade é maior, em particular os países menos desenvolvidos, os países africanos, os pequenos Estados insulares em desenvolvimento e os países em desenvolvimento sem litoral, de acordo com seus planos e programas nacionais 10.c Até 2030, reduzir para menos de 3% os custos de transação de remessas dos migrantes e eliminar os corredores de remessas com custos superiores a 5%” (NAÇÕES UNIDAS. *Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável no Brasil: redução das desigualdades*. c2023. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/sdgs/10>. Acesso em: 31 maio 2023).

³⁰ Ruth Bader Ginsburg, reconhecida por sua luta pela igualdade de gênero, foi indicada em 1993 para a Suprema Corte dos Estados Unidos e ficou no cargo até 2020, ano de sua morte.

Tributação, Desigualdade de Gênero e a Não Incidência da Contribuição Previdenciária sobre o Salário-maternidade (Tema 72 da RG): Aspectos de interesse

Adriana Reis de Albuquerque

Doutora pela UFC e Mestre pela UFPE. Procuradora da Fazenda Nacional.

1. Contextualização

Em agosto de 2020, o Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu o julgamento de mérito do tema 72 da repercussão geral (RE n. 576.967), no âmbito do qual definiu que é inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade.

O debate em torno da (não) incidência da contribuição previdenciária sobre a verba não é novo. Quando tomei posse no cargo de procuradora da Fazenda Nacional, ainda em 2005, a questão já era plenamente debatida nos tribunais, tendo, inclusive, o próprio Superior Tribunal de Justiça (STJ) estabelecido, em 2014, em sede de julgamento de recurso repetitivo, ser devida a incidência da contribuição em virtude do caráter salarial da verba¹.

O *overruling* realizado pelo STF no julgamento do tema 72 da RG, ao tempo em que confere segurança jurídica a um impasse de mais de dez anos, adquire especial importância por ser o primeiro precedente no qual a Corte analisa, de forma profunda, com amplo debate, a relação existente entre tributação e desigualdade de gênero. Há, no acórdão, mensagem inquestionável acerca da necessidade de que o direito tributário seja utilizado não apenas para fins arrecadatórios, mas também e, sobretudo, devidamente instrumentalizado em sua função extrafiscal, como instrumento de redução de desigualdades, incluída a de gênero.

Tradicionalmente, o debate acerca da incidência da contribuição sobre o salário-maternidade sempre se desenrolou a partir da análise de eventuais inconstitucionalidades meramente formais na cobrança.

Ao longo dos anos, e inclusive quando da formação do julgamento do STJ em sede de recurso repetitivo, o debate se centrava precipuamente na extensão da expressão “folha de salários”, prevista no art. 195, I, *a*, da CF/1988 para fins de conformação do fato gerador/base de cálculo da contribuição previdenciária. Buscava-se responder aos seguintes questionamentos: o que constitui salário, para fins de incidência do art. 195, I, *a*, da CF/1988? Deve o salário-maternidade ser considerado salário para fins de aplicação do dispositivo?

¹ Tese firmada pelo STJ no julgamento do tema 739 dos recursos repetitivos: “O salário-maternidade possui natureza salarial e íntegra, conseqüentemente, a base de cálculo da contribuição previdenciária”.

O julgamento do tema 72 não se omite em promover o tradicional debate acerca da inconstitucionalidade em sua perspectiva formal, mas o transborda, inaugurando, no STF, no que concerne à questão de gênero, uma postura de verificação do respeito à isonomia também em sua feição material, que se refletiu, posteriormente, em outros entendimentos da Corte, tal como na recente declaração de inconstitucionalidade do imposto de renda sobre a pensão alimentícia, na ADI n. 5.442.

2. Da inconstitucionalidade formal da incidência da contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade à luz do entendimento firmado pelo STF no julgamento do tema 20 da repercussão geral

Do ponto de vista formal, o voto do Ministro Relator aplica ao âmbito do salário-maternidade as premissas do entendimento firmado pelo STF em outro julgamento de repercussão geral, o tema 20, voltado a explicitar a amplitude do conceito de “folha de salários”, para fins de incidência da contribuição previdenciária.

Julgado em 2017, o tema 20 definiu que, pela ótica do STF, “a contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do emprego, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional n. 20/1998”. Tem-se, assim, que o termo “folha de salários”, para fins de aplicação do art. 195, I, *a*, da CF/1988, exigiria a existência de uma verba: 1) paga pelo empregador ao empregado; 2) como contraprestação pelo trabalho por ele prestado ou pelo tempo em que o empregado está à sua disposição; 3) paga de forma habitual.

Feita a subsunção do valor pago a título de salário-maternidade aos requisitos estabelecidos no julgamento do tema 20, concluiu o Ministro Barroso, seguido por outros seis ministros², pela inconstitucionalidade da inserção do montante do salário-maternidade dentro da amplitude do termo “folha de salários”. Tal conclusão decorreu majoritariamente das seguintes constatações: 1) o valor pago a título de salário-maternidade ao empregado não é suportado pelo empregador, mas sim pelo INSS, razão pela qual deve ser concebido como benefício previdenciário, e não como remuneração; 2) mulheres não podem receber a verba em comento de forma habitual, mas tão somente quando do gozo da licença decorrente do nascimento dos filhos, razão pela qual se estaria diante de verba esporádica, eventual.

Cabem, aqui, algumas pontuações relevantes.

De acordo com o art. 72, § 1º, da Lei n. 8.213/1991, cabe ao empregador promover o pagamento do salário-maternidade à empregada, antecipando-lhe a

² Seguiram o voto vencedor os Ministros Fachin, Rosa Weber, Cármen Lúcia, Marco Aurélio, Celso de Mello e Luiz Fux. Compuseram a divergência os Ministros Lewandowski, Toffoli, Gilmar Mendes e Alexandre de Moraes.

quantia, mas lhe é permitido, em seguida, promover compensação do valor pago “quando do recolhimento das contribuições incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados”. Percebe-se, assim, que, embora o pagamento seja operacionalizado pelo empregador, quem efetivamente suporta o dispêndio do montante referente ao salário-maternidade é a Previdência Social, percepção que reforça a tese majoritária do STF quanto à sua natureza de benefício previdenciário, e não de salário.

Tal previsão se alinha, inclusive, à Convenção n. 103 da Organização Internacional do Trabalho (OIT), ratificada pelo Brasil em 1965, segundo a qual se prevê, no artigo 3º, item 8, que “em hipótese alguma, deve o empregador ser tido como pessoalmente responsável pelo custo das prestações devidas às mulheres que emprega”. No artigo 4º, item 4, a Convenção consagra o entendimento de que eventuais prestações devidas às mulheres em decorrência de licença-maternidade devem ser pagas através de um sistema de seguro obrigatório ou fundo público. Trata-se, por óbvio, de orientação que visa a desonerar o empregador quando da contratação de empregadas mulheres, de modo a incentivar sua efetivação, impedindo que a opção pelas empregadas mulheres promova oneração do custo do negócio do empregador.

Nesta linha, não há, pois, salário pago pelo empregador, como também não há verba paga com habitualidade, uma vez que o recebimento do salário-maternidade pela mulher não pode se dar com periodicidade, ante aos limites biológicos que impõem uma limitação ao número de filhos e tempo de gestação. Tem-se, em verdade, verba paga de forma esporádica e eventual, se e quando a empregada se torna mãe, o que constitui um episódio eventual a demandar, por período específico, o pagamento da verba, que não necessariamente se repetirá.

Ainda segundo o entendimento consolidado no STF, não há como conceber que o salário-maternidade seria pago como contraprestação ao trabalho prestado, uma vez que, como estabelece inclusive o art. 71-C da Lei n. 8.213/1991³, o pagamento da verba pressupõe o afastamento da empregada de suas atividades laborais, bem como pode ser estendido a empregadas avulsas.

Tendo entendido que o salário-maternidade é benefício previdenciário, e não salário, o STF declarou sua inconstitucionalidade formal, ante à flagrante violação ao art. 195, § 4º, da CF/1988, que prevê a criação de novas contribuições sociais de seguridade social pela União.

O raciocínio é de fácil compreensão. Se o salário-maternidade não é salário e, portanto, não se subsume à previsão do art. 195, I, *a*, da CF/1988, não sendo também, por óbvio, receita, faturamento ou lucro, verifica-se que o art. 28, § 9º, da Lei n. 8.213/1991, ao determinar a incidência de contribuição previdenciária

³ Art. 71-C da Lei n. 8.213/1991: “A percepção do salário-maternidade, inclusive o previsto no art. 71-B, está condicionada ao afastamento do segurado do trabalho ou da atividade desempenhada, sob pena de suspensão do benefício”.

sobre esse montante, terminou por criar nova fonte de custeio para a seguridade social, o que apenas poderia ter sido realizado mediante lei complementar, dentro do exercício da competência residual da União prevista no art. 195, § 4º, da Constituição Federal.

Para fins de registro, os votos vencidos caminharam no sentido de atestar a natureza remuneratória da verba, a partir da percepção de que seu pagamento, ainda que não realizado como contraprestação do trabalho, decorreria da necessária existência do vínculo de emprego. Nesta visão, a verificação de que o empregador pode posteriormente compensar o montante pago a título de salário-maternidade não lhe retiraria a natureza remuneratória, por se tratar de mero benefício concedido pelo Estado ao empregador. Por fim, a incidência da contribuição previdenciária se justificaria pelo princípio de solidariedade que rege a seguridade social, a exigir que todos a financiem na medida de suas possibilidades.

3. Do argumento da existência da inconstitucionalidade material: o direito tributário não pode fomentar a amplificação da desigualdade de gênero

Compreendido o debate formal, é, no entanto, no debate da inconstitucionalidade material que o julgamento do RE n. 576.967 adquire sua maior importância.

O cenário que conduziu à análise do STF acerca da relação entre a norma tributária e a desigualdade de gênero já vinha se delineando anos antes, quando do ajuizamento, pela Procuradoria Geral da República (PGR), da ADIN n. 5.626, voltada a declarar a inconstitucionalidade do art. 28, § 9º, da Lei n. 8.213/1991, dispositivo que, ao estabelecer o que está incluído no salário de contribuição, fazia expressa menção ao salário-maternidade.

No âmbito da ADIN, a PGR argumenta que, ao imputar ao empregador uma parte do ônus do afastamento da gestante devido à maternidade, o dispositivo em questão contribuía para o aumento do custo de sua mão de obra, em comparação à masculina, o que poderia configurar significativo fator de discriminação da mulher no mercado de trabalho. Desta forma, medidas estatais que venham a impor de forma desproporcional maior custo à contratação de mão de obra feminina seriam incompatíveis com a premissa de equilíbrio entre a proteção da maternidade e do emprego da mulher.

O argumento é de fácil compreensão. Instado a ter que escolher entre um empregado homem e uma empregada mulher de mesma qualificação, não se pode duvidar de que pensará o empregador no fato de que a possível gestação de uma empregada mulher lhe faria ter que suportar não apenas a incidência da contribuição previdenciária sobre o seu salário-maternidade, mas também, não raras vezes, o custo da contratação temporária de um novo empregado para desempenhar a função por ela exercida. Toda essa preocupação se exterioriza, de forma pioneira, em tópico do voto do Ministro Luís Barroso (relator) que analisa a (in)constitucionalidade material da incidência da contribuição previdenciária

sobre o salário-maternidade a partir da perspectiva de seu impacto no incremento ou decréscimo de mulheres no mercado de trabalho.

4. Da importância do precedente firmado no julgamento do tema 72: aspectos de interesse e conclusões

O entendimento do STF, ao afastar a incidência da contribuição também por inconstitucionalidade material, promove o reconhecimento de que, em determinados casos, a aplicação da norma tributária, embora abstratamente concebida para ser neutra em termos de gênero (e também de raça, classe social) termina por impactar, na prática, seus destinatários de formas diferentes, quando contrastada às particularidades de uma dada estrutura social.

Há, no precedente, a compreensão de que o direito tributário, se não devidamente interpretado e ajustado, pode terminar por funcionar não como instrumento redutor de desigualdades, como é esperado pela própria conformação de nossa Constituição, mas sim como mecanismo de seu adensamento.

Neste sentido, o precedente se mostra ainda mais importante por também auxiliar a superar a visão, espelhada no voto vencido do Ministro Lewandowski, de que “a norma não confere tratamento desigual para contribuintes que se encontram na mesma situação, assim como não prevê diferenciação irrazoável”⁴. É que, tal como já exposto, há casos em que o tratamento diverso não decorre da concepção da norma, mas sim de sua aplicação dentro de um contexto social específico. No caso do salário-maternidade, o tratamento desigual advém da verificação de que ainda não há, para os homens, em função da tradição patriarcal que nos caracteriza, período de licença parental de igual magnitude, sendo a licença-paternidade de apenas 05 dias, o que lhes coloca em situação de privilégio competitivo no mercado de trabalho.

Para além disso, visualiza-se, no julgamento do RE n. 576.967, o entendimento da Suprema Corte de que lhe compete, na ausência de avanços legislativos, impedir que esse efeito indesejável se estabeleça, efetivando a isonomia não apenas em perspectiva formal, mas também material.

Por fim, no caso específico do salário-maternidade, merece ainda ser salientada a preocupação do Ministro Relator em assegurar a máxima proteção previdenciária da mulher, ao deixar claro, inclusive em antecipação aos futuros litígios, que o afastamento da cobrança da contribuição não poderia, de forma alguma, impactar no tempo de contribuição da empregada para fins de aposentadoria ou tempo de carência de outros benefícios previdenciários.

No entanto, é relevante pontuar que, ao se enfatizar a importância desse precedente para o avanço do tratamento da relação entre direito tributário e gênero no Brasil, não se está, de forma alguma, desconsiderando o viés de desone-

⁴ Trecho do voto do Ministro Lewandowski no tema 72, p. 61.

ração que conduziu ao ajuizamento de demandas relativas ao tema pelos empregadores. Parece evidente, tal como salientado pelos votos vencidos, que o intuito prioritário das empresas demandantes era, de fato, promover redução de suas cargas tributárias e que não há, necessariamente, uma relação de causa e efeito entre a desoneração operada pelo STF no tema 72 e o incremento da contratação de mulheres pelo mercado de trabalho.

Por mais importante que o julgamento do tema 72 tenha sido para não piorar a situação de desigualdades das mulheres no mercado de trabalho, a necessidade do afastamento da contribuição previdenciária pela Suprema Corte não pode mascarar o real problema que precisa ser enfrentado: a incapacidade/lentidão de nosso Poder Legislativo em solucionar, através de instrumentos legais, as desigualdades que nos assolam.

Como bem salientado pela Fazenda Nacional na tribuna, a desigualdade tributária termina sendo o reflexo do tratamento diferenciado, em termos de tempo, dado às licenças maternidade e paternidade, como consequência de uma estrutura social que ainda impõe sobre a mulher o custo/trabalho do cuidado.

Desta forma, há de se exigir, do Poder Legislativo, que atue de forma mais eficiente e célere na correção dessas desigualdades, o que perpassa, neste caso, por rever o prazo exíguo da licença-paternidade ou, ainda, promover a substituição de ambas as licenças por uma licença parental, a ser repartida entre os cuidadores das crianças, respeitados os requisitos legais, tal como já ocorre em outros locais do mundo.

Igualdade, Mínimo Existencial e Pensão Alimentícia – ADI n. 5.422/DF

Fernando Aurelio Zilveti

Mestre, Doutor e Livre-docente pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

Diretor e professor do IBDT.

1. Introdução

O Supremo Tribunal Federal – STF julgou a ADI n. 5.422/DF, afastando a incidência do imposto de renda da pessoa física – IRPF. O STF entendeu pela não incidência do Imposto de Renda (IR) sobre valores decorrentes do direito de família recebidos a título de alimentos ou de pensão alimentícia. Entendeu o STF que a materialidade do tributo está necessariamente vinculada à existência de acréscimo patrimonial, que não ocorre sobre os valores recebidos pelo alimentado. Alimentos ou pensão alimentícia oriundos do direito de família não são renda nem proventos de qualquer natureza do beneficiário dos alimentos¹.

O imposto de renda, assim como os demais tributos, já foram vistos como odiosos, tamanha a sua rejeição social². Nunca é demais reforçar que o contribuinte não paga tributos voluntariamente, mas compelido pela ordem constitucional de um sistema tributário. Na posição de sujeito passivo, as limitações ao poder de tributar garantem seus direitos fundamentais. O mínimo existencial, tal qual delimitado na ADI n. 5.422/DF, protege o contribuinte alimentado, que percebe alimentos na condição de credor do responsável por prover-lhe tal prestação. As questões a serem enfrentadas aqui transitam pela interpretação da Constituição Federal.

2. Interpretação conforme a Constituição

A violação ao texto constitucional não deve persistir na ordem jurídica de qualquer jurisdição regida pelo Estado de Direito. Compete ao Poder Judiciário o juízo de constitucionalidade das normas, respeitada a separação dos poderes³. Para atender demandas sociais e econômicas, a hermenêutica no âmbito constitucional sofreu revisões ao longo dos anos. Com a maior participação das Cortes Constitucionais no campo de controle normativo, o tema ganhou contornos políticos. Suspeita-se que o controle de constitucionalidade resulta num controle dos

¹ BRASIL, STF, ADI n. 5.422, Rel. Min. Dias Toffoli, julgamento em 03.06.2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4893325>. Acesso em: 20 mar. 2023.

² VERRI, Pietro. *Meditazioni sull'economia politica. Raccolta custodi, parte moderna*. 1804, vol. XV, p. 236 e ss. Apud Ezio Vanoni. *Opere giuridiche*. Milão: Giuffrè, 1961, p. 29.

³ TROPER, Michel. *La séparation des pouvoirs et l'histoire constitutionnelle française*. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1973, p. 44.

demais poderes. De fato, na doutrina do direito constitucional, a corte constitucional tem um poder revisional dos atos legislativos. Por outro lado, há de se reconhecer que o controle jurisdicional resolve a tensão entre a supremacia do legislador e a garantia constitucional dos direitos fundamentais. Reina, assim, o princípio da supremacia da Constituição, com suas consequências sistêmicas. Para a norma ser válida, é necessário buscar seu fundamento de validade numa norma superior, lembrando a ideia de nulidade do que for considerado *inconstitucional*, na acepção da expressão⁴.

Reconhecida a teoria da supremacia da Constituição, demanda-se uma análise sistemática da lei desafiada, partindo da compreensão do texto constitucional paradigmático. Dessa interpretação constitucional resulta um sistema íntegro, sem as lacunas promovidas pela exclusão da lei, com a declaração de nulidade do ato normativo atacado. Exige-se, na interpretação conforme, o paradigma dos princípios constitucionais⁵. Não há a supremacia de um poder sobre os demais na interpretação conforme a Constituição, mas a confirmação da independência e harmonia dos poderes. O constituinte outorga ao Poder Judiciário o dever revisional dos atos normativos dos demais poderes sem, com isso, outorgar-lhe qualquer outro poder senão o de zelar pela Constituição⁶. O que se dá no exercício de revisão constitucional é o pleno “balance des pouvoirs”, parte do “système de collaboration entre les pouvoirs”⁷. A ideia colaborativa entre os poderes, sob a supremacia da Constituição reforça a separação de poderes, porém os coloca na obrigação de servir às regras constitucionais⁸.

Para que se dê a interpretação conforme a Constituição é necessário recorrer ao texto e entender a normatividade constitucional, lembrando que o texto carrega uma função determinante, um significado preciso em si, carregado de significado carismático, quando trata de direitos fundamentais⁹. O intérprete se encontra diante de algumas modalidades de inconstitucionalidade, formais ou materiais, viciados os pressupostos, ou as disposições normativas. Admite-se, assim que se extirpe a parte normativa viciada, mantida a norma em sua parte “saudável”.

⁴ KELSEN, Hans. *General theory of law and state*. Tradução de Andrés Webber. Nova Jérsei: The Lawbook Exchange, ltd., 1999, p. 155.

⁵ LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. Berlim/Heidelberg: Springer, 1991, p. 411.

⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. Lisboa: Almedina, 2022, p. 48.

⁷ KÄGI, Oskar Werner. *Zur Entstehung, Wandlung und Problematik des Gewaltenteilungsprinzipes, Ein Beitrag zur Verfassungsgeschichte und Verfassungslehre*. Dissertation der Rechts und staatswissenschaftlichen Fakultät der Universität Zürich zur Erlangung der Würde eines Doktors beider Rechte vorgelegt von Oskar Werner Kägi. Zürich, 1937, p. 61.

⁸ TSATSOS, Themistocles. *Zur Geschichte und Kristin der Lehre von der Gewaltenteilung*. Heidelberg: Carl Winter Universität, p. 86.

⁹ ISENSEE, Josef. *Vom Still der Verfassung. Eine typologische Studie zu Sprache, Thematik und Sinn des Verfassungsgesetzes*. Nordrhein-Westfälische Akademie der Wissenschaften. Palestra – Ge 361. Wiesbaden: Westdeutscher, 1999, p. 37.

Se pretendemos preservar a democracia, as cortes de justiça precisam assumir o papel que lhes cabe segundo a própria Carta determina¹⁰. A teoria da supremacia da Constituição, somada à da interpretação conforme, orienta o exegeta a verificar o vício legislativo, tendo a Carta como paradigma. Serve de instrumento para a defesa do contribuinte, limitando o poder de tributar¹¹. Um movimento de aplicação do direito, uma vez que, fora da interpretação, não há norma, mas um mero texto. Por meio deste exercício hermenêutico será fixada a norma para fins de aplicação. Qualquer texto pode dar azo à interpretação distinta e, assim, ter efeito normativo positivo¹². Inexiste interpretação desvinculada dos problemas concretos. Isso demanda a pré-compreensão, formulando o intérprete a ideia antecipada do conteúdo normativo da Constituição para, então, aferir se o legislador infra-constitucional foi feliz em compreender axiologicamente o que a Carta prevê¹³.

A melhor fórmula para a necessidade democrática são juízes independentes e imparciais, podendo conhecer da inconstitucionalidade das normas e decidir de modo imperativo. O fato é que o tributo é criado por lei, não fosse ela, a Constituição, ele sequer existiria. A condição original do cidadão é sem o tributo, livre, de sorte que o Estado, ao determinar a incidência do tributo, faz retornar a liberdade do contribuinte, porém no formato geral. Ao interpretar com a Constituição como paradigma, conforma-se a unidade jurídico-tributária¹⁴. A ordem constitucional vincula os três Poderes, sem predomínio de um sobre os outros. A interpretação conforme, afinal, confere ao intérprete constitucional a função de guardião. Não há com isso outorga de poder ilimitado ao integrante da corte constitucional, circunscrito este ao sentido do texto escrito na Lei Maior. Depende-se, como afirmado acima, da pré-compreensão, instrumento que orienta o raciocínio do hermeneuta judicial para a justa decisão, que integra o estado da jurisprudência constante do tribunal constitucional¹⁵.

No caso da pensão alimentícia, por exemplo, é preciso um cotejamento entre a norma do imposto de renda e o direito expresso nos arts. 227 e 229 da Constituição. O conteúdo da norma constitucional tem igual estatura na condução do

¹⁰ SARMENTO, Daniel. *Direitos fundamentais e relações privadas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 242.

¹¹ ÁVILA, Humberto. Estatuto do contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico* n. 12, novembro/dezembro de 2008, (1/25) p. 24. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=247>. Acesso em: 20 mar. 2023.

¹² ASCARELLI, Tullio. Giurisprudenza costituzionale e teoria dell'interpretazione. *Rivista di Diritto Processuale*, 1957, p. I, p. 356. Disponível em: https://www.academia.edu/31052061/Tullio_Ascarelli_Giurisprudenza_costituzionale_e_teorica_dell_interpretazione_1957. Acesso em: 20 mar. 2023.

¹³ SARMENTO, Daniel. *A ponderação de interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 134.

¹⁴ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 2022, § 1, Rn 29.

¹⁵ HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1998, p. 71.

intérprete, que não é livre para entender o que bem lhe aprouver. A apreciação da igualdade, valor maior de qualquer texto constitucional, segue um conteúdo axiológico irrecusável. O mecanismo de interpretação conforme orienta o hermenêutica a valorar o direito fundamental à pensão alimentícia, diante da norma que estabeleceu o imposto de renda sobre os valores pagos a tal título. A força informadora do direito fundamental limita o legislador. Este não pode tributar o mínimo existencial. A interpretação conforme tem esse poder limitante do legislador, funcionando como freio ao ímpeto qualificador de conduta¹⁶.

3. Pensão alimentícia na Constituição Federal e no Código Civil

Concretizar direitos fundamentais como a pensão alimentícia significa, no limite, dilatar o conteúdo constitucional do mínimo existencial, aperfeiçoando o trato normativo ao longo do tempo¹⁷. Sobre a família, o intérprete constitucional seguiu, na decisão criticada aqui, uma linha semelhante, em outras ocasiões, como no reconhecimento do conteúdo social da família, conforme a Constituição¹⁸. Este é o papel da Corte Constitucional.

No que diz respeito à família, a Constituição de 1988 acolheu normas fundamentais, delimitando a competência do legislador ordinário. Reconheceu a união estável; a igualdade entre homem e mulher na direção da sociedade conjugal. Reconheceu a liberdade de decisão do casal ao planejamento familiar; garantiu mesmos direitos aos filhos havidos ou não da relação do casamento. O constituinte originário albergou conceitos desenvolvidos no direito privado, além daqueles que vinham sendo proclamados pela jurisprudência. Houve, assim, o ajuste axiológico da família.

A vontade do legislador tributário quanto à família, anterior ou mesmo contemporaneamente à Constituição, ao menos na legislação apreciada pelo STF na ADI n. 5.422/DF, foi de atingir a renda do alimentado. O direito constitucional, porém, estabelece alimentos, como um direito fundamental, obrigação de ambos os cônjuges. Este é o sentido do art. 226 da Constituição, que estabelece a obrigação de ambos os cônjuges em relação aos deveres conjugais. Na sequência do texto da Carta, o constituinte determina a ambos os pais a obrigação de alimentar seus filhos, além de cuidar para que eles tenham uma vida digna, com saúde, educação e livre de violência. Assim, quis o constituinte originário a proteção da família, unida pelo matrimônio ou até mesmo separada. Igualmente, para a preservação do mesmo valor, família, nos arts. 227 e 229 foi previsto o cuidado com os jovens e idosos, que devem ser preservados por seus entes. Em outras palavras,

¹⁶ BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. Die Methodenlehre der Verfassungsinterpretation – Bestandsaufnahme und Kritik. *NJW*, p. 2.097.

¹⁷ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 557.

¹⁸ BRASIL, STF, Tribunal Pleno, ADI n. 4.277, Rel. Min. Ayres Britto, *DJ* 14.10.2011.

os arts. 226, 227 e 229 da Constituição realizam o valor família, alimentos e proteção do filhos e idosos. O legislador do imposto de renda, ao menos na legislação atacada na ADI n. 5.422/DF, não esteve conforme a Constituição.

O direito à pensão alimentícia descrito pelo constituinte originário recepcionou o direito do alimentado e a obrigação dos alimentantes, desenvolvidos até a promulgação da Carta, em 5 de outubro de 1988. O Código Civil de 1916 reproduziu a sociedade da época, como: não reconhecer filhos havidos fora do casamento; o matrimônio indissolúvel; obrigar o custeio de necessidades da mulher, apenas nos casos de “honestidade”. O Código Civil de 2002 trouxe, portanto, a expressão das mudanças da Constituição de 1988, ainda não refletidas no estatuto codificado de 1916. Muito embora a legislação ordinária já vinha sendo modificada, a legislação do imposto de renda era anacrônica, até a ADI n. 5.422/DF.

Nesse sentido, os arts. 1.694, § 2º, e 1.704 do Código Civil de 2002, atualizaram o arcabouço jurídico da família, dos alimentos e da obrigação dos alimentantes. Notável a evolução do conteúdo da família, que o constituinte considerou a sociedade familiar entre homem e mulher, ajustada pelo STF em relação ao gênero¹⁹. O valor família foi atualizado, sem alterar sentido semântico das palavras da Constituição. O sentido da igualdade, partindo do reconhecimento da desigualdade, impõe ao intérprete o ajuste axiológico, repensando o que está escrito na Constituição de 1988. Foi assim, também, quando o STF tratou dos precatórios contra a Fazenda Pública, impondo um tratamento privilegiado, reconhecendo a necessidade de idosos com mais de 60 anos²⁰. Ainda na atualização axiológica dos alimentos, como obrigação constitucional de cuidado da criança e do adolescente, o mesmo STF, ao fixar a tese de alimentos, os estendeu às relações socioafetivas estáveis²¹.

A ideia de pensão alimentícia estabelecida na Constituição, nos arts. 227 e 229, não foi estendida, modificada, em parte ou totalmente, na ADI n. 5.422/DF. O dever de alimentos foi confrontado com a legislação fiscal, prevalecendo o mínimo existencial. No controle de constitucionalidade das leis fiscais, o STF aferiu a natureza jurídica dos valores por parte do alimentado. Como se verá a seguir, a expressão “recebimento de valores” foi objeto de apreciação do ministro da Suprema Corte.

¹⁹ BRASIL, STF, ADI n. 4.277 e ADPF n. 132, Rel. Min. Ayres Britto, julgamento em 05.05.2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=628635>. Acesso em: 20 mar. 2023.

²⁰ BRASIL, STF, ADI n. 4.425, Rel. Min. Ayres Britto, na redação dada ao acórdão pelo Min. Luiz Fux, julgamento em 14.03.2013. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumario-sumulas.asp?base=30&sumula=2255>. Acesso em: 20 mar. 2023.

²¹ BRASIL, STF, RE n. 898.060/SC, Rel. Min. Luiz Fux, julgamento em 21.09.2016. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13431919>. Acesso em: 20 mar. 2023.

O tema da família, no direito tributário, foi preocupação em outras jurisdições, diante das relações entre casais, filhos, pluriparentismo ou, como se denominam as famílias “colcha de retalhos” (*patchwork Familie*), numa alusão às famílias com pais e mães diversos. Nesse sentido, concretizando o direito constitucional, as famílias foram reforçadas por políticas públicas e extrafiscalidade. A Corte Constitucional alemã tratou, inclusive, de desfazer ideias que, potencialmente, afetassem a família, como aquela que leis de assistência social seriam distintas das leis do imposto de renda²². O alcance constitucional do mínimo existencial é sistêmico, subordina o legislador. A administração pública e o parlamento não têm mandato para limitar direitos fundamentais. Um século atrás, ainda na formatação do sistema do direito tributário alemão, a tributação da família foi objeto de preocupação doutrinária, o princípio da igualdade e a capacidade contributiva²³.

Não existe plena subjetividade no que vem a ser a necessidade básica do cidadão e sua família²⁴. Compete ao intérprete o ajuste axiológico, procurando a objetividade possível no texto constitucional, tendo em mãos o texto normativo atacado.

4. Recebimento de valores é renda?

Leva-se em conta a justificativa do voto do relator da ADI n. 5.422/DF. Se a pensão alimentícia representa “recebimento de valores”, no sentido de que tais ingressos não devem compor a ideia de renda, tal qual esculpida no CTN, art. 43, urge investigar a natureza dos valores recebidos. Para não parecer um jogo de palavras, a expressão “recebimento de valores” significa recursos, que apenas ingressam no patrimônio do alimentante para custeio de despesas necessárias para sua sobrevivência. A ideia de renda, prevista tanto na Constituição quanto no CTN, tem um conteúdo mínimo. Este conteúdo mínimo decorre do texto do art. 43, combinado com a legislação ordinária, albergado pela Constituição de 1988. Quando o constituinte originário redigiu o art. 153, II, da Carta Magna, captou o que o legislador entendia por renda. Esta definição não partiu do que o constituinte entendia por renda, mas do que a legislação complementar e ordinária assim desenvolveu ao longo do tempo, recepcionada pelo Texto fundamental.

²² ALEMANHA – Corte Constitucional – BVerfGE 87, 153 de 25.09.1992. Disponível em: https://www.bundesverfassungsgericht.de/DE/Homepage/homepage_node.html. Acesso em: 20 mar. 2023.

²³ REIMER, Ekkehart; WALDHOF, Christian. Steuerrechtliche Systembildung und Steuerverfassungsrecht in der Entstehungszeit des modernen Steuerrechts in Deutschland – Zu Leben und Werk Albert Hensels (1895/1933). In: HENSEL, Albert. *System des Familiensteuerrechts und Andre Schriften*. Coordenado por Ekkehart Reimer e Christian Waldhoff. Colônia: Dr. Otto Schmidt, p. 57. Os autores relatam o trabalho acadêmico de Hensel “Das System des Familiensteuerrechts”, apresentado em 1992, perante a Universidade de Bonn (p. 52).

²⁴ ADAMY, Pedro. A família no direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 50. São Paulo: IBDT, (345/359), p. 348. O autor fez um ótimo relato da família na tributação, tema pouco estudado no Brasil.

Quando o STF considera “recebimento de valores” fora do campo de incidência do imposto de renda, tal montante representa outra coisa. O sentido dado pelo STF para tal expressão é de despesas com o custeio do mínimo existencial do alimentante. Ora, se tais recursos compõem o mínimo existencial, o “recebimento de valores” não pode ser renda. É defeso ao legislador procurar eventos incompletos ou incertos, para impor a tributação pelo imposto de renda²⁵. O Tribunal considerou que alimentos pagos ou pensão alimentícia estão fora do campo de incidência do imposto de renda.

Atendo-se à ementa da decisão do STF na ADI n. 5.422/DF, temos que o valor retirado do acréscimo patrimonial do alimentante, tributado ou não, para ser dado ao alimentado, não configura riqueza nova. A expressão “riqueza nova” é característica do aspecto material do imposto de renda, de sorte que não basta que “recebimento de valores” ocorram, para que se dê o fato gerador do imposto de renda. Se configurada a renda pelo alimentante, sua obrigação alimentar para com o alimentado não é renda, mas despesa. Tanto assim, que a própria legislação do imposto de renda admite a dedução dos valores pagos a título de alimentos, pelo alimentante. Este talvez seja o único acerto do Decreto-lei n. 1.301/1973 e da Lei n. 7.713/1988. O texto normativo combatido no STF considera a pensão alimentícia, textualmente, como “encargo de família”. Gasto com alimentação, saúde, educação e demais encargos, ainda que não isentos pelo legislador do imposto de renda, são sempre gastos, jamais renda tributável, seja para o alimentante, seja para o alimentado. Por uma questão de praticidade, o legislador do imposto de renda isentou valores pagos a título de pensão da apuração de renda tributável do alimentante. Isto não significa que os mesmos valores devam ser considerados acréscimo patrimonial para o alimentado.

Houve, ainda, na visão do STF, a sensibilidade de cuidar para que os “valores recebidos” pelo alimentado não obstem o exercício de direitos fundamentais. Entendeu-se por exercício de direitos fundamentais, portanto, aqueles mesmo dispostos nos arts. 227 e 229 da Constituição, “o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade, a convivência familiar e comunitária. Isso tudo, além de colocar os alimentados à salvo da negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão”. O “dever de assistir, criar e educar filhos menores, e os filhos maiores... de ajudar e amparar os pais na velhice, carência ou enfermidade”, são despesas de custeio. Formou-se, assim, o precedente jurisprudencial do STF em relação ao significado, constante da ementa da ADI n. 5.422/DF, da expressão

²⁵ POLIZELLI, Victor Borges. O princípio da realização da renda. Reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. *Série Doutrina Tributária* vol. VII. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 172.

“valores recebidos”. Sendo estes relacionados à pensão alimentícia, estão fora do campo de incidência do imposto de renda²⁶.

5. Sentido de “necessidade básica do contribuinte”

Ao decidir sobre a materialidade da renda, o STF chamou a atenção para outra expressão relevante, a “necessidade básica do contribuinte”. Valores recebidos em função do direito de família pelos alimentados a título de alimentos ou de pensões alimentícias estão afastados da incidência do imposto de renda. Como dito acima, o direito de família foi consolidado na Constituição de 1988, com a obrigação de ambos os cônjuges de cuidar para que os filhos tenham suas necessidades básicas atendidas. “Necessidade básica do contribuinte” custeada pelo alimentante. Poderia, inclusive, ser custeada pelo Estado, como ocorre em diversas circunstâncias com bolsas de estudo. Seguem sendo rendimentos isentos ou não tributáveis.

No momento que a Corte constitucional considera que valores recebidos a título de pensão alimentícia, fixados para atender às “necessidades básicas” do alimentado, ela concretizou o mínimo existencial. O que significa a expressão “necessidade básica”, porém, não foi definido na Constituição. Pela negativa, ao dar interpretação conforme, a ADI n. 5.422/DF considerou as expressões de renda fixadas no art. 3º, § 1º, da Lei n. 7.713/1988, aos arts. 4º e 46 do Anexo do Decreto n. 9.580/2018 e aos art. 3º, *caput* e § 1º; e 4º do Decreto-lei n. 1.301/1973²⁷. Aquilo que se entende “necessidade básica” é essencialmente, mínimo existencial, custeio se subsistência. Nessa categoria não pode ser renda.

6. Sentido de “recursos para seu próprio custeio”

O Estado Social substituiu o Estado Liberal, mas o primeiro não se confunde com Estado socialista. O mundo moderno entendeu que o Estado Social atende à necessidade de insegurança acerca dos direitos fundamentais, não importa sob que regime político. Quando não se atende a direitos fundamentais, nos termos constitucionais, demanda-se a proteção jurisdicional aqui e agora²⁸.

Em relação aos recursos para custeio do alimentado, o Estado e o alimentando concorrem na obrigação. Nesse sentido, o padrão de vida do alimentado é ir-

²⁶ BRASIL, STF, ADI n. 5.422/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, julgamento em 06.06.2022. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%205422%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 20 mar. 2023.

²⁷ BRASIL, STF, ADI n. 5.422/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, julgamento em 06.06.2022. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%205422%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 20 mar. 2023.

²⁸ BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 203.

relevante, sempre que o montante percebido seja da categoria “recursos para seu próprio custeio”. Improcede afirmar que o cálculo do valor de tais recursos não contribui para a aferição do mínimo existencial²⁹. Se o valor é alto ou baixo, depende unicamente daquilo que o alimentado precisa para custear sua subsistência. Em nome da praticabilidade pode o legislador delimitar como se declara os meios de subsistência, uma forma de “livro caixa”, em que o alimentado descreveria os valores gastos a título de custeio próprio.

A Lei n. 9.250/1995, do imposto de renda da pessoa física dedicada à atividade rural, determina a escrituração de livro caixa, para registro das receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade. Note-se que a expressão “despesas de custeio” foi utilizada para exclusão da base de cálculo do tributo devido pelo produtor rural. Houve, assim, a iniciativa de buscar apenas a renda líquida do contribuinte pessoa física agricultor. A figura do custeio é notadamente excludente de renda. Da mesma forma, a Lei n. 8.134/1990 exclui da base do imposto de renda do contribuinte não assalariado, as “despesas de custeio” pagas, necessárias à manutenção da fonte pagadora. O legislador quis brindar o profissional liberal de um sistema de apuração de rendimentos de sua atividade, admitindo algumas exclusões. No que tange à apuração da renda tributável, porém, deixou clara a intenção de não tributar “despesas de custeio”.

O custeio, afinal, é definido como conjunto ou relação de despesas, lembrando que nem sempre o custeio se encontra na hipótese excludente da base de cálculo do imposto de renda. É patente a função do legislador na definição das hipóteses em que o custeio deve ser excluído da base de cálculo do imposto de renda. Não obstante, é defeso ao legislador considerar “custeio para subsistência” como renda, tributando o mínimo existencial.

7. Mínimo existencial do contribuinte

O STF tratou do mínimo existencial do alimentado, como a pensão alimentícia. Esta estaria fora do campo de incidência do IRPF. O fato de o alimentando poder deduzir de seu imposto a pensão paga ao alimentado em nada afeta o direito do alimentado ao mínimo existencial. Trata-se de contribuintes diversos. A obrigação de custeio do alimentado, seja por determinação judicial, seja por composição entre as partes, está no campo das despesas. Se o alimentando transfere o valor para que o alimentado proceda o pagamento dos valores, tal ato não muda a natureza jurídica.

Assim, o ingresso dos valores no patrimônio do alimentado, mantida a qualidade de custeio ao mínimo existencial, segue não sendo renda. Caso o legislador

²⁹ GALDINO, Guilherme. O imposto de renda sobre a pensão alimentícia: acertos e desacertos da ADI nº 5.422/DF. *Revista Fórum de Direito Tributário* – RFDT n. 122, (69/81), p. 78. O autor sustenta interessante tese parcialmente contrária ao STF, na ADI n. 5.422/DF.

do imposto de renda tivesse pensando na figura do alimentado, quando da redação do texto da Lei n. 7.713/1988 e do Decreto-lei n. 1.301/1973, deveria dar a esse a possibilidade de dedução das despesas com custeio, por se tratarem de alimentos, mínimo existencial. O mínimo existencial está, ademais, na qualidade alimentos, custeio que confirma o atributo “social” do Estado, desde que este se entendeu por Estado Social³⁰. Apesar disso, mesmo na Europa, os padrões de direitos humanos estabelecidos pelo direito internacional ou supranacional ainda desempenham um papel limitado no escrutínio constitucional da tributação substantiva dos países europeus³¹.

Quando se trata de proteger a família, o direito tributário é sensível ao mínimo existencial, deixando a quantia necessária para a subsistência, absolutamente distante da base impositiva do imposto de renda³². Assim como na Alemanha, o STF entendeu por proteger a família, na interpretação conforme realizada na ADI n. 5.422/DF.

8. *Bis in idem* tributário – confisco?

A decisão da ADI n. 5.422/DF, trata, num voto de seus integrantes, o Ministro Barroso, que a tributação das pensões alimentícias carregam em seu bojo um efeito desigual para a mulher. Trata outro ponto da decisão, de um *bis in idem* tributário, ao carregar o alimentante e o alimentado sobre a mesma carga do imposto de renda. A crítica a ambas as colocações merece atenção. Do primeiro ponto trataremos no tópico a seguir. O segundo ponto, este sim, parece gerar um incômodo doutrinário. Vamos nos ater, então, à crítica do efeito de *bis in idem*. Definir *bis in idem* não consiste em tarefa fácil, mas furtar-se a tal mister seria pior. Considera-se, então, que o ente fiscal tributa a mesma riqueza duas vezes, sem que o constituinte originário ou derivado assim tenha autorizado. A questão assume um nível constitucional. O mesmo ente tributante gravando a mesma riqueza, sem autorização constitucional, provoca o fenômeno do *bis in idem*. Por outro lado, apenas para diferenciação necessária, a bitributação consiste na tributação da mesma riqueza por entes tributantes diversos.

Na figura discutida neste ensaio, o contribuinte alimentante recebe a renda e é tributado por ela. Em seu ajuste do valor a pagar, porém, recebe o favor fiscal de poder deduzir a parcela paga a título de pensão alimentícia. A renda objeto da

³⁰ BACHOF, Otto. Begriff und Wesen des sozialen Rechtsstaates. *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*. Heft 12. Berlim: Walter Gruyter & Co, 1954, p. 39.

³¹ ENGLISCH, Joachim. The impact of human rights on domestic substantive taxation – The German experience. *Human rights and taxation in Europe and the World*. Editado por Georg Kofler, Miguel Poiares Maduro e Pasquale Pistone. Amsterdã: IBFD, 2011, (148/153) p. 39.

³² LANG, Joachim. Reform Der Familienbesteuerung. *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein*. Coordenado por Paul Kirchhof. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1994, (437/452) p. 450.

tributação, porém, sofre a atenção da autoridade fiscal, que desonera o contribuinte, pontualmente, pelo valor destinado à pensão alimentícia. O *bis in idem* se daria, na visão do STF, pela tributação da mesma riqueza renda, também na pessoa do alimentado, quando da apuração do imposto. Ao que parece, existe uma falha lógica na afirmação de que estaria a ocorrer o fenômeno do *bis in idem*. Segundo a definição acima, a renda recebida pelo alimentante somente estaria sendo duplamente agravada pelo Fisco, na hipótese em que ele e o alimentante fossem igualmente agravados, sobre a mesma quantidade recebida. Isto não autoriza, em si, que o legislador escolha a renda isenta na pessoa do alimentante, transformada em despesa, para o alimentado, seja tributado na sua pessoa, ou de sua responsável.

9. Discriminação de fato – mulher

Ao constar da Ementa da ADI n. 5.422/DF, o entendimento do Ministro Barroso acerca do potencial agravamento da desigualdade de gênero merece breve análise neste ensaio. Na mesma ideia de interpretação conforme, o STF se mostrou sensível ao fato de que, na maioria das vezes, cabe à mulher a guarda dos filhos menores. Assim sendo, ao não permitir que ela, mera depositária dos valores destinados aos alimentados, exclua da sua base tributária o montante, agravaria a situação de desigualdade. Naturalmente, o valor do custeio dos alimentados, como dito acima, é para proteção da família, no reconhecimento do nível de subsistência, considerada a capacidade contributiva substancial³³. Assim como na ADI n. 5.422/DF, o conceito de família e a igualdade de gênero têm sido valores apreciados em outras cortes constitucionais, como na Alemanha, no sentido de reconhecer a desigualdade, promovendo, em seguida, a igualdade³⁴.

Afinal, se a Constituição coloca a família sob a proteção especial da ordem estatal, isso deve ter consequências para a legislação do imposto de renda. As relações familiares foram alteradas nos últimos anos e, de igual forma, a legislação do imposto de renda é forçada a acompanhar. A gestão familiar mudou, bem como a responsabilidade de ambos os pais em relação aos filhos, incluindo as relações familiares afetivas nesse rol. Assim se reconhece na Alemanha³⁵. No Brasil, o STF, em linha com tal tendência, sepultou, na ADI n. 5.422/DF, a formulação patriarcal do imposto de renda, em que “o cabeça do casal” gozava de isenção,

³³ LANG, Joachim. Reform Der Familienbesteuerung. *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein*. Coordenado por Paul Kirchhof. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1994, (437/452) p. 451.

³⁴ LANG, Joachim. Reform Der Familienbesteuerung. *Steuerrecht, Verfassungsrecht, Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein*. Coordenado por Paul Kirchhof. Colônia: Dr. Otto Schmidt, 1994, (437/452) p. 451.

³⁵ KANZLER, Hans-Joachim. Die Besteuerung von Ehe und Familie. *Besteuerung von Einkommen. Herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Dr. Iris Ebling, Präsident der Bundesfinanzhofs München*. Colônia: Dr. Otto Schmidt, (417/462) p. 419.

enquanto a mulher separada era tributada, por cumprir determinação de aplicar as despesas com custeio dos filhos. Mesmo na condição de alimentada, a mulher tampouco tem renda, sempre que os valores recebidos seja para seu próprio custeio.

10. Igualdade na tributação

Preza a igualdade que os contribuintes que se encontrem em situação equivalente sejam tratados de modo igual e, a contrário senso, estando em situação distinta, recebam tratamento diverso³⁶. A atividade econômica, o estado social bem como a opção sexual não podem ser motivo de discriminação. A escolha do contribuinte em se separar e, por não ter condições econômicas de sustento próprio e de seus filhos, se colocar na posição de credor de alimentos, não pode levá-lo à discriminação legal. Acertou o STF ao proteger a família, em que pese alguns temas mereçam melhor discussão.

Quando o Estado administra o sistema tributário de modo a prover recursos, sem levar em conta a igualdade na tributação, se dá uma ruptura na segurança jurídica do contribuinte. A determinação jurisdicional de um limite de tributação máxima, tal qual ocorreu em algumas jurisdições, não traz contributo para o que entende-se por igualdade na tributação, na realização do mínimo existencial ou do não confisco. A igualdade na tributação representa a garantia constitucional do sistema contra o abuso³⁷.

³⁶ ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 52.

³⁷ VOGEL, Klaus. Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes. *Handbuch des Staats Rechts*. vol. IV, Finanzverfassung-Bundesstaatliche Ordnung. Heidelberg: C.F. Müller, 1999, (3/85) p. 62.

Extensão de Licença-maternidade e Salário-maternidade quando Mãe e/ou Bebê são Hospitalizados – ADI n. 6.327

Fabiana Del Padre Tomé

Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora da PUC/SP e do Ibet.
Fundadora do Você Tributarista. Advogada.

1. Considerações introdutórias

O cerne da controvérsia diz respeito à interpretação dos dispositivos legais que disciplinam a licença-maternidade, bem como seus efeitos quanto ao salário-maternidade. Em breve síntese, o partido Solidariedade ingressou com a ADI n. 6.327 objetivando que fosse dada ao § 1º do art. 392 do Decreto-lei n. 5.452/1943 (CLT) e ao art. 71 da Lei n. 8.213/1991, interpretação conforme a Constituição, para que se considerasse como marco inicial de tais benefícios a alta hospitalar da mãe ou do recém-nascido, o que ocorrer por último.

Referida ação declaratória, que teve por relator o Ministro Edson Fachin, envolveu discussão quanto aos mecanismos de interpretação legislativa, considerando-se os valores constitucionalmente prestigiados, especialmente no que se refere à proteção à família, à maternidade e à infância. Além disso, como a prorrogação do termo inicial da licença-maternidade implica extensão do período de recebimento do salário-maternidade, o STF pronunciou-se sobre as possíveis implicações do disposto no art. 195, § 5º, da Constituição, em face da ausência de nova fonte de custeio.

O julgado em comento, conferindo interpretação conforme a Constituição aos dispositivos legais questionados, representa importante avanço em direção à isonomia, à redução da desigualdade de gênero e à proteção aos direitos inerentes à maternidade. Neste artigo, examinaremos os principais aspectos envolvidos.

2. Dos fundamentos legais da licença-maternidade e do salário-maternidade e a prorrogação do seu termo inicial

Ao disciplinar as relações individuais e coletivas de trabalho, o Decreto-lei n. 5.452/1943, em sua redação atual, veicula disposições voltadas à proteção da maternidade, assegurando, dentre outros direitos, a licença-maternidade, sem prejuízo do emprego e do salário. Nesse sentido, o art. 392 e seu § 1º conferem licença de 120 dias, contados da data do início do afastamento, nos seguintes termos:

“Art. 392. A empregada gestante tem direito à licença-maternidade de 120 (cento e vinte) dias, sem prejuízo do emprego e do salário.

§ 1º A empregada deve, mediante atestado médico, notificar o seu empregador da data do início do afastamento do emprego, que poderá ocorrer entre o 28º (vigésimo oitavo) dia antes do parto e ocorrência deste.”

Assegurando que o referido afastamento não traga prejuízo quanto à remuneração percebida durante o período de licença, o art. 71 da Lei n. 8.213/1991 prescreve o direito ao salário-maternidade:

“Art. 71. O salário-maternidade é devido à segurada da Previdência Social, durante 120 (cento e vinte) dias, com início no período entre 28 (vinte e oito) dias antes do parto e a data de ocorrência deste, observadas as situações e condições previstas na legislação no que concerne à proteção à maternidade.”

Ambas as disposições normativas acima transcritas, ao conferirem à gestante direito à licença-maternidade e ao salário-maternidade, indicam que o termo inicial do período de 120 dias seria contado a partir do seu afastamento do emprego (o qual pode vir a ocorrer entre o 28º dia de gestação e a data do parto). Ocorre que, muitas vezes, em virtude de intercorrências médicas, a gestante ou o recém-nascido permanece hospitalizado, reduzindo o tempo de licença e, conseqüentemente, de convívio entre mãe e bebê após a alta.

Nesse cenário, surge o questionamento sobre a inconstitucionalidade de tal limitação, invocando-se sejam tais disposições interpretadas conforme a Constituição, garantindo que em tais situações a licença seja iniciada quando da alta hospitalar.

De um lado, a Advocacia-Geral da União sustentou estar-se diante de texto dotado de clareza e especificidade, que seria composto por palavras com sentido unívoco, impossibilitando que se atribuisse interpretação conforme a Constituição. Além disso, considerou que para ter-se prorrogação do salário-maternidade seria preciso nova fonte de custeio da seguridade social, nos termos do § 5º do art. 195 da Carta Maior.

O autor da ADI, por seu turno, sustentou a necessária observância aos preceitos constitucionais que protegem a família, a maternidade e a infância, de modo que os envolvidos em tal situação possam usufruir do pleno convívio familiar durante a licença-maternidade, sendo desnecessária, ainda, nova fonte de custeio.

Esses dois são os pontos centrais que foram levados à apreciação do STF e considerados quando do respectivo julgamento. Passemos a eles.

3. Da valoração e interpretação do direito: proteção à família, à maternidade e à infância como valores que norteiam a interpretação normativa

Tomamos o direito como objeto cultural, categoria objetal essa que se qualifica por existir no tempo e no espaço, encontrando-se no âmbito da experiência sensível e apresentando-se completamente aberto às valorações, visto que são *construídos* pela atividade humana, que lhes confere sentido.

Constituindo-se por elementos valorativos, inadmissível seja o direito dissociado de uma teoria axiológica, que interfere em sua produção, interpretação e aplicação. Como objeto cultural que é, exige inevitável tomada de posição daquele que o interpreta, não havendo como dele se aproximar na condição de sujeito puro, despojado de atitudes axiológicas.

As coisas, inclusive as normas jurídicas, não têm um valor em si, independente da ação e apreciação humana. Os valores são sempre atribuídos pelo ser cognoscente, quer pelo legislador, ao eleger fatos para compor a hipótese normativa e escolher relações para figurarem como correspondente consequência na causalidade jurídica, quer pelo aplicador do direito, ao interpretar as normas gerais e abstratas e os fatos, fazendo-o a partir do contexto histórico-social em que se insere.

Sendo assim, a decisão jurídica apresenta-se como algo extremamente complexo, exigindo, além de atos de valoração, a prévia atividade interpretativa. Somente após compreender as escolhas possíveis é que se pode optar por uma delas. No contexto do sistema jurídico, exige-se a interpretação dos enunciados normativos como pressuposto à aplicação do direito. Tal assertiva assume caráter absoluto, pois não há texto sem interpretação. E, sendo a interpretação uma atividade humana, o valor é a ela imanente.

Interpretar é construir sentido a partir do texto. Os enunciados linguísticos, leciona Paulo de Barros Carvalho¹, não contêm, em si mesmos, significações: “São objetos percebidos pelos nossos órgãos sensoriais que, a partir de tais percepções, ensejam, intrassubjetivamente, as correspondentes significações. São estímulos que desencadeiam em nós produções de sentido”. Semelhante é a assertiva de Miguel Reale², para quem “O ato hermenêutico não significa uma cópia de algo já dado, que cumpra apenas decifrar ou desvelar – renovando-se de maneira oblíqua o superado entendimento da cognição como *adaequatio rei ac intellectus* –, porque conhecer, se não é constituir por inteiro o objeto, é contribuir racional e positivamente para constituí-lo, mediante síntese subjetivo-objetiva, na qual a imaginação criadora desempenha papel essencial”.

O texto legal, como suporte físico e em sua literalidade, é apenas o ponto de partida para a interpretação, que há de ser realizada considerando os valores que regem o ordenamento e a sociedade como um todo. A interpretação literal, isoladamente considerada, nem mesmo pode ser alçada à qualidade de interpretação. Isso porque dentro das palavras não há um sentido. Somos nós que atribuímos esse sentido, somos nós que construímos esse sentido. A interpretação jurídica é muito mais que um mero “desvendar”.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 11. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 18-19.

² REALE, Miguel. *Cinco temas do culturalismo*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 34.

O direito volta-se à regulação das condutas intersubjetivas, para atingir valores que se pretende ver concretizados. Como bem leciona Lourival Vilanova³, “Altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, e altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do direito”. Ou seja, é mediante a aplicação normativa que se concretizam alterações na sociedade. Daí a importância de adotar-se perspectiva teleológica, identificando os fins almejados pelo legislador, e, mais especificamente, pelo constituinte.

À evidência, encontramos por todo o texto constitucional reiteradas referências à proteção à família, à maternidade e à infância (arts. 6º, *caput*, 196, 226 e 227, § 1º), sendo o convívio familiar imprescindível para atingir tal desiderato. Esses são valores que regem o sistema jurídico brasileiro e não de ser considerados quando da interpretação das disposições que regulam a licença-maternidade e o salário-maternidade.

Nesse sentido, andou bem o STF ao decidir, por unanimidade, pela possibilidade de contagem de termo inicial de licença-maternidade e de salário-maternidade a partir da alta hospitalar do recém-nascido ou da mãe, o que ocorrer por último, atendendo ao pleito de interpretação conforme a Constituição, do § 1º do art. 392 da CLT e do art. 71 da Lei n. 8.213/1991.

4. Sobre a desnecessidade de nova fonte de custeio

O § 5º do art. 195 da Carta Magna dispõe que “Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total”. Indaga-se, assim, se a extensão do salário-maternidade em razão da postergação da contagem de 120 dias encontraria óbice nesse preceito constitucional.

Ocorre que tal argumento baseia-se em uma falácia. Realmente, para criação, majoração ou extensão de benefício, há necessidade de nova fonte de custeio. Mas, diversamente, o que se pretendeu com a ADI em análise foi o reconhecimento de um direito já assegurado constitucionalmente, mas que, em virtude de interpretação legislativa literal, vinha sendo violado. Como bem salientou o relator Ministro Edson Fachin, “A prorrogação de *benefício existente, em decorrência de interpretação constitucional* do seu alcance, não vulnera a norma do art. 195, § 5º, da Constituição Federal”.

À evidência, não se trata de inovação quanto ao benefício, não tendo havido criação ou ampliação de prestação social. O benefício e a respectiva fonte de custeio já existem no ordenamento, demandando interpretação concretizadora para que cumpram suas finalidades constitucionais.

³ VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 3/4.

5. Conclusão

O STF, ao julgar procedente o pedido formulado na ADI n. 6.327, conferindo interpretação conforme a Constituição ao artigo 392, § 1º, da CLT, e ao artigo 71 da Lei n. 8.213/1991, considerando como termo inicial da licença-maternidade e do respectivo salário-maternidade a alta hospitalar do recém-nascido ou de sua mãe, o que ocorrer por último, deu concretude a valores fundamentais e constitucionalmente assegurados. Resguardou a proteção à família, à maternidade e à infância, permitindo à mulher condições para compatibilizar maternidade e profissão.

Percebe-se avanço atribuído à interpretação legislativa, considerando a finalidade da licença-maternidade, de modo compatível com a realidade social e com a redução de desigualdades, propiciando que a mulher possa exercer seu papel de mãe sem prejuízo ao emprego e remuneração. Por sinal, essa perspectiva tem sido uma constante nas decisões proferidas pela Corte Suprema, a exemplo do que se verificou por ocasião do julgamento do Tema n. 72, pela inconstitucionalidade da contribuição previdenciária patronal sobre o salário-maternidade.

São interpretações que objetivam realizar os valores constitucionalmente assegurados, conferindo à legislação sentido que com eles seja compatível. A propósito do assunto, vale lembrar o preciso e sempre atual ensinamento de Pontes de Miranda⁴: “Hoje, o artigo tal do Código não exprime, exatamente, o que, no ano passado, exprimia; porque não diz ele o que está nas palavras, mas algo de mutável que as palavras quiseram dizer”.

Com essa reflexão em mente, busquemos sempre interpretar o direito a partir dos valores prestigiados pela Constituição, ajustados ao contexto social em que vivemos.

⁴ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Sistema de ciência positiva do direito*. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972, p. 320.

**VIII Congresso Brasileiro de
Direito Tributário Atual**

IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP

3º Painel

Segurança jurídica e igualdade

A Coisa Julgada Tributária e os Julgamentos dos Temas n. 881 e n. 885

Fernanda Donnabella Camano

Pós-doutora pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo e Advogada.

1. O histórico da discussão a respeito dos efeitos prospectivos da coisa julgada nas relações jurídico-tributárias de trato sucessivo

A coisa julgada em matéria tributária sempre teve seu papel de destaque no cenário jurídico. Todavia, ganhou ainda mais relevo quando, em 2016, foi reconhecida a repercussão geral da questão constitucional nos Recursos Extraordinários n. 949.297/CE, Rel. Min. Edson Fachin (partes: TBM – Têxtil Bezerra de Menezes S/A e União) e n. 955.227/BA, Rel. Min. Roberto Barroso (cujas partes são Braskem S/A e União), ou seja, dos Temas n. 881 e n. 885, respectivamente.

O marco temporal de 2016 em que afetados os *leading cases* coincide com a inauguração, pelo CPC/2015, de um sistema de precedentes. Nos últimos anos, a discussão da coisa julgada em matéria tributária focou no impacto dos precedentes obrigatórios sobre os efeitos das decisões definitivas obtidas pelos contribuintes nas ações judiciais antiexacionais¹ de cunho preventivo (isto é, nas ações declaratórias negativas e nos mandados de segurança), diante das relações jurídicas de trato continuado² (cujos eventos homogêneos se repetem no tempo).

Como se vê, houve mudança em relação ao debate: se antes do CPC este se limitava aos contornos da coisa julgada no plano constitucional, após 2016 deu-se ênfase ao novo sistema de precedentes e seu impacto na ordem jurídica.

Para analisarmos tal mutação de enfoque, verifiquemos como ocorreu o início da discussão e seu transcurso até o julgamento dos *leading cases* em 2023.

Em 1989, com a edição da Lei n. 7.689/1988, instituidora da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), diversos contribuintes ajuizaram inúmeras demandas para afastar a respectiva cobrança, por reputá-la inconstitucional.

¹ As expressões ações/medidas judiciais “antiexacionais” foram utilizadas no contexto tributário por Paulo Cesar Conrado, significando aquelas de iniciativa do contribuinte quando este põe em xeque o dever de pagar o tributo (CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012). Por medidas judiciais antiexacionais, referimo-nos à exceção de pré-executividade.

² Ainda que tal terminologia tenha sido por nós criticada (Efeitos materiais da sentença declaratória. Perspectivas no tempo e ruptura destes efeitos em face de precedente do STF em sentido contrário. In: CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Processo tributário analítico*. São Paulo: Noeses, 2013. vol. II, p. 63-82), dela nos utilizaremos tal como é conhecida na pragmática tributária. Sobre a distinção entre relações jurídicas instantâneas, permanentes e sucessivas (estas últimas se caracterizam por sua homogeneidade e repetição, as quais denominamos relações jurídicas de trato continuado), ver: ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional*. 3. ed. São Paulo: Thomson Reuters/RT, 2014, p. 99-105.

A maioria dos casos transitou em julgado em 1992, sem que a União ingresasse com ações rescisórias.

No mesmo ano de 1992, o Supremo Tribunal Federal (“STF”) decidiu o Recurso Extraordinário n. 138.284/CE e considerou a CSLL constitucional, o que levou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) a editar o ainda tímido Parecer n. 1.277/1994, sustentando que as alterações legislativas e jurisprudencial deveriam ensejar o lançamento fiscal.

No plano normativo, tal linha de argumentação do Fisco ganhou reforço com o advento da Lei n. 11.232/2005, que instituiu o parágrafo único ao art. 741 do CPC/1973³, o qual prescreveu que o título executivo judicial pode se tornar inexigível quando acolhidos embargos de natureza rescisória, se fundado (o título) em lei declarada inconstitucional pelo STF.

Muito embora esta não fosse rigorosamente a hipótese da CSLL, pois no caso, a situação é inversa, ou seja, houve a declaração de validade da Lei n. 7.689/1988, compreendemos que aquela modificação legislativa veio ao encontro da tese de que a decisão judicial deve ser rescindida, quando o STF decide a matéria de forma diversa ao estatuído nas sentenças definitivas.

Em 2007, a Suprema Corte novamente se debruça sobre o tema, desta vez na ADI n. 15-2, reputando constitucional a Lei n. 7.689/1988.

Com base nesse cenário, o Fisco iniciou o movimento em relação aos contribuintes, detentores de decisões favoráveis desobrigando-lhes de pagar a CSLL, para constituir os respectivos créditos tributários, sem autorização judicial. Como consequência, novas medidas judiciais foram propostas pelos contribuintes para ver declarado o seu direito ao não recolhimento da Contribuição por força dos respectivos trânsitos em julgado.

Em 2011 houve dois acontecimentos importantes no curso da história.

O primeiro refere-se à decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) no Recurso Especial n. 1.118.893/MG⁴, submetido ao rito dos recursos repetitivos, firmando orientação de que superveniente decisão do STF em sentido contrário não tinha o condão de cessar os efeitos da coisa julgada.

Os contribuintes tomaram referido julgado como “definitivo” sobre a questão, pois até o reconhecimento da repercussão geral em 2016 nos Temas n. 881 e n. 885, apesar dos poucos julgados existentes nesta matéria, a maioria das decisões exaradas pela Corte Suprema era no sentido de compreender que a violação à coisa julgada dependia da análise da legislação infraconstitucional e, com isso, sua ofensa seria reflexa, impedindo-se o processamento do apelo excepcional, como se observa dos seguintes precedentes: Ag. Reg. no RE n. 473.715/CE, Rel.

³ O mesmo se diga quanto ao § 1º do art. 475-I do CPC/1973.

⁴ O STJ compreendeu que decisão superveniente do STF não tem o condão de impactar a coisa julgada formada nas relações jurídicas de trato continuado em matéria tributária.

Min. Carlos Britto, 1ª Turma, *DJe* 25.05.2007; Ag. Reg. no RE n. 473.214/CE, Rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, 23.05.2008; Eds no RE 508.787/RN, Rel. Min. Rosa Weber, 1ª Turma, *DJe* 11.09.2012; Ag. Reg. no AI n. 832.221/SP, Rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, *DJe* 26.10.2012; Ag. Reg. no RE com Agravo n. 727.207/SC, Rel. Min. Teori Zavascki, 2ª Turma, *DJe* 10.09.2013.

O segundo marco temporal relevante foi a edição do Parecer n. 492 pela PGFN. Diferentemente daquele de 1994, referido parecer ofereceu as balizas interpretativas que vieram a ser acolhidas praticamente na sua totalidade pelo STF no julgamento dos Temas n. 881 e n. 885.

O seu núcleo central, encampado pela unanimidade do colegiado, é no sentido de que os efeitos futuros do comando sentencial definitivo cessam, imediata e automaticamente, quando sobrevier decisão do STF em sentido contrário, por consistir uma nova situação capaz de fazer surgir nova relação jurídica, diversa daquela deduzida inicialmente na demanda individual.

Apoiando-se nas lições de Teori Zavascki⁵, sustenta o parecer no item II.a) que a alteração de circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes ao tempo da prolação da decisão definitiva que julgou a relação jurídica de trato continuado faz nascer “nova” relação jurídica, não alcançada pela decisão transitada em julgado; ainda, adverte o parecer que “trata-se da cláusula *rebus sic standibus* subjacente às sentenças em geral, com especial destaque àquelas que se voltam à disciplina de relações jurídicas de trato continuado”.

Em seguida, nos itens II.b) e c) do parecer, intitulados “O advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido diverso do sufragado em anterior decisão tributária transitada em julgado representa circunstância jurídica nova e faz cessar a sua eficácia vinculante”; e “A cessação da eficácia vinculante da decisão transitada em julgado é automática, independe de prévio reconhecimento judicial”, a PGFN afirma que alteram a ordem jurídica: as decisões em controle concentrado proferidas pelo STF e as emanadas no controle difuso, também pelo STF, nas situações por ela especificadas.

E, uma vez alterada a ordem jurídica, modifica-se o suporte que embasou a sentença transitada em julgado, surgindo nova relação jurídica “composta por um suporte fático idêntico (mesmos fatos geradores) àquele considerado pela coisa julgada anterior, mas por um suporte jurídico alterado ou diferente (que passará a ser a norma definitivamente interpretada pelo STF em face da Constituição...)”.

Alega o parecer que, como consequência “natural”, a solução “não exige muito esforço para ser encontrada”, qual seja, a desnecessidade de novo pronunciamento judicial para fazer cessar os efeitos da coisa julgada para o futuro, apenas se impondo tal solução quando a lei expressamente assim o determinar, como por

⁵ Ao que indica, o parecer encampa as lições de Teori Zavascki contidas na obra *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional*, antes citada.

exemplo, quando diante das sentenças transitadas em julgado que fixaram alimentos ou aluguéis.

Portanto, segundo o parecer, o Fisco está autorizado a lançar a CSLL a partir do trânsito em julgado da decisão do STF em sentido contrário ao entendimento exarado nos casos individuais; todavia, se o Fisco não efetuou o respectivo lançamento até a data da publicação do Parecer PGFN n. 492/2011, não poderá fazê-lo alcançando fatos pretéritos, somente os posteriores à sua publicação.

Em 2014, sobreveio decisão no Recurso Extraordinário n. 596.663/RJ⁶, cuja discussão girava em torno de questões trabalhistas e, em 2015, no Recurso Extraordinário n. 730.462/SP⁷, envolvendo tema de honorários advocatícios. Ambas tratavam da paralisação dos efeitos da coisa julgada em face de alterações de fato ou de direito capazes de modificar o silogismo inicial da sentença, mas não se referiam ao impacto do precedente sobre as decisões definitivas.

Em 2016, o STF se manifestou especificamente sobre matéria processual quando julgou a ADI n. 2.418, ao analisar a constitucionalidade do art. 741, parágrafo único e do art. 475-L, § 1º, ambos do CPC/1973, bem como os correspondentes dispositivos do CPC/2015, quais sejam, o art. 525, § 1º, III, §§ 12 e 14 e o art. 535, § 5º. Compreendeu que a decisão exequenda baseada em lei declarada (in)constitucional pelo STF poderia ter seus efeitos rescindidos, desde que a interpretação da Corte tivesse sido anterior ao trânsito em julgado das sentenças individuais.

Esse foi o contexto histórico em que se situou o julgamento dos Temas n. 881 e n. 885 pelo STF.

2. O julgamento dos Temas n. 881 e n. 885

Em fevereiro de 2023, os Temas n. 881 e n. 885 foram levados a julgamento presencial pelo STF após o seu início ter se dado pelo plenário virtual. Antes do pedido de destaque efetuado pelo Ministro Fachin (cujo objetivo era apenas o debate acerca da modulação de efeitos do julgado), já havia maioria de votos disponibilizados pelos Ministros na mesma linha do Parecer PGFN n. 492/2011, qual seja, que o precedente da Suprema Corte, em controle concentrado ou difuso com repercussão geral, cessa automaticamente os efeitos prospectivos da coisa julgada tributária que lhe é contrária. Ao final, tal decisão foi unânime.

Naquela oportunidade, fixou-se as seguintes teses de repercussão geral: “1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a

⁶ Neste caso, o STF julgou como as alterações de fato ou de direito afetam o silogismo da sentença nas relações jurídicas de trato continuado (sem referir-se à matéria tributária).

⁷ O Recurso Extraordinário mencionado sequer tratou do efeito de precedente contrário da Corte nas relações jurídicas de trato continuado (além do mais, tratava-se de fato envolvendo honorários advocatícios).

coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.”

A única distinção entre os limites do julgado e a interpretação atribuída pelo referido parecer é que o STF compreendeu que apenas os veículos decisórios dotados de eficácia *erga omnes* e vinculantes (nos termos do parágrafo único do art. 28 da Lei n. 9.868/1999) têm o condão de paralisar a coisa julgada tributária.

Com relação especificamente à modulação de efeitos, os debates se limitaram à resolução do caso concreto da CSLL. Os Ministros discutiram se outros julgados da Suprema Corte, a exemplo dos Temas n. 494 (Recurso Extraordinário n. 596.663/RJ) e n. 733 (Recurso Extraordinário n. 730.462/SP), cujos acórdãos foram publicados em 2014 e 2015, e que não trataram de matéria tributária, teriam minado esse estado de confiabilidade, de modo que a cessação dos efeitos da coisa julgada da CSLL retroagiria ao ano de 2007. Não se considerou, quando do julgamento dos *leading cases*, se havia confiança produzida pelo precedente do STJ (REsp n. 1.118.893/MG), tampouco o fato de o STF, até 2016 (inclusive no próprio Tema n. 885), compreender que essa questão teria natureza infraconstitucional, não conhecendo dos recursos extraordinários.

Ao negar a modulação, a Suprema Corte afirmou que a decisão da ADI n. 15-2 poderia cessar os efeitos da coisa julgada contrária obtida pelos contribuintes desde 2007, obrigando-lhes, por consequência, a pagar a CSLL (quanto às exigências já formalizadas em auto de infração).

E, assim, ao fazê-lo, o STF acrescentou à decisão da ADI n. 15-2 um *efeito novo*, qual seja, aquele que lhe outorga aptidão de paralisar a coisa julgada tributária da CSLL, ressuscitando a exigibilidade da Contribuição quanto aos fatos geradores ocorridos a partir de 2007.

Em outros termos, a decisão dos *leading cases* em 2023 criou eficácia antes inexistente ao julgado de 2007, a de cessar a coisa julgada contrária e, com isso, autorizar a cobrança da Contribuição desde então. Isso depois de transcorridos mais de 15 anos.

Desse modo, conclui-se que os seguintes argumentos foram compartilhados pela maioria do colegiado:

- i) Instrumentos passíveis de impactar os efeitos futuros da coisa julgada nas relações jurídico-tributárias de trato sucessivo: ADI, ADO, ADC, ADPF, decisão em repercussão geral;
- ii) Equiparação dos efeitos *erga omnes* e vinculantes das decisões prolatadas nas ações de controle concentrado àquelas proferidas em controle difuso com repercussão geral;

- iii) Aplicação das limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 150, III, “a”, “b” e “c”, da Constituição Federal);
- iv) Não modulação dos efeitos do entendimento exarado no caso concreto (CSLL) autorizando a cobrança da Contribuição de modo retroativo.

Quanto aos fundamentos não compartilhados pela maioria do colegiado, dois deles poderão trazer reflexos para além das situações contempladas no julgado.

Conforme destacou o Ministro Gilmar Mendes, há que se distinguir (i) os efeitos pretéritos e pendentes de atos passados (tomando-se por referência o precedente contrário à coisa julgada), o que atrai a incidência dos instrumentos rescisórios contidos no art. 535, § 5º c/c §§ 7º e 8º do CPC⁸ e (ii) os efeitos futuros de atos passados e os atos futuros, em relação aos quais haverá aplicação automática e imediata do precedente, sem necessidade de interposição de ação judicial.

Mesmo que a tese fixada nos Temas n. 881 e n. 885 não se refira aos efeitos retroativos do precedente sobre a coisa julgada (apenas discutiu-se a eficácia prospectiva, isto é, o alcance da decisão do STF sobre os fatos geradores futuros), a referência efetuada pelo Ministro traz à tona o debate sobre a aplicação da Súmula n. 343 do STF, na hipótese de ação rescisória objetivando a desconstituição de decisão transitada em julgado contrária a precedente que lhe é ulterior. Referida Súmula dispõe: “Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais.”

Pensamos que a ação rescisória, seja aquela regrada pelo art. 966, inciso V (regime geral), seja pelo § 8º do art. 535 (regime especial), ambos do CPC, não é cabível se a decisão transitada em julgado foi prolatada em momento anterior ao precedente que lhe é contrário (ainda que esta afirmação vá de encontro à literalidade do referido § 8º). Isso porque, o pressuposto de admissibilidade da ação rescisória (não importa a qual regime esteja submissa, se o geral ou o especial) depende da violação manifesta à norma jurídica (no caso, ao precedente) porque, então, haveria vício a ser “corrigido” por esta via.

Ademais, enquanto não há precedente editado pelas Cortes Supremas os juízes e Tribunais do país detêm competência para aferir a (in)constitucionalidade

⁸ “§ 5º Para efeito do disposto no inciso III do *caput* deste artigo, considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso. § 6º No caso do § 5º, os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal poderão ser modulados no tempo, de modo a favorecer a segurança jurídica. § 7º A decisão do Supremo Tribunal Federal referida no § 5º deve ter sido proferida antes do trânsito em julgado da decisão exequenda. § 8º Se a decisão referida no § 5º for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.”

de lei, o que é próprio do sistema difuso. Se havia dúvida interpretativa e a decisão adotou uma das interpretações possíveis – não vige mais hoje a teoria de que o STF outorga a interpretação “correta”, mas atribui unidade de sentido ao direito –, aquela adotada pelo juiz no controle concreto e incidental deve ser mantida, não havendo racionalidade em atacar a coisa julgada (seja quanto à matéria constitucional, seja infraconstitucional).

O segundo ponto não compartilhado pela maioria do colegiado e importante para trazer à reflexão é a extensão da solução do caso concreto da CSLL para as demais teses tributárias. Na medida em que a Corte autorizou a cobrança da Contribuição de modo retroativo (desde 2007), questiona-se se o mesmo valeria em relação a outros precedentes editados antes do julgamento dos *leading cases*.

Recordemos, o efeito retroativo perpetrado pelo STF se deu no momento da aplicação da tese fixada ao caso concreto da CSLL. Diante disso, a mesma solução não poderia se dar quanto aos demais tributos, justamente porque qualquer outra tese não estava em discussão naquela oportunidade. Ademais, como bem observou o Ministro Luiz Fux, a se estender a solução do caso concreto *sub judice* a outras discussões tributárias, estar-se-ia incorrendo em risco sistêmico, o que se pretende evitar.

O endereçamento da questão deveria se dar no sentido de que somente o precedente editado após o julgamento dos Temas n. 881 e n. 885, em relação a outros tributos, desde que obedecida a anterioridade nonagesimal ou anual, autorizaria a cessação dos efeitos da coisa julgada tributária.

Por fim, registre-se que foram opostos embargos de declaração pela própria parte no Tema n. 881 e, tanto neste como no Tema n. 885, pelos *amici curiae* que suscitaram, especialmente, a necessidade de salvaguardar os efeitos do julgamento em relação aos fatos geradores da CSLL que lhe são anteriores, de modo que a respectiva cobrança apenas seja autorizada a partir de 2023.

Os Efeitos do Silêncio: o Caso do IPI-Revenda de Produtos Importados

Leonardo Branco

Conselheiro Titular e Vice-Presidente de Turma no Carf. Coordenador de curso e Professor no IBDT. Doutorando, Mestre e Especialista pela USP.

Toma-se, como ponto de partida, a afirmação de que, se toda lacuna, todo silêncio da norma (posta pelo legislador ou pelo Poder Judiciário – *norma-decisão*), é “eloquente”, ou um ato racionalizado, é porque no sistema cartesiano do direito não há espaço para a falha e, neste mundo hipotético, até mesmo os menores desvãos do discurso serão obra da antevidência do método jurídico e apontam para um querer positivo, fruto da infalibilidade linear do legislador/juiz racional, discurso que serviu aos defensores de uma pretensa completude do ordenamento como escudo retórico¹, pois, por meio deste expediente, passa a ser possível “fazer o direito” sem o fardo de se reconhecer a lacuna ou a incompletude do sistema².

A partir de junho 2014, com o julgamento do Recurso Especial n. 1.411.749, o STJ passou a entender ser ilegal a segunda incidência do IPI sobre produtos importados, vindo a reafirmar seu posicionamento em junho de 2015, com o julgamento do Recurso Especial n. 1.427.246. Contudo, em outubro de 2015, a 1ª Seção do STJ, no julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 1.403.532/SC, firmou a Tese n. 912 (“Os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil”).

Ocorre que, entre 2014 e 2015, alguns contribuintes, inclusive por meio de ações coletivas, obtiveram provimento em recursos que debatiam a legalidade da cobrança. Tais decisões, transitadas em julgado, passaram a ser alvo de ações rescisórias propostas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, mas foram preservadas com base na Súmula n. 343 do STF (“Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais”). O verbete seria parcialmente superado pelo próprio STF nos Embargos de Declaração no Recurso Extraordi-

¹ BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. *Argumentação tributária de lógica substancial*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil, 2015, p. 150-151.

² ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. 1. ed. São Paulo: MP Editora/Apet, 2006, p. 280-282. “[...] A ideia aqui era a de, defendendo o dogma da plenitude do ordenamento jurídico, permitir a formação de novas regras e princípios sem ter de reconhecer a existência de uma lacuna (que demandasse a integração analógica [...]). Defender uma decisão jurídica com base em argumentos próprios da interpretação extensiva parece menos comprometedor [...] do que alegar [...] o preenchimento de uma lacuna.”

nário n. 328.812, que passou a admitir a sua aplicação unicamente no caso de divergência no plano infraconstitucional: para a Corte, a barreira deveria ser afastada no caso de decisão rescindenda em desacordo com precedente firmado pelo STF, incumbido justamente de realizar o desígnio constitucional.

Em 24 de agosto de 2020, foi firmada a Tese n. 906 de repercussão geral, tendo o STF (STF) negado provimento aos Recursos Extraordinários n. 979.626 e n. 946.648 no sentido de que “é constitucional a incidência do IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno”.

Em 8 de fevereiro de 2023, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 949.297, foi firmada a seguinte tese nos Temas STF n. 881 e n. 885: “as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações”. Assim, respeitadas a irretroatividade e a anterioridade, a partir da publicação da ata do julgamento pelo STF em sentido diverso daquele firmado pela coisa julgada, passaria a ter efeitos a decisão nova, independentemente de ação rescisória.

A capacidade criativa das decisões, bem como o adensamento jurídico dos precedentes passam a ser fonte jurídica da adaptação das decisões subjetivas incorríveis aos precedentes gerais, de caráter transsubjetivo, o que extrai seu fundamento de validade da isonomia³.

Um caso em especial, julgado poucas semanas antes da formação do entendimento do STF, chama a atenção: na Ação Rescisória n. 6.015, o STJ suspendeu as execuções amparadas na decisão transitada em julgado no Recurso Especial n. 1.427.246, que afastou a incidência do IPI na saída de bens de origem estrangeira do estabelecimento do importador.

Segundo o relator, o Ministro Gurgel de Faria, em julgamento iniciado em 27 de outubro de 2021, o *distinguishing* foi necessário porque se tratava de coisa julgada que beneficiaria toda uma categoria (um mandado de segurança coletivo impetrado pelo Sindicato das Empresas de Comércio Exterior de Santa Catarina) sob pena de ofender a isonomia e a livre concorrência: “[...] a possibilidade da continuidade de seu cumprimento pode trazer graves impactos aos cofres públicos, ante a dificuldade prática e operacional de reverter as decisões judiciais ou administrativas pautadas no alegado título rescindendo, o qual, em razão de seu caráter normativo, pode ensejar um número indeterminado de beneficiados”.

De fato, tratou-se de acórdão rescindendo estribado em posição reputada como correta por um curto espaço de tempo pela maioria dos membros da 1ª

³ RIBEIRO, Diego Diniz; MASSUD, Rodrigo. Igualdade para quem? Os temas 881 e 885 do STF – a coisa julgada em matéria tributária busca proteger o contribuinte contra abusos arrecadatórios do Estado. *Jota*, 2022; RIBEIRO, Diego Diniz. Coisa julgada e rescisão com base em precedentes. *Consultor Jurídico* – Conjur, 2022.

Seção do STJ, mas objeto daquilo que o Ministro Gurgel de Faria chamou, corretamente de “[...] uma alteração radical dessa jurisprudência por um precedente obrigatório deste mesmo Tribunal”, bem como por uma decisão vinculante do STF.

Haveria, neste caso, espaço para se relativizar a aplicação da Súmula n. 343 do STF, sobretudo diante do posicionamento reiterado do STJ a respeito de sua aplicação? O fato de a ação ser coletiva, proposta pelo Sindicato das Empresas de Comércio Exterior do Estado de Santa Catarina na condição não de representante dos sindicalizados, mas de vero substituto processual, em debate a respeito de direitos individuais homogêneos de seus substituídos, seria fundamento válido de refutação suficiente para se justificar a desconsideração do óbice sumular?

O inciso XXXVI e o *caput* do art. 5º da Constituição de 1988, o § 3º do art. 6º do Decreto-lei n. 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), e o art. 502 do Código de Processo Civil (CPC) prestigiam a coisa julgada, chamando o relator a atenção para o fato de que o art. 506 do diploma processual limita seus efeitos às partes que participaram do processo, abrangência mais restrita do que aquela desinente das ações coletivas.

O Ministro adicionou a seu cabedal argumentativo que, no caso de substituição processual, os efeitos da coisa julgada irão ainda além, de modo a não estarem adstritos aos filiados ao sindicato à época do oferecimento da demanda, não havendo, tampouco, a limitação territorial da jurisdição do órgão prolator, salvo no caso de expressa menção dispositiva, conforme posicionamento da própria corte (REsp n. 1.770.377/RS, Relator Ministro Herman Benjamin, 1ª Seção, julgado em 27.11.2019), o que teria por implicação direta a ofensa à livre-concorrência preceituada pelo inciso IV do art. 170 da Constituição brasileira e, por decorrência, à isonomia. Neste sentido, para o relator, “[...] há 6 (seis) anos que os importadores de Santa Catarina estão usufruindo de tal benefício, e os do restante da Federação não”.

O relator, após votar pelo conhecimento, votou pela rescisão do julgado e aplicou a jurisprudência formada em sede de repetitivo pelo STJ no REsp n. 1.403.532/SC, de 14 de outubro de 2015, de modo a determinar a incidência do IPI no desembaraço aduaneiro e na saída da mercadoria importada do estabelecimento importador, mas a partir da data do julgamento da ação rescisória, tendo sido acompanhado pelo Ministro revisor Francisco Falcão, o que suscitou pedido de vista por parte do Ministro Mauro Campbell Marques.

Em seu voto-vista, o ministro considerou que o conhecimento não poderia ter outro destino senão a aplicação das teses já consolidadas nos repetitivos, restando a discussão a respeito da modulação de efeitos sobre a coisa julgada do acórdão rescindido. Identificou, ainda, que, quanto ao conhecimento, a inovação trazida pelo relator reside no grau de coletividade oponível à segurança jurídica em virtude da isonomia e da livre concorrência, o que deslocaria a questão para a análise de um embate entre princípios constitucionais a ser mediado pela proporcionalidade.

Segundo o Ministro Mauro Campbell, as formulações têm relevância constitucional, mas a isonomia, para o relator, é aquela entre as empresas do país (isonomia concorrencial), ou seja, entre aquela categoria substituída e as demais empresas sem amparo judicial. Contudo, a questão ganha em complexidade, uma vez que “[...] a solução uniforme também haveria que se dar em relação àqueles contribuintes que, assim como a parte ré, obtiveram sentenças e acórdãos transitados em julgado em seu favor no período anterior ao julgamento do repetitivo que firmou a jurisprudência favorável ao Fisco e, considerando o período de oscilação jurisprudencial, não são poucos”.

A isonomia estaria reestabelecida entre o Sindicato e as empresas que não ingressaram com ações, mas permaneceria violada nos casos em que há coisa julgada favorável e não há prazo para a propositura de ação rescisória, e que não seriam alcançados pelo julgamento em apelo. Em outras palavras, tal caminho argumentativo teria por implicação outra modalidade discriminatória e, portanto, não isonômica: entre contribuintes que tiveram contra si proposta ação rescisória ou não e entre contribuintes que obtiveram em seu favor coisa julgada originária de demanda coletiva ou individual.

Em seu voto-*vista*, o ministro tomou por inaceitável a solução proposta pelo relator, uma vez que tal premissa teria por efeito liquidar a Súmula n. 343 do STF, em desprestígio ao inciso V do art. 927 do CPC, que obriga os órgãos fracionários a se curvarem ao entendimento do plenário ou do órgão especial, e ao art. 926 “[...] que exige a integridade (redução de excepcionalidades) e coerência (encaixe lógico) de nossa jurisprudência”. Logo, uma vez alterada a jurisprudência por julgamento de caráter transubjetivo, restaria afastado o verbete *sumular* em todos os casos em que a substituição processual fosse realizada por meio de sindicato.

A coisa julgada, na acepção do voto-*vista*, trata-se de desigualdade tolerada pelo ordenamento em benefício da segurança jurídica, da mesma forma que ocorre diante do direito adquirido e do ato jurídico perfeito previstos pelo inciso XXXVI do art. 5º da Constituição de 1988. A decisão avaliou, ainda, os efeitos da proposta realizada pelo relator: o estímulo de ações individuais, uma vez que se extirpa a confiança na estabilidade da coisa julgada formada em ações coletivas, em desalinho com a busca da redução da sobrecarga de processos judiciais e à razoável duração do processo.

Importante a menção feita pelo ministro, em seu voto-*vista*, ao REsp n. 1.118.893/MG (1ª Seção, relator Ministro Arnaldo Esteves Lima, julgado em 23.03.2011), em que se estabeleceu que o fato de o STF se manifestar de maneira superveniente em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, não cabendo à Administração o direito de retomar automaticamente a cobrança do tributo.

O precedente citado pelo voto, como reconheceu o próprio ministro, é justamente aquele que viria a ser discutido pelo STF no Recurso Extraordinário n. 949.297/CE (Tema n. 881 de repercussão geral). A definição do tema em apelo

no sentido da cessação automática dos efeitos da decisão transitada em julgado diante de pronunciamento definitivo em ação direta ou em sede de repercussão geral, independentemente de originárias de ações individuais ou coletivas, conduziu ao aditamento do voto do Ministro Mauro Campbell, unicamente para reforçar a negativa de conhecimento, uma vez que “[...] o pronunciamento do STF deriva do fato de que há ali a clara percepção que o caminho da ação rescisória não é o melhor para atingir o objetivo de isonomia”, tendo sido acompanhado unicamente pelas ministras Assusete Magalhães e Regina Helena Costa.

O Ministro Herman Benjamin realizou pedido de vista e apresentou voto-vista de sua lavra no sentido da mitigação da Súmula n. 343, uma vez que o posicionamento sumular deve ser afastado “[...] nas hipóteses em que, após o julgamento, a jurisprudência, ainda que vacilante, tiver evoluído para sua pacificação”, casos em que “[...] a rescisória pode ser ajuizada”. Assim, deve-se buscar o posicionamento a respeito da controvérsia na interpretação da lei à época em que prolatado o acórdão rescindendo: caso ainda persista, descabe o conhecimento; caso superada, é admissível a rescisória.

No caso do IPI-Revenda, segundo o voto-vista do Ministro Herman Benjamin, a pacificação ocorreu, uma vez que consolidado o Tema n. 912 no STJ, e manter a decisão rescindenda implicaria desafiar precedente qualificado em repercussão geral corporificado na Tese n. 906 no STF. Ponderou, ainda, conhecer o fato de que a relativização da Súmula n. 343 apenas ocorrerá quando a matéria (de índole constitucional) divergir de orientação firmada pelo STF em controle concentrado de constitucionalidade, o que não se observaria neste caso, uma vez que a decisão rescindenda é contrária às teses posteriormente firmadas nas duas Cortes.

Para o ministro, as decisões de caráter vinculante teriam o atributo de alterar a situação jurídica das “relações tributárias de trato sucessivo”, sendo a própria fixação do Tema n. 912 já suficiente para interromper a eficácia da decisão definitiva. Defendeu, assim, a evolução do entendimento do STJ para que a existência de coisa julgada firmada em ação coletiva configure nova hipótese de mitigação da Súmula n. 343, motivo pelo qual acompanhou os votos dos ministros relator e revisor.

Trata-se, como se percebe, de se indagar a respeito da cessação da eficácia temporal da coisa julgada sem que se cogite qualquer vício da decisão rescindenda, ou sequer de relativizá-la, uma vez que, materialmente, a decisão persistirá. Se a expressão “trato sucessivo” parece melhor se identificar com tributos como o IPTU, o ITR, ou o IPVA, e menos com tributos incidentes sobre manifestações econômicas tais como o lucro, a renda, o faturamento, a saída de produtos industrializados ou a operação de circulação de mercadorias, está-se diante de uma relação duradoura, que se repete ou pode se repetir ao longo do tempo sob idênticos critérios de controle jurídico (sob idêntico regime).

Há, sob esta perspectiva, a necessidade de se reconhecer que a alteração dos fatos ou dos ajustes normativos que regiam uma determinada situação perturbam diretamente os efeitos do quanto anteriormente decidido, opondo limites, portanto, no campo da eficácia. Neste sentido, conveniente se convidar à discussão o inciso I do art. 505 do CPC para se afirmar que a alteração do posicionamento jurisprudencial a respeito de determinada matéria não constitui uma modificação no estado de fato e de direito que autorize o revolvimento das questões já decididas em uma determinada lide.

A coisa julgada, ao pertencer ao plano normativo, apenas deverá ter alterados seus efeitos quando houver uma declaração judicial específica, não se tratando de um desdobramento lógico da decisão de mérito, sob pena de quaisquer alterações supervenientes legitimarem às partes relativizá-la *fora* do cerco judicial com supedâneo em disposições invisíveis. Explica-se: todas as decisões tributárias proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral portarão consigo a autorização implícita para se desafiar a coisa julgada.

Sob uma conformação ou padrão lógico-substancial⁴, um determinado tributo não é devido [D/C], com base em uma decisão judicial transitada em julgado [B]. Segundo o critério firmado pelo STF, a superveniência de uma decisão em ação direta ou em sede de repercussão geral são eficazes como elemento de refutação [R] dos efeitos produzidos pela coisa julgada. Para o STJ, por seu turno, no caso de decisões rescindendas provenientes de ações coletivas basta a pacificação do posicionamento do tribunal em sentido contrário àquele firmado na decisão que se busca rescindir [R’].

Ocorre que, a partir da refutação consignada pela fixação das teses dos Temas STF n. 881 e n. 885, configura-se um novo argumento-decisão: a superveniência de decisão em ação direta ou em sede de repercussão geral [D] é eficiente para reatar o laço da relação jurídico-tributária, apesar da existência de coisa julgada no sentido de o tributo não ser devido [C], com base na premissa de que toda decisão nestes termos implicitamente autoriza a cessação dos efeitos da coisa julgada [B].

Um lançamento tributário com fundamento em alteração de posicionamento do STF terá seus limites discutidos no âmbito do contencioso administrativo, passando-se ao largo do juiz natural, e os efeitos da coisa julgada serão avaliados segundo a ordem normativa do controle de legalidade, e não de constitucionalidade, por decorrência da separação dos Poderes, e sob os critérios da Administração, cujo fundamento será não uma disposição normativa específica como esperado, mas um silêncio prenhe de eloquência, racionalidade pouco ou nada com-

⁴ BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. Argumentação tributária de lógica substancial. Valem-nos do “modelo Toulmin”, que pode ser expresso como “D, assim, Q, C, já que W, por conta de B, a menos que R” (TOULMIN, Stephen Edelson. *The uses of argument*. Cambridge: Cambridge University Press, 2003).

patível com o Direito ou com a segurança por ele reclamada. Em um ou outro caso, a aplicação (ou realização) demanda um espaço contextual mais nítido, rigor ladeado pela (não óbvia) advertência wittgensteiniana de que a regra não define suas próprias instâncias de aplicação.

VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual

IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP

4º Painel

**Reforma Tributária – regressividade e
adequada repartição dos encargos**

Reforma Tributária sobre o Consumo: a Adoção da Isenção Personalizada como Política Fiscal Mais Eficiente para Diminuição da Regressividade

Lina Braga Santin Cooke

Doutoranda em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Mestre em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas – Escola de Direito de São Paulo (FGV/DIREITO-SP). cursou LL.M em Direito Tributário no Insper.

Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie (MACK-SP).

É coordenadora e pesquisadora de grupos de trabalho do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF/FGV), diretora do Movimento de Defesa da Advocacia (MDA) e secretária da Comissão de Direito Tributário do IASP. Advogada, sócia de Salusse Marangoni Parente e Jabur.

1. Introdução

Os principais tributos indiretos, assim denominados aqueles que incidem sobre o consumo de bens e serviços (IPI, PIS/Cofins, ICMS e ISS) e cujo ônus econômico é – ou deveria ser – integralmente repassado ao consumidor final, além de representarem aproximadamente 35% de toda a arrecadação nacional¹, agravando a regressividade inerente a essa base de tributação², concentram os maiores desafios e principais problemas da tributação brasileira atual.

Os problemas individuais de cada tributo indireto, em conjunto com as práticas adotadas nos últimos anos, acarretaram a erosão das bases dos impostos compartilhados e diminuíram o repasse de receitas, além de levarem ao aumento dos tributos não partilháveis, incluindo contribuições de incidência cumulativa, cujo efeito é ainda mais nefasto para o sistema³. O fenômeno da municipalização,

¹ Em 2022, a carga tributária bruta total correspondeu a 33,71% do PIB nacional. Observe-se que o ICMS é o tributo indireto que mais arrecada, correspondendo a 6,98% do PIB. Juntos, o PIS e a Cofins constituem a segunda maior fonte de arrecadação sobre o consumo, correspondendo a 3,33% do PIB. (BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Estimativa da carga tributária bruta do governo geral 2022*. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2023. Disponível em: https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2022/114?ano_selecionado=2022. Acesso em: 6 abr. 2023)

² O fato de as famílias mais pobres despendem uma parcela maior de sua renda na aquisição de bens de consumo em comparação com as famílias mais ricas, que pagam as mesmas alíquotas pela aquisição dos mesmos bens, faz com que a incidência de tributos sobre o consumo tenha um caráter regressivo. Daí por que se afirma que os tributos indiretos têm natureza eminentemente regressiva, ou seja, seu ônus recai proporcionalmente mais sobre a renda das famílias relativamente mais pobres.

³ “Se os tributos cumulativos são os mais fáceis de serem cobrados e serem pagos, paradoxalmente, são os mais prejudiciais à economia. [...] Os tributos cumulativos não são neutros quanto às decisões de produção e alocação de recursos. Distorcem preços relativos e estimulam a integração vertical das empresas. Inibem o crescimento econômico através da taxação dos bens de capital, de forma direta ou indireta, pela tributação dos insumos utilizados na produção desses bens” (AFONSO, José Roberto R.; ARAÚJO, Erika. Pós-constituinte e impostos indiretos: deformar ou

com a criação de Municípios totalmente dependentes dos repasses obrigatórios e convencionados entre os entes⁴, e o fomento à guerra fiscal com erosão da base do ICMS⁵ agravaram a crise federativa atual.

Por fim, observa-se o aumento das despesas públicas em descompasso com o crescimento das receitas públicas, contribuindo ainda mais para o desequilíbrio orçamentário⁶. Assim, o sistema tributário, que deve ser observado como instrumento de política pública para promoção de justiça (pela ótica política) e distribuição renda (pela ótica econômica), não tem se prestado para tais fins, impedindo a adoção de políticas efetivas para diminuição das desigualdades no país e contribuindo para o desequilíbrio fiscal dos entes subnacionais.

Diante desse cenário, está em pauta a reforma tributária sobre o consumo. Há duas propostas de emenda constitucional (PEC) mais avançadas no debate sobre a unificação da tributação sobre o consumo no Brasil, seguindo os moldes de um Imposto sobre Valor Agregado (IVA): a PEC n. 45/2019, protocolada na Câmara dos Deputados, e a PEC n. 110/2019, em trâmite no Senado.

Apesar das particularidades de cada uma, ambas convergem para a instituição de um imposto sobre valor agregado, nos moldes do IVA, em substituição aos principais tributos indiretos no Brasil (ISS, ICMS, IPI, PIS e Cofins para ambas,

reformular? In: PINTO, Márcio Percival Alves; BIASOTO JR., Geraldo. *Política fiscal e desenvolvimento no Brasil*. Campinas: Editora da Unicamp, 2006, p. 289-330).

⁴ Embora a CF/1988 tenha contribuído para aumentar a descentralização do país e, com ela, dar uma maior autonomia financeira aos estados, Distrito Federal e municípios, que desde então passaram a ter direito a uma parcela maior da arrecadação nacional, atualmente, no Brasil, existe um cenário de forte desequilíbrio entre a geração de receitas e as responsabilidades dos estados, Distrito Federal e municípios na esfera administrativa. Tem-se, de um lado, uma excessiva centralização reguladora e arrecadatória, e de outro uma excessiva descentralização político-administrativa. O resultado é a crise fiscal dos entes subnacionais (MENDES, Marcos. *Por que o Brasil cresce pouco?: desigualdade, democracia e baixo crescimento no país do futuro*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014).

⁵ O declínio da arrecadação do ICMS, principal fonte de receita própria dos estados e Distrito Federal, contribuiu sensivelmente para a trajetória de desequilíbrio no federalismo fiscal brasileiro, de modo que os estados nunca pesaram tão pouco na divisão federativa da receita tributária. O contraste entre o cenário da administração das receitas e o da legislação e política tributária constitui uma situação paradoxal brasileira: quanto mais se retrocedeu na aplicação dos princípios básicos da boa tributação, mais as administrações fazendárias avançaram em tecnologia, sistema e arrecadação. Assim, enquanto as práticas tributárias informatizadas se situam entre as mais modernas do mundo, cobra-se da forma mais arcaica um imposto totalmente ultrapassado (AFONSO, José Roberto R.; LUKIC, Melina Rocha; CASTRO, Kleber Pacheco de. ICMS: crise federativa e obsolescência. *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 14, n. 3, 2018. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/78026>. Acesso em: 6 abr. 2023).

⁶ Marcos Mendes ressalta que a grave crise fiscal do Governo Federal é decorrente do esgotamento do modelo de política fiscal pós-redemocratização, somado a erros de política econômica nos últimos anos. Desde 2011, enquanto a receita cresceu apenas 1,5% a.a., a despesa cresceu 5,4% a.a. nesse mesmo período. Segundo o autor, a má gestão econômica dos últimos anos, *com aceleração da despesa pública e uso exacerbado das desonerações fiscais*, contribuiu para o aumento do déficit fiscal e da dívida pública (MENDES, Marcos. *Por que o Brasil cresce pouco?: desigualdade, democracia e baixo crescimento no país do futuro*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014).

além do IOF, CIDE-Combustíveis e salário-educação, incluídos apenas pela PEC n. 110), sobre uma base ampla de bens e serviços, crédito integral e restituição imediata, tributação no destino, regras homogêneas em todo o país e incidência “por fora”, ou seja, sobre a base líquida do tributo.

Outro ponto comum é que as duas propostas pretendem diminuir a regressividade da tributação mediante a adoção de um sistema de “*cashback*”⁷ tributário destinado às famílias de baixa renda. Em termos técnicos, a denominada “isenção personalizada” da tributação sobre o consumo consiste em uma política fiscal internacionalmente conhecida, estudada e recomendada por importantes órgãos: o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) e o Institute for Fiscal Studies (IFS).

Estudos empíricos demonstram que a eficiência dos gastos focalizados nas famílias de baixa renda em prol da diminuição da desigualdade é relevantemente superior à renúncia tributária por meio da desoneração dos itens de consumo essencial (cesta básica), que acabam por beneficiar mais as famílias de alta renda, tendo, assim, baixa eficiência política, em que pese a promoção da justiça, e baixa eficiência econômica, na tentativa de diminuição da desigualdade.

Este artigo explorará a ineficiência do modelo atual e os aspectos mais relevantes que devem ser analisados para implementação da política fiscal de isenção personalizada mediante a possibilidade de uma reforma tributária para adoção de um IVA no Brasil.

2. Ineficiência das isenções e das alíquotas reduzidas como forma de diminuição da regressividade

Muitos países utilizam a desoneração dos produtos da cesta básica como política social para reduzir a regressividade da tributação sobre o consumo. O Brasil também adota essa medida por meio da desoneração das contribuições do PIS e da Cofins, e também através do princípio da seletividade na determinação das alíquotas do ICMS e do IPI.

No entanto, essa política não é eficiente na mitigação de problemas sociais, pois beneficia também os mais ricos, que tendem a consumir alimentos mais caros da cesta básica e em maior quantidade. Assim, enquanto os mais pobres gastam uma proporção maior de sua renda com os bens da cesta básica, os mais ricos gastam mais em termos absolutos. Além disso, a desoneração da cesta básica tem sido criticada por não resultar em preços mais baixos para os consumidores, o que é uma precondição para a efetividade da medida⁸.

⁷ Em tradução livre, o “dinheiro de volta” tornou-se uma prática de mercado difundida nos últimos anos, utilizada por empresas de diversos setores com o objetivo de incentivar o consumo e a fidelização do consumidor, em que uma porcentagem do valor gasto em uma compra é devolvida para o consumidor, em geral na forma de créditos para serem abatidos do valor da próxima compra.

⁸ BENZARTI, Youssef; CARLONI, Dorian. Who really benefits from consumption tax cuts? Evidence from a large VAT reform in France. *American Economic Journal: Economic Policy*, v. 11, n. 1, p. 38-63, 2019, p. 38.

Em evento promovido pelo Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas (NEF/FGV), a professora Rita de La Feria⁹ ressalta que a alegação de que isenções e alíquotas reduzidas ampliam a demanda dos bens e serviços subsidiados ignora o racional econômico básico de elasticidade do preço. Além de perversa do ponto de vista da redistribuição de renda, a diferenciação de alíquotas também gera complexidades e vai contra a necessária simplicidade¹⁰, dificultando a tributação do consumo. Isso se dá porque os indivíduos sempre vão empreender esforços para se encaixar nas situações beneficiadas, na medida em que sempre existirão casos na área de penumbra da norma, o que aumenta a litigiosidade tributária.

Ainda, de La Feria e Krever¹¹ ressaltam que é provável que grande parte do subsídio seja revertido em maiores lucros ao empresário, além de financiar uma produção ineficiente:

“The exemptions erode the tax base, create tax cascading and create bias towards self-supply and away from outsourcing. Importantly, they also tend to be inefficient mechanisms for subsidizing chosen types of supplies, as much of the effective subsidy is likely to be capitalized into a higher price for the exempt supplies either through inefficient production (the producers of the exempt supplies do not have to compete on a level playing field with producers of other supplies), or profit taking as the suppliers sell the subsidized supplies into a market that does not subsidize substitute types of consumption”¹².

⁹ Rita de La Feria é professora da Universidade de Leeds (Reino Unido) e uma das maiores autoridades mundiais sobre a tributação do valor adicionado. Foi convidada especial do evento Reforma Tributária e Simplificação da Tributação do Consumo: um IVA Moderno para o Brasil (REFORMA tributária e simplificação da tributação do consumo: um IVA moderno para o Brasil. [S. l.: s. n.], 2018. 1 vídeo (246 min). Publicado pelo canal FGV DIREITO SP. Disponível em: <https://youtu.be/zcqlwM7QzE?t=9790>. Acesso em: 6 abr. 2023).

¹⁰ “Simplicidade” significa defender que a atividade arrecadatória deve ser livre de complexidade e de fácil compreensão ao contribuinte, para que possa pagar seus tributos e cumprir suas obrigações acessórias (DE SANTI, Eurico. Novo ICMS do Mato Grosso: a simplicidade é a maior das sofisticções. *JOTA*, 21 nov. 2016. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/novo-icms-mato-grosso-simplicidade-e-maior-das-sofisticacoes-21112016>. Acesso em: 6 abr. 2023). Espera-se que o cidadão possa pagar seus tributos com a mesma facilidade com que honra seus compromissos de ordem privada. A simplicidade propicia maior adaptação do sistema tributário à crescente complexidade do mundo real, privilegia a agilidade e praticidade das operações, reduzindo significativamente o custo de *compliance*, as divergências na interpretação da legislação e, conseqüentemente, o próprio contencioso tributário. A clareza das regras indica segurança jurídica para o contribuinte. Joseph Stiglitz chama essa capacidade de adaptação de um sistema tributário à realidade econômica de “flexibilidade” (STIGLITZ, Joseph. *Economics of the Public Sector*. 4. ed. New York: WW Northon & Company, 2015, p. 466-467).

¹¹ DE LA FERIA, Rita; KREVER, Richard. Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT. In: DE LA FERIA, Rita (ed.). *VAT exemptions: consequences and design alternatives*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2013. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2273111>. Acesso em: 6 abr. 2023.

¹² “As isenções corroem a base tributária, criam uma cascata de impostos e um viés em direção ao autossuprimento, longe da terceirização. É importante ressaltar que elas também tendem a ser mecanismos ineficientes para subsidiar os tipos de suprimentos escolhidos, pois é provável que

Os autores acrescentam que, do ponto de vista jurídico, as isenções geram problemas de definição e interpretação, criam dificuldades no cálculo da parcela do IVA dedutível e constituem um incentivo para o planejamento tributário agressivo, resultando no aumento substancial dos custos administrativos e de conformidade. Além do mais, diferenciações setoriais são contrárias à ideia de neutralidade¹³, indispensável à instituição de um modelo de IVA moderno, eficiente na tributação do consumo¹⁴.

“The ‘merit’ benefits of many exempt goods and services in the traditional VAT are questionable and to the extent subsidies by way of exemption may stimulate greater consumption of target goods and services, the costs of subsidizing in this manner are likely to be significant. *From a legal perspective these exemptions give rise to definitional and interpretative problems, create difficulties in calculating the portion of deductible VAT, and constitute an incentive to engage in aggressive tax planning.* For these reasons merit exemptions tend to result in substantial – and increasing – litigation, which in turn results in substantial compliance and administrative costs”¹⁵ (grifo nosso).

grande parte do subsídio efetivo seja capitalizada em um preço mais alto para os suprimentos isentos por meio de produção ineficiente (os produtores dos suprimentos isentos não precisam competir em pé de igualdade com os produtores de outros suprimentos) ou obter lucros, pois os fornecedores vendem os suprimentos subsidiados em um mercado que não subsidia tipos de consumo substitutos” (DE LA FERIA, Rita; KREVER, Richard. Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT. In: DE LA FERIA, Rita (ed.). *VAT exemptions: consequences and design alternatives*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2013. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2273111>. Acesso em: 6 abr. 2023, tradução nossa).

¹³ Neutralidade das incidências tributárias sobre o consumo é o valor essencial para evitar efeitos distorcíveis na alocação de recursos na economia e é o instrumento adequado para garantir que as escolhas de investimento e o desempenho de determinado setor, produto ou serviço não sejam afetados pela tributação. A tributação sobre o consumo deve ser neutra, pois não é o instrumento adequado para a correção de falhas de mercado. Quando os tributos sobre o consumo não são neutros, acabam por influenciar tanto na escolha de compra do cidadão quanto na decisão de exercer ou não atividade econômica naquele determinado setor. Num sistema neutro, as decisões de consumo são tomadas exclusivamente pela lógica de oferta e demanda (*vide*: DE SANTI, Eurico. Novo ICMS do Mato Grosso: a simplicidade é a maior das sofisticações. *JOTA*, 21 nov. 2016. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/novo-icms-mato-grosso-simplicidade-e-maior-das-sofisticacoes-21112016>. Acesso em: 6 abr. 2023).

¹⁴ Segundo Varsano, “‘IVA moderno’ é um termo cunhado em um livro publicado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) que a literatura econômica recente tem usado como sinônimo de um IVA simples, de base ampla, boas características econômicas e alto poder de arrecadar. Adicionalmente, entende-se que a tributação moderna sobre o consumo demanda arrecadação da maior receita possível, da forma mais neutra e menos onerosa ao contribuinte” (EBRILL, Liam *et al.* *The Modern VAT*. Washington, DC: International Monetary Fund, 2001 apud VARSANO, Ricardo. *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*. Washington, DC: Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2014. Disponível em: <https://publications.iadb.org/publications/portuguese/document/A-tributacao-do-valor-adicionado-ICMS-e-as-reformas-necessarias-para-conformar-lo-as-melhores-praticas-internacionais.pdf>. Acesso em: 6 abr. 2023).

¹⁵ “Os benefícios de ‘mérito’ de muitos bens e serviços isentos no IVA tradicional são questionáveis e, na medida em que os subsídios a título de isenção possam estimular um maior consumo de bens

Por fim, de La Feria e Krever concluem que as isenções como medida de bem-estar social são muito ineficientes, pois têm um custo alto que excede o benefício desfrutado pelas pessoas de baixa renda: a tributação do item com a devolução do imposto às pessoas de baixa renda tem um custo menor e atinge apenas os beneficiários:

“Exemptions as a social welfare measure fare quite badly compared to the alternative of full taxation and targeted income support, and constitute a blunt instrument for redistribution. They come at a significant revenue cost to the government, a cost that far exceeds the benefit derived by lower income persons. Even though consumption of any particular commodity will represent a lower percentage of the total income of a wealthy person compared to the consumption of a poorer person, in absolute terms the high income person is likely to spend more on the commodity. *If the item were fully taxed and low income persons compensated for the tax by direct payments, the government could return the tax to lower income persons and have additional revenue left over to apply to other redistributive programs.* In this sense, lower income persons may be much worse off with a tax system that contains exemptions designed to assist them than they would be in a tax system with no exemptions and redistribution of the excess revenue raised under a more neutral tax base”¹⁶ (grifo nosso).

Pode-se dizer que o IVA, para ser um bom imposto, deve ser utilizado com um único objetivo: arrecadar. Ele não é um bom instrumento para corrigir exter-

e serviços alvo, os custos de subsidiar dessa maneira provavelmente serão significativos. Do ponto de vista jurídico, essas isenções geram problemas de definição e interpretação, criam dificuldades no cálculo da parcela do IVA dedutível, e constituem um incentivo para o planejamento tributário agressivo. Por esses motivos, as isenções por mérito tendem a resultar em litígios substanciais e crescentes, o que resulta em custos administrativos e de conformidade substanciais” (DE LA FERIA, Rita; KREVER, Richard. Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT. In: DE LA FERIA, Rita (ed.). *VAT exemptions: consequences and design alternatives*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2013. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2273111>. Acesso em: 6 abr. 2023, tradução nossa).

¹⁶ “As isenções como medida de bem-estar social se saem muito mal em comparação com a alternativa de tributação total e apoio direcionado à renda, e constituem um instrumento contundente de redistribuição. Elas têm um custo significativo de receita para o governo, que excede muito o benefício destinado para pessoas de baixa renda. Embora o consumo de qualquer mercadoria em particular represente uma porcentagem menor da renda total de uma pessoa rica, em comparação com o consumo de uma pessoa mais pobre, em termos absolutos, provavelmente, a pessoa de alta renda gastará mais com a mercadoria. Se o item fosse tributado por completo, e pessoas de baixa renda fossem compensadas pelo imposto por pagamentos diretos, o governo poderia devolver o imposto a pessoas de baixa renda e ter mais receita sobrando para aplicar em outros programas redistributivos. Nesse sentido, pessoas de baixa renda podem estar muito pior com um sistema tributário que contenha isenções projetadas para ajudá-las do que estariam em um sistema tributário sem isenções, com redistribuição do excesso de receita gerada sob uma base tributária mais neutra” (DE LA FERIA, Rita; KREVER, Richard. Ending VAT exemptions: towards a post-modern VAT. In: DE LA FERIA, Rita (ed.). *VAT exemptions: consequences and design alternatives*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2013. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2273111>. Acesso em: 6 abr. 2023, tradução nossa).

nalidades, para melhorar a distribuição de renda ou para realizar política comercial. Há outros instrumentos mais apropriados para essas finalidades: (i) impostos seletivos lidam bem com externalidades; (ii) impostos sobre a renda e sobre a propriedade e, principalmente, utilização da receita para realizar programas e projetos cujos benefícios são apropriados no todo ou na maior parte pelos mais pobres são bons instrumentos para lidar com pobreza e desigualdade; e (iii) imposto sobre importação é o instrumento tributário apropriado para realizar política comercial¹⁷.

O economista Ricardo Varsano, no artigo “A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais”, publicado pelo BID¹⁸, alerta que a adoção de alíquotas diferenciadas para bens considerados essenciais é uma “política tributária mal focalizada”, que beneficia mais as famílias de alta renda¹⁹, sendo muito mais eficiente arrecadar o imposto integralmente e utilizar a receita para gastos cujos benefícios sejam focalizados nas famílias de baixa renda:

“Contudo, muitos países adotam isenções ou alíquotas reduzidas, inclusive alíquota zero, para tributar bens ditos essenciais, cujo consumo é uma fração maior dos orçamentos das famílias de baixa renda do que dos orçamentos das famílias de renda alta. Não obstante a redução da regressividade que — aceitas as hipóteses usuais sobre os impostos de consumo — essas isenções ou reduções promovem, esta é uma política tributária mal focalizada. Ela equivale a um subsídio dado a todos os consumidores e não apenas às famílias pobres. *Estudos empíricos têm mostrado que a fração do subsídio total apropriada pelas famílias de alta renda é muito maior que a destinada às famílias pobres. Uma política muito mais efetiva para o objetivo de redistribuição de renda seria arrecadar integralmente o imposto e utilizar a receita para gastos cujos benefícios sejam focalizados nas famílias pobres*” (grifo nosso).

¹⁷ EBRILL, Liam *et al.* *The Modern VAT*. Washington, DC: International Monetary Fund, 2001 apud VARSANO, Ricardo. *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*. Washington, DC: Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2014. Disponível em: <https://publications.iadb.org/publications/portuguese/document/A-tributacao-do-valor-adicionado-o-ICMS-e-as-reformas-necessarias-para-conformar-lo-as-melhores-praticas-internacionais.pdf>. Acesso em: 6 abr. 2023.

¹⁸ VARSANO, Ricardo. *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*. Washington, DC: Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2014. Disponível em: <https://publications.iadb.org/publications/portuguese/document/A-tributacao-do-valor-adicionado-o-ICMS-e-as-reformas-necessarias-para-conformar-lo-as-melhores-praticas-internacionais.pdf>. Acesso em: 6 abr. 2023.

¹⁹ Segundo a Pesquisa de orçamentos familiares do IBGE (2007-2008), as famílias da faixa de maior renda gastam três vezes mais em produtos da cesta básica com desoneração do PIS/Cofins que aquelas da faixa de menor renda (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. *Pesquisa de orçamentos familiares 2008-2009: análise do consumo alimentar pessoal no Brasil*. Rio de Janeiro: IBGE, 2011. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv50063.pdf>. Acesso em: 6 abr. 2023).

Observa-se, ainda, que não obstante a nobreza do conceito jurídico de seletividade, a observação crítico-empírica demonstra a ineficácia desse princípio. Um sistema sem isenções e com redistribuição de parte da arrecadação obtida com uma base tributável mais neutra tende a ser mais benéfico para as pessoas de menor renda. Além disso, a discussão sobre quais variáveis devem influenciar nas distinções a serem feitas pela legislação tributária dificilmente alcançará consenso: o que é essencial para uma pessoa pode não ser para outra.

A restituição do imposto para famílias de baixa renda é um mecanismo mais barato para o Estado e 12 (doze) vezes mais eficiente do que as isenções de cesta básica²⁰. Como demonstra Kanczuk²¹, a cada 1 bilhão de reais em renúncia fiscal dos itens da cesta básica, reduz-se em 0,005% o índice de Gini, enquanto o mesmo valor gasto no Bolsa Família diminui em 0,06% o mesmo índice²².

Assim, em 2017, enquanto as desonerações da cesta básica custaram R\$ 18,6 bilhões aos cofres públicos, o custo do Bolsa Família foi de R\$ 29 bilhões, tendo um impacto 12 (doze) vezes superior na redução da pobreza e da desigualdade de renda, justamente por se tratar de um benefício personalizado e focalizado em quem realmente precisa. Daí por que afirmamos que é mais eficiente – além de contribuir para a simplicidade, neutralidade e transparência da tributação sobre o consumo – cobrar o imposto e destiná-lo às famílias de baixa renda do que desonerar a cesta básica.

3. A isenção personalizada como alternativa para redução da regressividade da tributação sobre o consumo

Como alternativa ao modelo de desoneração da cesta básica, a isenção personalizada tem se mostrado uma possibilidade mais eficiente, pois considera a ca-

²⁰ KANCZUK, Fábio. *Equilíbrio geral e avaliação de subsídios*. Apresentação em slides. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2017. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-contenidos/apresentacoes/arquivos/2017/apresentacao_equilibrio-geral-e-avaliacao-de-subsidios_fabio-kanczuk.pdf. Acesso em: 6 abr. 2023.

²¹ KANCZUK, Fábio. *Equilíbrio geral e avaliação de subsídios*. Apresentação em slides. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2017. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-contenidos/apresentacoes/arquivos/2017/apresentacao_equilibrio-geral-e-avaliacao-de-subsidios_fabio-kanczuk.pdf. Acesso em: 6 abr. 2023.

²² “O Índice de Gini, criado pelo matemático italiano Conrado Gini, é um instrumento para medir o grau de concentração de renda em determinado grupo. Ele aponta a diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos. Numericamente, varia de zero a um (alguns apresentam de zero a cem). O valor zero representa a situação de igualdade, ou seja, todos têm a mesma renda. O valor um (ou cem) está no extremo oposto, isto é, uma só pessoa detém toda a riqueza. Na prática, o Índice de Gini costuma comparar os 20% mais pobres com os 20% mais ricos. No Relatório de Desenvolvimento Humano 2004, elaborado pelo Pnud, o Brasil aparece com índice de 0,591, quase no final da lista de 127 países. Apenas sete nações apresentam maior concentração de renda” (WOLFFENBÜTTEL, Andréa. O que é? – Índice de Gini. *Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada*, ano 1, edição 4, 1 nov. 2004. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28. Acesso em: 6 abr. 2023).

pacidade contributiva do contribuinte como critério relevante para cobrança do imposto. Trata-se de uma importante mudança em relação ao paradigma atual da tributação sobre o consumo pautado no princípio da seletividade em função do conceito de essencialidade²³.

A ideia desse modelo é compensar o impacto regressivo da tributação sobre o consumo de um determinado grupo de pessoas. O grupo-alvo é composto pelo “consumidor personalizado”, que seria um indivíduo representativo da política em questão, ou seja, uma pessoa ou família pobre que gasta quase toda a sua renda mensal em bens e serviços, sendo, portanto, fortemente afetada pela tributação sobre o consumo em termos relativos.

3.1. Literatura e experiência internacional

Há na literatura recente a proposta de IVA personalizado para vários países em desenvolvimento, com o objetivo de enfrentar a regressividade da tributação sobre o consumo e mitigar a desigualdade social. As recomendações e modelos possíveis são diversos.

Conforme estudo da OCDE²⁴ que propõe que a Costa Rica adote um sistema de isenção personalizada, a recomendação é que o benefício seja dado para os 30% mais pobres, de acordo com o consumo médio das famílias dentro dessa faixa de renda, e que as transferências sejam realizadas levando em consideração o número de pessoas em cada família.

Embora alguns autores defendam a universalização do benefício a toda a população²⁵, em especial devido às dificuldades de selecionar os beneficiários,

²³ Essa mudança de paradigma do princípio da seletividade em função da essencialidade para o princípio da capacidade contributiva mediante adoção do modelo de “cashback tributário” como forma de redução de regressividade inerente aos tributos indiretos foi amplamente explorada em recente artigo de autoria de Leonardo Aguirra de Andrade e Caio Cezar Soares Malpighi: Repensando o combate à desigualdade na tributação do consumo. *JOTA*, 14 mar. 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/repensando-o-combate-a-desigualdade-na-tributacao-do-consumo-14032023>. Acesso em: 6 abr. 2023.

²⁴ OECD. *OECD Tax Policy Reviews: Costa Rica 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264277724-en>. Acesso em: 12 jun. 2023.

²⁵ Como defendem Phillips *et al.* para Gana, Etiópia, Zâmbia e Senegal. Em estudo focalizado nesses países, os autores concluem que os tratamentos diferenciados de IVA são uma maneira ruim de canalizar recursos para famílias de baixa renda. Embora essas taxas preferenciais reduzam a pobreza, às vezes em quantidade significativa, elas são caras, e muitos de seus benefícios são revertidos para indivíduos em melhor situação. Assim, os autores demonstram que a “cash transfer” (transferência de dinheiro), através de um programa de *universal basic income* – UBI (renda básica universal – RBU) financiado pelo fim das isenções e dos tratamentos diferenciados do IVA, mediante o que denominam “alargamento da base do IVA”, é mais eficiente e justo, em termos de diminuição da regressividade. Por fim, eles demonstram que o benefício de que os indivíduos no topo da distribuição (os mais ricos) desfrutam atualmente em termos monetários de isenções de IVA e taxas reduzidas é muito maior do que o pagamento via UBI/RBU que passariam a receber (PHILLIPS, David *et al.* Redistribution via VAT and cash transfers: an assessment in four low and

uma vez que haverá sempre uma fronteira sutil que separará o beneficiário do não beneficiário, a maioria dos estudiosos entende que esse benefício deveria ser focalizado, em razão de sua maior eficiência econômica, atingindo apenas a população mais carente²⁶.

Além das recomendações da literatura recente, trata-se de um modelo já implementado com sucesso em diversos países²⁷. Na América Latina, Uruguai, Bolívia, Argentina, Colômbia e Equador já fazem uso dessa política. Dentre os países desenvolvidos, podemos citar Japão²⁸ e, especialmente, Canadá, reconhecido internacionalmente como um modelo de sucesso²⁹.

middle income countries. *Commitment to Equity*, Working Paper 78, Mar. 2018. Disponível em: <http://repec.tulane.edu/RePEc/ceq/ceq78.pdf>. Acesso em: 6 abr. 2023).

²⁶ Giovanni Padilha da Silva, ao estudar o caso do ICMS do Rio Grande do Sul, conclui que a “solução universal” concede reduções fiscais e, simultaneamente, impõe ônus adicionais para todos os estratos de renda. Isto é, as famílias gaúchas, independentemente do nível de renda, ao consumirem produtos “subgravados”, são favorecidas com as desonerações fiscais correspondentes e, ao consumirem produtos “sobregravados”, “financiam” tais benefícios. Para as famílias mais pobres, uma parcela representativa de seus benefícios será financiada com seus próprios recursos, tornando o “benefício líquido” pouco significativo. Para as famílias mais ricas, o ônus das compensações supera o valor dos benefícios, o que significa que esses grupos “financiam” integralmente os seus próprios benefícios. O paradoxo do autofinanciamento faz com que a “solução universal” exerça efeitos pouco significativos sobre a distribuição interpessoal do ônus fiscal, explicando a baixa eficácia dessa política frente ao objetivo de mitigar a regressividade. Por sua vez, o autor demonstra que as desonerações concedidas de forma focalizada fazem com que a redução do ônus fiscal se concentre nos estratos inferiores de renda, ao mesmo tempo que o financiamento compensatório (sobregravame) atinge, preponderantemente, os mais ricos (SILVA, Giovanni Padilha da. *ICMS personalizado (ICMS-P)*: un IVA moderno, eficiente y equitativo. 2017. Tesis (Doctorado en Economía Aplicada) – Universidad de Alcalá, Alcalá de Henares, 2017). Adicionalmente, *vide* Nota Técnica do Centro de Cidadania Fiscal, denominada *Isenção personalizada no âmbito do IBS*, disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2021/05/NT-IBS-P_pof_2017_para_publicacao.pdf. Acesso em: 6 abr. 2023.

²⁷ *Vide* recente artigo que aborda o sistema de *cashback* tributário adotado por Uruguai, Argentina, Bolívia, Equador, Colômbia e Canadá, de Leonardo Aguirra de Andrade e Gabriela Cavalcanti Bueno: *Cashback* na reforma tributária e as experiências estrangeiras. *JOTA*, 10 abr. 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/cashback-na-reforma-tributaria-e-as-experiencias-estrangeiras-10042023>. Acesso em: 6 abr. 2023.

²⁸ Conforme Nota Técnica do Centro de Cidadania Fiscal, denominada *Isenção personalizada no âmbito do IBS*, segundo Ainsworth (2006), o Japão implantou um sistema de isenção personalizada com o objetivo de beneficiar aqueles que mais precisam e está limitado a um pequeno número de bens e serviços específicos. Esse tipo de proposta apresenta grandes desafios para a administração tributária, que precisa monitorar o consumo da população atendida para calcular o valor a ser reembolsado a cada beneficiário (AINSWORTH, R. Biometrics, certified software solutions, and the Japanese consumption tax: a proposal for the tax commission. *Law and Economics*, Working Paper No. 06–45. Boston, MA: Boston University School of Law, 2006 apud CENTRO DE CIDADANIA FISCAL, 2021).

²⁹ WATANABE, Marta; IGNACIO, Laura. Veja os modelos que inspiram governo brasileiro para *cashback* para mais pobres. *Valor Econômico*, 11 abr. 2023. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2023/04/11/veja-os-modelos-que-inspiram-governo-brasileiro-para-cashback-para-mais-pobres.ghtml>. Acesso em: 6 abr. 2023.

O Uruguai é pioneiro dentre os latinos. O regime de desoneração instituído em 2012, focado na população de baixa renda e limitado a aquisições mensais de até 2.000 pesos uruguaios³⁰, operava através da utilização de um cartão de débito disponibilizado pelo Banco da Presidência Social do Uruguai e do sistema utilizado pelos estabelecimentos comerciais cadastrados, que automaticamente excluía o IVA da fatura.

Em 2022, em atualização e substituição do regime de desoneração, o Uruguai passou a adotar o “IVA personalizado”, em prol dos beneficiários dos programas de transferência de renda que compõem o “Plan de Equidad” (Plano de Equidade), direcionado a famílias em situação de vulnerabilidade social e econômica devidamente cadastradas perante o Ministério de Desenvolvimento Social uruguaio (Ministerio de Desarrollo Social – Mides).

O plano atual prevê a devolução total do IVA sobre compras no valor de até 2.000 pesos uruguaios (aproximadamente US\$ 51, considerando o câmbio atual) mensais, no limite de até 22% do total da compra em estabelecimentos comerciais cadastrados. Através do aplicativo digital “tuapp”, desenvolvido e gerido pelo governo federal, o beneficiário recebe a devolução do IVA e os demais valores do programa social a que está vinculado, sendo possível também realizar compras e transferências³¹.

Outro pioneiro foi o Equador, ao instituir a devolução do IVA para pessoas com incapacidades de 30% ou mais, conforme avaliação médica (incluindo pessoas idosas e com deficiência), inicialmente sobre o consumo de bens e serviços de primeira necessidade, como saúde, educação, alimentação, cultura, entre outros, e desde 2022 sobre todos os bens adquiridos para uso e consumo pessoal. A devolução também recai sobre a aquisição de próteses, órteses, equipamentos e outros bens de uso exclusivo da pessoa com deficiência relacionados no art. 74º da Lei Orgânica da Deficiência³².

O valor máximo do IVA devolvido mensalmente sobre a aquisição de bens e serviços de primeira necessidade, bem como para uso e consumo pessoal, é graduado de acordo com o grau de incapacidade, indo de US\$ 61,20 para incapacidades de 30% a 49%, até o máximo de US\$ 102 mensais para incapacidades de 85% a 100%. Para os bens previstos no art. 74º da Lei Orgânica da Deficiência, não se aplica o limite acima indicado, apenas a tabela de proporcionalidade, que

³⁰ Conforme ressaltam Andrade e Bueno (2023), esse programa não se aplica para produtos como bebidas alcoólicas, cigarros, jogos de azar, pornografia e produtos sujeitos a fraudes, segundo regulamentação das autoridades.

³¹ URUGUAY. Ministerio de Desarrollo Social. *IVA personalizado*. 2023. Disponível em: <https://www.gub.uy/ministerio-desarrollo-social/comunicacion/publicaciones/iva-personalizado>. Acesso em: 6 abr. 2023.

³² ECUADOR. *Devolución del IVA a personas con discapacidad*. Disponível em: <https://www.sri.gob.ec/pt/devolucion-del-iva-a-personas-con-discapacidad#procedimiento>. Acesso em: 6 abr. 2023.

garante a devolução de até 60% do IVA para as incapacidades de 30% a 49%, até 100% do IVA para as incapacidades de 85% a 100%.

Em 2020 foi a vez de Bolívia, Argentina³³ e Colômbia, impulsionadas pela crise econômica em decorrência da pandemia de covid-19 causada pelo coronavírus.

A Bolívia implementou o Régimen de Reintegro en Efectivo del Impuesto al Valor Agregado (Re-IVA) para devolução de até 5% do valor do IVA incidente sobre operações com bens e serviços, até o máximo de 450 bolivianos (aproximadamente US\$ 64, considerando o câmbio atual) mensais, aplicável para pessoas físicas com renda mensal fixa de até 9.000 bolivianos (aproximadamente US\$ 1.285, considerando o câmbio atual)³⁴, sobre as compras efetuadas em supermercados, farmácias e outros comércios³⁵, mediante emissão de nota fiscal contendo nome/sobrenome e o número do documento oficial do consumidor³⁶.

Por sua vez, a Colômbia implementou o programa de devolução do IVA sobre o consumo de produtos e serviços, no valor de \$80.000 pesos, equivalente a aproximadamente US\$ 17,50, considerando o câmbio atual, direcionado às pessoas mais vulneráveis, conforme cadastro atualizado perante o Sistema de Identificación de Potenciales Beneficiarios de Programas Sociales – SISBEN do Governo Federal³⁷.

No Canadá, a administração tributária concede créditos tributários em dinheiro para famílias enquadradas como de baixa renda ou renda modesta, alcançando cerca de nove milhões de pessoas beneficiadas (aproximadamente 25% da população), como forma de compensar o impacto dos tributos sobre o consumo.

Importante esclarecer que o Canadá adota um modelo de IVA dual, com o Imposto sobre Bens e Serviços (Goods and Services Tax – GST), no âmbito federal, e o Harmonized Sales Tax (HST), no âmbito subnacional, além do QST na

³³ ANDRADE, Leonardo Aguirra de; BUENO, Gabriela Cavalcanti. *Cashback* na reforma tributária e as experiências estrangeiras. *JOTA*, 10 abr. 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniaoe-analise/artigos/cashback-na-reforma-tributaria-e-as-experiencias-estrangeiras-10042023>. Acesso em: 6 abr. 2023.

³⁴ No caso de renda não fixa, considera-se a média dos três últimos meses.

³⁵ Conforme ressaltam Andrade e Bueno (2023), o programa não alcança operações com gasolina e diesel, eletricidade, água potável e gás doméstico, jogos de azar, entre outros. Os autores acrescentam que a necessidade de exigir notas fiscais eletrônicas em cada compra, para que haja devolução do IVA, tem sido vista como um incentivo para a maior formalização do comércio na Bolívia.

³⁶ BOLÍVIA. Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. *Conoce el régimen de reintegro en efectivo del IVA (Re-IVA)*. Disponível em: <https://repositorio.economiayfinanzas.gob.bo/documentos/comunicacion/Reintegro-IVA.pdf>. Acesso em: 6 abr. 2023.

³⁷ Informações gerais em: COLOMBIA. Prosperidad Social. *El Gobierno devuelve del gasto en IVA \$80.000 a los hogares más pobres*. Disponível em: <https://devolucioniva.prosperidadsocial.gov.co/#-Devolucion>. Acesso em: 6 abr. 2023. Mais detalhes disponíveis em: COLOMBIA. *Esquema de compensación del IVA a los hogares más vulnerables*. Mar. 2020. Disponível em: <https://incp.org.co/Site/publicaciones/info/archivos/Compensacion-IVA-Manual-Operativo-01042020.pdf>. Acesso em: 6 abr. 2023.

província de Quebec. O crédito refere-se ao GST e ao HST, e o montante a ser devolvido é calculado com base na declaração de imposto de renda, considerando também o tamanho da família, o estado civil e o número de filhos com menos de 19 anos.

O programa transfere o valor predeterminado em quatro parcelas no ano. Atualmente, estão sendo feitos os pagamentos relativos ao ano-base de 2021, com valores de até 467 dólares canadenses (US\$ 345,01) para solteiros, 612 dólares canadenses (US\$ 452,13) para pessoas casadas ou com parceiro de direito comum e 161 dólares canadenses (US\$ 118,94) para cada criança menor de 19 anos. O calendário de pagamento atual começou em julho de 2022 e vai até junho de 2023³⁸.

Apesar da importância de examinar estudos de casos de outros países, não existe um modelo único e recomendado para todos. É fundamental levar em conta que a estratégia mais adequada para cada país, a fim de harmonizar sua política tributária com o objetivo de diminuição da regressividade, depende de suas particularidades.

3.2. A isenção personalizada no IVA brasileiro

No Brasil, a implementação da isenção personalizada pressupõe a ampliação da base tributária, com eliminação dos regimes especiais de tributação, bem como a adoção de alíquotas uniformes, acabando com a seletividade para bens da cesta básica³⁹. De forma geral, as duas propostas de reforma tributária em avançado debate no Congresso Nacional (PEC n. 45/2019 e PEC n. 110/2019⁴⁰) propõem essas mudanças e se adequam a elas.

Mediante esse novo cenário, será possível tornar a tributação sobre o consumo brasileira menos regressiva por meio da adoção da política de isenção personalizada, determinando-se o montante do valor do imposto a ser devolvido bem como a definição do público-alvo que fará jus ao benefício.

Quanto à definição dos critérios para enquadramento das famílias beneficiárias, identificar os grupos que a política deseja beneficiar é um procedimento complexo e crucial para a eficácia da política de “focalização”, bem como para a

³⁸ CANADA. Revenue Agency. *GST/HST Credit*. 2023. Disponível em: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/rc4210/gst-hst-credit.html#toc6>. Acesso em: 6 abr. 2023.

³⁹ BARREIX, Alberto; BÈS, Martín; ROCA, Jerónimo. *Personalized VAT: Increasing revenue collection and compensating the poor*. Washington, DC: Inter-American Development Bank, 2010.

⁴⁰ Note-se que a evolução dos debates em torno das duas propostas vem produzindo como resultado uma maior semelhança entre os textos de ambas. Atualmente, trabalhamos com: (i) o relatório final da CM-RT, conforme texto substitutivo da PEC n. 45/2019, apresentado em 18 de maio de 2021, disponível em: <https://legis.senado.leg.br/comissoes/arquivos?ap=6335&codcol=2334>; e (ii) o último complemento de voto do Senador Roberto Rocha, Relator da PEC n. 110/2019, apresentado em 16 de março de 2022, disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 6 abr. 2023.

confiabilidade do sistema. Desde 2003, o Brasil conta com o Cadastro Único para Programas Sociais (CadÚnico), que nos parece o instrumento adequado para a realização desse filtro.

O CadÚnico, gerenciado pela Caixa Econômica Federal, é um sistema complexo, que requer elevados níveis tecnológicos e de expertise na área de estatística e de cruzamento de dados, capazes de dar suporte a um permanente processo de monitoramento e comprovação das informações da população beneficiada, eliminando ou minimizando os erros de inclusão de indivíduos que não atendam aos requisitos para enquadramento, além dos erros de exclusão daqueles que preenchem tais condições.

Esse “banco de dados” nacional mantém o registro atualizado de famílias que percebem rendimentos mensais de até três salários-mínimos ou renda familiar mensal *per capita* de até meio salário-mínimo. Atualmente, o CadÚnico é o principal instrumento para seleção e inclusão de famílias em condição de vulnerabilidade em programas públicos dos governos central (Bolsa Família, Tarifa Social de Energia Elétrica, Minha Casa Minha Vida, Bolsa Verde e outros) e subnacionais, e poderá ser utilizado para devolução do imposto sobre o consumo.

Com relação ao montante a ser devolvido, há substancialmente dois modelos possíveis. A primeira opção é a devolução mediante a comprovação dos gastos despendidos com consumo, por meio do registro do CPF gravado nas notas fiscais de compra, a exemplo da Nota Fiscal Paulista ou do Programa Devolve do ICMS do Rio Grande do Sul. A segunda seria pautada em um valor presumido, considerando-se a média de dispêndio no consumo pelas famílias beneficiárias, conforme dados do POF/IBGE⁴¹. Particularmente, somos partidários da segunda opção, que, além de nos parecer mais simples de ser operacionalizada, não prejudicaria as famílias que fazem aquisições informais, diretamente do produtor ou sem emissão de nota fiscal.

Em ambas, é importante destacar que o consumo passível de ser restituído não deve estar exclusivamente atrelado à aquisição de itens da cesta básica, sendo irrelevante qual bem ou serviço foi consumido. Além de ser impossível arbitrar o que é essencial para cada cidadão, a dissociação entre o estorno e o bem específico consumido simplifica a operacionalidade do sistema e os decorrentes custos de conformidade e de administração tributária.

Por fim, é fundamental transferir o valor referente ao benefício antes que referidos montantes sejam incorporados ao orçamento. Dessa forma, o benefício não ficaria sujeito às restrições orçamentárias e ao limite de gastos públicos esta-

⁴¹ A Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) foi realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em três ocasiões: 2002/2003, 2008/2009 e 2017/2018. Dados disponíveis em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/sociais/saude/24786-pesquisa-de-orcamentos-familiares-2.html>. Acesso em: 6 abr. 2023.

belecido pela Emenda Constitucional n. 95/2016, além de evitar possíveis conflitos federativos relacionados aos repasses previstos na Constituição.

Conclusões

Estudos empíricos demonstram que a restituição do imposto para famílias de baixa renda é um mecanismo mais barato para o Estado e 12 (doze) vezes mais eficiente do que as isenções de cesta básica. Como demonstra Kanczuk⁴², a cada 1 bilhão de reais em renúncia fiscal dos itens da cesta básica, reduz-se em 0,005% o índice de Gini, enquanto o mesmo valor gasto no Bolsa Família diminui em 0,06% esse índice, o que comprova a maior eficiência das transferências diretas de recursos.

Ademais, além de perversa do ponto de vista da redistribuição de renda, seja porque beneficia os mais ricos, seja porque a desoneração raramente é repassada ao consumidor com a consequente redução esperada dos preços, servindo em geral apenas como mecanismo de maximização de lucro ou de financiamento de atividades deficitárias, a diferenciação de alíquotas gera complexidades desnecessárias, comprometendo a simplicidade e a neutralidade do sistema e aumentando a litigiosidade tributária, na medida em que sempre existirão casos na área de penumbra da norma.

Como alternativa ao modelo de desoneração da cesta básica, a isenção personalizada tem se mostrado uma possibilidade mais eficiente, pois considera a capacidade contributiva do contribuinte como critério relevante para a cobrança dos tributos sobre o consumo, demarcando uma relevante mudança em relação ao paradigma atual pautado no princípio da seletividade em função do conceito de essencialidade.

A ideia desse modelo é compensar o impacto regressivo da tributação sobre o consumo de um determinado grupo de pessoas definido como alvo da política pública (*i.e.*, famílias e indivíduos de baixa renda e/ou em situação de vulnerabilidade) através da transferência em dinheiro, como devolução de parte ou da totalidade do tributo incidente sobre o consumo.

Além de recomendado pela literatura como mecanismo de mitigação da regressividade, na América Latina, Uruguai, Bolívia, Argentina, Colômbia e Equador já fazem uso dessa política, e, dentre os países desenvolvidos, Japão e Canadá também são adeptos.

No Brasil, a implementação da isenção personalizada, ou *cashback* tributário, pressupõe a ampliação da base tributária, com eliminação dos regimes especiais

⁴² KANCZUK, Fábio. *Equilíbrio geral e avaliação de subsídios*. Apresentação em slides. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2017. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/centrais-de-contudos/apresentacoes/arquivos/2017/apresentacao_equilibrio-geral-e-avaliacao-de-subsidios_fabio-kanczuk.pdf. Acesso em: 6 abr. 2023.

de tributação, bem como a adoção de alíquotas uniformes, acabando com a seletividade para bens da cesta básica, o que, de forma geral, tencionam as duas propostas de reforma tributária em avançado debate no Congresso Nacional (PEC n. 45/2019 e PEC n. 110/2019⁴³).

Com relação ao montante a ser devolvido, a primeira opção é a devolução mediante a comprovação dos gastos despendidos com consumo, por meio do registro do CPF gravado nas notas fiscais de compra, a exemplo da Nota Fiscal Paulista ou do Programa Devolve do ICMS do Rio Grande do Sul, bem como do modelo adotado pelo Uruguai. A segunda opção é a devolução de valor presumido considerando-se a média de dispêndio no consumo pelas famílias beneficiárias, apresentando-se como alternativa aparentemente mais simples de ser operacionalizada, além de não prejudicar as famílias que fazem aquisições informais, diretamente do produtor ou sem emissão de nota fiscal.

Em ambas é importante destacar que o consumo passível de ser restituído não deve estar exclusivamente atrelado à aquisição de itens da cesta básica, sendo irrelevante qual bem ou serviço foi consumido. Além de ser impossível arbitrar o que é essencial para cada cidadão, a dissociação entre o estorno e o bem específico consumido simplifica a operacionalidade do sistema e os decorrentes custos de conformidade e de administração tributária.

Por fim, quanto à definição dos critérios para enquadramento das famílias beneficiárias, o CadÚnico, gerenciado pela Caixa Econômica Federal, principal instrumento para seleção e inclusão de famílias em condição de vulnerabilidade em programas públicos dos governos central (Bolsa Família, Tarifa Social de Energia Elétrica, Minha Casa Minha Vida, Bolsa Verde e outros) e subnacionais, demonstra-se adequado instrumento para eleição do público-alvo e operacionalização da devolução.

⁴³ Note-se que a evolução dos debates em torno das duas propostas vem produzindo como resultado uma maior semelhança entre os textos de ambas. Atualmente, trabalhamos com: (i) o relatório final da CM-RT, conforme texto substitutivo da PEC n. 45/2019, apresentado em 18 de maio de 2021, disponível em: <https://legis.senado.leg.br/comissoes/arquivos?ap=6335&codcol=2334>; e (ii) o último complemento de voto do Senador Roberto Rocha, Relator da PEC n. 110/2019, apresentado em 16 de março de 2022, disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 6 abr. 2023.

A Não Cumulatividade do IPI: uma Promessa Nunca Cumprida!

Valter de Souza Lobato

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Doutor e Mestre em Direito pela UFMG. Presidente da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT). Coordenador da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG. Advogado e Consultor.

Vinícius Andre de Oliveira Soares

Bacharelado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Diretor acadêmico-científico da Liga Acadêmica de Direito Financeiro e Tributário da UFMG. Pesquisador.

1. Introdução

Neste trabalho, será de nosso interesse responder à seguinte questão: a não cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é uma “promessa” (constitucional) nunca cumprida?

Não será possível lograr uma resposta a esse questionamento sem antes proceder a um singelo estudo da não cumulatividade em geral. Será necessário, antes de mais nada, alcançar uma definição da não cumulatividade. Após isso, far-se-á imperativo compreender as suas funções e vantagens incidentais, após o que fácil será divisar as mazelas que se observam onde a não cumulatividade não esteja presente. Em seguida, buscaremos entender as várias formas de se classificar a não cumulatividade, o que será essencial para que enfrentemos as questões que se seguirão. Por derradeiro, será feito um brevíssimo resgate histórico da não cumulatividade, tanto no âmbito global como no nacional.

Após esse estudo da não cumulatividade em geral, haveremos de investigar especificamente a não cumulatividade do IPI, a começar pelas disposições do texto constitucional. Aí, acreditamos, está a “promessa” da não cumulatividade do IPI. Em seguida, haveremos de aferir a normativa infraconstitucional. Será constatado que, já aqui, a promessa constitucional começa a ser sabotada. Com isso em mente, veremos como lamentavelmente o Supremo Tribunal Federal (STF) tem chancelado os equívocos no tratamento da não cumulatividade do IPI, laborando em desfavor da promessa constitucional. Ao tecermos uma crítica ao entendimento da Suprema Corte, deixaremos claro o nosso posicionamento. Por último, conferiremos se o pretenso e insuficiente “mínimo constitucional” da não cumulatividade do IPI, sustentado pelo STF, tem sido, ao menos ele, respeitado.

2. Não cumulatividade

2.1. Definição

Não temos – nem poderíamos ter – aqui a pretensão de esgotar a definição

da não cumulatividade. Serão apresentados apenas os seus mais essenciais contornos, e apenas na medida em que sejam necessários para o deslinde da questão.

É cediço que a exigência dos impostos depende não de uma atuação estatal, mas de alguma circunstância pertinente ao próprio sujeito passivo da obrigação tributária. Assim é que a capacidade contributiva revela-se como “a diretriz para a *modulação da carga tributária em matéria de impostos*”, no feliz dizer de Costa¹.

A capacidade contributiva, por sua vez, é capturada por meio da renda. Destarte, “todo e qualquer imposto atingirá a renda, em algum de seus momentos: renda auferida, renda destinada ou renda poupada”, como lembrou Schoueri². Em face disso é que se pode falar, respectivamente, em impostos sobre a renda, sobre o consumo e sobre o patrimônio.

Especificamente quanto à tributação sobre o consumo, tem-se que a incidência pode tanto ser monofásica como plurifásica. Ou seja: o tributo pode tanto incidir em uma única etapa do processo produtivo como pode, de outra sorte, incidir *efetivamente* em duas ou mais etapas *encadeadas* desse mesmo processo³.

Em sendo plurifásica, pode, ainda, a tributação ser cumulativa (em cascata) ou não cumulativa. Em um outro dizer: ela pode ou não, a cada transação, levar em consideração o tributo recolhido nas etapas anteriores para, só então, revelar o *quantum* devido.

Mas o que vem a ser a não cumulatividade? Antes de respondermos esse questionamento, seja feita uma síntese do que dissemos até agora: a tributação, se for sobre o consumo, poderá ser mono ou plurifásica. Se for plurifásica, poderá – insista-se: *poderá* – ser cumulativa ou não cumulativa.

Se isso é verdade, então não é toda tributação plurifásica que será não cumulativa. A recíproca, contudo, é verdadeira: somente se diante de incidência plurifásica é que se pode cogitar de falar em não cumulatividade. Eis aqui, portanto, o primeiro elemento da não cumulatividade: a plurifasia.

Há, ainda, um segundo elemento sem o qual a não cumulatividade não se conforma. É ele: o direito do contribuinte, a cada etapa do processo produtivo, de creditar-se do imposto recolhido em operações anteriores. Tenha-se em mente que a exação, a cada etapa, deve ser a mesma; não se cogita, aqui, de um tributo excluído da base de cálculo de outro (p. ex., o ICMS na base de cálculo do PIS/Cofins). Ao fim e ao cabo – ao menos num cenário ideal, certamente não o atingido no direito brasileiro –, o que a não cumulatividade proporciona é a tributação do valor acrescido a cada etapa, ou visa, a todo custo, a neutralidade.

¹ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 150.

² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 414-415.

³ Sobre a efetividade da incidência e o encadeamento das operações, ver MOREIRA, André Mendes. *Não cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/Cofins, impostos e contribuições residuais)*. 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 86 e ss.

Em resumo: para que se possa dizer de um tributo não cumulativo, é necessário que sua incidência seja plurifásica e que o contribuinte tenha o direito de creditamento do tributo pago em etapas anteriores. Tão simples quanto isso!

Em vista desses dois elementos, vale a apurada lição de Moreira⁴: rigorosamente falando, em nosso ordenamento constitucional, somente são tributos não cumulativos o IPI, o ICMS e, a depender de proporcionarem ou não neutralidade fiscal, os tributos residuais – sejam eles impostos, sejam contribuições. Trata-se dos tributos não cumulativos propriamente ditos ou *stricto sensu*.

É certo que a Constituição fala, também, na não cumulatividade do PIS e da Cofins. Mas é que, por não se amoldarem ao conceito proposto de não cumulatividade, esses tributos somente podem ser considerados não cumulativos *lato sensu*.

2.2. Funções e vantagens

Em última análise, a grande ideia da não cumulatividade – e, por consectário, da tributação sobre o valor adicionado – reside em fazer com que, pouco importando o número de etapas da cadeia de produção, o ônus do tributo seja o mesmo, e que recaia tão somente sobre o adquirente final do bem ou do serviço. Vê-se, então, que as duas funções da não cumulatividade são assegurar (i) a neutralidade da tributação e (ii) a transladação do ônus tributário para o adquirente final⁵.

Essas duas funções põem-se em harmonia com aquela exigência recordada por Coêlho: o ICMS e o IPI, impostos não cumulativos que são, somente devem onerar o consumo. A força econômica a ser onerada por esses impostos é não a do empresário, mas a do consumidor. “É necessário desonerar o custo da produção e da comercialização de todo o imposto pago nas aquisições [...], sob pena de se ter nova tributação sobre esses bens, pois o custo deles integrará o preço do produto no momento da saída”⁶.

Para além dessas funções, uma não cumulatividade bem desenhada proporciona benesses quanto à rentabilidade e à produtividade fiscal, como bem observou Derzi, em nota a Baleeiro⁷. A tributação sobre o valor agregado não só tem a *vantagem financeira* de permitir antecipação do que, do contrário, somente seria devido no consumo, como também apresenta *vantagens contra o risco da insolvên-*

⁴ MOREIRA, André Mendes. *Não cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/ Cofins, impostos e contribuições residuais)*. 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 97 e ss.

⁵ MOREIRA, André Mendes. *Não cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/ Cofins, impostos e contribuições residuais)*. 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 77.

⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. *E-book*, paginação irregular.

⁷ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. *E-book*, paginação irregular.

cia, vez que coloca os contribuintes da cadeia de produção para se fiscalizarem uns aos outros.

2.2.1. Efeitos deletérios da cumulatividade

Com essas funções e vantagens da não cumulatividade em mente, já se pode entrever as mazelas que se verificam onde a não cumulatividade não esteja presente. Não cabendo, aqui, esmiuçar o assunto, limitamo-nos a mencionar três efeitos deletérios da cumulatividade.

Um primeiro é o incentivo à verticalização da produção. O fato de cadeias de produção mais extensas atraírem uma maior carga tributária induz os contribuintes a verticalizarem a produção, *i. e.*, produzirem “de tudo um pouco”. Isso, do ponto de vista da neutralidade fiscal, já se mostra completamente aberrante. Mas não é só: justamente os contribuintes de grande poderio econômico, em detrimento dos pequenos e médios produtores, é que sairão beneficiados. Pagarão proporcionalmente menos tributo, já que possuidores de maior capacidade de verticalização.

Uma segunda mazela da cumulatividade é o favorecimento da ilusão fiscal. Se, na tributação sobre o consumo em geral, já é difícil para o contribuinte informar-se do encargo tributário que sofre, imagine-se o cenário em que essa informação dependa, ainda, do conhecimento da quantidade de etapas da cadeia de produção por que passou o bem ou serviço adquirido. Isso, marcadamente, vai de encontro ao ideal da transparência fiscal⁸.

Um terceiro e último efeito deletério da cumulatividade é o risco da exportação de tributos. Esse problema, na verdade, decorre justamente do problema anterior: a cumulatividade, ao proporcionar falta de clareza sobre o encargo tributário incidente em bens e serviços, dá margem ao “risco de os produtos serem exportados com ônus tributário, dificultando sua capacidade concorrencial”⁹.

2.3. Classificações

Ainda sobre a tributação não cumulativa, é Schoueri¹⁰ quem bem elenca quatro distinções, que serão de suma relevância para a nossa análise. Cada uma delas parte de um determinado critério: extensão, momento da apuração, momento do crédito e tratamento aos investimentos.

⁸ MOREIRA, André Mendes. *Não cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/Cofins, impostos e contribuições residuais)*. 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 63. Belíssimo trabalho sobre o tema (ilusão fiscal) foi realizado por Pedro Júlio Sales D’Araújo, em tese defendida na USP, disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-15082022-085421/publico/6487637DIC.pdf>.

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 416.

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 418 e ss.

Primus – sobre a distinção quanto à extensão. A tributação plurifásica pode variar tanto num eixo horizontal como num vertical. Horizontalmente, “pode atingir apenas parte do ciclo econômico (por exemplo, apenas o ciclo de produção, ou apenas o ciclo de distribuição)”¹¹. Verticalmente, a tributação plurifásica “pode apresentar variações conforme atinja apenas bens móveis corpóreos ou atinja outras transações, como as que envolvem bens imóveis, bens imateriais ou prestações de serviços”¹².

Fato é que, tanto num como noutra eixo, horizontal ou vertical, qualquer restrição do direito ao creditamento anda na contramão da não cumulatividade.

Secundus – sobre a distinção quanto ao momento da apuração. Dividem-se, aqui, os métodos da adição e da subtração. Pelo método da adição, “somam-se todos os componentes do valor acrescido de uma empresa num período: salário, juros, lucro líquido etc.”¹³ Já pelo método da subtração, duas possibilidades se abrem. Primeiro: subtrai-se, do *quantum debeatur* do tributo, o recolhido nas etapas anteriores (“imposto sobre imposto”). Segundo: subtrai-se, da base de cálculo do tributo, o valor das operações que deem direito a crédito (“base sobre base”).

Aqui cabe uma curiosa observação: muito embora os chamados “impostos sobre o valor agregado – IVAs” não se utilizem do método da adição, somente esse método é que é apto a revelar o valor agregado. Afinal, o que ele faz é justamente somar tudo o que se tenha agregado de valor ao longo de uma determinada etapa da cadeia de produção. Esse método seria o ideal em termos de proporcionar a não cumulatividade.

Mas – como adverte Moreira¹⁴ –, em face da impraticabilidade de tal método, as administrações tributárias de todo o mundo têm preferido os métodos subtrativos. Pese não seja nenhum deles ideal, aquele que mais se adequa à não cumulatividade é o método “base sobre base”. É que o método “imposto sobre imposto” acaba proporcionando o chamado “efeito recuperação”¹⁵: basta que, ao longo da cadeia produtiva, alguma etapa tenha sido tributada com alíquota inferior à incidente sobre a etapa final para que, no fim do dia, a carga tributária chegue maior ao consumidor. O tributo que se deixou de cobrar (na etapa tributada a uma alíquota menor) terá sido recuperado na etapa seguinte.

Tertius – sobre a distinção quanto ao momento do crédito. Aqui, o direito ao crédito pode apoiar-se tanto na base real como na base financeira. Pela base real, o direito ao crédito depende da consideração individual de cada mercadoria.

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 418.

¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 418.

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 420.

¹⁴ MOREIRA, André Mendes. *Não cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/ Cofins, impostos e contribuições residuais)*. 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 68 e ss.

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 420-421.

“Condicionar-se-ia o creditamento a que, efetivamente, o produto a ele referente tivesse sido vendido”¹⁶. Já pela base financeira, o crédito depende não da consideração individual de uma dada mercadoria, mas da consideração conjunta de várias mercadorias em um determinado lapso de tempo. “Pressupõe a contabilização, em conjunto, de todos os créditos oriundos da entrada de bens em determinado período de tempo”¹⁷.

Aqui, é a base financeira a que melhor se põe em sinergia com a não cumulatividade. Isso porque ela proporciona, diferentemente do que sucede com a base real, a possibilidade de aproveitamento, em períodos subsequentes, do saldo credor acumulado.

Quartus – sobre a distinção quanto ao tratamento aos investimentos. A doutrina e a jurisprudência, entre nós, convencionaram distinguir os modelos financeiro e físico de creditamento.

No modelo do crédito físico, o ordenamento jurídico adota a não cumulatividade sob uma postura mais restritiva, de modo a apenas autorizar o creditamento sobre matérias-primas e produtos (bens) intermediários, consistindo estes últimos em “insumos que se consomem no processo produtivo, mesmo não se agregando fisicamente ao produto final”¹⁸.

Lado outro, possui cariz ampliativo o modelo do creditamento financeiro. Para além dos insumos (ou seja, do crédito físico), reconhece-se o direito ao crédito sobre os bens do ativo imobilizado e os bens de uso e consumo das empresas.

Desde logo, tenha-se em mente – isto será importantíssimo – o seguinte: sem a menor sombra de dúvidas, o modelo do crédito financeiro é o que melhor se coaduna com a não cumulatividade. É o ideal. O modelo do crédito físico, ao limitar a possibilidade de creditamento a matérias-primas e a produtos intermediários, não se mostra apto a idealmente atender às duas funções da não cumulatividade, já abordadas: assegurar a neutralidade da tributação e a transladação do ônus tributário para o adquirente final.

Feitas essas distinções, é o momento de brevemente resgatarmos um pano de fundo histórico da não cumulatividade, em âmbito tanto global como nacional.

2.4. Histórico

O primeiro tributo brasileiro a receber o tratamento não cumulativo foi o Imposto de Consumo (IC), antecessor do atual Imposto sobre Produtos Industria-

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 420.

¹⁷ MOREIRA, André Mendes. *Não cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/ Cofins, impostos e contribuições residuais)*. 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 76.

¹⁸ MOREIRA, André Mendes. *Não cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/ Cofins, impostos e contribuições residuais)*. 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 75.

lizados (IPI). Nesse primeiro momento, a sede da não cumulatividade era meramente infralegal¹⁹. Somente em 1965, com o advento da Emenda n. 18 à Constituição de 1946, que reformou o sistema tributário nacional, é que a não cumulatividade passou a ostentar envergadura constitucional. Passaram a ser contemplados pela não cumulatividade os então criados IPI federal e ICM estadual (arts. 11 e 12 da EC n. 18/1965, respectivamente).

O Brasil, ao adotar tal previsão constitucional – lembra Coêlho²⁰ –, seguia a tendência mundial de adoção de um imposto sobre o valor adicionado. Esse imposto, de origem francesa, logrou notável sucesso, muito em razão de solucionar as mazelas da cumulatividade.

Desde 1967, com o aval do Conselho da Comunidade Econômica Europeia, vários foram os países europeus que implementaram o tributo. E, de lá para cá, não teve fim a tendência, que se alastrou por todo o globo. Dados da OCDE registram que, em 2018, a tributação sobre o valor adicionado era adotada por 168 países do mundo. Dos 36 países membros da própria OCDE, 35 possuíam tal tributação²¹⁻²².

E, uma vez conquistada a previsão constitucional da não cumulatividade do IPI e do ICMS, certo é que ela se manteve intacta em toda a evolução constitucional posterior, passando pela Constituição de 1967, pela Emenda n. 1 a essa mesma Constituição, até chegar à Constituição de 1988²³.

Feita essa breve contextualização histórica, é o momento de procedermos a um estudo da não cumulatividade no plano da Constituição de 1988, emprestando especial atenção às disposições pertinentes ao IPI. Em seguida, adentraremos no plano infraconstitucional e na jurisprudência do STF.

3. Não cumulatividade do IPI

3.1. No plano constitucional

O texto constitucional, em seu art. 153, § 3º, II, reza que o IPI “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. Ao fazê-lo, deixa claro a sua opção, quanto ao momento

¹⁹ Leis n. 2.974/1956 e 3.520/1958. Posteriormente, em 1964, a Lei n. 4.502 veio a consolidar a tributação do consumo.

²⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. *E-book*, paginação irregular.

²¹ FURUITI, Edson Machado. *O princípio da não cumulatividade e as propostas de reforma tributária*. 2020. Monografia (Especialização em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2020, p. 11.

²² ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT. *Consumption tax trends 2018: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Paris: OECD Publishing, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/ctt-2018-en>. Acesso em: 17 jun. 2023.

²³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. *E-book*, paginação irregular.

da apuração, pelo método subtrativo “imposto sobre imposto”. Afinal, é justamente esse o método que predica que o tributo devido em determinada etapa deve ser compensado com o “montante cobrado nas anteriores”.

Recorde-se: a Constituição, ao assim optar, abre espaço para a infeliz possibilidade do “efeito recuperação”. Vale dizer: deixa margem para uma verdadeira anomalia da não cumulatividade, acarretadora de encargo tributário maior do que aquele que a tributação sobre o valor adicionado proporcionaria. Sim, é certo: é esse o mandamento constitucional. Mas não é porque é a opção do constituinte que é a melhor. Neste ponto, a promessa constitucional deixou a desejar.

Por outro lado, o texto constitucional nada diz sobre o momento do crédito, não firmando preferência pela base real ou pela financeira. Em outras palavras: não decide entre o condicionamento de crédito à venda individual de um produto ou à contabilização conjunta de todos os créditos gerados durante um determinado período de tempo. Fica, então, livre o legislador para escolher entre uma e outra.

Não se pode perder de vista que, se o legislador optar pela base financeira, não poderá cercear o aproveitamento, em períodos posteriores, do saldo credor acumulado. Essa a conclusão de Moreira, apoiado na jurisprudência do STF²⁴.

Novamente: não parece que a opção do constituinte tenha sido a melhor. Melhor seria se a Constituição tivesse expressamente consignado sua preferência pela base financeira. É que, se a base real é uma opção de que dispõe o legislador, e se ele a acolhe, a não cumulatividade sofrerá prejuízos. Nos casos em que os créditos da entrada excederem os débitos da saída, o montante excedente não terá como ser aproveitado. Além disso, se a mercadoria não for alienada, tampouco haverá direito a crédito. Vê-se que também aqui a promessa constitucional deixou a desejar.

Para mais, merece a nossa atenção o tratamento dispensado pela Constituição de 1988 aos investimentos da empresa. O que é o mesmo que dizer: importa saber se a CRFB/1988 admite créditos de IPI sobre os bens de uso e consumo e do ativo permanente (hipótese em que se teria o modelo do crédito financeiro) ou se, de outra forma, limita esse direito ao caso de matérias-primas e produtos intermediários (hipótese em que o crédito seria tão somente físico).

Ora, já registramos que o que expressamente diz a Constituição é que o IPI “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. Não há, a princípio, nenhuma limitação. O constituinte sequer fez as ressalvas que fez quanto à não cumulatividade do ICMS (art. 155, § 2º, II, *a e b*). Nem mesmo remeteu à lei complementar – como fez no que pertine ao ICMS – o papel de disciplinar o regime de compensação do impos-

²⁴ MOREIRA, André Mendes. *Não cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/ Cofins, impostos e contribuições residuais)*. 2009. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 113 e ss.

to (art. 155, § 2º, XII, *c*). Logo, em matéria de IPI, está fora de discussão a possibilidade de a lei complementar vir a cercear, de qualquer forma, a não cumulatividade (cogita-se de tal possibilidade em matéria de ICMS, o que, por sinal, é absolutamente infundado).

Especificamente esse último ponto – tratamento dispensado pela CRFB/1988 aos investimentos da empresa – será ainda por nós analisado com maior vagar. Antes disso, havemos de compreender o cenário da não cumulatividade do IPI no plano infraconstitucional.

3.2. No plano infraconstitucional

Sobre a não cumulatividade do IPI, dispõe o Código Tributário Nacional:

“Art. 49. O imposto é não cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados”.

Vê-se que o CTN, em seu art. 49, *caput*, determina que, quanto ao momento da apuração, o método será o subtrativo “imposto sobre imposto” (“de forma que o montante devido resulte da diferença...”). Assim fazendo, somente põe-se em alinhamento com o que já dispõe o texto constitucional.

Mas há, nesse mesmo dispositivo, uma disposição relevante. Dissemos que, quanto ao momento do crédito, a Constituição deu liberdade ao legislador para escolher entre a base real e a financeira. O CTN, fazendo sua opção, inequivocamente optou pela base financeira (“em determinado período”).

Para mais, previu – como não poderia ser diferente – o aproveitamento, em períodos posteriores, do saldo credor acumulado:

“Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes”.

Já a Lei n. 4.502/1964 – lei de regência do IC, mas que seguiu regendo o IPI –, para o que nos interessa aqui, dispõe:

“Art. 25. A importância a recolher será o montante do imposto relativo aos produtos saídos do estabelecimento, em cada mês, diminuído do montante do imposto relativo aos produtos nele entrados, no mesmo período, obedecidas as especificações e normas que o regulamento estabelecer”.

Aqui, o legislador ordinário, corroborando o método subtrativo “imposto sobre imposto” (“o montante do imposto relativo...”), fixou, ainda, a periodicidade mensal para a consideração de entradas e saídas (“em cada mês”). É esta, ao menos, a regra geral²⁵.

²⁵ MOREIRA, André Mendes. *Não cumulatividade tributária na Constituição e nas leis (IPI, ICMS, PIS/*

Para mais, afastou – no que é condenável – o direito de dedução de bens do ativo permanente das empresas, revelando, assim, sua opção pelo modelo do creditamento físico:

“§ 1º O direito de dedução só é aplicável aos casos em que os produtos entrados se destinem à comercialização, industrialização ou acondicionamento e desde que os mesmos produtos ou os que resultarem do processo industrial sejam tributados na saída do estabelecimento”.

Ainda, pondo-se em alinhamento com o CTN, previu o aproveitamento do saldo credor acumulado em períodos posteriores:

“Art. 27. Quando ocorrer saldo credor de imposto num mês, será ele transportado para o mês seguinte, sem prejuízo da obrigação de o contribuinte apresentar ao órgão arrecador, dentro do prazo legal previsto para o recolhimento, a guia demonstrativa desse saldo”.

Já o novel regulamento do IPI (Decreto n. 7.212/10), em harmonia com os textos legais *retro*, prevê também o método “imposto sobre imposto” e a base financeira (art. 225). Ademais, nos arts. 226 *et seq.*, destrincha o modelo do creditamento meramente físico. Basta ver o art. 226, I:

“Art. 226. Os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se (Lei n. 4.502, de 1964, art. 25):

I - do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, *salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente;*”.

Enfim, em vista de todo o exposto, três constatações ficam claras. Primeira: a normativa infraconstitucional, quanto ao momento da apuração, firmou-se pelo método subtrativo “imposto sobre imposto”. Não poderia ter feito diferente, já que tal regra deriva direta e expressamente da Constituição. Segunda: dispo de liberdade para escolher entre a base real e a financeira, optou pela segunda. Uma vez que fez isso, assegurou, como não poderia deixar de ser, o aproveitamento, em períodos posteriores, do saldo credor acumulado. Terceira: optou pelo modelo do creditamento financeiro.

Dessas três constatações, há uma que, por problemática, havemos ainda de analisar com maior vagar. É ela: a opção pelo creditamento financeiro. No que segue, será de nosso interesse entender como o STF tem se posicionado a respeito.

3.3. Na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

O entendimento da Suprema Corte, já registrou Coêlho, possui, atualmente, o seguinte teor:

“*Primus* – o princípio da não cumulatividade na Constituição é norma que, com toda certeza, supõe o regime do crédito físico, mas poderá suportar o do crédito financeiro;

Secundus – o princípio da não cumulatividade na Constituição, porém, comporta expansão legal, fora daquele núcleo mínimo. Desse modo, é com ele compatível o regime de compensação financeira, o qual, nada obstante, não é autoaplicável, dependendo sua implementação da disciplina que lhe der a lei complementar”²⁶.

A verdade é que em poucas oportunidades o STF, sob a égide da Constituição de 1988, apreciou a questão. Mas, sim, o entendimento é precisamente o visto acima. Segundo o Egrégio tribunal, haveria um núcleo mínimo de não cumulatividade do IPI (que igualmente vale para o ICMS) assegurado pela Constituição, que é o do creditamento físico. Esse núcleo, contudo, poderia ser expandido, mas somente mediante a intervenção da legislação infraconstitucional. Basta ver:

“2. O Supremo Tribunal Federal concluiu que não há direito constitucional assegurado ao creditamento de valores relativos à aquisição de energia elétrica, bens ou mercadorias de uso e consumo ou aqueles destinados à integração ao ativo fixo, mesmo que intermediários, que não se integrem diretamente à mercadoria circulada ou ao serviço prestado (crédito físico). Trata-se de benefício fiscal cuja aplicabilidade depende da existência de legislação infraconstitucional nesse sentido”²⁷.

Munidos do conhecimento de que tribunais constitucionais não são, como se costuma dizer, intérpretes últimos da Constituição, podendo cometer equívocos, não temos como concordar com o posicionamento *supra*. Passamos, então, a posicionarmo-nos.

3.4. No nosso entendimento

Ora, já aduzimos acima que o texto constitucional não excepciona de qualquer maneira a não cumulatividade do IPI. Não faz nem mesmo as ressalvas que faz quanto ao ICMS. Não faz qualquer remissão à lei complementar, o que afasta, inclusive, as infundadas pretensões de se restringir a não cumulatividade (existentes no âmbito do ICMS). Enfim, a não cumulatividade do IPI não encontra, a princípio, nenhuma limitação.

Em vista disso, está com a razão Coêlho ao aduzir que “a Constituição de 1988 adota a posição extensiva quanto aos créditos tributários passíveis de apro-

²⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. *E-book*, paginação irregular.

²⁷ Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma, RE n. 635.209 AgR/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 15.05.2021, *DJe* 27.06.2012.

veitamento”²⁸, de forma que mesmo os bens de uso e consumo e do ativo permanente das empresas devem gerar direito a crédito.

Nada mais acertado. Não é porque o texto constitucional foi econômico nas palavras, limitando-se a dizer que o IPI “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”, que o legislador passou a dispor de ampla liberdade de conformação material, muito menos se isso significar o amesquinamento da não cumulatividade.

O constituinte pode ter sido econômico nas palavras, mas foi categórico. O tributo é não cumulativo, sem mais nem menos. Se é assim, deve a atenção do intérprete voltar-se para o que significa ser um tributo não cumulativo. A não cumulatividade, vimos de ver, tem por escopo assegurar a neutralidade da tributação e a transladação do ônus tributário para o adquirente final. Destarte, deve onerar tão somente o consumo, jamais a força produtiva.

A compreensão da não cumulatividade não como princípio, mas como regra, revela inequivocamente a abrangência do preceito constitucional. Aduz Dexeimer²⁹⁻³⁰, apoiada na teoria dos princípios de Ávila, que a não cumulatividade, regra que é, impõe os deveres imediatos de “adoção da conduta descrita” e de “manutenção de fidelidade à finalidade subjacente e aos princípios superiores”. Se isso é verdade, não é possível que a Constituição se tenha limitado a conferir tão somente o direito ao crédito físico. Isso porque, por tudo quanto já se viu, o creditamento físico é, *per se*, incapaz de assegurar as finalidades da regra da não cumulatividade.

Ora, negar o creditamento financeiro é o mesmo que macular a neutralidade fiscal. É fazer com que também a força produtiva seja onerada. Com isso, ganham espaço os efeitos deletérios já expostos: privilegiam-se os grandes produtores em detrimento dos pequenos e médios; favorece-se a ilusão fiscal; exportam-se tributos. Enfim, não foi essa a promessa constitucional.

Mas, se era mesmo para o STF entender a questão da maneira que entende, vejamos se, pelo menos, o pretenso núcleo mínimo constitucional da não cumulatividade do IPI tem sido respeitado.

3.5. Na indústria siderúrgica: o caso dos materiais refratários

Já anotamos que o modelo do crédito físico, mais restrito, apenas admite o creditamento sobre matérias-primas e produtos (bens) intermediários. Doravante, especialmente destes últimos é que nos ocuparemos.

²⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. *E-book*, paginação irregular.

²⁹ DEXEIMER, Vanessa. Dedução do crédito financeiro no ICMS: não cumulatividade e coerência legislativa. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 38, p. 204-224, 2017. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1468>. Acesso em: 17 jun. 2023.

³⁰ A autora comentava sobre a não cumulatividade do ICMS, mas não há razão pela qual não se poderia estender as mesmíssimas considerações a matéria de IPI.

Também já registramos que os produtos intermediários consistem em insumos que se desgastam no processo produtivo, mesmo que não se agreguem fisicamente ao produto final. É o caso, por exemplo, de cadinhos, lixas e feltros.

Em atenção ao pretense núcleo mínimo da não cumulatividade do IPI, sustentado pelo STF, basta que um determinado bem se amolde a esse conceito para que dê direito a crédito. Pode parecer – e deveria ser – simples, mas não é o que se tem observado.

Tormentosas discussões causa o enquadramento, como produtos intermediários, dos chamados materiais refratários. Consistem estes em isolantes térmicos, resistentes a altas temperaturas, utilizados para a produção do aço na indústria siderúrgica.

A celeuma reside, em grande parte, na suposta exigência da consumição imediata e integral dos materiais refratários no processo produtivo para a sua caracterização como produtos intermediários. A consumição seria imediata quando houvesse um contato direto do insumo com o produto final, e integral quando o insumo fosse utilizado uma única vez, *i. e.*, em uma única etapa.

A trajetória legal, jurisprudencial e doutrinária acerca do assunto é longa, e não merece ser resgatada à exaustão aqui. Nossa análise será feita a partir de fevereiro de 1979, oportunidade em que o STF julgou caso paradigmático da mais alta relevância para o conceito de produtos intermediários em matéria de creditamento de IPI.

Cuidava-se do RE n. 90.205/RS, cuja matéria de fundo era o enquadramento de materiais refratários como produtos intermediários. Para o Pretório Excelso, a exigência de consumo imediato e integral do produto faria letra morta a regra da não cumulatividade, insculpida no texto constitucional de 1967/1969. Assim é que se reconheceu o direito de creditamento sobre os materiais em tela, independentemente de consumição imediata ou integral.

Pouco tempo após essa manifestação da Suprema Corte, ainda em 1979, foi editado novo regulamento do IPI (Decreto n. 83.263/1979), que, em seu art. 66, I, assegurou o direito ao crédito relativo às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem³¹.

Mas a controvérsia não teve fim. Isso porque, também em 1979, foi editado o Parecer Normativo CST n. 65, que insistiu na necessidade de consumição imediata do bem para o seu enquadramento como produto intermediário.

Lamentavelmente, na década de 1980, o STF veio a interpretar erroneamente seus próprios julgados, deixando-se levar pelos fundamentos esposados no Parecer Normativo CST n. 65/1979, de modo a convalidar a exigência do consumo

³¹ “I - do imposto relativo a matérias primas, produtos intermediários e material de embalagem [...], incluindo-se, entre as matérias primas e produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando no novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente.”

imediatos³². O consumo integral, por outro lado, nunca encontrou guarida na jurisprudência do Tribunal.

A despeito do conceito errôneo de produtos intermediários que veio a prevalecer, a jurisprudência do STF sempre assegurou às indústrias siderúrgicas o direito ao creditamento dos valores relativos às aquisições sobre materiais refratários, enquadrando-os na categoria de produtos intermediários. Para além do já citado RE n. 90.205/RS, não variou o entendimento da Egrégia Corte em tantos outros julgados³³, seja em matéria de IPI, seja em matéria de ICMS.

Não divergiu o entendimento do Superior Tribunal de Justiça. No julgamento do REsp n. 18.361/SP³⁴, reconheceu-se o creditamento de IPI sobre materiais refratários, ao argumento de que eles participam, efetivamente, da fabricação do produto final.

Para mais, a questão dos materiais refratários nas siderúrgicas já foi debatida à exaustão nos Tribunais pátrios, sempre com ganho de causa aos contribuintes³⁵.

³² MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 180-182.

³³ Ver REs n. 79.601/RS, n. 93.768/MG e n. 96.643/MG.

³⁴ “Tributário. IPI. Materiais refratários. Direito ao creditamento aos materiais refratários empregados na indústria, sendo inteiramente consumidos, embora de maneira lenta, não integrando, por isso, o novo produto e nem o equipamento que compõe o ativo fixo da empresa, devem ser classificados como produtos intermediários, conferindo direito ao crédito fiscal” (STJ, Segunda Turma, REsp n. 18.361, j. 05.06.1995, DJ 07.08.1995).

³⁵ No âmbito administrativo estadual, a jurisprudência não destoia do entendimento aqui defendido. Citamos alguns precedentes paulistas:

“Ementas – Câmaras julgadoras – Massa refratária magnésiana – Remessas havidas como destinadas à industrialização – Produto aplicado como revestimento interno de equipamento que recebe aço líquido – Conceito de produto que se consome no processo produtivo – Provido o recurso – Decisão não unânime.

Resumo do voto: Tenho sustentado o entendimento de que, ainda que itens como os considerados não integrem o produto final, é evidente que concorrem, de forma necessária e insuperável, para sua formação, por isso que devem ser havidos como consumidos no processo de industrialização, valendo ressaltar que não se encontra, na norma de origem, afirmativa que imponha que a alíquota reduzida só é aplicável nas operações que destinarem mercadorias para serem inteira e, em uma só vez, consumidas no processo de industrialização, vedado ao intérprete aplicar o entendimento restritivo. Voto, pois, pelo integral provimento ao recurso” (Processo n. DRT. 13-824/99 – 8ª Câmara – Relator Célio de Freitas Batalha – Sessão 20.10.1992).

“Ementas – Câmaras julgadoras – Placas refratárias – Produtos consumíveis no processo de industrialização – Correta utilização de alíquota reduzida em operações interestaduais – Provido o apelo – Decisão não unânime. Resumo do voto: Com relação às placas refratárias, a Consultoria Tributária (Resposta. Consulta n. 10.497) admitiu que são usadas no processo produtivo, reconhecendo o direito ao crédito decorrente das respectivas entradas. Logo, aplica-se a alíquota reduzida” (Processo n. DRT. 1 – 13982/82 – 4ª Câmara – Relator: Edda Gonçalves Maffei – Ementa do voto do Juiz Álvaro Reis Laranjeira – Sessão 08.08.84 – publicado no boletim TIT n. 200, em 17.09.1985).

No âmbito judicial não é diferente a conclusão. No TJMG, nos autos da Apelação Cível n. 0339906-50.2002.8.13.0313, o Desembargador Relator Belizário assim se posicionou quanto aos materiais refratários utilizados no processo siderúrgico: “A questão de fundo a ser examinada é

Já no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), mais especificamente da sua Câmara Superior (CSRF), a matéria vinha sendo decidida ao arrepio do “núcleo mínimo” da não cumulatividade do IPI.

Foi, então, aos 18 de maio de 2021, no bojo dos processos n. 11065.720816/2017-71 e 11080.722632/2016-77, que a CSRF veio a alterar seu entendimento. Reconheceu-se que “os materiais refratários que revestem os fornos e equipamentos das indústrias siderúrgicas, que se consomem em contato direto com o produto e que não devam ser contabilizados em Ativo Imobilizado, podem gerar crédito de IPI”.

O entendimento, acertado, há ainda de ser pacificado, porquanto instável. É que o julgamento que reverteu o posicionamento da Câmara restou empatado, de forma que a decisão favorável ao contribuinte somente foi possível por força do que dispunha o art. 19-E da Lei n. 10.522/2002³⁶, acrescido pelo art. 28 da Lei n. 13.988/2020.

Acontece que esse dispositivo foi revogado pela Medida Provisória n. 1.160/2023, que, em meio a tantas outras alterações do contencioso administrativo tributário federal, restabeleceu o voto de qualidade no CARF. Essa alteração, não sem razão, tem sido objeto de severas críticas e questionamentos e, aos poucos, tem dado lugar à reversão de algumas decisões tomadas naquele colegiado.

Vê-se que, até que o atual entendimento da CSRF seja pacificado, reinará um clima de profunda insegurança jurídica, vez que o posicionamento poderá ser revertido a qualquer momento. Basta, para isso, que algum julgamento sobre a matéria empate novamente.

aquela referente ao mérito dos Embargos à Execução Fiscal que sustenta que a cobrança de ICMS exigida é indevida nos termos da prova produzida, desde que é legítimo o creditamento do referido imposto relativamente aos produtos chamados 'REFRATÁRIOS'. A perícia de fls. 273/274 responde ao questionamento ao afirmar o seguinte: 'Os materiais REFRATÁRIOS, objeto deste processo, possuem função de isolamento térmico. O isolamento térmico é indispensável à produção, logo, a utilização destes materiais torna-se indispensável ao processo produtivo. Sem a utilização do isolamento térmico todo o equipamento poderia ser fundido em função da alta temperatura exigida no processo.' O que se tem como conclusivo desta prova pericial e que de resto é de conclusão lógica é que a embargante não poderia produzir o aço sem o isolamento térmico de seus fornos, isto é, do equipamento onde seria fundido o aço. Logo, este material refratário é absolutamente indispensável no processo produtivo da embargante, integrando necessariamente seu ativo fixo. Seria como refrigerador na produção de sorvetes. E a Constituição da República de 1.988 em seu art. 155 § 2º já garante o direito de creditamento quando veda a não cumulatividade dos tributos e, por isto mesmo a jurisprudência de nossos Tribunais Superiores sempre consagrou este princípio constitucional e garantiu o direito de o contribuinte se creditar do ICMS que foi pago na aquisição de produtos utilizados na sua atividade mercantil, considerando-a como de produtos que integram o ativo fixo e isto até mesmo antes da edição da legislação especial sobre a matéria, especialmente a LC 87/96 que foi editada em razão mesmo da jurisprudência dominante” (TJMG, 7ª Câmara Cível, AC n. 0339906- 50.2002.8.13.0313, Rel. Des.(a) Belizário de Lacerda, j. 11.07.2006, *DJMG* 13.09.2006).

³⁶ “Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte.”

4. Conclusão

Quanto ao momento do crédito e da sua apuração, vimos que a “promessa” constitucional deixou a desejar. Isso porque, respectivamente, tolerou a base real (“apuração produto por produto”) e abraçou o método subtrativo “imposto por imposto”, ambos inaptos a proporcionar a não cumulatividade em sua plenitude.

Quanto ao tratamento aos investimentos das empresas, demonstramos que a melhor interpretação constitucional não conduz a outro entendimento, senão o de que a não cumulatividade do IPI é ampla e irrestrita. Abraça o modelo do creditamento financeiro, permitindo, por isso mesmo, o creditamento sobre os bens de uso e consumo e do ativo permanente das empresas.

Em que isso pese, não tem sido esse o tratamento dispensado pela legislação infraconstitucional à não cumulatividade do IPI. A bem ver, todo esse arcabouço normativo é inconstitucional, por afronta direta ao art. 153, § 3º, II, da Constituição da República. E assim será qualquer norma que tender a apequenar a não cumulatividade do IPI.

É merecedor de severas críticas, portanto, o pretense “núcleo mínimo” sustentado pelo Supremo Tribunal Federal, que contemplaria tão somente o modelo do crédito físico. Neste ponto, a Egrégia Corte tem falhado monumentalmente em resguardar a vontade do poder constituinte.

Mas, ainda que o posicionamento do STF fosse o correto, viu-se que nem mesmo o “núcleo mínimo” da não cumulatividade tem sido respeitado. Entendimento do próprio Tribunal – antigo, mas operante até os dias de hoje – tem favorecido o amesquinamento mesmo do modelo do crédito físico, ao acenar para a impossibilidade de creditamento sobre os materiais refratários, produtos intermediários que são.

Ao fim e ao cabo, parece-nos, sim, lícito concluir que a não cumulatividade do IPI é uma promessa nunca cumprida. Não é sequer uma promessa ideal, mas nem mesmo o que foi prometido tem sido cumprido. Nunca o foi, desde a promulgação da Carta de 1988.

Regressividade Tributária: Soluções Possíveis e Impossíveis no Debate sobre a Reforma Tributária

Pilar Coutinho Elói

Professora da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Doutora em Direito. Articulista do blog Fio da Meada do jornal Valor Econômico. Consultora tributária.
E-mail: pilarcoutinho@gmail.com.

Shirley Alexandra Ferreira

Advogada. Bacharel em Ciências Sociais e Mestre em Ciência Política pela Universidade Federal de Minas Gerais. *E-mail:* contatos.shirley@gmail.com.

Gabriel Almeida Viana

Advogado. Mestrando em Direito Fiscal pela Universidade de Lisboa.
E-mail: gabriel.a_viana@hotmail.com.

1. Introdução

Neste ano de 2023, há um sentimento de que “agora sai” a reforma tributária sobre o consumo. Enquanto boa parte dos tributaristas considera que se trata de uma reforma tributária necessária, com base constitucional, outros, com alguma dose de razão, entendem que a organização das obrigações acessórias, acompanhada de mudanças operacionalizáveis por meio de lei complementar, seria o suficiente.

Há, ainda, quem diga que não há como fazer uma reforma nos tributos sobre o consumo sem uma revisão de uma injusta tributação sobre o patrimônio e a renda, enquanto há quem levante a maior urgência de uma remodelação da tributação sobre o consumo a considerar sua imensa complexidade sobre o ambiente de negócios nacional.

Mesmo quando há algum nível de consenso (como a prioridade da reforma sobre o consumo, com base constitucional), velhas e novas pedras no sapato continuam presentes, dentre elas, como lidar com as desigualdades existentes, desde aquelas relativas à competência tributária e à repartição de receitas entre entes federados notoriamente díspares até a própria regressividade da tributação sobre o consumo.

Como a intenção é escrever um artigo e não um tratado, é necessário pinçar, no mar das possíveis e interessantes discussões, uma polêmica. Assim, quando a autora Pilar Coutinho Elói foi convidada para participar do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual, promovido pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), na Mesa Reforma Tributária – Regressividade e adequada repartição de encargos, sentiu-se desafiada a escolher um tema em que pudesse contribuir com algum grau de novidade. Optou-se então pelo tema: “Entre a neu-

tralidade e a regressividade tributária. Perspectivas das propostas de reforma”, partindo de alguns pressupostos:

1. De que uma reforma tributária é necessária;
2. De que há um certo consenso do presente governo quanto às linhas mestras dessa reforma¹;
3. De que a redução da complexidade tributária e da regressividade devem ser parte da pauta dessa reforma;
4. De como o Brasil é um país rico e pobre, ao mesmo tempo.

A partir desse cenário, buscou-se refletir sobre os dois principais meios levantados para solucionar a regressividade *internamente* a uma reforma tributária: as alíquotas diferenciadas e o chamado *cashback*, a considerar o intenso debate público atual sobre o assunto. Encontram-se polarizados dois argumentos. De um lado, argumenta-se que o combate à complexidade do sistema fiscal lastreado (em uma alíquota tributária ou pouquíssimas) promoveria um sistema fiscal neutro, com menos espaço para *lobbies* e planejamentos tributários. Essa perspectiva teórica parte ainda, muitas vezes, do princípio de que alíquotas reduzidas/zero/isenções não impactam necessariamente no valor do produto, não gerando efeitos positivos para o consumidor final². De outro lado, defende-se a relevância da manutenção de alíquotas diferenciadas para combater a regressividade e a desigualdade diante das limitações do sistema de *cashback*.

Essas duas perspectivas são abordadas ao longo do artigo, com uma proposta metodológica peculiar. Antes de uma resposta consolidada sobre as questões acima, buscou-se entender o panorama das teorias e os motivos pelos quais parece impossível encontrar um consenso sobre a temática.

¹ BRASIL. *Projeto de Emenda à Constituição n. 45/2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Autoria de Baleia Rossi. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 01 jun. 2023.

BRASIL. *Projeto de Emenda à Constituição n. 110/2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Autoria de Davi Alcolumbre e outros. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 01 jun. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *PEC 45/2019 e PEC 110/2019: convergências e impactos*. Grupo de trabalho da PEC 45/2019 – Câmara dos Deputados. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/apresentacoes/pec-45-2019-e-pec-110-2019-convergencias-e-impactos-8-3-2023>. Acesso em: 02 jun. 2023.

² WEBINAR – Alíquota única na Tributação sobre o consumo. Palestrantes: Melina Rocha, Leonel Pessoal e Maurício Pinheiro. Debatedores: Rozane Siqueira, Rodrigo Orair e Enlinson Mattos. Coordenação: Fundação Getulio Vargas. [S. l.: s. n.], 2023. 1 vídeo (119 min). Publicado pelo canal FGV. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?app=desktop&v=RAKo3ZsAsfg>. Acesso em: 28 maio 2023.

2. Por que uma reforma tributária sobre o consumo não é suficiente para eliminar a regressividade

É preciso lembrar que a regressividade da tributação sobre o consumo é quase um efeito inevitável econômico, eis que as camadas mais pobres de qualquer população terão um consumo proporcionalmente maior do que as camadas mais ricas, sujeitando-se, portanto, a uma incidência tributária também proporcionalmente mais alta.

Essa característica é ainda reforçada pelo fato de que essas camadas terão um maior consumo de sobrevivência, necessidade ou mínimo conforto. O mecanismo mais adequado para evitar a regressividade passa, por um lado, por uma tributação sobre o consumo com alíquota(s) razoável(is), mas também pela adoção de mecanismos de contrabalanço. Em países mais desenvolvidos e com economias formais, esse contrabalanço costuma ser feito notadamente por uma tributação sobre a renda e o patrimônio mais agressiva, especialmente nas rendas mais altas³. Em outros, como o Brasil, em que números significativos da população estão em faixas de isenção da tributação da renda ou atuam na economia informal, a compensação por meio da tributação da renda/patrimônio⁴, embora sem dúvidas necessária, provavelmente não seria suficiente para garantir um equilíbrio orçamentário.

Entretanto, esse argumento não é, isoladamente, suficiente para indicar que o combate à regressividade *dentro* da tributação sobre o consumo não seja um dos mecanismos para combater a regressividade *do sistema tributário como um todo*.

³ Os tributos sobre consumo são responsáveis por 43% da arrecadação brasileira. Nos países integrantes da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), por exemplo, a média é de 33%. No Canadá, fica em 23,5%. Nos Estados Unidos, em 17,5%. Do restante da arrecadação, a tributação sobre a renda corresponde a 22,5%, enquanto 4,5% referem-se à tributação sobre o patrimônio, e 27,5% aos encargos sobre a folha de pagamento. A tributação da renda é menor no Brasil quando comparada com a tributação dos países da OCDE, que é de 33,5%.

WESTIN, Ricardo. Por que a fórmula de cobrança de impostos do Brasil piora a desigualdade social. *Agência Senado*, 28 maio 2021. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/informaterias/2021/05/por-que-a-formula-de-cobranca-de-impostos-do-brasil-piora-a-desigualdade-social>. Acesso em: 01 jun. 2023.

⁴ A Pesquisa Nacional por Domicílio (PNAD/IBGE) apresentou que, em 2021, o rendimento médio da população brasileira foi de R\$ 2.265,00, se consideradas todas as fontes de renda. Cabe destacar que a pesquisa identificou um aumento importante de rendimento no primeiro ano da pandemia, 2020, por conta do incremento de programas sociais, como foi classificado o auxílio emergencial. Ressalta-se ainda que o Norte e o Nordeste foram as regiões que apresentaram as menores rendas (R\$ 871 e R\$ 843, respectivamente).

BELANDI, Caio. Em 2021, o rendimento domiciliar per capita cai ao menor nível desde 2012. *Agência IBGE Notícia*, 10 jun. 2022. Disponível em: [https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/34052-em-2021-rendimento-domiciliar-per-capita-cai-ao-menor-nivel-desde-2012#:~:text=O%20rendimento%20m%C3%A9dio%20mensal%20domiciliar,hoje%20\(10\)%20pelo%20IBGE](https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/34052-em-2021-rendimento-domiciliar-per-capita-cai-ao-menor-nivel-desde-2012#:~:text=O%20rendimento%20m%C3%A9dio%20mensal%20domiciliar,hoje%20(10)%20pelo%20IBGE). Acesso em: 01 jun. 2023.

Como a regressividade é fenômeno complexo e multifatorial, sua redução demandará uma compreensão mais profunda de sua natureza, sendo interessante abordar não só a realidade brasileira, mas também visitar um exemplo de um país com quem temos profundas raízes históricas, mas que pertence a uma outra realidade.

3. Notícias de além-mar: redução do IVA português como mecanismo para reduzir impactos inflacionários

Dada a crise econômica vivida por Portugal, na ressaca da pandemia e ainda com a guerra da Ucrânia⁵, o país chegou a lidar com percentuais inflacionários acima ou perto dos dois dígitos, uma situação de assombrar qualquer país, ainda mais os acostumados com um ambiente de preços mais estáveis. Para buscar contornar a situação⁶, com impactos notadamente altos nos alimentos⁷, o governo anunciou medidas temporárias abrangendo um corte do Imposto sobre o Valor Agregado que incidia numa série de elementos considerados essenciais, além do pagamento de 30 euros por mês a famílias vulneráveis⁸.

Quanto ao IVA, saíram notícias para todos os lados. Algumas a defender que a redução do IVA não funciona, eis que não há repercussão nos preços. Outras a dizer que há, sim, uma repercussão, mas abaixo do desejado⁹, e, claro, o governo a defender a eficácia do mecanismo. Estudos recentes apontam que a diminuição de alíquotas em Portugal teve eficiência esperada na redução dos impactos no

⁵ O QUE é a inflação e por que está a acontecer. *Líder Magazine*, 04 jan. 2023. Disponível em: <https://lidermagazine.sapo.pt/o-que-e-a-inflacao-e-por-que-esta-a-acontecer/>. Acesso em: 31 maio 2023.

EM 2023, inflação volta a penalizar rendimentos. Veja o que muda nos preços. *Jornal de Negócios*, 01 jan. 2023. Disponível em: <https://www.jornaldenegocios.pt/economia/detalhe/em-2023-inflacao-volta-a-penalizar-rendimentos-veja-o-que-muda-nos-precos>. Acesso em: 31 maio 2023.

⁶ COMISSÃO Europeia prevê inflação em Portugal de 5,1% em 2023 e 2,7% em 2024. *SIC Notícias*, 15 maio 2023. Disponível em: <https://sicnoticias.pt/economia/2023-05-15-Comissao-Europeia-preve-inflacao-em-Portugal-de-51-em-2023-e-27-em-2024-0dbb9f96>. Acesso em: 31 maio 2023.

⁷ TIAGO, Mariana Marques. Inflação dos alimentos está acima dos 10% há nove meses. *ECO*, 09 mar. 2023. Disponível em: <https://eco.sapo.pt/2023/03/09/inflacao-dos-alimentos-esta-acima-dos-10-ha-nove-meses/>. Acesso em: 31 maio 2023.

⁸ PAULA, Susana et al. Do IVA a 0% aos aumentos na Função Pública. Conheça as novas medidas do Governo. *Jornal de Negócios*, 24 mar. 2023. Disponível em: <https://www.jornaldenegocios.pt/economia/detalhe/do-iva-a-0-aos-aumentos-na-funcao-publica-conheca-as-novas-medidas-do-governo>. Acesso em: 31 maio 2023.

⁹ GUIMARÃES, António. “Se dermos a todos temos menos para os mais pobres.” Baixar o IVA dos alimentos funciona? Especialistas dizem que não – há medidas mais eficazes. *CNN Portugal*, 24 mar. 2023., Disponível em: <https://cnnportugal.iol.pt/iva/supermercados/se-dermos-a-todos-temos-menos-para-os-mais-pobres-baixar-o-iva-dos-alimentos-especialistas-dizem-que-nao-ha-medidas-mais-eficazes/20230324/641c74130cf2c84d7fcd8ed>. Acesso em: 01 jun. 2023.

contínuo aumento dos preços dos produtos ao consumidor final¹⁰. Em dois meses de aplicação, teria sido possível sentir a redução média dos preços na exata alíquota que fora reduzida¹¹.

Pode ser que todas as notícias tenham seu quê de verdade, assim como pode ser que as discussões teóricas no Brasil tenham todas o seu quê de verdade. O caso português é um bom exemplo porque muda o lugar de observação para lembrar que a regressividade tributária, tal como a inflação que a aumenta, é um fenómeno complexo, multifatorial, de modo que reduções da alíquota podem ou não ter impactos sobre o produto final a depender da elasticidade da relação entre oferta e demanda, de quão asfixiados estão os entes da cadeia produtiva, do grau de competitividade no mercado, do equilíbrio entre os diversos elementos que compõem o preço e do custo. Portanto, de uma perspectiva teórica, é impossível garantir que a redução de alíquotas tributárias terá proporcional impacto no preço ao consumidor final. O que não significa que aumentos na alíquota não serão repassados. Nem, tampouco, que a depender do que está em causa – como, por exemplo, segurança alimentar – não valha a pena o risco da adoção de alíquotas variáveis.

4. Regressividades ao invés de regressividade

Se, por um lado, a regressividade é inevitável, por outro existe um estigma de que ela se referiria apenas aos miseráveis, mas, na verdade, como um espelho invertido da progressividade, ela também trabalha em escalões em que a classe média também é impactada. É como explicam Silveira, Palomo, Cornelio e Tonon:

“A elevada regressividade da tributação indireta está ligada, de um lado, à inexistência de poupança entre os mais pobres, à pequena folga orçamentária nas classes intermediárias e à expressiva parcela da renda entre os mais ricos não destinada às despesas de consumo”¹².

¹⁰ CABAZ alimentar com IVA 0%. *DECO Proteste*, c2023. Disponível em: https://www.deco.proteste.pt/campanhas/cabaz-controlado?partner=google&source=cpc&utm_source=google&utm_medium=cpc&utm_campaign=cabazcontrolado2023&gclid=Cj0KCKQjw7PCjBhDwARIsANo7Cgl4nznG5uZtSkw04yLMQGoie0uD3ppMJNEaUzoeXncX-RaKITM_F3YaAohxEALw_wcB. Acesso em: 31 maio 2023.

¹¹ INFLAÇÃO: preço médio do cabaz de alimentos desce mais de 6%. *Observador*, 20 abr. 2023. Disponível em: <https://observador.pt/2023/04/20/inflacao-preco-medio-do-cabaz-de-alimentos-desce-mais-de-6/>. Acesso em: 03 jun. 2023.

PREÇO total médio do cabaz cai 6,26%. *PORTUGAL.GOV.PT*, 20 abr. 2023. Disponível em: <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc23/comunicacao/comunicado?i=preco-total-medio-do-cabaz-cai-626>. Acesso em: 01 jun. 2023.

¹² SILVEIRA, Fernando Gaiger; PALOMO, Theo Ribas. CORNELIO, Felipe Moraes; TONON, Marcelo Resende. *Tributação indireta: alíquotas efetivas e incidência sobre famílias*. Texto para discussão. Brasília, DF: Ipea, 2022.

Entender que a regressividade afeta de formas diferentes camadas diferentes da população pode servir para compreender que não é cabível uma solução uniforme¹³. Vale voltar, talvez apenas para abrir os horizontes, ao sistema português, que não só reduziu o IVA como concedeu um mecanismo financeiro para lidar com uma causa sazonal de elevação inflacionária e, por conseguinte, da regressividade. E que também adota um sistema cruzado entre consumo e tributação da renda, em que determinadas despesas, como as de alimentação, podem ser deduzidas no Imposto de Renda da Pessoa Singular, o tributo correspondente ao nosso Imposto de Renda da Pessoa Física.

Nesse ponto, podemos compreender que a regressividade afeta em alguma medida também camadas intermediárias da população e que diversos mecanismos podem ser necessários para mitigá-la, inclusive não tributários, podendo ser pensados de acordo com o grupo que é afetado pela regressividade.

Por fim, é importante ressaltar que alguns dos mecanismos para redução da regressividade, como as alíquotas diferenciadas, favorecerão não apenas quem precisa delas (como as classes mais pobres e uma classe média remediada), mas também quem não precisa (eis que certos itens são universalmente consumidos, ainda que em quantidade e qualidades distintas). Nesse contexto, aponta-se que a manutenção da solução atual brasileira (a seletividade tributária/existência de alíquotas diferenciadas) no ambiente pós-reforma favoreceria ainda camadas com significativa capacidade contributiva, que não precisam desse suporte para alargar sua subsistência, garantir o atendimento das principais necessidades humanas e/ou uma vida minimamente confortável.

Está-se diante de uma escolha política de uma potencial redução necessária ou importante para determinados grupos sociais, mas que também afetará positivamente um terceiro grupo que não necessitaria dessas medidas.

Diante dos diversos aspectos supra descritos e modelos possíveis de alíquotas, a experiência estrangeira mostra duas opções predominantes naqueles países que adotam o modelo IVA:

¹³ O Instituto de Pesquisa e Economia Aplicada (IPEA) elaborou uma estimativa de incidência tributária sobre a renda das famílias, a partir dos dados da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF). A incidência final da tributação indireta sobre o consumo das famílias ao nível do produto demonstrou que itens considerados no Brasi, de grande consumo, possuem uma relativa tributação: leite possui uma tributação indireta de 20,65 % a curto prazo e 22,47%. Já o combustível a álcool, cerca de 33,64% podendo chegar a 35,48% a longo prazo. Quando analisados os grupos de consumo, a pesquisa demonstrou que os produtos de higiene possuem 25,9% de incidência de tributação e a habitação é um item que absorve no seu custo 29% de incidência tributária. SILVEIRA, Fernando Gaiger. PALOMO, Theo Ribas. CORNELIO, Felipe Morais. TONTON, Marcelo Resende. *Tributação indireta*: alíquotas efetivas e incidência sobre famílias. Texto para discussão. Brasília, DF: Ipea, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/11624>. Acesso em: 02 jun. 2023.

- i. Alíquotas gerais um pouco mais elevadas, com isenções e alíquotas reduzidas;
- ii. Alíquotas gerais mais baixas sem isenções ou alíquotas favorecidas¹⁴.

É exemplo de país que adota o segundo modelo, igualando para fins de tributação sobre o consumo todas as pessoas e produtos, a Nova Zelândia, país com desigualdade social baixíssima. É exemplo de região que adota o primeiro modelo a União Europeia, que abrange países com alto Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), mas com variáveis índices de desigualdade, como se nota em relação à Alemanha e à Áustria em comparação à Portugal e Espanha¹⁵.

Parece que essas diferenças, mesmo entre países desenvolvidos, apontam que, em certas situações, um impacto indesejado (favorecimento às camadas mais ricas, certa dose de complexidade) pode ser assumido pela necessidade de considerar realidades sociais urgentes ou relevantes (pobreza, conforto social etc.). É, sobretudo, uma escolha política – não totalmente técnica – a considerar elementos sociais e econômicos regionais¹⁶.

5. Complexidade e neutralidade

Ainda que se considere que não há um dispositivo constitucional a determinar como meta geral do sistema tributário a neutralidade¹⁷, a busca por uma “neutralidade na medida do possível” seria necessária, a considerar que a sua ausência compromete uma série de valores constitucionais, desde o desenvolvimento nacional, a igualdade, a livre iniciativa, a livre concorrência, passando por aspectos da capacidade contributiva tributária, até a moralidade da administração pública. Mas a neutralidade é apenas uma das metas gerais do sistema tribu-

¹⁴ MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 33.

¹⁵ O Índice de Desenvolvimento Humano considera os indicadores individualizados de saúde, educação e renda e pode ser analisado em uma graduação de 0 (zero) a 1 (um): quanto mais próximo de 1, melhor o IDH do país no ranking mundial. A Alemanha tem IDH de 0,942, já a Áustria, de 0,916. Ambos os países apresentaram crescimento no IDH no ano de 2021. A Nova Zelândia tem IDH de 0,937. Por fim, Portugal tem IDH de 0,866, o que, em comparação com os países analisados, é uma significativa diferença.

UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME (UNDP). *Human Development Insights*. c2023. Disponível em: <https://hdr.undp.org/data-center/country-insights#/ranks>. Acesso em: 02 jun. 2023.

¹⁶ COUTINHO ELÓI, Pilar. O IVA Europeu e a reforma tributária brasileira. *Valor Econômico*, 31 mar. 2023. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/coluna/o-iva-europeu-e-a-reforma-tributaria-brasileira.ghtml>. Acesso em: 04 jun. 2023.

¹⁷ Alguns autores consideram que o art. 146-A da Constituição Federal promove o princípio da neutralidade tributária, por incluir na Constituição a possibilidade de critérios especiais de tributação para prevenir desequilíbrios de concorrência. No entanto, a ideia de neutralidade tributária é muito mais ampla do que a relação com a concorrência, estando ainda correlacionada com a redução da complexidade do sistema.

tário, simplesmente porque a sua construção absoluta seria como pôr a andar uma criatura de laboratório, imprópria a caminhar na realidade multifatorial, perante a desigualdade prévia dos que se sujeitam ao sistema tributário.

A neutralidade pode ser lida tanto pela possibilidade da cadeia produtiva se organizar livremente, sem que um ou outro arranjo operacional importe em aumento da tributação, quanto pela necessidade de que bens e serviços com alta identidade/similaridade sejam sujeitos ao mesmo tratamento fiscal¹⁸.

Com motivações tão válidas, é natural que seja defendida com unhas e dentes, eventualmente com algumas “mordidas” verbais, por parte dos apoiadores da alíquota única em uma reforma tributária. Há também aqui uma espécie de resaca de décadas, a se olhar a tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), as variações do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), e o jogo de faz de conta do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS-QN) quanto à localização de um estabelecimento. Nesse contexto, é possível entender a resistência a qualquer variação de alíquota.

Além disso, uma abertura grande a variações de alíquota pode ser justamente a carta que faz todo o castelo cair, a rachadura que nos levaria de novo a alíquotas diferentes para bombons de chocolate e *wafers*, bacalhau fresco ou seco, e quantas outras discussões sobre enquadramento tributário a exaurir os tribunais superiores, criar possibilidades de *lobby* e de planejamento tributário. Mas vale também refletir sobre o que está em causa quando se fala em algum grau de alíquota diferenciada, conforme se trabalha a seguir.

6. Alíquotas diferenciadas

Como frisado acima, estudos sobre a eficácia de medidas para combate à regressividade não geram resultados, nem mesmo estudos econômicos uniformes, eis que os elementos que levam à formação de preços e repasse ou não ao consumidor final são variáveis. Por consequência, um estudo abrangente sobre o tema demandaria um acompanhamento de longo prazo, de diversos produtos, em diversos cenários, de modo que fosse possível reduzir vieses e contextos específicos. No entanto, ainda assim, não haveria garantia de repetição dos resultados em outras situações.

Nesse contexto, é possível receber estudos internacionais sérios com conclusões no sentido de que, sim, alíquotas zero e isenções favorecem famílias vulneráveis, enquanto, na experiência local, quanto a um determinado produto, o impacto não tenha sido relevante.

Isso pode ser observado no excerto infra do livro *Taxation and gender equity: A comparative analysis of direct and indirect taxes in developing and developed countries*, em tradução nossa:

¹⁸ MOREIRA, André Mendes. *Neutralidade, valor acrescido e tributação*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020, p. 21.

“De fato, as famílias do tipo feminino geralmente estão agrupadas nas faixas de renda mais baixa, e acontece que a maioria dos países neste volume faz uso extensivo de taxa zero e isenções do IVA para proteger as famílias nas faixas de renda mais baixa. Para fins de política, *os resultados sugerem que medidas como taxa zero e isenções são eficazes para proteger as famílias vulneráveis do pagamento de uma parcela desproporcional de impostos indiretos*, o que pode explicar os resultados gerais dos estudos nacionais. As simulações realizadas por cada país reforçam ainda mais o fato de que, *sem a alíquota zero, a incidência do IVA teria sido maior para domicílios do tipo feminino* e as diferenças relativamente pequenas nos resultados da incidência possivelmente teriam sido maiores¹⁹”.

Por outro lado, existem também trabalhos em sentido distinto, por exemplo, a indicar que apenas partes irrisórias das variações de alíquota de ICMS são repassadas ao consumidor final, como consta no *Relatório da pesquisa: Alíquota única na tributação sobre o consumo*, produzido pela FGV-SP²⁰. O que não afasta um conjunto de perguntas: o mesmo resultado ocorreria se houvessem sido considerados outros tributos sobre o consumo, como o IPI? Será que os resultados seriam os mesmos em outra escala? Por exemplo, uma alteração hipotética de alíquotas em 15% de um imposto sobre o consumo resultaria em uma mudança média de 1,95%? A empresa absorveria a diferença de alíquota em face do não repasse do preço ao produto final? Ou aumentaria seu lucro desenfreadamente às custas do contribuinte? Um repasse, ainda que pequeno, é suficiente para validar a diferença de alíquotas no caso de produtos essenciais? É melhor do que nada? Esse repasse é um desvio tão significativo da neutralidade? Vale a pena correr o risco de aumentar alíquotas e possivelmente onerar mais as classes mais fragilizadas?

¹⁹ GROWN, Caren; VALODIA, Imraan (ed.). *Taxation and gender equity: A comparative analysis of direct and indirect taxes in developing and developed countries*. International Development Research Centre. Abingdon, UK: Routledge, 2010. Disponível em: <https://idl-bnc-idrc.dspacedirect.org/bitstream/handle/10625/43684/IDL-43684.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 29 maio 2023.

²⁰ Os pesquisadores utilizaram como elementos de análise: 1) as formas de se medir os impactos distributivos da tributação sobre o consumo; 2) as razões para o uso de alíquotas diferenciadas levando em conta a eficiência econômica, bens que têm mérito e razões distributivas; 3) os problemas no uso de alíquotas diferenciadas, considerando a inclusão dos gastos dos mais ricos, o repasse das reduções para os bens e serviços, problemas para o sistema como um todo e a criação de um sistema mais sujeito à intervenção dos *lobbies* e grupos de interesse. Como referencial teórico, revisitaram publicações no exterior sobre o tema nos últimos 20 anos e um estudo anterior produzido no Brasil. PESSOA, Leonel Cesarino; PINHEIRO, Maurício Canedo; ROCHA, Melina (coord.). *Relatório da pesquisa: Alíquota única na tributação sobre o consumo*. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2023.

Em estudo realizado por economistas da Fundação Getúlio Vargas (FGV)²¹ e divulgado em coluna de Marcelo Osabeke via jornal *Valor Econômico*²², indica-se que, na maioria dos setores, a Reforma (PEC n. 45) importaria em queda das alíquotas tributárias e aumento do lucro. Como consta na planilha abaixo²³:

Quem pode ganhar ou perder?

Variação da alíquota e do lucro após implementação de um IVA*

Setor	Alíquota pós-reforma	Lucro %
Educação privada	Sobe ↗	-2,7
Saúde privada	Sobe ↗	-2,1
Construção	Cai ↘	3,4
Comércio por atacado e varejo	Sobe ↗	4,8
Alimentação	Cai ↘	4,9
Desenvolvimento de sistemas e outros serviços de informação	Sobe ↗	5,2

²¹ Os economistas da Fundação Getúlio Vargas investigaram os efeitos de uma reforma tributária que elimina a heterogeneidade da alíquota e a tributação cumulativa, usando um modelo de equilíbrio geral calibrado para o Brasil que inclui múltiplos setores com poder de mercado. A metodologia do estudo inclui a matriz *Input-Output* (IO) de 2015 do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), com dados detalhados sobre 63 setores privados, 3 setores públicos e 126 produtos. A matriz *Input-Output* (Matriz de Insumo-Produto) é uma técnica que representa a interdependência entre diferentes setores de uma economia nacional ou de uma economia regional, descrevendo como a produção de um setor se torna insumo para outro setor. Com essa matriz, é possível analisar como os custos de um determinado insumo influenciam, para mais ou para menos, o valor final de algum produto.

O modelo de pesquisa considerou que há uma cadeia produtiva entre diversos setores econômicos que se conecta pelo consumo, emprego de mão de obra e recolhimento de tributos por meio de um sistema tributário complexo. Além disso, devido à conexão existente entre insumo e produto, as mudanças nas alíquotas de tributos não estão ligadas somente ao custo do setor industrial, mas são resultado de mudanças nos preços e decisões governamentais. Com isso, pode haver aumento ou redução do impacto geral ou setorial de uma reforma tributária. Os economistas concluíram que uma reforma tributária neutra em termos de receita, que elimine a dispersão da alíquota do IVA, resulta em um aumento de 5,97% no PIB. Quando os impostos cumulativos também são removidos, o ganho de produção aumenta para 7,84%. Em unidades equivalentes de consumo, a reforma tributária completa (homogênea e impostos não cumulativos) aumenta o bem-estar do trabalhador em 1,86%.

FERREIRA, Pedro Cavalcanti; DEL ALIBERA, Bruno R.; GOMES, Diego B.; SOARES, Johann. *Tax reforms and network effects*. Rio de Janeiro: FGV EPGE, 2022. Disponível em: <https://biblioteca-digital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/32766/fgv-epge-ensaio-economico-830.pdf?sequence=1&isAllowed=ya>. Acesso em: 02 jun. 2023.

²² OSABEKE, Marcelo. Quase todos os setores vão lucrar com a reforma, aponta estudo. *Valor Econômico*, 26 abr. 2023. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2023/04/26/quase-todos-setores-va-lucrar-com-reforma-aponta-estudo.ghtml>. Acesso em: 24 maio 2023.

²³ OSABEKE, Marcelo. Quase todos os setores vão lucrar com a reforma, aponta estudo. *Valor Econômico*, 26 abr. 2023. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2023/04/26/quase-todos-setores-va-lucrar-com-reforma-aponta-estudo.ghtml>. Acesso em: 24 maio 2023.

Extração de minerais metálicos não ferrosos, inclusive beneficiamentos	Sobe ↗	6,8
Intermediação financeira, seguros e previdência complementar	Cai ↘	7,3
Fabricação de automóveis, caminhões e ônibus, exceto peças	Cai ↘	8,6
Fabricação de máquinas e equipamentos elétricos	Cai ↘	9,2
Metalurgia de metais não ferrosos e a fundição de metais	Sobe ↗	10,4
Transporte terrestre	Cai ↘	11,6
Fabricação de equipamentos de informática, produtos eletrônicos e ópticos	Cai ↘	12,5
Agricultura, inclusive o apoio à agricultura e a pós-colheita	Sobe ↗	14,1
Pecuária, inclusive o apoio à pecuária	Cai ↘	15,1
Energia elétrica, gás natural e outras utilidades	Cai ↘	16,0
Fabricação de químicos orgânicos e inorgânicos, resinas e elastômeros	Cai ↘	17,0
Atividades jurídicas, contábeis, consultoria e sedes de empresas	Sobe ↗	17,4
Refino de petróleo e coquearias	Cai ↘	18,2

Nesse cenário, é interessante considerar que há um presumido repasse da redução tributária derivada da unificação de tributos aos consumidores no cenário pós-reforma, o que parece contraditório. Há hesitação em reconhecer que em alguma medida ocorre a redução no caso de adoção de alíquotas zero ou isenções²⁴.

Ao analisar as previsões específicas, não há dúvidas de que a potencial redução de tributação em energia, refino de petróleo, alimentação etc., caso concretizada, será relevante tanto por viabilizar repasse integral ou parcial ao consumidor final quanto por permitir maiores margens para investimentos pelo setor produtivo. Mas também é possível que em alguns setores e grupos haja, notadamente, um aumento da lucratividade em prol do interesse dos respectivos sócios/acionistas.

²⁴ “Estudos mostram que a isenção de tributação sobre itens da cesta básica e outros fortemente consumidos pela população mais pobre não é a forma mais eficiente de se fazer política distributiva. Em primeiro lugar, porque não há garantias de que o menor tributo será repassado para os consumidores na forma de menores preços. Em segundo lugar, porque, ainda que os pobres, proporcionalmente à sua renda, tenham maiores gastos com alimentos e outros itens essenciais à sobrevivência, em valores absolutos, o seu consumo é inferior ao das camadas mais abastadas na população. Assim, os gastos tributários associados à isenção de itens da cesta básica beneficiam mais fortemente as populações mais ricas do que as economicamente menos favorecidas.”

BRASIL. *Projeto de Emenda à Constituição n. 110/2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Autoria de Davi Alcalumbre e outros. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 01 jun. 2023.

Mas o que fazer com a classe média remediada que foge, com esforço, da escola e saúde pública para a privada? Será que nesse caso o aumento de tributação não será repassado ao consumidor final, mas apenas impactará as margens de lucro das respectivas atividades? Reflexão em mesmo sentido vale para o comércio por atacado e varejo, que abrange em si uma série de produtos de consumo necessário, e para o setor de agricultura, que em parte é essencial à subsistência.

Esse ir e vir com os números deixa claro que, ao estabelecer uma política de redução/isenção de alíquotas, não é possível garantir qual o impacto ao consumidor final. A mais bem-intencionada redução de dado tributo pode, a depender de outras variáveis como o cenário macroeconômico e a elasticidade do consumo daquele produto, não importar em repasse significativo ao consumidor final, servindo, por exemplo, para mitigar aumento de custos ou aumentar margens de lucro. Mas pode também acarretar um repasse parcial/total que deverá ser ponderado perante o grau e expansão do comprometimento da neutralidade. Um repasse pequeno ou parcial às classes pobres e médias baixas não seria suficiente para validar esse comprometimento?

Um outro argumento para o combate das alíquotas diferenciadas é que a sua existência abre espaço para *lobbies*, de modo que se retorne a um sistema com muitas exceções à regra, levando a uma crescente mitigação da neutralidade e aumento da complexidade. As exceções geram espaço para planejamento tributário que, em abuso, comprometem não só a neutralidade, mas, possivelmente, também a igualdade tributária. É impossível negar que qualquer diferenciação de alíquotas abre espaço para alguma dose de *lobby* e planejamento.

Portanto, obviamente, na eventualidade de manutenção de alíquotas diferenciadas, o ideal é que essas sejam de fato, poucas, duas ou três, dentro de imensa clareza sobre qual a política pública a ser atingida, assim como pela maturidade de consideração de política tributária, com o acompanhamento dos impactos após a sua implementação. Tal não acabaria com potenciais *lobbies* e/ou planejamentos, mas poderia deixá-los dentro de um montante aceitável a considerar os eventuais benefícios existentes referentes à desigualdade social e regional. O outro sistema apontado para mitigar a regressividade também pode ter por efeito *lobbies*, como se verá no tópico a seguir.

7. *Cashback*

Uma outra opção para mitigar a regressividade tributária decorrente da adoção de uma alíquota única, do fim da essencialidade tributária, é a devolução parcial de parte dos tributos para famílias de baixa renda, que recebeu o nome de *cashback*²⁵. Essa medida seria mais eficaz ao permitir restituição direcionada

²⁵ O § 8º do art. 156-A do substitutivo prevê que lei complementar regulamentará a devolução do IBS para famílias de baixa renda. Trata-se de uma inovação nesta reforma tributária. A justifica-

justamente a essas famílias, sem beneficiar a classe média ou alta (como as alíquotas diferenciadas por produto terminam por fazer). Uma rede de apoios sociais já existentes no Brasil viabilizaria a identificação das famílias alvo do programa²⁶. Assim, no projeto de emenda n. 110/2019, é previsto que a lei complementar deverá regulamentar a devolução do Imposto sobre Bens e Serviços para as famílias de baixa renda.

Proposta do Centro de Cidadania Fiscal (CCIF) considera que haveria o teto de R\$ 13,22 por pessoa, com escalonamentos de acordo com a renda *per capita* mensal, em que a restituição é maior quanto menor a renda. Para as famílias com renda no valor de até R\$ 178,00, a restituição seria de R\$ 13,22. Já para as famílias com renda de até meio salário-mínimo, R\$ 9,25, e para aquelas que possuem renda acima de meio salário-mínimo, R\$ 4,63. Assim, em uma família de renda *per capita* de R\$ 178,00, composta por 4 pessoas, haveria a restituição de R\$ 52,88. A partir desses critérios delineados pelo CCIF, “23,5% da população brasileira (49 milhões de pessoas) teria direito ao valor integral da isenção personalizada, enquanto 7,9% (16,6 milhões de pessoas) receberiam 70% e outros 8,9 milhões de brasileiros (4,3% da população total) teriam o benefício limitado a 35% do valor de referência”²⁷.

Deveras, seriam cabíveis muitos mecanismos para adotar uma lógica de restituição de tributo (*cashback*). É o caso de um mecanismo financeiro com a média presumida de tributação sobre o consumo para as famílias de renda mais baixa ou da restituição efetiva vinculada exatamente àquilo que foi consumido. Obvia-

tiva para tal é a “isenção de tributação sobre itens da cesta básica e consumidos pela população mais pobre não é a forma mais eficiente de se fazer política distributiva, porque não há garantias de que o menor tributo será repassado para os consumidores na forma de menores preços e o seu consumo é inferior ao das camadas mais abastadas na população”.

BRASIL. *Projeto de Emenda à Constituição n. 110/2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Autoria de Davi Alcolumbre e outros. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acao-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/propostas/relatorio-pec-110-2019>. Acesso em: 01 jun. 2023.

²⁶ Por isso, do ponto de vista de política redistributiva, é mais eficiente restituir diretamente para as famílias de baixa renda os valores pagos a título de tributos. Vale destacar que o Brasil já possui o CadÚnico, cadastro que permite identificar facilmente o público-alvo dessa futura política pública. Além disso, a sistemática de cobrança dos tributos, que detalharemos adiante, permitirá a devolução quase que imediata dos valores gastos, não prejudicando, assim, o fluxo de caixa dessas famílias.

BRASIL. *Projeto de Emenda à Constituição n. 110/2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Autoria de Davi Alcolumbre e outros. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9026308&ts=1639587107613>. Acesso em: 01 jun. 2023.

²⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz; MACHADO, Nelson. *Imposto sobre Bens e Serviços*: Centro de Cidadania Fiscal: estatuto, PEC 45, PEC Brasil Solidário, PEC 110, notas técnicas e visão 2023. Centro de Cidadania Fiscal. São Paulo: Max Limonad, 2023. Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2023/05/Imposto-Sobre-Bens-e-Servicos_CCIF_2023.pdf. Acesso em: 04 jun. 2023.

mente, a segunda solução tem custos de *compliance* superiores. Há incerteza sobre como o potencial aumento da regressividade nas propostas existentes, sem haver sequer um esboço de lei complementar, colabora para a desconfiança com a extinção e/ou drástica redução das alíquotas variáveis²⁸⁻²⁹.

Ainda, caso não seja adotada uma política de base presumida, mas de devolução por produto, haverá aqui também certo espaço para *lobbies*, eis que, embora o *cashback* não possa impactar o valor de dado bem, poderá afetar o custo indireto desse bem para as famílias.

Mas o que salta aos olhos é que o sistema de *cashback*, ao menos nos moldes até agora discutidos, lida apenas com os impactos da regressividade em situações-limite, próximas à linha da pobreza. Destaca-se “próximas à linha da pobreza”, sem sequer considerar o salário-mínimo, por exemplo, o que ainda seria pouco. É como se a regressividade fosse um problema de solução pontual, mas é uma característica não só da tributação sobre o consumo, mas da tributação como um todo, assim como não afeta apenas os grupos na beira da miserabilidade, incluindo ainda a classe média baixa. Assim, o sistema de *cashback*, embora importante e uma solução interessante, não é o suficiente para lidar com a complexidade desse país rico e pobre chamado Brasil.

8. Conclusões: dos diálogos e silêncios

Neste pequeno artigo, optou-se por adotar uma postura menos acadêmica e tradicional, eis que boa parte das fontes foram notícias atuais sobre os debates acerca da reforma tributária. A intenção foi tentar capturar pontos soltos dos diversos debates, palestras, eventos e textos lidos sobre o tema, em vez de adotar uma metodologia científica típica. Também não houve a intenção de construir soluções definitivas, mas de ambientar o leitor com instrumentos mais sofisticados para compreender o tema e os argumentos dos dois lados da mesa, a fim de defender um sistema seja de *cashback*, seja de alíquotas diferenciadas, ou ainda um sistema híbrido.

As incompreensões entre as duas pontas do diálogo aproximam-se da realidade polarizada no Brasil, em que visões diferentes de mundo resultam em visões diferentes sobre o que é mais relevante (complexidade *vs.* desigualdade), sem espaço para a construção de pontes. O fato de que não há um histórico de acompanhamento metodológico de política pública tributária favorece esse cenário de insegurança e especulação, em alguma medida, nas duas faces da moeda.

²⁸ PASSARELI, Hugo; FERNANDES, Anaís. Reforma tributária deve considerar crise e desigualdade, diz Tathiane Piscitelli. *Valor Econômico*, 23 set. 2020. Disponível em: <https://valor.globo.com/live/noticia/2020/09/23/reforma-tributaria-deve-considerar-crise-e-desigualdade-diz-tathiane-piscitelli.ghtml>. Acesso em: 30 maio 2023.

²⁹ D'ARAÚJO, Pedro; ALVES, Raquel; ALVES, Carol. Regressividade, tributação e reforma tributária. *Valor Econômico*, 15 maio 2023. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/coluna/regressividade-tributacao-e-reforma-tributaria.ghtml>. Acesso em: 30 maio 2023.

Por exemplo, ainda que se levante a bandeira de que alíquotas tributárias reduzidas pontuais devem ser inseridas nas propostas, verdade seja dita que as propostas de reforma têm seus méritos próprios e uma meta também relevante: a redução da complexidade, com seu potencial efeito no ambiente de negócios, na litigância fiscal, na proteção da liberdade de competição. Por outro lado, a defesa de alíquotas tributárias reduzidas decorre deveras de uma compreensão de que, na complexidade social do Brasil, o sistema de *cashback* não seria suficiente para lidar com os diversos matizes da regressividade. Entretanto, as limitações do próprio sistema de *cashback* não desmerecem a proposta em si, que busca resolver deveras o problema mais imediatista das classes sociais mais baixas. É de se compreender, todavia, os desconfiados com o sistema de *cashback*, extremamente genérico nas propostas existentes, com números apresentados no diálogo público que demandariam muito maior transparência e clareza, além de trabalhar exclusivamente com uma faixa miserável da população.

Seja qual for a proposta adotada para reduzir a regressividade, haverá uma certa espécie de *lobby*, mas, nesse caso, talvez não se deva apenas comparar os dois sistemas futuros, mas, sim, o sistema atual (pré-reforma) e os possíveis.

A falta de diálogo que se tem visto em alguns dos debates públicos sobre o tema parece indicar que algumas das escolhas feitas têm bebido da radicalidade dos tempos atuais, derivada da incapacidade de se ver no lugar do outro, de enxergar o Brasil como ele é, e não um Brasil imaginário, como mecanismo primordial para passos em direção a como o Brasil poderia e deveria ser.

VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual

IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP

5º Painel

**Debates e propostas para aprimoramento
da legislação do imposto de renda**

Breves Anotações sobre a Declaração Consolidada de Grupos no Brasil

Elidie Palma Bifano

Bacharel pela Faculdade de Direito da USP. Mestre e Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora no Curso de Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo – FGV e nos Cursos de Especialização da Faculdade de Direito da PUC/SP, do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – Ibet, do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, da Escola de Direito do CEU – IICS, da Associação Paulista de Direito Tributário – Apet e da Associação Brasileira de Direito Financeiro – ABDF. Advogada em São Paulo.

1. Introdução

No VIII Congresso do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT, uma tradição no ambiente jurídico brasileiro, nos foi pedido que tratássemos de tema voltado ao aprimoramento da legislação do Imposto sobre a Renda. Com esse objetivo, elegemos a declaração de renda consolidada de grupos no Brasil, assunto sobre o qual, há algum tempo, temos nos debruçado e que já transitou em nossa lei sob a denominação de tributação em conjunto de empresas.

Muitas são as razões de satisfação pelo encargo que nos foi atribuído. Em primeiro lugar porque neste momento se processa importante trabalho, nas Casas do Congresso Nacional, com vistas à revisão e possível reforma do sistema tributário nacional o que, certamente, facilita sobremaneira a proposição e implementação de ajustes, como é o caso da inclusão da tributação consolidada em um conjunto normativo vasto e complexo. Em segundo lugar, porque a utilidade desse instituto já está testada e consagrada em diversos países do mundo. Em terceiro lugar porque diversos países que o adotam integram a OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, grupo que o Brasil, há tempos, ambiciona integrar, o que permitirá e facilitará nosso alinhamento tributário com seus integrantes. E, por fim, em quarto lugar porque há comprovação de relevantes resultados representados por reflexos na competitividade, bem como em matéria de justiça e simplificação tributárias nos países onde esse regime foi adotado.

Apenas a título introdutório é importante deixar claro que nos países onde foi adotada, a tributação conjunta foi objeto de muito debate, pois é corriqueiro afirmar-se que esse regime de tributação dos grupos empresariais implica afastamento da pessoalidade do Imposto sobre a Renda, privilegiando os grupos de empresas e não as sociedades, em detrimento do caráter individual e personalista desse tributo. No caso do Brasil, o art. 145, § 1º, da Constituição Federal, recomenda ao legislador tributário que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, portanto estaria ofendido o princípio constitucional da pessoalidade, e não só ele,

também o princípio da capacidade contributiva, previsto nesse mesmo dispositivo. Nesse último caso, a tributação do grupo não teria relação alguma com a tributação das entidades que o integram.

Não é verdadeira tal afirmativa visto que a adesão à tributação consolidada é opcional para quem assim decide e, dessa forma, a conveniência do procedimento se sobrepõe a qualquer outra exigência, especialmente porque nada é exigido do contribuinte que por ele opta, conhecedor que é de seus reflexos.

Durante muito tempo se afirmou que a tributação consolidada afastaria a autonomia e a independência das empresas, pressuposto de tributação. Novamente, a possibilidade legal de eleição desse regime, a nosso ver, responde a tais considerações e a escolha circunstancial pelo tratamento consolidado não implica abrir mão da autonomia da sociedade, mantendo-se ela nessa condição durante a vigência desse regime de apuração assim como antes da opção e depois de seu abandono.

Por fim e não menos relevante, no que tange ao argumento de que o regime da tributação conjunta afasta o princípio da capacidade contributiva, ele não prospera, dado que por ser uma opção do contribuinte, de sua livre escolha, é sempre um cotejo entre vantagens e desvantagens, como ocorre em outras situações previstas em lei.

2. Um pouco de história da tributação em conjunto de grupos

Os primeiros movimentos no sentido de tributar em conjunto as entidades que integram um mesmo grupo nasceram no início do século XX, quando a Prússia, de forma pioneira introduziu em 1902 essa possibilidade, por força de decisão de um tribunal¹, no que foi seguida pela Alemanha, em 1917, conquanto esse regime tenha sido extinto, na Alemanha em 1925. Essas iniciativas foram seguidas, até fins da década de 1940, por Estados Unidos, Dinamarca, Holanda e Espanha. A partir dos anos de 1960, entretanto, esse critério de apuração do Imposto sobre a Renda devido passou a ser adotado por Suécia, Reino Unido, Alemanha (novamente), Holanda, França, Áustria, Nova Zelândia, Noruega, Luxemburgo, México, Portugal, Finlândia, Austrália, Japão, Singapura, Itália, Hungria e Bélgica.

No Brasil, a tributação em conjunto foi introduzida pelo Decreto-lei n. 1.598/1977, art. 2º, podendo ser aplicada: (i) entre entidades integradas em grupo de sociedades, na forma do Capítulo XXI da Lei n. 6.404/1976 e (ii) entre sociedade controladora e controladas, direta ou indiretamente, à razão de 80% ou mais do capital com direito a voto. A adesão das entidades a esse modelo de tributação era individual e facultativa, impondo-se como condição que todas as sociedades fossem tributadas à mesma alíquota. O grupo se dissolveria a qualquer tempo, se assim fosse entendido, entretanto, se houvesse mudança de alíquota de

¹ Decisão do Tribunal Administrativo – *Organschaft*.

alguma das entidades que o compunham essa entidade deveria retirar-se do conjunto.

A decisão era individual e a responsabilidade também se mantinha de forma individual para cada entidade, a indicar que a despeito da opção pela tributação conjunta as entidades não perdiam sua individualidade, mantendo-se autônomas e independentes, uma das principais características das pessoas jurídicas brasileiras para fins de tributação pelo Imposto sobre a Renda.

A tributação do grupo de sociedades foi inspirada pela Lei n. 6.404/1976 que, introduzindo a nova lei societária também trouxe para o Brasil o conceito de grupo de sociedades, inclusive criando a figura das demonstrações consolidadas que reúnem os dados financeiros da controladora e das controladas. O grupo de sociedades pode ter duas naturezas, pela própria lei societária: (i) grupo de direito ou formal, criado de acordo com o já referido Capítulo XXI da Lei n. 6.404/1976, ou conjunto de empresas, sob controle comum, que se vinculam por um contrato formalizado nos termos da lei, inclusive objeto de registro e (ii) grupo informal representado pela controladora e suas controladas/coligadas, conjunto de empresas que se relacionam e conectam por elementos caracterizados pela existência de uma relação de controle entendida como participação societária significativa associada à influência na administração das entidades.

É importante destacar que na moderna economia os grupos têm imensa relevância, assim afastando-se as empresas individuais, uma vez que o grupo, do ponto de vista econômico representa força e garantia nos negócios, pois a união de todos dá aos investidores a confiança e a segurança de que necessita. Por essa razão as modernas práticas contábeis dão maior importância às demonstrações consolidadas dos grupos do que aos balanços individuais.

As disposições do Decreto-lei n. 1.598/1977 sobre tributação conjunta foram revogadas pelo Decreto-lei n. 1.648/1978 sob o argumento de que sua regulamentação havia esbarrado na impossibilidade de fiscalizar e verificar a adequação dos números e cálculos utilizados para tanto.

Em fins de 2021, a Emenda Aditiva n. 3 ao Projeto de Lei n. 2.337 veio com o objetivo de alterar a legislação do Imposto sobre a Renda, instituindo a tributação consolidada para entidades sob controle comum, direto ou indireto, valendo-se para isso dos termos do art. 116 da Lei n. 6.404/1976, que define o acionista controlador². O Projeto de Lei n. 2.337 encontra-se em tramitação no Senado

² “Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembleia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia; e

b) usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia.

[...].”

Federal e foi encaminhado, em 19 de abril de 2023 ao Relator, com diversas emendas sugeridas.

3. Principais aspectos da experiência internacional

Parece-nos muito importante aportar alguns aspectos da experiência internacional sobre a tributação conjunta de grupos os quais permitem avaliar sua importância para o Brasil.

3.1. Justificativas

Nos países onde esse instituto é adotado, é usual argumentar que os grupos econômicos atuam de forma integrada, de tal sorte a se completarem em suas operações. Assim, é corriqueiro concentrar fases da produção em uma ou outra empresa do conjunto, de maneira que nenhuma delas detém o processo completo, dependendo umas das outras. Com isso uma visão do conjunto permite verificar que o fruto da atividade só está completo na etapa final. Além disso, as empresas do mesmo grupo tendem a operar em modelos financeiros de caixa único, inclusive *cash pooling* ou de contrato de conta corrente, assim otimizando recursos e obtendo ganhos financeiros relevantes no mercado. As operações intragrupo tendem a ser neutras e representam apenas uma etapa da cadeia econômica que somente resulta coroadada com a venda para fora do conjunto, de tal sorte que inexistente lucro a ser considerado intragrupo. Por fim, a otimização de recursos e esforços tende a gerar maior competitividade no mercado, pois elimina custos intragrupo e permite a simplificação de mecanismos operacionais.

3.2. Regimes mais comuns

Dentre os modelos de tributação conjunta os mais comuns são aqueles que: (i) consolidam os elementos das demonstrações financeiras em sua totalidade, além de consolidarem os prejuízos fiscais e outros componentes tributários gerados intragrupo, formando a chamada consolidação completa; e (ii) transferem, intragrupo, apenas alguns atributos fiscais, como é o caso do prejuízo fiscal.

3.3. Vantagens

No exterior, a experiência tem demonstrado que a tributação conjunta pode mitigar o impacto das transações intragrupo, compensando-se receitas e custos, bem como permitindo a transferência de recursos financeiros sem incidências tributárias. Além disso, evita-se a dupla tributação da renda bem como a dupla dedução de custos, fenômeno comum em operações financeiras. Por fim, a eliminação da tributação em cada uma das sociedades permite reduzir, substancialmente, os custos de conformidade. Com isso, certamente, poderemos promover um melhor ambiente de negócios, afastando planejamentos que colocam em risco as entidades e assim promovendo o desenvolvimento sadio das empresas.

A partir dessa visão conjunta, as entidades que se colocam sob controle comum poderão compartilhar investimentos, otimizar estruturas e maximizar ganhos, como se fossem uma única pessoa, respeitadas as especificidades de cada negócio, desfrutando, também, de maior poder de barganha no mercado, além de reduzirem custos e aumentarem sua rentabilidade.

4. Dificuldades para implantação no Brasil

4.1. Definição de grupo

A primeira dificuldade para implantar esse modelo de tributação reside no conceito de grupo econômico³ que, no direito brasileiro, pode ser de fato ou de direito, conquanto todos os dois estejam previstos em lei.

Assim, o grupo econômico de fato, aqui definido como aquele representado pela controladora e suas controladas, povoa a legislação tributária, em muitas circunstâncias, como é o caso da aplicação da metodologia da equivalência patrimonial, do instituto da distribuição disfarçada de lucros, da aplicação das regras de preços de transferência, dentre outros. O grupo econômico de direito, como já comentado, é definido na lei societária, contudo não logrou ser exitoso no Brasil pois seu comando nunca foi incorporado, por exemplo, para fins societários (a distribuição de lucros é prerrogativa da empresa individual) e nem para fins tributários (o tributo é pago pela empresa individual). Observe-se que dadas essas restrições são poucos os grupos formais no Brasil.

A Emenda Aditiva n. 3, ao PL n. 2.337, utiliza o conceito de controlador do art. 116 da Lei n. 6.404/1976, que envolve pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que tem maioria dos votos nas deliberações e o poder de eleger a maioria dos administradores, utilizando desse poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos da companhia, o que é muito diverso dos conceitos de grupo de sociedades, de fato ou de direito utilizados em diversas situações pelo sistema jurídico. O conceito de grupo de fato, nos parece, é o que mais aproximaria as partes, pois opera com conceitos econômicos de participação em resultados.

4.2. Nível de integração entre as entidades

Outro aspecto relevante é a definição da integração entre as sociedades que podem aderir à tributação conjunta e se a integração deve ser econômica ou jurídica. Este aspecto também tangencia nos chamados grupos de fato e de direito já tratados, de vez que as entidades podem ser integradas do ponto de vista do direito, mas não terem nenhuma vinculação econômica e isso poderia impactar na

³ Sobre o tema veja-se Elidie Palma Bifano. Grupos econômicos: aspectos tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015, pp. 391-424.

consolidação fiscal, pois estariam sendo integradas, fiscalmente, atividades que não guardam nenhuma relação. Esse aspecto, a nosso ver, deve ser bem ponderado para não gerar desigualdades no mercado.

4.3. Tratamento de verbas de natureza fiscal com tributação/dedução diferidas e de prejuízos fiscais anteriores à consolidação

No momento em que se adota a consolidação, a nosso ver, as entidades envolvidas devem fazer um corte importante em relação a prejuízos fiscais gerados anteriormente, isso porque o regime de sua geração era diverso do adotado na consolidação. Entretanto, nada impede que esse tema seja incluído em uma discussão mais ampla, pois sua natureza pode ter sido o móvel da decisão pela adoção da consolidação e sua manutenção para uso futuro ou sua simples perda pode implicar em ônus adicional para o contribuinte individual, desestimulando a opção por esse regime. De toda sorte, a adesão à consolidação é opção do contribuinte e, assim sendo, exige-se submissão total às regras propostas.

4.4. Utilização de benefícios fiscais

O regime previsto na Emenda Aditiva n. 3 ao PL n. 2.337 dispõe que reduções de base de cálculo, isenções, imunidades, deduções e demais benefícios e regras aplicáveis individualmente não podem ser usufruídos pelo grupo de empresas. Ou seja, trata-se de direito da entidade que os recebe, intransferível, como previsto em lei, exceto nas hipóteses de sucessão admitidas no sistema.

5. Conclusões e dúvidas

A tributação consolidada não é um benefício fiscal, pois a Lei Complementar n. 101/2000, art. 14, § 1º, associa benefícios de natureza tributária a tratamento diferenciado do contribuinte, o que não é a hipótese, visto que as condições para a consolidação tributária são as mesmas para todos aqueles que preenchem as condições objetivas previstas em lei, ou seja, em primeiro lugar integrar o mesmo grupo econômico. De outro lado, utilizar a tributação consolidada não exige medida compensatória em relação a eventual economia fiscal gerada, característica essencial do benefício fiscal.

A tributação consolidada de empresas integrantes do mesmo grupo aumenta a eficiência tributária, pois permite, dentre outras hipóteses, compensar lucros e prejuízos, com isso tornando desnecessários planejamentos abusivos com o intuito de transferir parcelas de lucros e de prejuízos intragrupo. De outro lado, é certo que o uso desse instrumento permite reduzir dificuldades decorrentes da adoção dos IFRS para balanços individuais, uma vez que compensará débitos e créditos entre empresas individuais.

O uso da tributação consolidada de grupos resulta em redução da burocracia, pois as obrigações acessórias se resolvem de forma menos complexa. Além

disso, o Sped – Sistema Público de Escrituração Digital, em seus vários instrumentos e desdobramentos, permite superar dificuldades apontadas, em 1978, e que levaram à revogação desse instituto, pelo Decreto-lei n. 1.648/1978, sob o argumento de falta de elementos para confirmar dados e informações de grupos econômicos. De fato, o Sped Contábil, Escrituração Contábil Digital – ECD, contempla um Bloco K, designado por Conglomerados Econômicos – Empresas obrigadas e dispensadas. O objetivo de atender a essa informação é a apresentação de saldos consolidados da controladora e suas controladas, os ajustes de consolidação referentes às eliminações de transações entre o grupo e por fim os saldos consolidados que dão origem às demonstrações consolidadas, além de outras informações como eventos especiais ocorridos durante o ano. Com isso, o uso da declaração conjunta, se adotada, ficou bastante facilitado.

Sem dúvida que para a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, a fiscalização desse regime fica muito facilitada, reduzindo-se custos de observância para o contribuinte e reduzindo-se, sobremaneira, os riscos de autuação por planejamentos que pretendem compensar ganhos e perdas intragrupo.

VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual

IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP

6º Painel

**Estado de Direito e legalidade tributária /
Tensões entre autorização legislativa
(legalidade) e disputas judiciais
conceituais (formalismo) no STF**

Os Principais Casos de Iniquidade Tributária na Jurisprudência Recente do STF: o Embate entre Efetividade Constitucional e Formalismo Processual

Cleucio Santos Nunes

Doutor em Direito pela Universidade de Brasília – Unb. Mestre em Direito pela Universidade Católica de Santos – UniSantos. Especialista em Direito Tributário e Processo Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Professor do Programa de Mestrado em Direito e da Graduação da Universidade Católica de Brasília – UCB. Professor da Graduação em Direito do Centro Universitário de Brasília – Ceub. Ex-Conselheiro do Carf. Advogado.

Introdução

O sistema tributário brasileiro atravessa uma crise que, dependendo do ponto de vista da análise, pode ser considerado injusto ou iníquo a determinadas categorias econômicas e a outras não. Para atestar essa afirmação, primeiramente, há que se definir *equidade* em bases racionalmente justificáveis, a fim de que a abordagem não se perca em impressões intuitivas ou ideológicas.

Em linhas gerais, *equidade* se revela como uma especialidade da ideia de justiça e um desdobramento do conceito de igualdade. Daí por que, para se estabelecer uma relação de equidade entre pessoas é necessário se presumir a presença de, pelo menos, duas partes para que seja possível realizar-se comparações equitativas. Essa bipolaridade ou multipolaridade em matéria tributária permite que se relacione a renda dos mais ricos com a dos mais pobres e como a carga tributária repercute sobre elas.

Por outro lado, doutrina e jurisprudência em matéria tributária vêm tendendo a interpretar o sistema de tributação, há mais de três décadas, sob o prisma da *intranormatividade*, ou seja, discussões sobre as antinomias da lei tributária com a Constituição Federal. Por exemplo, a advocacia tributária elabora as teses jurídicas com base nos argumentos de doutrina, aponta qual ou quais dispositivos legais da Constituição Federal foram afrontados e o debate se restringe a essa perspectiva.

A jurisprudência dos tribunais, em controle de constitucionalidade abstrato ou difuso, apoia-se nesses argumentos para sustentar qual detalhe da norma constitucional a lei posta violou, desenvolvendo-se a partir daí densas discussões, teses e teorias tributárias. Essa sistemática, que tem determinado o andamento da jurisprudência, atende aos interesses dos grupos econômicos mais poderosos, com condições financeiras de contratar os profissionais mais bem preparados do mercado. Isso, em si, não é reprovável e faz parte de um sistema democrático em que o acesso à justiça deve ser para todos. Por isso, age corretamente o mercado ao contratar bons profissionais e remunerá-los muito bem, pois isso permite o aprimoramento dos debates jurídicos de qualidade.

No entanto, o sistema de tributação apresenta problemas relevantes relacionados à baixa equidade quando se relacionam contribuintes com alto poder econômico e os de menor capacidade contributiva e isso é pouco questionado judicialmente. Essa situação, como hoje se sabe, é gerada, em especial, por força da alta carga dos tributos sobre o consumo e pouca tributação sobre renda e patrimônio. Para ficar com pouquíssimos exemplos, enquanto estudos oficiais constataam que os mais pobres comprometem cerca de 54% de sua renda com pagamento de tributos sobre o consumo, o sistema tributário tolera incentivos fiscais a classes historicamente muito favorecidas, tais como a isenção de imposto de renda sobre o pagamento de lucros e dividendos, a não incidência de IPVA sobre aeronaves e embarcações e até mesmo a alíquota média nacional de 4,0% de ITCMD, muito aquém da que é adotada por outros países.

Para equilibrar os lados opostos, o ideal seria que o Poder Executivo, em conjunto com o Legislativo, editasse leis que tornassem o sistema de tributação equitativo entre as mais diferentes rendas. A equidade do sistema tributário não é uma abstração teórica, mas uma exigência constitucional, na medida em que o § 1º do art. 145 da Carta Magna determina que sempre que possível os impostos deverão ter caráter pessoal e devem ser graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes. Na Constituição encontram-se também os arts. 1º, III e 3º, I e III, o primeiro que declara ser fundamento da República a dignidade da pessoa humana; o outro, a firmar como objetivos do país a construção de uma sociedade justa, livre e solidária, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais e a erradicação da pobreza.

O sistema tributário, ao lado das políticas públicas, é um dos instrumentos eficientes do Estado para efetivar essas normas constitucionais, desde que a tributação não possua um comportamento regressivo ou garantidor de privilégios a determinados grupos sociais ou econômicos. Daí por que a legislação tributária deve levar sempre em consideração aspectos de equidade, que evitem esse tipo de distorção e todos possam ser tributados na medida em que suas respectivas rendas se desigualam.

Se tais leis não são aprovadas, a questão que se levanta é saber qual o papel do Supremo Tribunal Federal, como guardião da Constituição, na efetivação dessas medidas, sem resvalar em violação ao princípio da separação dos poderes. É preciso investigar, passados mais de três décadas de uma Constituição democrática e permanência de um sistema tributário regressivo, se o papel da Suprema Corte brasileira atende à alegação de que o tribunal não possui competência para certas decisões na seara tributária, as quais escapem do simples exame de legalidade estrita ou de outras regras formais de tributação. Na mesma linha, urge que se levante o debate prudente, sem paixões ou tendências ideológicas, se o formalismo processual em matéria constitucional tributária deve ser utilizado quando o que está em jogo não são interesses privados dos contribuintes, mas a própria estrutura da matriz de tributação e as omissões visíveis dos demais poderes.

Sem pretender explorar o tema do que se vulgarizou chamar de ativismo judicial – e aparadas as arestas – é preciso comparar as decisões que questionam a iniquidade do sistema de tributação com a atuação acertada do Supremo Tribunal Federal no atendimento de direitos individuais de grupos histórica e injustamente marginalizados, pois que isso era incompatível com um dos objetivos da República, que repudia qualquer forma de discriminação. Para ficar com dois exemplos significativos, em 2019, na ADO n. 26, o STF equiparou a homofobia e transfobia ao crime de racismo até que o Poder Legislativo tipificasse esse delito. Antes, em 2011, reconheceu a união estável de casais homoafetivos na ADPF n. 132 e ADI n. 4.277. No âmbito tributário, a permanência de um estado de coisas mantenedor de iniquidades carrega como efeito a perpetuação da pobreza e da marginalização, o que não se compatibiliza também com os objetivos da República.

Isto posto, este artigo tem a finalidade de trazer à luz decisões do Supremo Tribunal Federal em casos em que se provocou a Suprema Corte a decidir sobre esse estado de coisas inconstitucional e como foram as respectivas decisões. Além disso, o texto pretende questionar se o que foi decidido poderia ser diferente e se, assim sendo, haveria um abreviamento na tomada de decisão do Legislativo, que se mostraria mais aderente aos postulados constitucionais e com a ideia central de equidade tributária.

1. As funções da tributação nas democracias contemporâneas

Conceitualmente, *democracia* é conhecida como a forma de governo em que o poder institucional é exercido por todo o *povo*, ou por sua maioria, nisto se distinguindo da monarquia e da aristocracia, em que o governo é regido por uma só pessoa (o príncipe regente), membro de uma determinada dinastia¹. Por ser um governo do povo, democracia também não se iguala à oligarquia, em que o poder é uma prerrogativa de determinados grupos².

Conforme anota Robert Dahl, os historiadores descobriram dados suficientes, que demonstram ter surgido a ideia de democracia como descrita acima por volta do século V a.C., na Grécia³. Dahl esclarece também que havia semelhanças entre os ideais de democracia daquela época com o contexto do presente, dentre as quais a noção de *pólis*, que deveria ser uma só, sendo injustificável a divisão entre a *pólis* dos pobres e a dos ricos⁴. Como governo popular, a democracia há

¹ BOBBIO, Norberto. *Estado, governo, sociedade: para uma teoria geral da política*. 2. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987.

² BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. Brasília: UnB, 2010. v. 1, p. 31-320.

³ DAHL, Robert A. *A democracia e seus críticos*. Tradução Patrícia de Freitas Ribeiro. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 19.

⁴ DAHL, Robert A. *A democracia e seus críticos*. Tradução Patrícia de Freitas Ribeiro. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 19.

de supor instrumentos em que não importa a origem de quem irá governar e nem se a maioria que governa pertence a uma ou a outra classe. Em uma palavra: a democracia é um governo de todos para todos.

A tributação, por sua vez, relaciona-se com a ideia de democracia, pois se pode considerar que a sobrevivência da pólis está vinculada à exigência de tributos que deverão atender a parâmetros desejáveis sob um determinado ponto de vista moral.

Sabe-se, de um modo geral, ser possível reduzir os fins da tributação à *fiscalidade* ou *pretensão arrecadatória* dos tributos para manutenção da burocracia estatal ou a finalidades extrafiscais, ou seja, de promoção do desenvolvimento econômico ou à permanência de comportamentos socialmente desejáveis. Eugênio Lagemann aponta objetivos e funções à tributação que ampliam as finalidades resumidas acima, abrangendo, portanto, as diversas pretensões da política tributária da atualidade⁵. Dentre outros fundamentos, o autor destaca a *justiça*, que conteria as ideias de igualdade horizontal e vertical e a garantia de um mínimo de sobrevivência⁶.

Da antiguidade grega para os tempos atuais houve inúmeras intercorrências que devem ser consideradas para a adequada vinculação do conceito de democracia ao de tributação, especialmente o conceito e as características do chamado *estado moderno*⁷.

Do ponto de vista fiscal, o *estado moderno ocidental* passou por fases que se desenvolveram desde o fim do feudalismo⁸. Nos últimos três séculos, o Estado ocidental passou pelas fases patrimonial, fiscal, fiscal-social e socialista. Com exceção do Estado socialista, nas demais modalidades, o tributo se mostrou como o principal instrumento do estado contra a estatização dos meios de produção, revelando-se, ao contrário do que muitos pensam, um instituto típico do capitalismo liberal⁹.

⁵ A tributação visa integrar vários princípios econômicos, tais como: possibilidade de controle, transparência da carga tributária, eficiência administrativa, eficiência econômica e integração. Cf. LAGEMANN, Eugenio. Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios. *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012, p. 58-59.

⁶ LAGEMANN, Eugenio. Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios. *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012, p. 59.

⁷ Fazendo-se um recorte histórico-estratégico para os fins didáticos deste texto, o surgimento do Estado Moderno no ocidente dá-se com a celebração dos tratados de Westfália, entre 1643 e 1648, pondo fim à Guerra dos Trinta Anos, assumindo essa modalidade de Estado as características básicas de “unidade territorial” e “poder soberano”. Cf. DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 70.

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 6-8.

⁹ “A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que mono-

Na *teoria geral do estado*, essas fases do estado moderno podem se resumir nos conceitos de estado de direito, estado social de direito e estado democrático de direito. A história demonstrou, principalmente ao longo do século XIX, que a ideia de Estado de direito por si só é insuficiente para atender aos anseios de uma sociedade democrática, especialmente com a afirmação dos direitos sociais a partir do século XX. Isso ensejou o surgimento do estado social de direito, o qual visou a outorga de direitos sociais, tais como previdência pública, saúde, educação, direitos trabalhistas entre outros. Na Europa, por exemplo, a experiência do estado social levou os seus críticos a sustentar sua inviabilidade, em especial sob o aspecto fiscal, na medida em que a despesa pública aumentou e, conseqüentemente, a carga tributária¹⁰. Além disso, os processos deliberativos das ofertas dos bens sociais eram restritos à uma elite tecnocrata, o que levou o estado social de direito a certa ambigüidade que lhe retirou as condições ideais de defensor do bem-estar social¹¹. Não seria possível um Estado social em que os bens sociais são escolhidos sem processos deliberativos amplos, em que a sociedade seja realmente ouvida. O *estado democrático de direito*, por sua vez, tem a pretensão de suprir certas críticas ao *estado social*, pois visa ao aprimoramento dos processos de deliberação dos interesses sociais e a realização do princípio da dignidade da pessoa humana, incluindo-se todas as pessoas nos rendimentos da produção¹².

O grande desafio da tributação no Estado democrático de direito, portanto, é engendrar meios que viabilizem a efetivação desse princípio, especialmente os direitos básicos, sem os quais as oportunidades de uma vida digna restam reduzidos em razão de fatores arbitrários e não de escolhas livres dos indivíduos. É função do sistema de tributação, além de equilibrar proporcionalmente a relação entre ricos e pobres (tributação equitativa), propiciar os recursos financeiros necessários para a asseguuração dos direitos básicos que compõem a ideia de *estado de direito democrático*.

2. Equidade e justiça tributárias

A equidade é uma variação do conceito de justiça, podendo ser considerada como uma derivação da justiça abstrata, entendimento que vem se afirmando na filosofia ocidental desde Aristóteles (384 a.C.), que subdividiu o tema em segmen-

polizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.” Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 24.

¹⁰ STRECK, Lênio. *Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do direito*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 58.

¹¹ Evidentemente que a crise financeira do estado social levou a severas críticas, abrindo margem às propostas de retorno ao liberalismo, mas com um ponto de inflexão, que consistiu em se fechar a qualquer brecha de penetração dos ideais intervencionista do *welfare state*. Cf. CONTIPELLI, Ernani de Paula. *Solidariedade social tributária*. Coimbra: Almedina, 2010, p. 131-132.

¹² SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, p. 112-120.

tos¹³. De um modo geral, para Aristóteles, a justiça era abstrata e decorria dos estatutos legais, enquanto a equidade significava a justiça específica, voltada a suprir as situações não previstas nas leis e que demandavam certa maleabilidade. Com base em Aristóteles, Elza Boiteux explica que a “equidade é uma forma de julgamento com natureza corretiva; não só por ajustar a lei ao caso concreto, mas também por corrigir a ordem jurídica na falta de norma aplicável”¹⁴. Em Ética a Nicômaco, a ideia de equidade como justiça corretiva da justiça abstrata fica evidente, embora Aristóteles não considere tal correção como uma supressão de um erro constante da lei abstrata, mas uma situação que não foi por ela abrangida e que necessita de ponderações a partir do caso concreto, a fim de se chegar a uma situação justa que satisfaça os interesses contrapostos¹⁵. O direito ocidental, pois, vem absorvendo a ideia de equidade como a *justiça do caso concreto*, exigível quando a lei ampla não é capaz de regular com justiça uma situação determinada. José Oliveira Ascensão compara a equidade à régua de Lesbos, maleável e, diferentemente da régua rígida, consegue medir precisamente as superfícies irregulares¹⁶. Tercio Sampaio Ferraz atrela o conceito de equidade ao de igualdade, no que não se distancia da visão Aristotélica. Assim, ser *equitativo* é também corrigir desigualdades que se prostram perante uma situação concreta¹⁷.

Uma das dificuldades de se efetivar a equidade como justiça do caso concreto reside na legitimidade de quem desempenhará a *nobre* função de arbitrar a decisão equitativa. Aristóteles recorreu à figura do “culto”, pessoa dotada de conhecimentos quase divinais e capaz de pronunciar a justiça do caso concreto¹⁸. Na atualidade, mas desde a separação dos poderes proposta por Montesquieu, conferiu-se ao juiz o poder de analisar a situação concreta e dizer a solução justa, o que se passou a considerar como *juízo de equidade*, embora deva o magistrado se manter subordinado aos termos abstratos da lei¹⁹.

¹³ BOITEUX, Elza Antonia Pereira Cunha. Variações sobre o conceito de equidade. In: ADEODATO, João Maurício; BITTAR, Eduardo C. B. (org.). *Filosofia e teoria geral do direito: estudos em homenagem a Tercio Sampaio Ferraz Junior por seu septuagésimo aniversário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 329.

¹⁴ BOITEUX, Elza Antonia Pereira Cunha. Variações sobre o conceito de equidade. In: ADEODATO, João Maurício; BITTAR, Eduardo C. B. (org.). *Filosofia e teoria geral do direito: estudos em homenagem a Tercio Sampaio Ferraz Junior por seu septuagésimo aniversário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 329.

¹⁵ ARISTÓTELES. *Ética à Nicômaco*. Tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim da versão inglesa de W. D. Ross. São Paulo: Nova Cultural, [s.d.], 1987, p. 96.

¹⁶ ASCENSÃO, José de Oliveira. *O direito: introdução e teoria geral*. 13. ed. Coimbra: Almedina, 2005, p. 245-253.

¹⁷ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Estudos de filosofia do direito: reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 223.

¹⁸ BOITEUX, Elza Antonia Pereira Cunha. Variações sobre o conceito de equidade. In: ADEODATO, João Maurício; BITTAR, Eduardo C. B. (org.). *Filosofia e teoria geral do direito: estudos em homenagem a Tercio Sampaio Ferraz Junior por seu septuagésimo aniversário*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 330.

¹⁹ BOBBIO, Norberto. *O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito*. Tradução de Márcio Pugliese, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995, p. 171. Em outro de seus clássicos

O poder de proferir juízos equitativos não significa um *cheque em branco* a ser sacado livremente pelo juiz. Vicente Ráo explica que uma das formas encontradas no direito ocidental para manter o juiz vinculado à legalidade foi a inclusão de instrumentos equitativos no texto das leis abstratas, de modo que ao aplicar a lei sobre casos concretos se estaria a efetivar a ideia de equidade, diminuindo-se o poder discricionário do julgador²⁰.

Feitas essas observações, verifica-se que a *equidade* no direito tributário é a busca por justiça na relação concreta entre a Fazenda e os contribuintes. Isso faria presumir que um sistema tributário equitativo seria aquele capaz de exigir o pagamento de tributos de cada contribuinte conforme suas respectivas capacidades contributivas. Assim, seria necessário encontrar-se a cota de tributos equitativa em que contribuinte e Fazenda pudessem se considerar reciprocamente satisfeitos. Além disso, teria que se legitimar uma autoridade para arbitrar a cota tributária equitativa no caso concreto, o que traria, obviamente, inúmeras dificuldades, ainda que esse árbitro fosse um representante da Fazenda ou dos contribuintes. Até mesmo o juiz careceria de legitimidade democrática para aplicar a cota tributária equitativa, pois teria que se valer de uma legislação previamente estipulada, o que lançaria a questão outra vez ao campo abstrato. A melhor solução – embora não seja factível – seria um suposto acordo entre contribuinte e Fisco, em que ambos chegassem a um resultado satisfatório sobre o valor tributário, mediante concessões mútuas.

No direito tributário, principalmente quando se considera uma sociedade de massas e a indisponibilidade da receita pública, a equidade terá que ser incorporada à lei abstrata, de modo a se otimizar a ideia de justiça tributária do caso concreto com base nos instrumentos oferecidos pela lei. Assim, princípios e regras jurídicas deverão atuar para a obtenção dessa finalidade. O princípio norteador da equidade no sistema de tributação há de ser o da *capacidade contributiva* e as regras utilizadas para sua efetivação podem ser colocadas em uma ordem serial de efetividade, em que *progressividade* aparece em primeiro lugar, seguida da *seletividade da pessoalidade* e da *proporcionalidade*.

A questão controvertida que este artigo levanta diz respeito à omissão do Poder Legislativo em estabelecer leis alinhadas à ideia de equidade tributária e se a Constituição não disporia de instrumentos que pudessem estimular a elaboração dessas normas. É dizer: caso o Legislativo não resolva o problema de iniquidade do sistema, o Poder Judiciário poderia determinar a feitura de tais normas

jurídicos, Bobbio aborda o tema com as seguintes palavras: “chamam-se ‘juízos de equidade’ aqueles em que o juiz está autorizado a resolver uma controvérsia sem recorrer a uma norma legal preestabelecida. O juízo de equidade pode ser definido como autorização, ao juiz, de produzir direito fora de cada limite material imposto pelas normas superiores”. Cf. BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10. ed. Brasília: UnB, 1999, p. 56.

²⁰ RÁO, Vicente. *O direito e a vida dos direitos*. 5. ed. São Paulo: RT, 1999, p. 88.

ou estabelecer prazos para sua elaboração? Essa questão será mais bem analisada na seção a seguir.

3. Casos de iniquidade tributária e as decisões do STF

O Supremo Tribunal Federal foi provocado para apreciar casos em que o tema de fundo era a iniquidade da matriz tributária. Antes de se analisar os precedentes, convém pactuar, semanticamente, o que pode ser entendido como matriz tributária. Valcir Gassen sustenta que a locução *matriz tributária* expressa melhor o contexto da tributação do que *sistema tributário*, como é mais conhecida nos meios acadêmicos. É que a noção de *sistema* remete imediatamente a um conjunto de normas, tendente a se fechar em esquemas interpretativos que consideram apenas as normas (no caso jurídicas) que integram o sistema, deixando de fora outras percepções e áreas do conhecimento que influem na elaboração das próprias normas²¹. Assim, a locução matriz tributária associa às normas do direito tributário aspectos sociais, econômicos e políticos, sem os quais sua interpretação pode ficar desprovida de fins que lhe são caros, como, por exemplo o alcance dos objetivos de uma sociedade justa, livre e solidária ou a efetivação do conceito de estado democrático de direito.

Feito este pacto semântico, os casos que escolhemos para analisar são, primeiramente, as Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADO) n. 31 e n. 55, protocoladas, respectivamente, em 16 de março de 2015 e 2 de outubro de 2019. Ambas as medidas questionavam a omissão dos demais poderes em regulamentar o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), previsto na Constituição Federal de 1988 no art. 153, VII. A primeira ação foi requerida pelo Governador do Maranhão, sob o argumento central de que a não instituição do IGF pela União tratava de renúncia fiscal inconstitucional, pois isso reduzia o potencial de arrecadação de receita por meio de impostos, demonstrando-se, assim, a pertinência temática legitimadora da iniciativa do Governador. A PGR e a AGU se manifestaram contrariamente à ADO, sob a alegação de que o Governador não seria parte legítima para essa demanda, pois não havia previsão constitucional de transferência de IGF para os estados. Além disso, a competência para se instituir tributos é facultativa, não podendo o Poder Judiciário alterar essa faculdade. A ação foi distribuída ao Ministro Alexandre de Moraes que, por sua vez, acolheu o argumento de ilegitimidade de parte por ausência de pertinência temática, razão pela qual extinguiu o feito sem resolução de mérito. Esse entendimento foi mantido pelo pleno do tribunal no agravo regimental interposto, acrescentando-se que a previsão de receita do IGF ser destinada ao Fundo de Erradicação da Pobreza não revela

²¹ GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e direito tributário*. Brasília: Consulex, 2012, p. 32.

pertinência temática em favor do Governador, pois o Fundo não estabelece repasse de verbas para os estados.

A outra ADO foi requerida pelo Partido Socialismo e Liberdade (PSOL), que alegou, na mesma linha, omissão inconstitucional na falta de regulamentação do imposto, agravada pelos altos índices de desigualdade econômica e social. A Mesa do Congresso sustentou que a ADO não poderia ser utilizada como meio para ferir o princípio da separação dos poderes e, além disso, considerou que o Congresso Nacional não esteve inerte, pois existem diversos projetos de lei em andamento não tendo havido ainda consenso para sua aprovação ou rejeição, argumentando, ainda, que a falta do IGF é compensada pelas alíquotas progressivas de outros tributos. A PGR se manifestou pela improcedência da medida, pois não haveria omissão constitucional no caso, uma vez que a Constituição não obriga a instituição dos tributos, apenas facultando a sua criação, caso contrário haveria ofensa ao princípio da legalidade tributária e passaria o Poder Judiciário a atuar como legislador positivo, ferindo, assim, a separação dos poderes. A ação encontra-se ainda pendente de julgamento sob a relatoria do Ministro André Mendonça.

Uma outra medida foi a ADPF n. 655, ajuizada pela Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital – Fenafisco, distribuída à Ministra Cármen Lúcia em 3 de março de 2020. A requerente apresentou argumentos sólidos sobre a iniquidade da matriz tributária brasileira, especialmente o grave problema da regressividade, centrada na alta carga de tributos sobre o consumo e a elevada renúncia fiscal, motivada por isenções e outros benefícios tributários a setores economicamente privilegiados. Por esse motivo, pediu o reconhecimento pelo STF da regressividade do sistema tributário brasileiro, razão pela qual deveria ser concedido ao Congresso Nacional seis meses para corrigir o problema, mediante audiências públicas. A AGU se manifestou alegando preliminar de ilegitimidade de parte, pois se tratava a requerente de uma Federação, não possuindo, no mínimo, três federações para poder pleitear controle de constitucionalidade abstrato. Além desse aspecto, faltava à entidade pertinência temática para o pleito. No mérito, a AGU defendeu que o pedido ofendia o princípio da separação dos poderes e a regulamentação do sistema tributário depende de condições políticas e econômicas a juízo do Congresso Nacional, não podendo o Poder Judiciário interferir nessa discricionariedade. A PGR arguiu também preliminar de ilegitimidade da federação sindical e de não ser cabível a ADPF para o tipo de matéria questionada. A relatora, Ministra Cármen Lúcia, negou seguimento à ação, acolhendo a preliminar, segundo a qual a entidade sindical sem extensão nacional não pode pleitear inconstitucionalidade por meio de ADPF.

Outra ação foi ajuizada pelo partido Rede Sustentabilidade (REDE), em 2021, fundada, praticamente, nos mesmos argumentos da Fenafisco de que o sistema tributário regressivo revela um estado de coisas inconstitucional, devendo o Congresso Nacional adotar medidas de combate a esse problema, pois que viola direitos fundamentais, especialmente dos contribuintes mais pobres. O pedido

foi indeferido pelo Ministro Alexandre de Moraes, que entendeu não ser possível o Poder Judiciário, por meio de ADPF, determinar a inconstitucionalidade de todo o sistema tributário, podendo o partido político, se for o caso, impugnar, especificamente, a norma que entende ser inconstitucional.

Conforme se observa desses precedentes, o STF se nega a dar seguimento às ações por questões de ordem meramente processual. Com exceção da ADO n. 655, que se encontra em andamento, as outras não prosperaram por filtros processuais relacionados à legitimidade ou à impropriedade da medida processual.

Não há dúvida de que tais pleitos são complexos e colocam em discussão os limites da atuação judicial frente à competência dos outros poderes. No entanto, em nenhuma das ações se pleiteou que o Poder Judiciário devesse substituir as funções do Poder Legislativo, quer instituindo o IGF, quer adotando medidas de progressividade tributária que visassem extinguir essa qualidade negativa de nossa matriz de tributação.

Em linhas muito gerais, todas as ações questionaram a constitucionalidade das omissões do Poder Legislativo, evidenciando que a permanência daquele estado de coisas viola a Constituição Federal, razão pela qual o STF foi provocado como guardião da Carta Magna para determinar ao Legislativo a adoção de providências. Com base no princípio da legalidade caberá sempre ao Poder Legislativo legislar em matéria de tributação, mas se sua omissão atenta contra normas constitucionais de proteção à equidade tributária, é papel do STF determinar que o Poder Legislativo atue e se oriente pela equidade como determinam os dispositivos constitucionais citados.

Importante lembrar que o STF possui precedente em que se decidiu pela inconstitucionalidade da mora legislativa, no sentido inverso, ou seja, para desonerar possíveis contribuintes. Foi o que ocorreu com a ADO n. 30, julgada em 2020, em que se entendeu ser inconstitucional a não inclusão de deficiente auditivo como beneficiário de isenção de IPI incidente sobre veículos de passageiros de fabricação nacional. Nesse caso, o STF determinou a aplicação da isenção em favor dos deficientes auditivos, ainda que sem previsão expressa no art. 1º, IV, da Lei n. 8.989, de 1995, com redação dada pela Lei n. 10.690, de 2003, e concedeu 180 dias para que o Legislativo adotasse as medidas cabíveis para efetivar a isenção. Note-se que, neste caso, a decisão do STF foi acertada, pois se estava diante de nítida violação à isonomia quando se comparava a surdez com outras formas de deficiência. E mais: tratava-se de ofensa à dignidade dos deficientes auditivos. No entanto, qualquer isenção reconhecida causa impactos nas contas públicas, aumentando-se a despesa. Além disso, o reconhecimento da citada isenção não considerou as diferentes capacidades contributivas, pois nem todo deficiente auditivo é economicamente hipossuficiente, o que desrespeita o primado da equidade tributária. Conforme se viu, nada disso foi óbice para a concessão do benefício.

Em 2022, o STF julgou procedente a ADO n. 67, determinando o prazo de 12 meses para que o Congresso Nacional legislasse, mediante Lei Complementar,

regulamentando a competência para exigir o ITCMD nos casos em que o doador tivesse domicílio ou residência no exterior, ou o falecido possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior. Nesse precedente, observa-se que os estados e o Distrito Federal, na linha do que dispõe o art. 24, § 3º, da Constituição, legislavam sobre essa matéria no vácuo da omissão da União em estabelecer as normas gerais. Considerando-se que, normalmente, doadores ou proprietários de bens no exterior são pessoas de alta capacidade contributiva, vê-se que o STF protegeu essa classe econômica ao decidir no RE n. 851.108/SP, Tema n. 825, a tese de que “[é] vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”.

Na ADO n. 25, em que pese não se tratar exatamente de matéria tributária, mas de direito financeiro, o STF estabeleceu o prazo de 12 meses para que o Congresso Nacional suprisse a omissão e editasse Lei Complementar que definisse os critérios para a compensação das perdas dos estados e do Distrito Federal, com o fim da incidência do ICMS sobre as exportações de produtos semielaborados. Determinou ainda a Suprema Corte que, enquanto essa lei não viesse, caberia ao TCU realizar os cálculos para o repasse. Note-se que, no caso, o STF não levou em consideração o impacto nas contas federais, o que, de alguma forma, afeta serviços e políticas públicas de âmbito nacional.

Tratando-se de ADPF em matéria tributária, a jurisprudência do STF possui poucos precedentes em que se julgou procedente o pedido. O mais relevante é a ADPF n. 357, que entendeu não ter sido o art. 187 do CTN recepcionado pela Constituição de 1988, pois não se compatibiliza com o pacto federativo instituído com a nova Carta, ordem de preferência, em favor da União, para o recebimento de créditos tributários em processos falimentares ou de inventário. Na mesma linha de julgamento, o STF acolheu Agravo Regimental nas ADPFs n. 189, n. 427 e n. 190, com base no princípio da subsidiariedade, uma vez que não havia outro remédio para contestar a coexistência de jurisdições estadual e nacional no âmbito de tribunal de justiça local. No caso, o STF reconheceu a inconstitucionalidade de lei municipal que excluía da base de cálculo do ISS tributos federais e violava o limite mínimo de alíquota.

Como se observa, dos poucos precedentes de ADPF em matéria tributária, vê-se que o tribunal tendeu para cabimento da medida, ora reprimindo norma não recepcionada pela Constituição vigente; ora reconhecendo a viabilidade da ação quando inexistente outro instrumento processual apto a suscitar matéria constitucional pela Suprema Corte.

Feito esse levantamento dos principais precedentes de ADO e ADPF em matéria tributária e sua comparação com as ADO n. 33 e n. 55 e ADPF n. 655 e n. 786, em que se levou ao conhecimento do STF omissões legislativas que tinham

como pano de fundo ofensa à ideia de equidade tributária, é possível se chegar a algumas conclusões, conforme indicadas a seguir.

Considerações finais

1. O STF não apreciou o mérito de ambas as matérias, ou seja, se desconhece se a não instituição do IGF é omissão constitucional incompatível com a Constituição e se a regressividade do sistema tributário revela estado de coisas inconstitucional a ser combatido.

2. Exceção deve ser feita em relação à ADO n. 55, que não foi rejeitada por questões processuais, mas não foi deferida liminar estabelecendo prazo para a instituição do IGF, de modo que se encontra pendente de julgamento.

3. Os mais relevantes precedentes de ADO do STF em matéria tributária foram julgados procedentes e tiveram como pano de fundo desonerações fiscais que favorecem as classes econômicas mais favorecidas, ou a fixação de competências tributárias que levam a esse resultado.

4. As decisões do STF relativas à tributação com base nos pactos tratados neste texto (combate à regressividade tributária e instituição do IGF) desperdiçaram a oportunidade de efetivar conceitos de equidade tributária por questões meramente processuais.

5. Em matéria de equidade tributária, por se tratar de um fundamento moral e filosófico da tributação, qualquer ameaça de sua ineficácia, ou sua não efetivação, deve ser submetida ao controle de constitucionalidade, seja mediante ADO ou ADPF, cabendo ao STF estabelecer prazo ao Poder Legislativo para regulamentar a matéria.

Epistemologicamente, são Tensões entre o Texto e a Decisão Concreta

Este Título se entende melhor dentro do Tema Geral

João Maurício Adeodato

Professor Titular Aposentado da Faculdade de Direito do Recife. Mestre, Doutor e Livre-docente da Universidade de São Paulo. Professor do Programa de Pós-graduação da Faculdade de Direito de Vitória e da Universidade Nove de Julho. Professor Convidado da Fundação Alexander von Humboldt. Pesquisador 1-A do CNPq.

1º Painel: Estado de Direito e legalidade tributária/Tensões entre autorização legislativa (legalidade) e disputas judiciais conceituais (formalismo) no STF

Então, são tensões entre texto e decisão concreta, pensei eu.

1. O tema. Fiquei em dúvida. Tensões entre legalidade e formalismo? A legalidade seria seguir a literalidade da lei? Mas este também tem sido considerado um tipo de formalismo. E o próprio título opõe legalidade e formalismo. A não ser que com “disputas judiciais conceituais” sejam entendidas somente as interpretações contrárias à literalidade (como no chamado ativismo judicial). Mas isso seria “formalismo”?

Na condição de filósofo em meio a tributaristas de escol, decidi pela abordagem mais ampla deste fenômeno que constitui uma das características importantes da sociedade hipercomplexa e em rede na qual vivemos: a tensão entre os discursos gerais e os casos concretos, isto é, porque é tão difícil fazê-los conciliar.

Thomas Vesting fala em quatro revoluções: a linguagem, o texto, o livro e agora a internet¹. Mas tanto o livro quanto a internet se construíram sobre o texto, a linguagem “objetivada”, como diria Miguel Reale.

Muito se fala em “perda da capacidade de diálogo”, mas esta é uma consequência. Na sociedade complexa, o diálogo se torna mais difícil porque cada pessoa ou grupo social atribui um significado diferente a uma mesma linguagem, palavra, conceito. Daí a denominação de sociedade diferenciada. Cada grupo social ou mesmo cada indivíduo tem sua própria narrativa, não apenas sobre o que o futuro deve ser, a sua opinião, mas também sobre como o mundo é agora ou foi no passado. Há um desacordo até sobre o que existe e o que já existiu.

Outra característica da linguagem humana que dificulta a comunicação é a relação inversamente proporcional entre acordo e clareza do discurso ou, em outras palavras: quanto mais especificamente definidas as palavras, mais desacordo causarão, e quanto mais vagas e ambíguas, mais (aparentes) acordos ensejarão. Ninguém discordaria de uma frase como “queremos o bem do povo” exatamente porque ela nada significa e cada participante a entende segundo suas

¹ VESTING, Thomas. *Die Medien des Rechts – Sprache*. Weilerswist: Velbrück Wissenschaft, 2011.

impressões e interesses. Se se esclarece que o “bem do povo” significa cobrar os impostos das igrejas, criminalizar o MST ou taxar as grandes fortunas, já haverá mais conflito de narrativas.

É ilusório pensar que os dados empíricos, as chamadas evidências, prevalecerão. As narrativas sobre a idade da Terra, sua forma plana ou a crise ambiental mostram que os dados apresentados pela ciência nem sempre constituem os relatos vencedores, por mais coesos que estejam os cientistas entre si.

No campo do direito, tampouco é importante saber se os dados observáveis apoiam a tese da única resposta correta de Charles Montesquieu ou a mais eficaz de Jerome Frank². Na prática, isso vai depender do caso e do ambiente. A hermenêutica literal ainda existe e às vezes funciona. Contudo vale o enunciado: sociedade mais homogênea, mais acordo entre o texto e o caso.

Hoje a tese da única resposta correta permanece em um autor como Dworkin, por exemplo, que é confessadamente idealista, afirma que seu discurso visa dizer como a decisão deve ser e não como ela efetivamente se processa³. Mas Montesquieu acreditava que a única decisão correta era realmente possível, não se referia a um ideal. Daí seu temor da arbitrariedade dos juízes e seu apego à literalidade da lei.

2. *Como acontece o conhecimento do direito.* O conhecimento não consiste apenas na atribuição de significado às palavras ou significantes. A melhor das definições para expressar um texto não consegue atingir o conhecimento empírico. É necessário o dado, o algo a que esses significantes e significados se refiram. A filosofia deu a isso várias denominações: *aliquid*, objeto, evento, coisa, referente ou, na linguagem comum, fato. O problema, que Heráclito descobriu e desde então é uma unanimidade, é que todo fato é único, individual, jamais se repete.

Pensemos numa explicação, uma aula sobre a diferença entre direito adquirido e a expectativa de direito ou a diferença entre constitucionalidade e inconstitucionalidade da lei. Por melhor que seja a definição desses conceitos, o problema do conhecimento não pode ser resolvido, devido à falta do caso concreto para unir o significante ao significado. Daí a importância do estudo de caso no estudo do direito. O dilema é saber se este evento único constitui um direito adquirido ou uma expectativa. Numa colocação mais técnica, conhecer os significados dos significantes é lhes definir o sentido; saber se aquele caso concreto corresponde àquele sentido é um problema de alcance linguístico.

Quando Carlos Maximiliano diz que interpretar (conhecer) o direito é adequar a norma ao fato, ele segue a tradição milenar que tenta conciliar Parmêni-

² MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondat, Baron de la Brede et. *De l'esprit des lois* (1758). Paris: Gallimard, 1995, p. 118. FRANK, Jerome. *Law and the modern mind*. London: Stevens & Sons, 1949, p. 150.

³ DWORKIN, Ronald. *Justice for hedgehogs*. Boston: Harvard University Press, 2013, p. 12 s.

des, Platão, Descartes (razão imanente, dentro de nós) *versus* Heráclito, Demócrito, Locke (mundo empírico transcendente, fora de nós)⁴. Não está de todo equivocada essa definição de hermenêutica, mas está incompleta, reduz o conhecimento do direito a duas dimensões, quando há três. Sob a expressão “norma” entende tanto o significante quanto o significado, tem aquele preconceito, herdado de Montesquieu, de que há correspondência objetiva entre significantes e significados. Falta a consciência da distinção entre significante e significado, falta a linguagem ser separada da ideia que quer significar.

Para lidar com esse problema no direito atual, a dogmática jurídica ocidental desenvolveu o procedimento, que não é uma invenção de algum autor criativo, mas sim uma instituição social, jurídico-social. O procedimento implica o privilégio da validade formal. Lembremos das primeiras aulas de direito constitucional, a informação que consta de todo manual: a inconstitucionalidade pode ser formal e material. A formal se divide em duas vias: incompetência da autoridade que elaborou e defeito insanável no rito de elaboração (elaboração da lei ou prática do ato). A invalidade material significa o desacordo com o “conteúdo” da norma superior, o que quer que isso signifique.

Mas o procedimento dogmático visa a decisão e não o conhecimento. Sua atitude, como Kelsen bem viu, é normativa. Do outro lado, o conhecimento do direito, científico, é tão descritivo quanto qualquer outro, quanto a física e a biologia.

Pois bem: autoridade competente e rito de elaboração constituem o procedimento. O *quem* decide e o *como* se decide. Claro que todo direito precisa dizer o *que* se decide, por exemplo, se a pena de morte é constitucional ou não. Mas o que interessa é o procedimento: o que se decide é um resultado circunstancial do quem e do como. E o que se decidiu poderá ser depois modificado, também pelo procedimento. Claro que essa é uma simplificação.

No debate brasileiro atual, o discurso predominante tende a combater o excesso de demandas judiciais, o monocratismo nos tribunais, a arbitrariedade de modo geral etc., que são ajudados pela estrutura que acabei de expor. Lutar contra ela é por isso difícil, daí o sucesso do procedimento, do individualismo e do próprio capitalismo. Essa questão já está na controvérsia entre Rousseau e Hobbes sobre se o ser humano é naturalmente “bom” e a sociedade o perverte ou o contrário. Se colocarmos instituição no lugar de sociedade, minha tese é hobbesiana. Sem instituições o *homo sapiens* tende à guerra de todos contra todos mesmo.

É pela falta de instituições que muitas escolas privadas brasileiras dizem em sua propaganda que “têm conceito máximo do MEC”, o que pode não corresponder aos dados empíricos ou, se corresponde, o conceito máximo de nada vale, já que todos o obtêm. O curso de segundo grau diz ser o que mais aprova nos vestibulares das melhores faculdades, sem dados e sem fundamentar quais essas facul-

⁴ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. São Paulo: Forense, 2017, p. 149 s.

dades. Há uma “instituição” diferente – por exemplo revistas de automóveis que dão rankings totalmente discrepantes para os mesmos carros – para apoiar os interesses desse ou daquele grupo econômico. Assim como as academias de letras ou o processo de escolha para tribunais superiores, não há qualquer critério, apesar de todos os discursos. E até os “melhores” livros são escolhidos por votação na internet.

A carência de instituições leva ao opinativismo, entendido como o absoluto predomínio de opiniões não fundamentadas, um problema muito ampliado pela internet. Contudo, se não há conhecimento e acordo sobre os dados (perspectiva descritiva), como se pode concordar ou sequer discutir sobre que caminhos tomar (perspectiva normativa)?

Mas atenção: assim como os textos, os fatos não carregam significados apropriados em si mesmos, e o ambiente brasileiro não tem procedimentos sequer para detectar fatos. Sabemos que até o próprio fato não deixa de ser uma visão do mundo, que não é objetiva. Mas a distinção entre fato e opinião consiste justamente em que, num discurso razoável, aquilo que se chama de “fato” é o referente empírico de um conjunto de enunciados aceito por todos os participantes, como uma espécie de pressuposto (descritivo) e um ponto de partida para a divergência de opiniões (normativa).

Neste país, mesmo pessoas esclarecidas não conseguem obter um relato confiável dos dados, por exemplo: durante o governo do Partido dos Trabalhadores a economia era mais eficiente? Lula e Bolsonaro praticaram ou não praticaram crimes? Como o voto é uma atitude normativa, precisa ser informado por essas questões descritivas. Outro exemplo: médicos e instituições de saúde defendem teses e fazem recomendações que depois vão se mostrando equivocadas e até causando mortes, como se viu na pandemia recente. A sociedade brasileira não tem um mecanismo para filtrar narrativas, nenhuma instituição médica ou científica para confrontar esses médicos e nem posteriormente nada acontece com quem falhou tão redondamente, nem uma sanção difusa sobre seu suposto prestígio, menos ainda sanções específicas sobre seus eventuais cargos públicos ou políticos. Tampouco há respostas consistentes sobre educação e estatísticas de segurança. Aliás, só no Brasil ouvem-se economistas que já estiveram no poder e fracassaram redondamente. Aí o que ocorre? Todos se refugiam na ideologia opinativista. A ignorância é mais fácil, opinião todo mundo tem. Conhecimento é mais difícil, precisa de procedimentos, instituições.

3. *Solução possível é institucionalizar significados.* Em um ambiente ideologizado como o atual no Brasil, a política invade todos os subsistemas sociais. A máquina do Estado é colocada a serviço da política no seu pior sentido ideológico. Se um legislador propõe um projeto de interesse de determinado setor ou região, isso não interessa. Seus companheiros assinarão o requerimento e seus adversários não o farão, independentemente do que diga ou trate. Há também uma infi-

nidade de cargos devidamente legalizados para manter esse controle político. Surge a figura curiosa do carguista, pessoa sem profissão ou carreira definida, além de assessorar políticos, ocupar esses cargos e cultivar amizades. Quem domina todos os escalões são os indicados ideologicamente.

Para explicar melhor a institucionalização de significados, tomemos um conceito tradicional, o de “direito alternativo”, já estudado por Cláudio Souto, Joaquim Falcão, Boaventura Santos, Edmundo Arruda e por mim mesmo, entre outros⁵. Esse direito, “inoficial”, “à margem do Estado”, provinha de autoridades literalmente marginais, tais como coronéis no interior, araqes de polícia, traficantes de drogas, semelhantes ao “bando de salteadores” na metáfora de Kelsen na *Teoria pura do direito*⁶. Mas há também aquele direito alternativo legalizado, que denominei “à sombra do Estado”. É diferente do direito alternativo tradicional porque é criado por leis e autoridades protegidas pelo sistema jurídico oficial, mas é alternativo porque diverge claramente dos comandos constitucionais supostamente superiores.

Fazem parte desse direito as leis que concedem privilégios a políticos, funcionários públicos, igrejas etc., assim como o recebimento de honorários advocatícios por parte de advogados do Estado, a faculdade exclusiva do presidente do Congresso Nacional para iniciar processo de *impeachment*, e também a existência mesma daqueles cargos de confiança, apenas para ficar nesses exemplos, todos garantidos por leis contrárias à igualdade, à moralidade administrativa e à transparência da administração, entre outras normas jurídicas constitucionais.

E muitas vezes não se trata exatamente de lei em sentido próprio, ordinária. O monocratismo do STF é invenção de regras internas dele. As prerrogativas dos juristas do Estado (promotores, procuradores, magistrados, advogados), a pensão vitalícia das filhas de militares, autoridades não estarem sob jurisdição do júri em crimes dolosos contra a vida, tudo isso é protegido pela lei, em sentido amplo ou estrito. Quer dizer que o júri é mais duro do que juízes especiais e por isso deve ficar para os cidadãos sem privilégios? A corrupção, o subdesenvolvimento em geral, são em parte obra de criminosos fora da lei sim, porém em outra parte são legalizados e têm eficácia, logo são institucionalizados. E os textos sobre isonomia, como o *caput* do art. 5º, por exemplo, são simplesmente ignorados.

Isso dificulta a institucionalização, porque instituições demandam regularidades.

Minha fala parte do conhecimento do direito, que é um fenômeno empírico, ou seja, composto de eventos. O conhecimento do mundo das ideias gerais de Platão é diferente, mas no mundo empírico, cada evento é único, como dito.

⁵ Por todos ARRUDA JR., Edmundo (org.). *Lições de direito alternativo*. São Paulo: Acadêmica, 1991.

⁶ KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Wien: Verlag Österreich, 2000 (2. Vollständig neu bearbeitete und erweiterte Aufl. 1960), p. 49.

Lembremos que nenhum texto, tal como nenhuma forma de linguagem, pode ser portador de um significado correto, no sentido de único ou mais verdadeiro. Os eventos ou acontecimentos, que também chamamos de objetos ou fatos ou coisas (realidades, do latim *res*), tampouco trazem um significado a ser inequivocamente desvelado pela investigação. Isso não quer dizer, contudo, que todos os textos e eventos se apresentem igualmente ambíguos, vagos, polissêmicos.

Concluindo: o conhecimento é uma tentativa de aproximação entre a linguagem e o evento, é uma tentativa de acordo para reduzir os abismos entre linguagem significante e os acontecimentos do mundo, sempre únicos e que nunca se repetem. O conhecimento é o resultado temporariamente dominante dessa redução. Por isso são necessárias instituições para controlar os significados e lhes dar estabilidade, ainda que circunstancial: nem os textos nem os fatos podem fazê-lo.

Estado de Direito e Legalidade Tributária: Tensões entre Autorização Legislativa (Legalidade) e Disputas Judiciais Conceituais (Formalismo) no STF

José Maria Arruda de Andrade
Professor da USP.

“O Sr. Ministro Carlos Velloso (Presidente) – Mas os tributaristas estão sustentando justamente essa tese.

O Sr. Ministro Nelson Jobim – No caso, os tributaristas dos contribuintes é que sustentam.”¹

O título dessa mesa do Congresso, e desse pequeno ensaio, pretende chamar a atenção para o potencial descompasso entre o discurso da legalidade tributária tradicional e uma manifestação de formalismo jurídico típico das discussões judiciais polarizadas entre contribuinte e Estado no STF, que pretende ver as disputas semânticas arbitradas em torno de expressões da regra de competência tributária como um excesso judicial quando não reconhecem uma tese judicial em favor do contribuinte, e acertada, quando o faz. Em outras palavras, a centralidade do Poder Legislativo, conquistada nas revoluções liberais, cede espaço para uma disputa em torno da delimitação do campo de incidência tributária na esfera judicial, em que se tem arbitrado por apenas um voto de ministro de diferença (maioria simples) expressões como: serviços, receita bruta, mercadoria, reserva legal, “poderão ter as seguintes bases” e por aí vai.

O desafio da judicialização tem sido apresentado na seguinte questão: o Judiciário teria legitimidade para ampliar o espaço de tributação fixado pela regra de competência tributária prescrita na Constituição? E, posta nesses termos a questão, nossa resposta seria claramente pela negativa.

O que se chama atenção, contudo, é que nunca se questiona o outro lado da mesma moeda, ou seja, se eventual formalismo jurisprudencial do STF (ao adotar classificações romanistas, por exemplo), ao desautorizar por inconstitucionalidade uma norma posta, não estaria restringindo, sem a legitimidade de um parlamento eleito, aquilo que estaria na regra de competência constitucional?

É claro que estamos tratando os dois cenários como se o limite semântico da regra de competência fosse claro e indisputado, o que não é o caso dessas macroteses.

Nosso ponto é: as vitórias dos contribuintes, e apenas elas, parecem ser bem-vindas nesse *mindset* antiestatal, embora sejam postas de lado (em uma avaliação

¹ RE n. 116.121 (ISS Locação de bens móveis). Plenário, 11.10.2000. Data de publicação DJ 25.05.2001.

qualitativa e quantitativa) quando se trata de fazer um balanço da atuação do STF em matéria tributária. As derrotas de contribuintes são alçadas a verdadeiro discurso apocalíptico do fim dos tempos. Para sermos mais diretos: há um discurso acadêmico que vê nas derrotas de contribuintes pelo voto de maioria simples uma afronta ao Estado do Direito e à legalidade, muito embora a dúvida semântica em torno de alguma expressão da regra de competência fosse unanimidade apenas no interior dos grupos que possuíam interesses diretos no resultado da lide ou que comungavam dos mesmos valores pessoais.

O recurso a garantias individuais e às limitações constitucionais ao poder de tributar parece ser utilizado como uma nova técnica hermenêutica, ao lado das já tradicionais e canonizadas. Algo como, na dúvida sobre o alcance de determinada expressão constitucional da regra de competência, o desempate tem que ser em favor do indivíduo e não do Estado, como se fosse uma forma de assegurar a limitação constitucional ao poder de tributar. Uma espécie de revolução liberal não concluída, em que o papel da lei, ou seja, da autorização legislativa plena do Estado de Direito, é posto em segundo plano, já que a única palavra a ser considerada, interpretada e disputada passa a ser da regra de competência, em termos restritivos próprios de quem a quer mitigada por razões práticas.

O engajamento profissional de boa parte da doutrina reforça esse círculo vicioso, algo que já alertávamos em 2006², em que o exame doutrinário jurisprudencial constitucional se confunde com a atuação profissional, influenciando o direito tributário científico a ser um direito tributário dos advogados de contribuintes³. Uma ciência pela metade, mas que desperta o interesse prático da atuação profissional.

Nesse sentido, vale relembrar o papel político, econômico e revolucionário das discussões financeiras e tributárias, que não surgem como construções cerebrinas, mas como embate violento de poder. Parece-nos que a legalidade precisa ser novamente estudada como proteção aos direitos individuais e não como a advocacia de uma das partes, seja fazendária, seja de contribuinte.

Por óbvio que essas cortes cumprem a função de assegurar os direitos constitucionais, mas a questão de fundo é saber se estamos a tratar de direitos fundamentais individuais, que defendemos aqui, ou disputas semânticas cerebrinas

² ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006.

³ Daí a escolha de nossa epígrafe. Sobre o engajamento profissional dos constitucionalistas, ver: ADEODATO, João Maurício. *Ética e retórica*: para uma teoria da dogmática jurídica. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 223. Nas palavras do autor: "No Brasil, o debate sobre a jurisdição constitucional é por vezes prejudicado em seu conteúdo doutrinário pelo fato de os envolvidos serem também litigantes perante as cortes responsáveis pela decisão, o que tem levado a uma confusão de interesses que nada têm do distanciamento hermenêutico desejável. Críticas ou odes ao modelo tributário, as questões fiscais ou mesmos debates em torno dos direitos fundamentais parecem ser frequentemente motivados por posturas advocatícias de base científica duvidosa ou mesmo pela busca de aplausos diante de plateias de estudantes incautos. Não que o advogado não possa teorizar, mas ambas as atividades são sérias, muito diferentes e não podem ser confundidas."

(formalismo) que passam ao largo da deliberação política parlamentar da autorização de tributar, como o uso de classificações do direito romano que impediriam a tributação progressiva de impostos reais, só para ficar em uma decisão já antiga, em que o IPTU progressivo foi declarado inconstitucional para, logo adiante, ser constitucionalizado por emenda constitucional. Ou seja, nunca fora uma questão de ausência de deliberação parlamentar, apenas de disputa semântica de interesses patrimoniais específicos e bem situados (literalmente, nesse caso)⁴.

Revoluções fiscais: democracia representativa e legalidade

O fortalecimento dos grandes comerciantes, as crises fiscais das nações europeias e o constante uso de recursos fiscais (e seu custeio por meio de tributos) desencadearam uma série de revoltas em algumas nações ou colônias.

No final do século XVIII, haverá, em determinadas nações, notadamente na França, uma institucionalização de uma ordem jurídico-política de cunho liberal, com a consagração formal das conquistas revolucionárias de liberdade, propriedade, legalidade e igualdade perante a lei⁵.

Deve-se realçar a importante e legítima finalidade dessa ação política, caracterizada pela necessidade de rompimento com uma ordem econômica marcada por restrição à atividade econômica capitalista e a necessidade de domesticar a cobrança de tributos por parte do poder soberano – outro fator ligado à necessidade de planejamento empresarial e patrimonial.

É conhecida de todos a abordagem filosófica da economia política clássica, em que o desenvolvimento individual visando ao interesse econômico próprio conduz ao benefício e ao bem-estar coletivo (em Adam Smith, por exemplo, a partir do acúmulo de capital, da divisão técnica do trabalho e do aumento da riqueza). É essa justificativa teórica de interesses privados a promover o bem coletivo que permite defender a ordem natural econômica⁶.

⁴ O formalismo ou conceitualismo foi apresentado por Herbert Hart como vício da teoria do direito, que o considerava como a busca por minimizar ou disfarçar a necessidade de realizar uma decisão acerca do sentido das normas jurídicas, de forma a defender, inutilmente (acrescentamos), o congelamento de sentido, de forma que os seus termos tenham sempre o mesmo sentido em todas as situações de aplicação. Ver: HART, H. L. A. *The concept of law*. 3. ed. Oxford, United Kingdom: Oxford University Press, 2012, p. 129. A questão, registre-se, não é se seria conveniente ou não tal congelamento, mas se seria possível.

⁵ Nesse sentido, vale mencionar a consagração das liberdades individuais presente no art. 1º da Virginia Bill of Rights, de 1776, em sua declaração de que todos os homens são igualmente livres. No mesmo sentido, a Déclaration des droits de l’homme et du citoyen francesa, de 1789. Trata-se de reconhecimento de direitos que já se consideravam, naquele contexto, presentes no direito natural. A principal distinção, em relação à anterior organização jurídico-política é a de que as liberdades, aqui, são reconhecidas a todos homens, formalmente, e não a um status ou privilégio de pertença a determinada corporação. Ver GRIMM, Dieter. *Constitucionalismo y derechos fundamentales*. Madrid: Editorial Trotta, 2006, p. 78-79.

⁶ Importante ressaltar que não há em Adam Smith um liberalismo exagerado, no sentido de uma defesa do *laissez-faire*. Nesse sentido, ver, por exemplo, Carlos Lessa. *O conceito de política econômica*

O rompimento violento e sangrento com o antigo regime impôs um novo Estado, em que patrimônio do soberano não se confundiria com o do próprio Estado e em que o financiamento dos gastos públicos deveria ser autorizado prévia e especificamente por representantes do povo (notadamente, como bem se sabe, por representantes do terceiro estado). Eis a tradução prática e financeira das ideias mais gerais de separação (ou equilíbrio) de Poderes, legalidade, anterioridade, anualidade e irretroatividade financeira e tributária.

As revoluções liberais podem ser caracterizadas por serem verdadeiras revoluções fiscais, incluída nessa expressão sua natureza orçamentária (da legalidade e da anualidade das autorizações de gastos e receitas) e tributária (legalidade estrita da criação e majoração de tributos).

Não haverá tributo ou majoração de tributo sem prévia autorização do mercado (por meio de seus representantes no parlamento), não haverá aumento de despesa pública sem prévio consentimento desses representantes. Exige-se a vontade popular legitimada pela representação popular indireta, em substituição à autoridade divina ou tradicional. Trata-se, portanto, de uma aproximação do ideal democrático.

O mercado, criação jurídica propiciada por decisões políticas bem contextualizadas (Irti⁷), reclama regularidade e previsibilidade, que também possuem suas manifestações jurídicas, incluindo, aqui, os pleitos revolucionários típicos das garantias do liberalismo em matéria fiscal. Esta uniformidade de condutas permite a cada um desses agentes desenvolver cálculos que irão informar as decisões a serem assumidas, por parte deles, no dinamismo do mercado (planejamento empresarial).

A garantia da reserva legal e da superlegalidade no Brasil

Três são as formas básicas da legalidade no Brasil, na classificação de Ricardo Lobo Torres⁸: a *superlegalidade*, a *reserva da lei* e o *primado da lei*.

A *superlegalidade tributária* é a necessidade de a lei formal estar vinculada aos comandos deônticos constitucionais. É o reconhecimento da cogência e da superioridade da Constituição sobre as normas infraconstitucionais. No caso brasileiro, em que a Constituição possui um sistema constitucional tributário específico e estabelece as regras de competência tributária de cada ente federativo, a superlegalidade revela enorme relevância, como a necessidade de adequação da compe-

ca: ciência e/ou ideologia? (Campinas: Unicamp-IE (Instituto de Economia), 1998), p. 113-144 e BACKHOUSE, Roger E. *História da economia mundial*. São Paulo: Estação Liberdade, 2007, p. 157-159.

⁷ IRTI, Natalino. A ordem jurídica do mercado. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro* vol. 145, 2007, p. 44-49, 2007.

⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 105-107.

tência tributária definida constitucionalmente e sua decorrente prescrição legal, na descrição dos aspectos materiais e quantitativos do tributo, por exemplo.

Aqui reside boa parte das grandes macroteses tributárias, em que se disputa os limites de alcance da regra de competência frente à lei posta que a concretiza e uma dinâmica que pode ser exemplificada pelo art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN).

A *reserva da lei tributária*, por seu turno, exige lei em sentido formal quando se trata de aumentar ou exigir tributo, conforme disposto no art. 150, I, da CF, em que é vedado a todos os entes da federação “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. No art. 97 do CTN, a necessidade se estende a todos os aspectos da hipótese de incidência.

Prescreve o artigo citado a necessidade de lei formal para (i) instituir e extinguir tributos; (ii) majorar ou reduzir tributos, equiparando-se à majoração a modificação da base de cálculo que torne o tributo mais oneroso; (iii) definir o fato gerador da obrigação tributária principal e o sujeito passivo; (iv) fixar a alíquota do tributo e sua base de cálculo; (v) cominar penalidades para as ações ou as omissões contrárias a seus dispositivos ou para infrações nela previstas; (vi) definir hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades⁹.

Já o *primado da lei* prescreve a obrigatoriedade de a legislação infralegal atender o que fora prescrito na lei em sentido formal, ou seja, que a regulamentação não extrapole os limites da lei.

Ainda no âmbito da legalidade, vale lembrar que ela impede a instituição e a majoração de tributos e, igualmente, a concessão de créditos presumidos, subsídios, isenções, reduções de base de cálculo, anistias ou remissões. Trata-se de regra específica, contida no art. 150, § 6º, da CF e no próprio art. 97 do CTN.

Feita essa breve recordação das características básicas da legalidade tributária e das razões primárias da legalidade tributária como forma de conformação da sociedade, resta a pergunta provocativa do título dessa mesa do Congresso Nacional do IBDT.

As discussões de cunho acadêmico acerca das macroteses tributárias, em que se disputam os limites semânticos de alcance da regra de competência, estão a defender a legalidade tributária, no que concordamos. A questão é: a legalidade que nos ocupa é a da centralidade da deliberação parlamentar ou se está a atuar, aqui, como os patronos das partes em litígio, em que o voto de um único ministro costuma ser determinante para ditar o rumo de tal empreitada?

Nesse ensaio a nossa intenção principal foi a de formulação da pergunta provocativa do título. Legalidade ou formalismo?

⁹ Não se deve esquecer as excepcionalidades dispostas na própria Constituição, a permitir a alteração (não a fixação) das alíquotas do II, IE, IPI e IOF por ato do Poder Executivo, atendidos as condições e os limites estabelecidos em lei, por exemplo.

A forma mais simples de responder a ela seria a de afirmar que cabe ao tribunal superior não aumentar o campo de incidência de uma lei se a regra de competência não o autorizar. *No que concordamos plenamente*. Igualmente, não cabe ao Judiciário diminuir o alcance da regra constitucional, declarando a inconstitucionalidade de lei formal que seria, portanto, válida. A questão, todavia, reside em saber qual é o limite da expressão contida na Constituição, pois a divisão de votos entre um ou outro *sentido possível* da tese demonstra, justamente, que a hermenêutica tradicional jamais conseguiu explicar tal fato, ao menos quando o pretendeu.

Acreditar que se trata de um simples problema de se definir qual o sentido *possível* da letra da lei, nos termos de Karl Larenz, acreditando que o *possível* é prévio e determinado e o *impossível* aquilo que o extrapola, é trocar um problema por outro, uma espécie de doença conceitual¹⁰. Uma troca marota da “única resposta correta” para a do “sentido possível”.

As disputas semânticas não existem por voluntarismo puro e simples de seus aplicadores, mas por algo inerente à nossa espécie. A vagueza das expressões nos constitui. Justificativas como a de conceitos indeterminados ou de tipos (cerrados ou abertos) e outros maneirismos são apenas roupagens distintas para o mesmo fato. A indeterminação apriorística não é defeito, é a normalidade. Não se trata de crise, mas de regularidade.

Deslocada a questão da busca por uma resposta no sentido preexistente contido nas palavras, o desafio passa a ser o de explicar a aplicação diuturna das normas jurídicas de outra forma que não a do limite que eu, teorizador, desejo para uma lide, embora as manifestações doutrinárias autorais sejam sempre bem-vindas. Saem as razões da interpretação, entram as razões postas para justificar a decisão posta, o que é, ao fim e ao cabo, a opção por uma dentre as opções semânticas construídas, por parte de quem tem a competência e o poder constitucional de aplicar o direito¹¹.

Os limites da interpretação existem, mas não estão na atribuição de um sentido prévio que convém a determinado intérprete apenas por sua atuação profissional, ainda que sempre nobre e louvável. Os limites estão situados nos entendi-

¹⁰ Sobre isso, escrevi em: ANDRADE, José Maria Arruda de. Entre o possível e o impossível: considerações sobre o “sentido possível da norma” ou quais são os limites da interpretação. In: OLIVEIRA, José André Dantas de; SANT’ANNA, Carlos; ROSENBLATT, Paulo (org.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. Recife: Ordem dos Advogados do Brasil, 2023, p. 339-352.

¹¹ Nesse sentido, ver ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006; ANDRADE, José Maria Arruda de. Da interpretação à argumentação jurídica: as armadilhas do essencialismo. In: LEAL, Saul Tourinho; GREGÓRIO JÚNIOR, Eduardo Lourenço (org.). *A Constituição Cidadã e o direito tributário: estudos em homenagem ao Ministro Carlos Ayres Britto*. Belo Horizonte: Fórum Conhecimento Jurídico, 2019, p. 285-308.

mentos sociais construídos, aceitos, desafiados e arbitrados¹², mas não no enviesamento das predileções pessoais.

A reflexão sobre o papel da legalidade como garantia individual construída, primeiramente, na atividade legislativa deve ser retomada, para que não se confunda, *apenas e exclusivamente*, com a disputa pelo voto de desempate no arbitramento judicial das disputas de sentido das regras de competência.

¹² Algo em linha com os construtos teóricos de Herbert Hart, em sua crítica à ideia de que todos os conceitos seriam indeterminados e não permitiriam certa regularidade de resposta, ainda que não plena. O combate ao formalismo legal e ao ceticismo quanto a regras estaria na compreensão da atividade jurisdicional, que não seria sempre arbitrária e, tampouco, seria a da busca da resposta unívoca.

VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual

IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP

7º Painel

**Legalidade e liberdade no
planejamento tributário**

Os Limites do Pejotismo da Perspectiva da Liberdade Econômica e da Simulação

Carlos Henrique de Oliveira

Bacharel e Doutor em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Especialista em Direito do Trabalho e da Seguridade Social pela Università degli Studi di Modena e Reggio Emilia (Itália). Engenheiro civil. Professor Convidado da Faculdade de Direito da USP de Ribeirão Preto, da FIPECAFI e do Insper/SP. Coordenador e Professor do Curso de Direito Tributário Previdenciário do IBDT. Pesquisador no Grupo de Estudo de Direito Contemporâneo do Trabalho e da Seguridade Social da FADUSP (GETRAB-USP), e do Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito de São Paulo da FGV (NEF). Auditor fiscal, tendo ocupado os cargos de Diretor de Programa da Receita Federal do Brasil e Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Consultor Tributário do Fundo Monetário Internacional (FMI).

1. Introdução

A busca pela eficiência, assim entendida a geração de excedentes, é patente no sistema capitalista. Em que pesem as eventuais mazelas sociais criadas, é essa eficiência que garante a evolução das nações ao longo dos últimos séculos.

Cediço que a busca pelo excedente, riqueza em sua acepção mais sintética, exige a diminuição de custos e o aumento das margens de lucro. Entretanto, tal equação, no mais das vezes, encontra limitação na qualidade do serviço prestado ou do produto comercializado.

Focando na prestação de serviços, pode-se afirmar que um dos seus principais custos é a remuneração dos empregados, que deve seguir, todavia, a lógica de mercado. Remunerar, no mínimo, na média do mercado, se não acima dela, é necessário para que a empresa retenha seus melhores talentos, que, no caso de mudança de emprego, além de levarem consigo todo o treinamento e experiência profissional adquiridos, reforçam o time do concorrente, muitas vezes adversário direto na conquista de mercado consumidor dos produtos e serviços ofertados.

Não se pode olvidar que a remuneração paga pela empresa ao trabalhador apresenta nítida diferença entre o custo suportado pelo empregador e o valor efetivamente percebido pelo empregado.

É dizer: se um trabalhador tem uma remuneração mensal de R\$ 4.000,00, ele vai custar para a empresa, mensalmente, incríveis R\$ 11.072,40¹. Por outro

¹ Segundo o Sinduscon/SP, Sindicato das Indústrias da Construção Civil em São Paulo, os encargos sociais de março de 2023 remontam a 176,81% para empresa cuja contribuição ao INSS se dá com base na folha de pagamento. (SINDUSCON-SP. *Encargos sociais – março/23*. [2023]. Disponível em: <https://sindusconsp.com.br/download/encargos-sociais-marco-2023-sem-desoneracao/>. Acesso em: 24 abr. 2023).

lado, o trabalhador terá como salário líquido, considerando-se apenas os tributos² por ele suportados, o montante de R\$ 3.436,57. Ou seja, há diferença de 222,19% entre o custo que o empregado representa para a empresa e o valor do salário líquido por ele percebido. Necessário lembrar que tal diferença torna-se substancialmente maior no caso de salários mais altos em razão da incidência progressiva do IRPF, sem limite da base de cálculo como ocorre no caso da contribuição previdenciária³.

Tal constatação explica, sobremaneira, a chamada fuga do direito do trabalho, da relação de emprego, uma vez que os encargos sociais mencionados decorrem da legislação protetiva laboral adotada pelo legislador brasileiro, o que não se discute. Essa fuga se dá principalmente no tocante à natureza das verbas pagas, visto que as verbas remuneratórias são a base de incidência dos encargos sociais.

Ao se recordar que tal base de cálculo é a mesma, praticamente, das contribuições previdenciárias, exsurge a relevância do tema no tocante ao custo das prestadoras de serviços com sua mão de obra.

Por outro lado, a pessoa física trabalhadora – como visto – também suporta seu quinhão da exação. Tributada pelo IRPF e pelo INSS, denominação leiga para as contribuições sociais previdenciárias, tem seu salário líquido reduzido, na média, em 25% em relação ao salário contratual.

Encontramos, assim, o fundamento econômico do chamado pejetismo: redução do custo empresarial com a mão de obra necessária para a consecução de suas atividades e aumento da renda líquida do trabalhador em razão da isenção de IRPF e da não incidência do INSS sobre os valores resultantes da distribuição de lucros pelas empresas.

Porém, como todo planejamento tributário, o pejetismo encontra seus limites na lei e nos vícios típicos dos negócios jurídicos, como a fraude e a simulação.

O enfrentamento desses limites é ponto fulcral deste trabalho.

Passemos a eles!

2. Pejetismo – aspectos trabalhistas e tributários

Nossa Constituição é minudente. Preceitua a Carta da República que a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, com expressa garantia para todos do livre exercício de qualquer atividade econômica. Assim está redigido o art. 170:

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

² Considerando o INSS pago pelo segurado empregado (tabela progressiva aplicada sobre o valor total da remuneração), e o IRPF descontado na fonte (tabela progressiva aplicada sobre o valor da remuneração após o desconto do INSS pago pelo trabalhador).

³ O limite máximo do salário de contribuição do segurado é, em abril de 2023, de R\$ 7.507,49.

[...]

Parágrafo único. *É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei*” (destacamos).

O preceito constitucional é claro em garantir que qualquer do povo pode exercer todo tipo de atividade econômica, encontrando, por óbvio, na lei, o limite desse exercício.

Dessa constatação, podemos inferir que é lícito ao profissional que presta serviços fazê-lo por meio de uma pessoa jurídica, uma vez que o exercício dessa atividade econômica não encontra óbice legal, tampouco a constituição de uma empresa com esse mister ofende a ordem jurídica.

Cediço que a conformação societária dessa pessoa jurídica é critério daquele que a constitui, existindo no ordenamento pátrio diversos modelos societários que se amoldam ao objetivo.

Constituída a pessoa jurídica, essa ficção passa a contar com a tutela do ordenamento jurídico, que empresta personalidade ficta a essa pessoa, que passa a ser objeto e sujeito de direito.

Não obstante, a prestação de serviços – atividade econômica cujo desiderato, em sua acepção clássica, é uma obrigação de fazer – por vezes também é realizada por uma pessoa física, por meio do seu trabalho, atividade também valorizada pelo mesmo comando constitucional acima mencionado.

Por muito tempo, a doutrina distinguiu, pelo atributo da personalidade, a prestação de serviços realizada pela pessoa jurídica daquela realizada pela pessoa física. Assim, quando o contratante precisava que tais serviços fossem prestados por determinada pessoa, era essa a contratada, em razão da característica única que é atributo típico do ser humano, do trabalhador. Se, por outro lado, a prestação do serviço se resumia a um objetivo determinado, um *facere* pretendido, a contratação de pessoa jurídica atendia a essa necessidade, vez que despidianda a característica de personalidade para a execução do objeto do contrato de prestação de serviços.

Se, por um lado, no âmbito dos contratos, tal diferenciação interessa somente às partes, causando pouco ou nenhum impacto a terceiros, por outro, no âmbito tributário, tal diferenciação é ponto fulcral, em razão do *quantum* da exação incidente sobre as duas formas de prestação de serviços, menos onerosa quando executada por pessoa jurídica.

O menor custo tributário, tanto para o contratante quanto para o prestador de serviços, como vimos acima, fomentou uma crescente transformação de pessoas físicas que prestavam serviços – trabalhadores, portanto – em empresas.

Em 2005, com o advento da Lei n. 11.196, a legislação tributária passou a explicitamente admitir tal fenômeno. Vejamos a redação do art. 129:

“Art. 129. *Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não,*

com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, *quando por esta realizada, se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil*” (destacamos).

Claríssima a disposição legal. Havendo prestação de serviços por meio de pessoa jurídica, mesmo que com atribuição de obrigações às pessoas físicas, e sendo esses serviços de natureza intelectual, assim compreendidos os científicos, os artísticos e os culturais, o tratamento fiscal e previdenciário deve ser aquele aplicável às pessoas jurídicas, exceto no caso de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, como consta das disposições do art. 50 do Código Civil brasileiro.

Não obstante o exposto, cediço recordar que a CLT impõe limite legal à prestação de serviços por pessoa jurídica. Tal limite se expressa exatamente na relação de emprego. Vejamos as disposições da Lei Trabalhista:

“Art. 2º – Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

[...]

Art. 3º – *Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.*

Parágrafo único – Não haverá distinções relativas à espécie de emprego e à condição de trabalhador, nem entre o trabalho intelectual, técnico e manual.

[...]

Art. 9º – *Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação*” (destacamos).

Patente o limite da prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica: a relação de emprego⁴.

Ao recordarmos as disposições do CTN, constantes não só do parágrafo único do art. 116, como também do inciso VII do art. 149, podemos asseverar que, encontrando a autoridade tributária as características da relação de emprego na contratação de prestação de serviços por pessoa jurídica, surge o direito do fisco de desconsiderar tal situação jurídica, vez que dissimuladora do contrato de trabalho, e constituir o crédito tributário decorrente da constatação do fato gerador verificado com o trabalho da pessoa física.

Dito de maneira diversa: para que haja o lançamento tributário por descon sideração da prestação de serviços por meio de pessoa jurídica, é ônus do fisco a comprovação da existência da relação de emprego entre a pessoa física que pres-

⁴ As considerações abaixo também constam, *mutatis mutandis*, do voto de nossa relatoria, e que restou condutor do Acórdão n. 2201-003.374 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

tou os serviços objeto da desconsideração da personalidade jurídica e o contratante desses serviços.

Ademais, é necessário recordar que o legislador, na reforma trabalhista de 2017, por meio da Lei n. 13.467, positivou a definição do trabalhador autônomo, que, em tudo e por tudo, se assemelha à pessoa jurídica unipessoal, modelo típico do pejetismo.

Recordemos a disposição celetista:

“Art. 442-B. *A contratação do autônomo, cumpridas por este todas as formalidades legais, com ou sem exclusividade, de forma contínua ou não, afasta a qualidade de empregado prevista no art. 3º desta Consolidação*” (destacamos).

Ao cotejarmos as disposições celetistas sobre o trabalhador empregado e o autônomo, resta claro que, se ao segundo é permitido adoção de um modelo produtivo sob a forma de pessoa jurídica, ao primeiro há vedação legal explícita.

Imperioso, portanto, evidenciarmos as características da relação de emprego e a importância dessa caracterização.

A doutrina trabalhista é assente em reconhecer o vínculo de emprego quando presentes, simultaneamente, as características da pessoalidade, da onerosidade, da habitualidade e da subordinação.

Confrontemos as disposições da melhor doutrina trabalhista com os ditames específicos da Lei n. 11.196/2005, com o objetivo de encontrarmos a exata diferenciação entre a relação de emprego e a prestação de serviços por pessoa física.

Em primeiro lugar, é necessário observar que a pessoalidade não é relevante na distinção em apreço. Tal afirmação se corrobora com a simples leitura do art. 129 da Lei n. 11.196, que explicitamente afasta a questão do caráter personalíssimo e da atribuição de obrigações às pessoas que compõem a sociedade prestadora de serviços.

Em segundo lugar, forçoso reconhecer que a habitualidade não apresenta relevância como fato distintivo entre a prestação de serviços por pessoa física ou jurídica, vez que, tanto numa como na outra, a habitualidade pode ou não estar presente. Nesse ponto, é necessário recordar que nas relações comerciais também se instaura uma relação de confiança, decorrente do conhecimento da excelência na prestação de serviços do fornecedor habitual. Em acréscimo, ressalte-se a disposição do art. 442-B da CLT, que expressamente prescinde da exclusividade e continuidade na caracterização do trabalho com autonomia.

A análise da onerosidade também não ajuda no traço distintivo. Cediço que, tanto no emprego quanto na mera relação comercial de prestação de serviços, o pagamento pelos serviços prestados está presente.

Logo, *o ponto fulcral da distinção é a subordinação*. Somente na relação de emprego o contratante, no caso, o empregador, subordina o prestador de serviços, no caso, o empregado.

Porém, não se pode, sob pena de ofensa ao direito, entender que qualquer forma de direção da prestação de serviços é a subordinação típica das normas trabalhistas.

Esta, a subordinação trabalhista, se apresenta em duas situações específicas.

A primeira se observa quando o empregador, no nosso caso, o contratante da prestação de serviços, conduz, ordena, determina a prestação de serviços. É a chamada subordinação subjetiva, em que o prestador de serviços, o trabalhador, recebe ordem específica sobre seu trabalho, assim entendida a determinação de como trabalhar, de como executar as tarefas a ele, trabalhador, atribuídas. É a subordinação típica, aquela presente no modelo fordista-taylorista de produção.

Modernamente, encontramos o segundo modelo de subordinação, erroneamente chamado por muitos de subordinação jurídica. Não se pode admitir tal denominação, quanto mais a afirmação de que essa subordinação decorre do contrato. Ora, qualquer contrato imputa direitos e deveres e, por certo, desses decorre subordinação jurídica, visto que derivada de um negócio jurídico que atribui obrigações.

Essa moderna subordinação é a chamada subordinação estrutural, nos dizeres de Maurício Godinho Delgado. É a subordinação consubstanciada pela inserção do trabalhador no modelo organizacional do empregador, na relação institucional representada pelo fluxo de informações e de prestação de serviços constante do negócio da empresa contratante desses serviços.

Importante destacar que é por meio da subordinação estrutural que o empregador, o tomador de serviços que subordina o prestador, garante seu padrão de qualidade, uma vez que controla todo o fluxo da prestação dos serviços necessários à consecução do desiderato constante de seu objeto social, ou seja, é por meio de um modelo de organização que há o padrão de qualidade necessário e o controle das atividades e informações imprescindíveis para a prestação final dos serviços, para a elaboração do produto, para a venda da mercadoria que é o fim da atividade econômica pretendida pelo contratante dos serviços, pelo empregador.

E mais, a subordinação estrutural, a inserção do trabalhador no modelo organizacional deixa vestígios, consta do fluxo organizacional, do processo produtivo, do plano de cargos e salários da empresa, plano funcional desta.

3. Limites do pejetismo

Firmes nos conceitos aplicados aos serviços prestados por pessoa jurídica, mesmo que de maneira personalíssima, e assentes na possibilidade da assunção de tal forma pela legislação aplicável, analisemos aqui os limites de tal planejamento tributário.

Nosso esforço teórico bem o delimitou: *não se pode pejetizar os trabalhadores que se encontram em uma relação de emprego com o tomador de serviços!*

Reitere-se: a relação de emprego prevalece sobre a contratação de pessoa física que trabalhe com as características típicas do vínculo empregatício, logo sua caracterização é imprescindível!

Recordamos que o art. 129 da Lei n. 11.196/2005 é norma de conteúdo tributário explícito, uma vez que determina que seus efeitos devem ocorrer para fins fiscais e tributários.

Ora, tal comando não permite outra interpretação senão a de que cabe ao auditor fiscal da Receita Federal do Brasil, verificando a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços, mesmo que em caráter personalíssimo, atribuir efeitos tributários típicos da relação entre pessoas jurídicas.

Norma cogente, cumprimento obrigatório, uma vez que a atividade fiscal é plenamente vinculada.

Logo, só pode afastar tal comando legal, atentem-se, só é permitido ao fisco afastar o conteúdo de norma tributária se outra norma cogente assim o determinar.

E mais, tal afastamento deve se dar nos exatos limites da norma excepcionaladora da conduta da autoridade tributária, isto é, devem existir todos os pressupostos contidos na norma de exceção para que o auditor fiscal deixe de aplicar a norma geral.

Assim sendo, o comando do art. 129 – a permissão explícita do pejetismo, quanto mais em questões fiscais – exige que sua inobservância, pela autoridade lançadora, deva ser pautada nos requisitos da norma excepcionaladora, no caso no art. 9º da CLT, que, como visto alhures, expressamente determina a nulidade dos atos que impeçam, desvirtuem ou fraudem os preceitos contidos na Consolidação das Leis Trabalhistas.

Não obstante tal constatação, é forçoso lembrar que não consta das competências do auditor fiscal da Receita Federal do Brasil afirmar a existência de uma relação de emprego, constituir o vínculo, ou mesmo aplicar os preceitos celetistas.

Porém, impende dizer que resta competência ao auditor fiscal para aplicar os efeitos tributários da constatação comprovada da existência da relação de emprego⁵.

Ademais, para fazer uso da norma excepcionaladora, cogente, como visto, é necessário que a norma tributária também, em conjunto, o ampare.

Encontramos tal possibilidade no CTN, explicitamente no parágrafo único do art. 116, combinado com o art. 149, VII.

Assim, a digressão acima permite asseverarmos que, quando a autoridade fiscalizadora verificar a existência de relação de emprego entre pessoa física prestadora de serviços, mesmo que constituída como jurídica, e seu contratante, ela deve comprovar a existência de tal relação e, com base na legislação acima men-

⁵ Art. 33 da Lei n. 8.212/1991, combinado com o art. 229, § 2º, do Decreto n. 3.048/1999.

cionada, afastar a aplicação das disposições do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, e aplicar a tributação típica da contratação de segurado empregado.

Em conclusão, o auditor fiscal da Receita Federal do Brasil só pode constituir crédito tributário sobre serviços prestados por pessoa jurídica quando, comprovadamente, constatar que tais serviços são prestados sob uma relação de emprego entre a pessoa física e a pessoa jurídica contratante.

Tal comprovação exige a demonstração da existência de pessoalidade, habitualidade, onerosidade e subordinação, sendo imperioso que esta última esteja amplamente demonstrada, comprovada por documentos hábeis e idôneos, de tal maneira que reste límpido o uso de dissimulação na contratação da pessoa jurídica prestadora.

4. Conclusão

Inegável que a Carta da República acata como fundamentos da ordem econômica o trabalho e a livre iniciativa. Tal comando deve ser entendido em seu viés ampliativo, sobretudo ao considerar as disposições do parágrafo único de seu art. 170.

Com o advento da Lei n. 11.196/2005, em especial de seu art. 129, fica patente que a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviço, mesmo que personalíssimo, deve ter tratamento tributário típico do relacionamento entre contratantes de personalidade jurídica.

As constatações acima denotam a possibilidade legal de escolha, por parte dos contratantes, sempre contribuintes, de pessoa física ou jurídica para lhe prestar serviços, restando óbvio, em face da legislação tributária de regência, o menor custo tributário quando se opta pelo segundo tipo de pessoa, a jurídica.

Por seu turno, o prestador, ao analisar as possibilidades de como exercer a prestação de serviços que atrai, também constata o menor custo tributário se optar pela vestimenta jurídica para realizar tal objeto.

Por óbvio que nos encontramos diante do famoso, e muito estudado, planejamento tributário.

Temos uma definição singela de tal conceito: planejamento tributário é uma escolha, por vezes a menos onerosa, entre as várias possibilidades legais, de se cumprir a obrigação tributária.

Nesse sentir, como dizemos sempre, planejamento tributário é sempre lícito, visto que o cumprimento da obrigação tributária sempre encontra seus contornos em lei, o que, forçosamente, torna lícita a observância na consecução da obrigação tributária.

Qual o limite, dentro dessas considerações, do planejamento tributário?

Ora, diante da nossa concepção de planejamento tributário, de escolha entre possibilidades jurídicas, os limites se definem dentro dos negócios jurídicos válidos, assim entendidos aqueles constantes do ordenamento e que não ostentem os vícios típicos dos negócios jurídicos, no nosso caso, fraude e simulação.

Não é outro o entendimento do Supremo Tribunal Federal. No julgamento da ADI n. 2.446, o Pretório Excelso, por maioria de votos, declarou a validade do parágrafo único do art. 116 do CTN por reconhecer que, embora carente de regulamentação, cabe à autoridade fiscal desconsiderar atos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

Por outro lado, na ADC n. 66, o STF reconheceu a constitucionalidade do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, ao afirmar que a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa conjugam-se para fundamentar a ordem econômica, pelo que são elementos indissociáveis. Nesse sentido, é necessário assegurar-se “ampla liberdade às empresas para definir suas escolhas organizacionais e os modelos de negócios com vistas a assegurar sua competitividade e subsistência”⁶.

Ao tratar dos limites da liberdade empresarial, a Ministra Cármem Lúcia, relatora da ADC n. 66, explicita:

“13. Sob essa mesma perspectiva de densificação da liberdade de organização da atividade econômica empresarial, dotando-a da flexibilidade e da adequação atualmente exigidas, e da necessária compatibilização com os valores sociais do trabalho, há de se concluir que a norma objeto desta ação não apresenta vício de inconstitucionalidade. Compatibiliza-se a norma com a normatividade constitucional que abriga a liberdade de iniciativa como fundamento da República.

14. Tanto não induz, entretanto, a que a opção pela contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços intelectuais descrita no art. 129 da Lei n. 11.196/2005 não se sujeite à avaliação de legalidade e regularidade pela Administração ou pelo Poder Judiciário quando acionado, por inexistirem no ordenamento constitucional garantias ou direitos absolutos.

[...]

15. Eventual conduta de maquiagem de contrato – como ocorre em qualquer caso – não possa ser objeto de questionamento judicial. Entretanto, a regra jurídica válida do modelo de estabelecimento de vínculo jurídico estabelecido entre prestador e tomador de serviços deve pautar-se pela mínima interferência na liberdade econômica constitucionalmente assegurada e revestir-se de grau de certeza para assegurar o equilíbrio nas relações econômicas e empresariais” (destacamos).

Cediço que os contornos máximos da pejetização se encontram na relação de emprego. Não se pode pejetizar o trabalhador que labore com pessoalidade, habitualidade, de forma onerosa e, principalmente, mediante subordinação.

Esse trabalhador se encontra sob o manto protetivo do art. 7º da Carta Magna, normatizado pela CLT, que explicitamente anula de pleno direito qualquer

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 66/DF. Voto da Rel. Min. Cármem Lúcia, j. 21.12.2020, *DJe* 07.01.2021, p. 19 do acórdão. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755365380>. Acesso em: 5 maio 2023.

tentativa de obstar a aplicação de seus preceitos quando, e somente quando, se encontrem, comprovadamente, presentes as características da relação empregatícia.

Soube bem o legislador compatibilizar os pilares da ordem econômica do país.

A Flexibilização da Legalidade na Jurisprudência Atual do Supremo Tribunal Federal e os seus Efeitos para o Planejamento Tributário

Martha Leão

Professora da Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie e do Mestrado Profissional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Doutora e Mestre em Direito Tributário pela USP. Mestre em Teoria do Direito e Democracia Constitucional pelo Instituto Tarello per la Filosofia del Diritto/Università Degli Studi di Genova.

“A legalidade tributária material, posta na Constituição como garantia de direitos fundamentais e limitação ao poder de tributar, quando não funciona como instrumento eficaz para assegurar significados portadores de univocidade, máximas especificidades e precisão, necessária explicitude e plena resistência, simplesmente não funciona nem como garantia de direitos fundamentais nem como limitação ao poder de tributar.” (ÁVILA, Humberto)¹

“In summary, it is exactly a rule’s rigidity, even in the face of applications that would ill serve its purpose, that renders it a rule. This rigidity derives from the language of the rule’s formulation, which prevents the contemplation of every fact and principle relevant to a particular application of the rule. To be formalistic in Llewellyn’s sense is to be governed by the rigidity of a rule’s formulation; yet, this governance by rigidity is central to the constraint of regulative rules. Formalism in this sense is therefore indistinguishable from ‘rulism’, for what makes a regulative rule a rule, and what distinguishes it from a reason, is precisely the unwillingness to pierce the generalization even in cases in which the generalization appears to the decisionmaker to be inapposite. A rule’s acontextual rigidity is what makes it a rule”. (SCHAUER, Frederik)²

Introdução

Em 10 de dezembro de 2020, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal julgou o Tema de Repercussão Geral n. 939 e fixou a seguinte tese: “É constitu-

¹ ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material*. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022, p. 106.

² Em tradução livre: “Em suma, é exatamente a rigidez de uma regra, mesmo diante de aplicações que não serviriam ao seu propósito, que a torna uma regra. Essa rigidez deriva da linguagem da formulação da regra, o que impede a contemplação de todos os fatos e princípios relevantes para sua aplicação particular. Ser formalista no sentido de Llewellyn é ser governado pela rigidez da formulação de uma regra; ainda assim, essa governança pela rigidez é central para a restrição das regras reguladoras. O formalismo, nesse sentido, é portanto, indistinguível de ‘regrismo’, pois o que torna uma regra reguladora uma regra, e o que a distingue de uma razão, é justamente a relutância em furar a generalização mesmo nos casos em que a generalização se apresenta ao decisor como inoportuna. A rigidez acontextual de uma regra é o que a torna uma regra.” (SCHAUER, Frederick. Formalism. *The Yale Law Journal* vol. 97, n. 4 (Mar., 1988), p. 509-548 (535)).

cional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal.”³ Referido julgamento pode ser analisado de maneira conjunta ainda com outras decisões recentes do Supremo Tribunal Federal que têm defendido, de maneira ora direta ora indireta, a flexibilização da legalidade tributária, tida como originalmente estrita ou fechada, para substituir referida noção, denominada pelas decisões de *tradicional*, por uma “legalidade suficiente”⁴.

A discussão acerca da “flexibilização da legalidade” ou da “deslegalização” do Direito Tributário é fruto de uma tendência defendida por parte da doutrina a partir da compreensão de que a sociedade moderna levaria necessariamente à mitigação deste princípio⁵. No Direito Público, essa tendência também ganhou nomenclaturas diferentes e é tratada como uma visão neopositivista da legalidade, que seria resultado de um sistema constitucional “tendencialmente principialista”. Fala-se, nesse sentido, em um bloco de legalidade, que incorporaria princípios, objetivos e valores constitucionais, e se atribui a esta nova formulação o nome de “princípio da juridicidade” ou da “legalidade em sentido amplo”⁶. Desse modo, a jurisprudência atual sobre legalidade tributária nada é mais do que um reflexo dessa postura doutrinária, que agora encontra amparo também em parte das decisões do Supremo Tribunal Federal. Vale dizer que, desde a publicação desse último acórdão, o tema vem sendo objeto de uma série de trabalhos, tanto críticos quanto elogiosos, relativamente ao seu conteúdo⁷.

³ BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 1.043.313, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.10.2020.

⁴ A título exemplificativo: BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 343.446, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 20.03.2003; BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 704.292, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 19.10.2016; BRASIL, STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.697, Tribunal Pleno, Rel. Min. Edson Fachin, j. 06.10.2016.

⁵ A título exemplificativo: BIANCO, João Francisco. Segurança jurídica e o princípio da legalidade no direito tributário. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 19. São Paulo: Dialética, 2005, p. 16-23 (22); ROCHA, Sergio André. A deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo: segurança jurídica, legalidade, conceitos indeterminados, tipicidade e liberdade de conformação da Administração Pública. In: ROCHA, Sergio André; RIBEIRO, Ricardo Lodi (coord.). *Legalidade e tipicidade no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 220-264 (230).

⁶ ARAGÃO, Alexandre dos Santos. A concepção pós-positivista do princípio da legalidade. *Revista de Direito Administrativo* vol. 236. Rio de Janeiro, abr./jun. 2004, p. 51-64 (61-62); SARMENTO, Daniel. Interesses públicos vs. interesses privados na perspectiva da teoria e da filosofia constitucional. In: SARMENTO, Daniel (org.). *Interesses públicos versus Interesses privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p.23-117 (102).

⁷ Nesse sentido, vide: ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material*. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022; SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. *Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a óptica do RE n. 1.043.313*

O presente trabalho, contudo, não tem como objeto criticar diretamente essa nova interpretação mais fluida sobre a legalidade tributária defendida pela jurisprudência recente da Corte Constitucional, mas sim analisar os efeitos dessa postura sobre o conteúdo material da legalidade tributária para as discussões sobre planejamento tributário. É dizer, o objeto deste artigo é exatamente examinar se essa nova interpretação acerca de uma legalidade meramente suficiente implica efeitos para fins de determinação do próprio espaço de liberdade para atuação do contribuinte na busca da economia tributária. É o que se passa a examinar.

1. A flexibilização da legalidade na jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal

Conforme mencionado, a fixação da tese no Tema de Repercussão Geral n. 939 é paradigmática sobre a nova postura adotada pelo Tribunal na interpretação da legalidade tributária. Naquele caso, discutia-se a constitucionalidade do Decreto n. 8.246/2015, que fixou as alíquotas da Contribuição ao PIS e da Cofins incidentes sobre receitas financeiras em 0,65% e 4%, revogando o Decreto n. 5.442/2005, que determinava a alíquota zero para ambas as contribuições. Ambos os Decretos encontrariam fundamento legal no disposto no art. 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004, que autorizava o Poder Executivo a reduzir e restabelecer as alíquotas das contribuições sociais dentro de um teto ali fixado.

Em apertada síntese, portanto, examinava-se nesse processo se o Decreto n. 8.246/2015 seria compatível com a legalidade tributária prescrita pela Constituição, no sentido de que seria vedado aos Entes Federados, “instituir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (art. 150, inciso I). A resposta fornecida ao Tribunal, por 10 votos a 1, vencido apenas o Ministro Marco Aurélio, foi *negativa*. Ou seja, decidiu o Tribunal que o Decreto, nada obstante tivesse definido uma carga tributária maior para os contribuintes daquelas exações, o teria feito em conformidade com o que foi reconstruído como uma exigência de “legalidade suficiente”, tendo em vista a superação do que foi denominado pelo acórdão como “legalidade estrita ou fechada” defendida “pela doutrina clássica”⁸. Nesse sentido, destaca-se trecho do voto proferido:

“Acerca da legalidade tributária, é certo que, tradicionalmente, o Tribunal vinha pautando seu entendimento no sentido de que ela seria estrita ou fechada. Entendia-se, em síntese, que o legislador deveria dispor, em toda extensão e profundidade, sobre todos os elementos da regra matriz de incidência tributária. Nesse sentido, não se permitia que a lei dialogasse com o regulamento para tratar des-

e da ADI n. 5.277. São Paulo: IBDT, 2021; HALPERIN, Eduardo Kowarick. Três observações sobre a legalidade tributária”. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 47. São Paulo: IBDT, 2021, p. 525-553.

⁸ BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 1.043.313, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.10.2020, p. 10-11 do acórdão.

ses aspectos tributários. [...] Essa orientação, aliás, sempre foi defendida pela doutrina mais clássica, como a capitaneada por Alberto Xavier.

No exame do RE nº 343.446/SC, o Supremo Tribunal Federal sinalizou uma ruptura desse dogma, apontando, nas palavras de Marco Aurélio Greco, que a ‘exigência constitucional [...] é de uma legalidade suficiente e não de uma legalidade estrita’ [*Planejamento Tributário*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. P. 147].⁹

Desse modo, o voto do Ministro Relator Dias Toffoli apoia-se em outras decisões do Tribunal, para defender que já haveria na jurisprudência da Corte uma “clara tendência de oferecer uma alternativa teórica à corrente formalista da legalidade estrita e em desfazer o dogma de que a segurança jurídica do contribuinte seria garantida pela tipicidade tributária fechada”¹⁰ para afastar a assunção de “um modelo de legalismo datado na evolução histórico-filosófica das ideais tributárias brasileiras”¹¹.

A partir dessas premissas, o Ministro Dias Toffoli passa a argumentar pela existência de uma nova legalidade, tida como “legalidade suficiente”, no sentido de que a “lei deve prever com suficiente determinação o mínimo de regulação material (critérios, diretrizes e limites) dentro do qual se moverão as normas infralegais”¹². E, a partir dessa orientação, concluiu pela inexistência de violação à disposição constitucional, considerando que haveria um parâmetro fixado pela própria lei para a alíquota máxima das contribuições e que haveria no caso uma função extrafiscal no restabelecimento dessas alíquotas, “função essa que se liga, ao cabo, à otimização do princípio da solidariedade, norteador da seguridade social”¹³.

Essa orientação foi seguida pelos demais Ministros integrantes da Corte, exceto pelo Ministro Marco Aurélio. Em suma, entendeu o Ministro, de modo vencido, que “a alíquota e a base de cálculo são elementos essenciais do tributo gênero, compreendidas as contribuições. Se são elementos básicos, devem estar previstos em lei emanada do Congresso Nacional”. Logo, o Decreto examinado usurpou a competência do Congresso. Nesse sentido, sua posição: “a usurpação, muito menos, está agasalhada, está referendada pela Lei das leis, que a todos indistintamente submete, inclusive ao guardião dela, o Supremo.”¹⁴

⁹ BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 1.043.313, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.10.2020, p. 10-11.

¹⁰ BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 1.043.313, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.10.2020, p. 12 do acórdão.

¹¹ BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 1.043.313, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.10.2020, p. 12.

¹² BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 1.043.313, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.10.2020, p. 15 do acórdão.

¹³ BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 1.043.313, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.10.2020, p. 20.

¹⁴ BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 1.043.313, Tribunal Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.10.2020, p. 67-68.

Essas considerações, conquanto breves, são suficientes a demonstrar a perspectiva adotada pela maioria do Tribunal relativamente à interpretação a ser conferida à legalidade, estabelencendo-se assim, como paradigma do controle de constitucionalidade, uma exigência baseada tão somente na legalidade tida como *suficiente*, isto é, na ideia de que o conteúdo material exigido pela legalidade tributária seria apenas a fixação de parâmetros ou *standards*, sem a exigência de que a própria lei estabeleça, de modo definitivo, os elementos essenciais da obrigação tributária (*o que pagar, a quem pagar, quem deve pagar, onde pagar, quanto pagar e quando pagar*).

2. A mitigação da garantia por meio da definição de uma “legalidade suficiente”

A nova postura adotada pelo Supremo Tribunal Federal relativamente ao conteúdo da legalidade tributária, para os fins deste trabalho, pode ser reconstruída com base em três argumentos: primeiro, na adoção do entendimento de que deveria ser reconhecido um espaço de discricionariedade técnica para os regulamentos do Poder Executivo para permitir a conformação da hipótese de incidência, servindo a lei apenas como parâmetro/diretriz; segundo, na defesa de um ceticismo interpretativo, decorrente da adoção da premissa de que como a linguagem teria problemas de equivocidade, então necessariamente não se poderia falar em uma legalidade estrita, mas tão somente suficiente; e, terceiro, na argumentação de que para cumprir com a finalidade da lei tributária no “mundo moderno” seria necessário adotar uma interpretação mais flexível relativamente à exigência de legalidade, no sentido de menos aderente ao sentido preliminar do texto e mais adaptável às mudanças do mundo. Cada um desses argumentos merece análise pormenorizada.

Em primeiro lugar, a argumentação pela “legalidade suficiente” passa pela adoção da premissa de que seria necessário reconhecer a incapacidade técnica do legislador de definir determinadas questões de modo geral por meio da lei, cabendo esta competência ao Poder Executivo no exercício do poder regulamentar. A fundamentação usada para tanto é dupla: de um lado, faltaria competência técnica do Poder Legislativo para lidar com essas questões; e, de outro, caberia ao Poder Executivo ocupar-se de fatos concretos e da aferição de dados necessários ao exercício dessa competência, o que importaria o reconhecimento de que bastaria a lei tributária, nessas situações, indicar parâmetros para serem utilizados pelo Regulamento na própria determinação das características essenciais da obrigação tributária. Esse entendimento, aliás, é fruto de entendimento jurisprudencial mais antigo, decorrente do precedente firmado no caso da delegação da lei ao decreto para a fixação das atividades tidas como de risco leve, médio ou grave para fins de incidência da Contribuição ao Seguro de Acidente de Trabalho –

SAT, tendo em vista o entendimento de que essa complementação teria viés técnico, sendo de competência do Poder Executivo¹⁵.

Em que pese esse aspecto não seja central ao tema ora em debate, vale apontar que mesmo esse entendimento é digno de críticas. Isso porque, tanto no caso do Seguro de Acidente do Trabalho – SAT, como no caso das contribuições sociais incidentes sobre as receitas financeiras, a lei não estabeleceu critérios para a determinação das alíquotas, utilizando-se de *standards* demasiadamente genéricos e vagos, deixando ao Poder Executivo uma margem muito intensa e extensa para definir a obrigação tributária, o que gera os problemas que a legalidade tributária tem a intenção de evitar, quais sejam, a falta de compreensão do conteúdo normativo, inadequação da autonomia e independência no exercício regular de direitos fundamentais, transferência da competência para editar normas gerais e abstratas do Poder Legislativo ao Executivo e arbitrariedade e subjetividade na definição de elementos essenciais para a compreensão do conteúdo da regra tributária¹⁶. Com isso se quer dizer que, mesmo em matérias complexas e técnicas, a delegação não poderia ser analisada apenas em termos de discricionariedade técnica, mas sim à luz da democracia, da separação dos poderes e da arbitrariedade, sendo fundamental apontar que é equivocada tanto a premissa de que faltaria ao Congresso Nacional condições de analisar questões técnicas e complexas, pois dispõe de mecanismos diversos para formar comissões técnicas e pode até lançar mão de consultas públicas, como também a de que os regulamentos teriam competência para tratar de aferição de dados e decisões concretas, tendo em vista que os regulamentos, assim como as leis, se revestem de generalidade e abstração, enfrentando as mesmas limitações da linguagem presentes nas leis¹⁷.

Em segundo lugar, a nova postura adotada relativamente à interpretação da legalidade tributária parte de uma postura cética da interpretação. Com efeito, a crítica dirigida à exigência de legalidade estrita decorre, por vezes, da indicação de que a linguagem não poderia ser totalmente determinada em todos os seus aspectos e para todas as situações, *logo* não se poderia exigir uma lei que, ela própria, defina todos os aspectos da obrigação tributária. Noutro dizer, quem sustenta que a legalidade tributária imporia ao legislador o dever de determinação máxima das hipóteses de incidência e das consequências das regras de tributação

¹⁵ BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 343.446, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 20.03.2003. Mais recentemente, o tema foi analisado novamente sob o prisma da fixação de alíquota da contribuição ao SAT a partir de parâmetros estabelecidos por regulamentação do Conselho Nacional de Previdência Social, tendo sido fixada a seguinte tese de repercussão geral no Tema n. 554: “O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88).” (BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 677.725, Tribunal Pleno, Rel. Min. Luiz Fux, j. 11.11.2021).

¹⁶ ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material*. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022, p. 87.

¹⁷ ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material*. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022, p. 87-88.

defenderia o impossível¹⁸. O tema foi objeto de recente trabalho publicado por Ávila, no qual destaca a existência de criação de controvérsia apenas aparente nesse debate, tendo em vista o fato de que o termo “determinação” nessa argumentação é empregado com equivocidade, ou seja, com mais de um sentido: quando se afirma que a determinação máxima é impossível se está fazendo referência à determinação máxima do plano *do ser*, isto é, ao fato de que é empiricamente impossível determinar tudo por meio da linguagem natural porquanto sempre poderá surgir uma situação não previamente imaginada por quem cunha uma definição; contudo, quando se faz alusão à determinação máxima no plano do Direito (do *dever ser*), isto é, à obrigação de o legislador determinar hipóteses e as consequências aplicáveis a estas hipóteses, está se fazendo referência ao plano das condutas possíveis ali definidas como obrigatórias, permitidas ou proibidas. Ou seja, o dever de determinação imposto ao legislador tem por objeto aquilo que é possível fazer, não aquilo que é impossível realizar: o que significa dizer que a determinação exigida não é de tudo, mas apenas daquilo que é relevante para o cumprimento da obrigação tributária com vistas a eliminar ou diminuir a vagueza efetiva por meio da linguagem jurídica¹⁹.

A desconsideração desse equívoco, portanto, passa exatamente pela adoção da premissa de que da equivocidade natural da linguagem (e da possível dificuldade de definir o sentido de um termo), decorreria a conclusão de que haveria liberdade total para a definição do sentido. Ao adotar uma postura cética da interpretação, no sentido de que o intérprete e o aplicador, diante da complexidade da realidade e das dificuldades inerentes à linguagem, estariam livres para determinar uma interpretação que vai além do sentido preliminar do texto (e, portanto, *cria um sentido novo*), afasta-se da legalidade em seu sentido de vinculação ao texto e se aceita um grau de discricionariedade maior por parte do intérprete/aplicador da norma²⁰.

E, em terceiro lugar, e vinculado ao argumento anterior, a defesa da “legalidade suficiente” ainda se baseia na argumentação de que para cumprir com a finalidade da lei tributária no “mundo moderno” seria necessário adotar uma interpretação mais flexível relativamente à exigência de legalidade, no sentido de menos aderente ao sentido preliminar do texto. Não por acaso, a citação utilizada pelo voto proferido no Supremo Tribunal Federal é de Greco, em trabalho no qual sustenta de maneira bastante categórica e explícita que o controle de legalidade tributária deveria ceder lugar a um controle de *legitimidade tributária*, no

¹⁸ ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material*. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022, p. 17.

¹⁹ ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material*. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022, p. 17-18.

²⁰ Sobre o tema, vide: LEÃO, Martha. Da fábula à realidade: o planejamento tributário e o papel da capacidade contributiva e da legalidade neste debate. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 45. São Paulo: IBDT, 2020, p. 322-339.

sentido de reconhecer que o conteúdo a ser atribuído à norma tributária não se limitaria apenas ao sentido preliminar do texto da lei, devendo alcançar, além das situações ali expressamente determinadas, também aquelas que, embora não previstas na lei tributária, resultassem da aplicação positiva da capacidade contributiva. Nesse sentido, os seguintes trechos da sua obra:

“[...] Tal como formulado o dispositivo, o princípio dirige-se também para o aplicador, e no processo de interpretação servirá de critério iluminador do alcance concreto que a lei posta apresenta. Desta ótica, se existe capacidade contributiva captada pela lei tributária, ela tem de ser alcançada até onde for detectada; ou seja, o princípio funciona como um vetor do alcance da legislação. Em outras palavras, a lei tributária alcança o que obviamente prevê, mas não apenas isto; alcança também, aquilo que resulta da sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva.

[...] Em outras palavras, a lei alcança o que obviamente prevê, mas não apenas isto; alcança, também, aquilo que resulta da sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva. Trata-se de interpretar a lei não apenas à luz do desenho formal, não apenas da legalidade formal, mas examinar o ordenamento positivo e a realidade concreta irrigados com a ideia de capacidade contributiva.”²¹

Verifica-se assim a adoção de uma noção de que a interpretação a ser conferida à legalidade tributária deveria refletir a possibilidade de adaptação, pelo intérprete e aplicador, da norma aos fatos visando a uma finalidade específica: a de conceder a maior eficácia à capacidade contributiva, ou seja, a de possibilitar que a interpretação a ser conferida à lei tributária seja flexível no sentido de permitir seu ágil acompanhamento e captação das manifestações de riqueza. Nessa linha, não se poderia falar em uma exigência de que a lei tributária possua uma interpretação estrita, no sentido de exigir a sua completude e sua capacidade de entrincheirar todas as razões para a aplicação da consequência ali prevista, porquanto esta interpretação não permitiria essa fluidez e capacidade de adaptação, daí a conclusão não mais por uma legalidade estrita e sim por uma legalidade suficiente.

A partir da adoção desses argumentos, portanto, o Supremo Tribunal Federal caminha na direção de uma flexibilização da legalidade, esvaziando parte de seu conteúdo protetivo ao lhe conceder um conteúdo menor do que aquele que normalmente lhe é atribuído pela maioria da doutrina e inclusive pela jurisprudência anterior da própria Corte. É dizer, a legalidade é a norma instrumental que assegura aos cidadãos que a sua liberdade só poderá ser restringida por meio de uma forma predeterminada em um instrumento normativo produzido por intermédio de representação política e de aplicação geral (a lei), que garantirá o

²¹ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 345.

tratamento igualitário de todos que se encontrarem em situação equivalente. A função atribuída pela Constituição à legalidade é exatamente a de servir de instrumento ou modo por meio do qual a tributação pode ser efetivada, tendo sido atribuída à legalidade duas funções eficaciais: (i) *função garantista*, de assegurar e proteger o contribuinte contra o arbítrio do Estado na cobrança de tributos; e (ii) *função instrumental*, de assegurar a realização de outros princípios que são a ela vinculados (Estado de Direito, segurança jurídica, princípio democrático, liberdade e igualdade)²².

Nada obstante essa determinação constitucional, a adoção apenas de uma *legalidade suficiente* pela Corte Constitucional afeta diretamente essas funções, criando consequências relevantes para o Direito Tributário como um todo, por relativizar a exigência de determinação de hipóteses de incidência e de consequências de regras gerais e abstratas que instituem ou aumentem tributos, exigência esta cujos propósitos são, de um lado, permitir ao contribuinte exercer seus direitos fundamentais de dignidade, de liberdade e de igualdade, traçando, com autonomia e independência, linhas de ação lastreadas nas mencionadas hipóteses e consequências, e, de outro, proporcionar-lhes condições de cumprir com sua obrigação de pagar prestações pecuniárias que não constituam sanção de ato ilícito, franqueando-lhe acessar e compreender as necessárias informações sobre *o que, onde, quando, a quem, e quanto pagar*²³. Essa postura, portanto, afeta toda a estrutura do Direito Tributário, sendo pertinente ao presente trabalho o exame mais minucioso dos seus efeitos para o tema do planejamento tributário.

3. Os efeitos disso para o planejamento tributário

Embora se pudesse endereçar uma série de críticas aos argumentos utilizados pelo Supremo Tribunal Federal para a relativização da legalidade e a defesa tão somente de uma *legalidade suficiente*, neste trabalho interessa mais de perto o exame da consequência dessa interpretação para o planejamento tributário. Duas são as consequências principais a serem analisadas: a primeira, a complacência com a adoção de critérios caracterizados por vagueza multidimensional ou vagueza socialmente típica decorrente do abrandamento da exigência de uma determinação, na própria lei, dos aspectos relativos à obrigação tributária e, a segunda, a indulgência da jurisprudência com técnicas argumentativas diversas (como analogia, interpretação extensiva e interpretação econômica) que permitem, mesmo diante de um dispositivo legal devidamente determinado, a construção de uma norma que vai além do sentido preliminar do texto utilizado para cobrir situações outras, que, embora não previstas, se justificariam pela consideração acerca de

²² LEÃO, Martha. *O direito fundamental de economizar tributos*. 2. ed. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2023, p. 322-323.

²³ ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material*. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022, p. 42.

outros princípios, como a capacidade contributiva, a igualdade e a solidariedade. Senão, vejamos.

Em primeiro lugar, o aceite apenas por uma legalidade suficiente implica consequências diretas para o julgamento de casos relativos a operações visando a economia tributária porque, em muitas dessas situações, verifica-se a utilização de regras, explícitas ou implícitas, no sentido de que a tributação deveria se pautar pelo comportamento *normal*, *razoável* ou *adequado* do contribuinte enquanto agente econômico. Esse tipo de expressão inclusive é utilizado em normas gerais antiabuso verificadas em outros sistemas. Exemplo disso é a legislação alemã, que prevê nos arts. 41 e 42 da Ordenação Tributária os institutos da simulação e do abuso de forma para o Direito Tributário alemão. Segundo o art. 42, considerado a norma geral antiabuso deste sistema, a lei tributária não pode ser fraudada por meio do abuso de formas que se revela a partir da utilização da *forma inadequada* para o alcance de determinado resultado²⁴. Dispositivos similares são verificados em Portugal, na Itália e na Espanha²⁵.

Esses termos, porém, são caracterizados pela vagueza. O termo *razoável*, por exemplo, comporta vagueza multidimensional, pois há dúvida quanto à aplicação do seu significado a casos-limite, em razão da falta de clareza sobre quais dimensões de seu significado devem ser satisfeitas e como e em que medida devem ser sopesadas entre si²⁶. Assim, destaca Ávila que a expressão *atividade econômica irrazoável* exprimiria um significado combinatoriamente vago, por suscitar dúvida com relação ao tipo de atividade que poderia ser qualificado como irrazoável, em razão do caráter sensitivo do referido significado: o que é uma atividade econômica irrazoável? Quem estipularia as propriedades a serem consideradas para a presença de tal significado: o próprio destinatário, a autoridade fazendária ou o julgador? Quais seriam os critérios intersubjetivamente controláveis e universalizáveis para definir a expressão? Evidente que a falta de determinação sobre essas

²⁴ “§ 41 – Negócios Jurídicos Ineficazes. 1) [...] 2) São irrelevantes para os fins da tributação os negócios e atos simulados. Se por meio de um negócio simulado encobre outro negócio, leva-se em conta para fins de tributação o negócio encoberto.”

“§ 42 – Abuso de formas Jurídicas. A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido a forma econômica adequada.”

²⁵ Sobre o tema, vide: SEER, Roman. National Report: Germany. In: MEUSSEN, Gerard (ed.). The burden of proof in tax law. *EATLP International Tax Series* vol. 10. Uppsala: EATLP, 2013, p. 127-139; DRÜEN, Klaus-Dieter; DRISSEN, Daniel. Burden of proof and anti-abuse provisions. In: MEUSSEN, Gerard (ed.). The burden of proof in tax law. *EATLP International Tax Series* vol. 10. Uppsala: EATLP, 2013, p. 27-34 (Direito alemão); LEÓN, Maria Rodríguez-Bereijo. National Report: Spain. In: MEUSSEN, Gerard (ed.). The burden of proof in tax law. *EATLP International Tax Series* vol. 10. Uppsala: EATLP, 2013, p. 225-248 (Direito espanhol) e CONTRINO, Angelo. La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta. *Diritto e pratica tributaria* vol. LXXXVII, n. 4. Milano: Cedam, jul./2016, p. 1407-1432 (Direito italiano).

²⁶ ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação do direito*. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022, p. 45.

questões impediria o contribuinte de exercer plenamente sua autonomia com amparo na lei, afetando-lhe a capacidade de saber ao certo sobre o que deveria pagar e quando surgiria sua obrigação de pagar o referido tributo²⁷. É preciso ainda destacar que o significado de razoável remete a uma valoração da conduta, pois seu emprego não exige apenas a verificação do que é irrazoável, como também leva a uma valoração positiva ou negativa da conduta que se tenha como razoável ou irrazoável, em virtude da densidade ética presente no termo²⁸.

Situação similar ocorre se a determinação acerca da incidência tributária for marcada pelo uso de *standards* comportamentais, havendo nesse caso vagueza socialmente típica, como seria o caso do critério da incidência tributária estar vinculado a operações habituais, normais ou típicas. Conforme Ávila, esse tipo de vagueza se manifesta quando o significado de um termo suscita dúvida quanto à sua aplicação a casos-limite, em razão da falta de clareza sobre quais dimensões de seu significado devem ser satisfeitas e como devem ser sopesadas entre si, e sua delimitação estiver vinculada a parâmetros sociais de comportamento que conjuguem elementos descritivos com elementos normativos²⁹. Nesses casos, é preciso verificar empiricamente quais são os comportamentos sociais ou culturais tidos como habituais ou típicos, de modo a se poder configurar um padrão ou *standard* comportamental (elemento descritivo) e, após, cotejar a conduta analisada com o referido padrão, de forma a avaliar se ela seria válida ou inválida diante desse padrão (elemento normativo). As mesmas questões antes analisadas aplicar-se-iam aqui: o que seria uma operação societária típica, normal ou habitual? Típica, normal ou habitual em que sentido? Quem definiria as propriedades a serem consideradas: o destinatário, a Fazenda Pública ou o julgador? Quais seriam os métodos e a extensão social para a demonstração da tipicidade, habitualidade ou normalidade do comportamento³⁰?

Essas considerações são relevantes tendo em vista exatamente a recorrência da aplicação desses critérios para a consideração da validade de operações societárias cujo resultado é a economia tributária. São recorrentes, nesse sentido, as manifestações fazendárias no sentido de que a interpretação da lei tributária deve ter seu “sentido conducente ao resultado mais *razoável*, que melhor corresponda às necessidades da prática, e seja mais humano, benigno, suave. [...] Portanto, dentro da letra expressa, procure-se a interpretação que conduza a melhor consequência para coletividade.” Ou, por exemplo, de que “o ágio deve decorrer de operações necessárias, *normais e usuais da pessoa jurídica*. Não há como estender os atributos de normalidade, ou usualidade, para um ágio (despesa de amortização)

²⁷ ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material*. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022, p. 72-73.

²⁸ ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária material*. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022, p. 76.

²⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação do direito*. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022, p. 48.

³⁰ Idem. *Legalidade Tributária Material*. São Paulo: Malheiros/Jus Podium, 2022, p. 77-79.

derivado de operações atípicas, não consentâneos com operações regulares (econômica e financeira) da pessoa jurídica.” Essas manifestações da Fazenda Pública em casos reais discutindo operações societárias cujo resultado gerou economia tributária, às quais outras poderiam ser somadas, evidenciam a utilização exatamente de termos dotados de vagueza para definir, *ex post*, a incidência tributária. Passa-se assim a utilizar uma regra não prevista e sequer autorizada pelo ordenamento jurídico brasileiro, no sentido de que a validade e/ou eficácia de operações societárias, para fins de Direito Tributário, estaria condicionada à *razoabilidade* ou à *normalidade* dessas operações.

Veja-se que, aqui, o cenário é ainda pior do que aquele no qual a própria regra contém essas expressões. Não. Trata-se da utilização de uma *regra geral não escrita*, criada pela própria autoridade fazendária no sentido de que toda lei tributária deveria ser interpretada a partir de uma máxima geral, essa sim, marcada pela vagueza multidimensional e pela vagueza socialmente típica de que a norma a ser efetivamente aplicada ao caso concreto dependeria da *razoabilidade* do resultado, a ser definida a partir do interesse fazendário pelo incremento da arrecadação, o que seria suportado pelos princípios da solidariedade, da igualdade e da capacidade contributiva; e, também, da normalidade/habitualidade ou tipicidade dessa conduta, conforme definidos pela própria autoridade fazendária, sem qualquer indicação de metodologia para a sua aferição. Não há como, portanto, determinar a partir da lei posta a aplicabilidade da consequência por ela definida, porquanto essa definição dependerá do exame ético e/ou descritivo a ser realizado pela autoridade fazendária *após* a adoção da conduta.

A violação à legalidade material aqui seria evidente, desde que reconhecidas suas *funções garantista* (assegurar e proteger o contribuinte contra o arbítrio do Estado na cobrança de tributos) e *instrumental* (assegurar a realização de outros princípios que são a ela vinculados: Estado de Direito, segurança jurídica, princípio democrático, liberdade e igualdade). Com isso se quer dizer que a flexibilização dessa exigência reverbera também na possibilidade de uso de subterfúgios, na forma de *standards*, ainda que sem fundamento normativo, para assegurar a realização de outros fins, que não aqueles visados pela regra de legalidade constitucionalmente posta.

Em segundo lugar, a adoção de uma legalidade apenas suficiente implica consequências diretas para o julgamento de casos relativos a operações visando a economia tributária porque esse mesmo resultado já mencionado a partir de uso de *standards* com termos vagos também pode ser alcançado por meio de outros mecanismos argumentativos, seja, por exemplo, a adoção de uma interpretação extensiva, seja a tributação por analogia ou ainda a utilização da interpretação econômica. Em todas essas situações, o sentido preliminar do texto é afastado (ainda que devidamente determinado), por meio de uma suposta interpretação teleológica, que leve em conta a formação de uma norma condizente com a eficácia positiva da capacidade contributiva, da igualdade e da solidariedade, buscan-

do sua “máxima eficácia possível”³¹. A premissa é a de que a solidariedade, no Direito Tributário, só pode ser realizada por meio da maior tributação possível e que a capacidade contributiva, nesse sentido, funciona como um corretivo da subinclusão das normas impositivas tributárias, para alcançar todas aquelas atividades e operações que se encontram fora do seu âmbito de aplicação, embora manifestem capacidade econômica³².

Veja-se que esse tipo de entendimento, por meio da aplicação, por exemplo, da ideia de “critério econômico” como “decorrência do aspecto axiológico” baseado nos valores da igualdade, capacidade contributiva e solidariedade foi utilizado pelo próprio Supremo Tribunal Federal ao julgar a incidência de Imposto sobre Serviços sobre as atividades realizadas pelas operadoras de planos de saúde³³. O voto condutor do Ministro Relator Luiz Fux baseia-se, sobretudo, em uma defesa acerca da utilização de um critério econômico para a interpretação do termo *serviço*, como uma decorrência da “apreciação axiológica baseada nos valores da igualdade e da solidariedade, dos quais derivam os princípios da igualdade, capacidade contributiva e solidariedade”³⁴. Tal entendimento encontra-se amparado em parte na doutrina que defende exatamente “a busca do verdadeiro conteúdo econômico do negócio jurídico praticado” sendo essa uma decorrência do aspecto teleológico que não derivaria de “uma preocupação arrecadatória, mas de uma apreciação baseada nos valores da Igualdade e da Solidariedade”³⁵.

Em todas essas situações, portanto, há um elo comum: a perda da força vinculante dos termos da lei, para dar espaço a um entendimento de que esta passa a possuir um papel de diretriz, de norma de plegada, quase como um conselho, cujo conteúdo será determinado a *posteriori* pelo próprio intérprete interessado. Essa busca explícita de romper com o que é denominado um *formalismo* “ultrapassado”, um “dogma” relativo a uma “legalidade datada”, demonstra nítida descon sideração com o próprio sentido do termo formalismo quando vinculado à legalidade. Schauer, nesse sentido, é enfático ao mencionar que o formalismo está

³¹ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-189 (184).

³² LEÃO, Martha. *O direito fundamental de economizar tributos*. 2. ed. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2023, p. 255 e ss.

³³ BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 651.703, Tribunal Pleno, Min. Rel. Luiz Fux, j. 29.09.2016. Para crítica específica sobre o tema, vide: LEÃO, Martha; DIAS, Daniela Gueiros. O conceito constitucional de serviço e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 41, ano 37. São Paulo: IBDT, 2019, p. 296-317.

³⁴ BRASIL, STF, Recurso Extraordinário n. 651.703, Tribunal Pleno, Voto do Min. Rel. Luiz Fux, j. 29.09.2016, p. 11 do Acórdão.

³⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A capacidade contributiva como manifestação da justiça fiscal no Estado Social e Democrático de Direito. In: QUEIROZ, Luís César Souza de; GOMES, Marcus Lívio (org.). *Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2014, p. 1-55 (49-50).

atrelado ao “regrismo” (*ruleness*) ou “entrincheiramento” das razões. Em texto específico sobre este tema, o autor defende o formalismo enquanto sistema no qual os juízes estão adstritos aos textos legais por meio de uma interpretação linguística, reconhecendo, contudo, um positivismo presumido para os casos em que a aplicação da norma gerar resultados extremamente indesejados³⁶. O formalismo de Schauer, portanto, está vinculado à noção de regras e de literalismo, que constroem o juiz ainda que ele não concorde com o resultado da sua aplicação no caso concreto. As regras têm uma finalidade de coordenação e de conhecimento, ao garantir a todos o conhecimento acerca da diretriz única aplicada àquela situação³⁷. Uma das maiores virtudes do Estado de Direito, para o autor, é exatamente aquela vinculada a levar as regras a sério (“taking rules seriously as rules”), porque, ao fazê-lo, o Estado conserva um formalismo irreduzível, ainda que, por vezes, crie injustiças no caso concreto³⁸. Daí a importância do texto, porque ele garante a inexistência de discrepância entre o entendimento do intérprete-destinatário da regra e do seu aplicador.

É exatamente nesse ponto que entra o fenômeno da deslegalização, afetando a própria divisão do poder vinculada à noção de legalidade material. Ao reconhecer a possibilidade de que a obrigação tributária seja definida, em última instância, pelo Poder Executivo ou pelo Poder Judiciário, a partir de técnicas argumentativas que alcançam uma norma maior do que aquela decorrente do sentido preliminar das palavras seja por qual finalidade for, aceita-se o deslocamento da competência para a criação de normas restritivas de direitos fundamentais do Poder Legislativo para outros poderes – a quem essa competência não foi atribuída, afetando, conseqüentemente, os ideais democráticos e a própria proteção do núcleo dos direitos fundamentais de dignidade, liberdade e propriedade.

Considerações finais

Todo exposto até aqui demonstra a intrínseca relação entre o fenômeno da flexibilização da legalidade, verificado em parte da doutrina e na jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal, e o debate acerca dos limites da atuação do contribuinte para a economia tributária. A mitigação das exigências vinculadas à legalidade abre espaço para uma atuação muito mais invasiva da Fazenda Pública no controle de planejamentos tributários, tendo em vista a complacência tanto

³⁶ SCHAUER, Frederick. Formalism. *The Yale Law Journal* vol. 97, n. 4 (Mar., 1988), p. 509-548 (524); SCHAUER, Frederick. *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University Press, 2009, p. 18.

³⁷ SCHAUER, Frederick. Formalism. *The Yale Law Journal* vol. 97, n. 4 (Mar., 1988), p. 509-548 (543).

³⁸ SCHAUER, Frederick. *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University Press, 2009, p. 31; 35. Em sentido semelhante: ALEXANDER, Larry. With me, it's all er nuthin': formalism in law and morality. *The University of Chicago Law Review* vol. 66, n. 3 (Summer, 1999), p. 530-565 (534).

com normas principiológicas criadas para inibir esse tipo de comportamento e baseadas em *standards* marcados pela vagueza (como razoabilidade e normalidade de operações societárias) como também com a permissão para que a interpretação a ser conferida em última instância às leis tributárias seja aquela que, nada obstante supere o próprio texto, reflita as concepções finalísticas tidas como relevantes pelo seu intérprete/aplicador.

Uma vez mais, é preciso enfatizar que do reconhecimento da complexidade do mundo moderno não decorre a ampla liberdade do intérprete e do aplicador para realizar a justiça fiscal, indo *além da lei*. O reconhecimento acerca da dificuldade inerente ao uso da linguagem e da necessidade de interpretação para a (re) criação da norma não implica a conclusão de que o intérprete e o aplicador possam tomar decisões que não encontrem referibilidade no sentido do texto legal. Da dificuldade de se alcançar certeza não decorre a conclusão de que esta não deve ser buscada na maior medida possível. Com o perdão de uma metáfora simplória, o fato de ser difícil determinar o que é *cinza* entre escalas de preto e branco não significa que a cor cinza não exista³⁹. Defender a vinculação maior do intérprete ao sentido preliminar do texto (ou seja, ao argumento literal) para as regras tributárias restritivas de direitos fundamentais, como as regras de incidência, não significa adotar uma concepção “congelada da lei” ou ignorar “as complexidades da realidade”. Esta construção parte da premissa de que ou se aceita a complexidade do mundo e se abre mão desta vinculação ao texto legal ou se vive apegado ao passado, sendo incapaz de lidar com as novas categorias da realidade. Estas posições exemplificam duas posturas radicais, que ignoram a existência de uma vinculação *a priori* ao texto. A disposição legal já possui algum significado, intersubjetivamente consensuado, que lhe permite transmitir conteúdos prescritivos, ainda que estes conteúdos sejam aperfeiçoados pelo contexto aplicativo⁴⁰.

Como destaca Schauer, as convenções linguísticas ou as regras da linguagem são conhecidas e compartilhadas por todas as pessoas competentes para aquela linguagem específica, o que permite a compreensão e o entendimento sobre o significado dos termos utilizados compartilhados por todos ou quase todos os seus falantes, independentemente de contexto ou da finalidade visada⁴¹. É dizer, a própria regra também comunica significado, embora esse significado possa se afastar em casos específicos e limitados da finalidade por trás da regra ou do entendimento mais amplo que seria colhido ao se considerar fatores outros que

³⁹ LEÃO, Martha. Da fábula à realidade: o planejamento tributário e o papel da capacidade contributiva e da legalidade neste debate. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 45. São Paulo: IBDT, 2020, p. 322-339 (336).

⁴⁰ ÁVILA, Humberto. Juristische Theorie der Argumentation. In: HELDRICH, Andreas *et al.* (org.). *FS für Claus-Wilhelm Canaris zum 70. Geburtstag*. München: Beck, 2007, p. 963-989.

⁴¹ SCHAUER, Frederick. Formalism. *The Yale Law Journal* vol. 97, n. 4 (Mar., 1988), p. 509-548 (526).

não apenas os termos constantes da regra. Que possamos aprender mais considerando outros fatores ou alcançar uma compreensão mais completa a partir das intenções do falante não significa que não aprendemos nada consultando a linguagem das próprias regras⁴². Logo, há um significado prévio à interpretação. Nesse sentido, os argumentos linguístico e sistemático, enquanto argumentos institucionais imanentes, ou seja, construídos com base no ordenamento jurídico vigente, a partir da sua linguagem textual e contextual, têm uma proeminência em situações que visam reduzir os direitos do indivíduo⁴³.

A razão principal para isso decorre da própria existência de um Estado de Direito, no qual os valores democráticos são representados pela participação dos cidadãos nas decisões que regem as suas vidas e a sociedade como um todo, e, principalmente, limitam seus direitos enquanto cidadãos livres. O respeito ao texto da lei ou, mais especificamente, à linguagem escolhida pelo legislador, significa respeito aos valores democráticos⁴⁴. A proeminência deste critério, portanto, passa pela valorização do papel do Poder Legislativo e pela promoção dos ideais democráticos a ele vinculados, como uma forma de respeito à autoridade: se alguém que detém autoridade impõe uma prescrição de modo específico, necessariamente usando uma determinada linguagem para fazê-lo, não se respeita a sua autoridade a menos que se leia o texto na linguagem na qual foi registrado. Falar de respeito à legalidade material, portanto, também é falar de respeito às escolhas democráticas e à noção de que a restrição da liberdade, em especial para o Direito Tributário, só pode ser feita por meio de lei em sua inteireza – sendo a flexibilização desse ideal *insuficiente* para o cumprimento de seu papel de efetiva garantia de direitos fundamentais.

⁴² SCHAUER, Frederick. Formalism. *The Yale Law Journal* vol. 97, n. 4 (Mar., 1988), p. 527.

⁴³ ALEXY, Robert. The dual nature of Law. *Ratio Juris* vol. 23, n. 2, jun. 2010, p. 167-182 (179); LAPORTA, Francisco J. *El imperio de la ley – una visión actual*. Madrid: Trotta, 2007, p. 167; ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista de Direito Tributário* vol. 79. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 163-183 (179).

⁴⁴ AARNIO, Aulis. *Essays on the doctrinal study of law*. Dordrecht: Springer, 2011, p. 152.

Legalidade e Liberdade no Planejamento Tributário – Repercussões da ADI n. 2.446/DF

Ricardo Mariz de Oliveira

Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT.

I – Introdução

Em 11 de abril de 2022 o Plenário do Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446/DF, por meio da qual afirmou ser constitucional o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN), parágrafo esse que foi inserido pela Lei Complementar n. 104, de 2001.

Desde o advento dessa norma, houve muitas discussões quanto ao seu sentido, especialmente sobre o que significa o termo “dissimulação”, nele contido e que, quando ocorrida, autoriza a autoridade administrativa a desconsiderar atos e negócios jurídicos para fins tributários.

Tais discussões travaram-se na doutrina a partir de um pressuposto maior, qual seja, haver o direito à economia tributária planejada, observados os limites legais. Como se sabe, especialmente a respeito destes, é possível distinguir duas correntes opostas, que são:

- a mais antiga, e ainda prevalecente na grande maioria dos autores, no sentido de que há o direito de planejar organizações e reorganizações empresariais e patrimoniais, atos e negócios com o objetivo de economizar tributos, desde que obedecidas as normas do direito em vigor, fundamentando-se essa corrente no princípio da legalidade, na liberdade de fazer ou não fazer, na função e nos atributos da propriedade privada, na distinção entre tributo e confisco e em outros fundamentos; essa corrente também sustenta que inexistente no Brasil uma norma geral antielisiva;
- a surgida na década final do século passado, que não nega o direito ao planejamento tributário, mas o submete a princípios constitucionais genéricos, como o da solidariedade social, o da isonomia, o da capacidade contributiva e outros, além de se firmar na crença de que não há uma legalidade estrita.

Ocorre que a Suprema Corte, ao apreciar a validade da norma de desconsideração, para justificar a sua conclusão fez avantajada análise da questão por meio de fundamentado voto da relatora da ação, a Ministra Cármen Lúcia e de duas declarações de voto que, na essência, não divergem dela.

Ao se estudar esse voto, seguido neste aspecto pela unanimidade da corte, verifica-se que ele se afiliou à primeira corrente em praticamente todos os seus pontos, como se verá a seguir.

II – Destaques do voto condutor, quanto a aspectos gerais relativos ao direito tributário

No espaço permitido nesta oportunidade, não é possível abordar a inteireza do voto condutor da decisão do Supremo Tribunal, mas, sim, elencar os seguintes pontos de destaque:

- reafirmou existir um princípio da legalidade estrita (*comentário: pronunciou-se nestes termos*);
- declarou que a autoridade fiscal somente pode aplicar a alíquota sobre a base de cálculo, ambas previstas em lei para a hipótese de incidência realizada efetivamente (*comentário: tratou-se de reafirmação do princípio da legalidade, pois a autoridade somente pode efetuar lançamento sobre o fato efetivo tal como descrito na norma legal, e não sobre fato semelhante ou inexistente*);
- afirmou que a analogia está autorizada pelo art. 108 do CTN, mas desde que não importe em tributo não previsto em lei, ressaltando que esse artigo não foi alterado pelo parágrafo único do art. 116 (*comentário: o art. 108 é corolário do princípio da legalidade*);
- concluiu que o agente fiscal não pode aplicar a analogia para exigir imposto não previsto na lei, tornando-se legislador (*comentário: é outra afirmação da impossibilidade de desconsiderar o fato tal como previsto hipoteticamente na lei e efetivamente ocorrido*).

III – Destaques do voto condutor, quanto ao parágrafo único do art. 116

Do mesmo modo que no tópico anterior, podemos retirar do voto da Ministra Cármen Lúcia importantes considerações sobre o conteúdo da norma do parágrafo único do art. 116. Sobre essas considerações que fundamentam o voto, cabem os seguintes destaques:

- o parágrafo único do art. 116 não pode ser aplicado, pois depende da promulgação da lei ordinária prevista na sua parte final (*comentário: neste sentido contrariou algumas decisões administrativas*);
- o parágrafo único do art. 116 destina-se a assegurar a plena efetividade do princípio da legalidade e do princípio da lealdade (*comentário: mesmo face a essa norma, há impossibilidade de se desconsiderar o fato tal como legislado e como ocorrido, e evidentemente essa passagem do voto não contradiz as outras, isto é, a legalidade e a lealdade existem quando não há dissimulação*);
- segundo o parágrafo único do art. 116, o ato passível de desconsideração é o fato gerador previsto em lei (*comentário: o ato a ser desconsiderado é o ato ou negócio jurídico que compõe o fato gerador descrito na norma legal*);
- a desconsideração autorizada pelo parágrafo único do art. 116 é limitada aos atos que tenham intenção de dissimulação ou ocultação do fato gerador (*comentário: a desconsideração não cabe por outras razões que não a dissimu-*

- lação ou a ocultação do fato gerador previsto na norma, notando-se que, perante o direito vigente, ambas são situações caracteristicamente de simulação; note-se que o parágrafo autoriza a desconsideração não do fato gerador, mas dos atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular o fato gerador ou seus elementos, ou seja, a dissimulação está no âmbito do ato ou negócio jurídico);*
- o parágrafo único do art. 116 não proíbe o planejamento tributário (*comentário: o que a norma proíbe é a prática da dissimulação, a qual, efetivamente torna a planificação evasiva, e não elisiva*);
 - o parágrafo único do art. 116 não coíbe a economia fiscal por meio de forma coerente com o ordenamento jurídico, que seja menos onerosa por evitar a ocorrência do fato gerador (*comentário: repetindo comentário anterior, o parágrafo autoriza a desconsideração não do fato gerador, mas dos atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular o fato gerador ou seus elementos, ou seja, a dissimulação está no âmbito do ato ou negócio jurídico cujo ordenamento jurídico é o direito privado; trata-se da decorrência lógica da validade de planejar o tratamento tributário, com observância do ordenamento que rege os atos ou negócios jurídicos, portanto, por meio de ações válidas e só passíveis de desconsideração se incorrerem em dissimulação, que é simulação relativa, seja no direito privado, seja no seu sentido semântico*);
 - a elisão fiscal é lícita porque o contribuinte evita a relação jurídica que faria nascer o fato gerador (*comentário: é outra passagem confirmatória do direito de licitamente evitar o fato gerador previsto em norma legal, não adentrando em situação descrita por ele*);
 - elisão é distinta de evasão, em que o contribuinte oculta o fato gerador e omite-se no pagamento, e é esta que é combatida pelo parágrafo único do art. 116 (*comentário: trata-se de confirmação da distinção entre elisão e evasão segundo a doutrina dominante*);
 - o parágrafo único do art. 116 não dispõe de espaço para a interpretação econômica, e nem é norma sobre interpretação (*comentário: é mais uma repetição de outros julgados em que o STF repeliu a aplicação, entre nós, da interpretação pelos efeitos econômicos dos fatos, valendo destacar que a referência à proibição do emprego da analogia, segundo o art. 108 do CTN, remonta à lembrança de que, em virtude dele e do princípio da legalidade, no texto final do CTN foram afastados dispositivos que existiam no respectivo projeto, os quais abriam espaço para tal interpretação da lei tributária com base em considerações econômicas*);
 - o art. 110 do CTN também não foi alterado pelo parágrafo único do art. 116 (*comentário: esta referência prestigia a interpretação dos fatos, para efeitos tributários, segundo a qualificação que lhes é dada pelo direito privado; há fatos geradores que se consubstanciam no próprio ato ou negócio jurídico, e outros em que os fatos geradores correspondem a efeitos de atos ou negócios jurídicos, mas sempre é necessário considerar se tais efeitos acarretam ou não algum fato gerador,*

motivo pelo qual o art. 110 é precedido pela norma do art. 109, eis que o ambiente em que ocorrem as relações patrimoniais que manifestam as capacidades contributivas – aquisições, alienações, formações patrimoniais, estruturação de empreendimentos, sucessões etc. – é regido pelo direito privado);

- a despeito dos motivos alegados na exposição de motivos (a qual declara que se trataria de norma antielisão para combater planejamento tributário com abuso de forma ou de direito), “norma antielisão” é denominação inapropriada para o parágrafo único do art. 116, pois o que ele visa é combater a evasão fiscal (*comentário: manifesta claro entendimento de se tratar de norma antievasão, e de que a intenção do legislador, de instituir uma norma geral antielisiva, não se concretizou na norma colocada no ordenamento*).

IV – Resumo do voto condutor

Sob o risco de se cometer injustiça com o culto voto proferido na ADI n. 2.446/DF, pode-se apresentar algumas conclusões hauridas do seu contexto. Estas conclusões, tendo em mira as duas correntes acima referidas, são as seguintes:

- por seus fundamentos e remissões doutrinárias, o voto adotou o entendimento da primeira corrente doutrinária acima aludida, aquela que a segunda corrente denomina “doutrina tradicional”, em contraposição ao que alguns acórdãos da jurisprudência administrativa chamam de “doutrina moderna”;
- contrariando a segunda corrente, o voto afirmou a existência de uma legalidade estrita (*comentário: o que não se confunde com interpretação exclusivamente literal*);
- o voto não adotou certos argumentos invocados distorcidamente ou sem base no ordenamento jurídico brasileiro, tais como a teoria do propósito negocial, a isonomia, a solidariedades social, a capacidade contributiva, elementos estes que não podem estender-se além do seu verdadeiro significado e alcance em conformidade com os limites constitucionais consagrados na decisão;
- o voto não incorreu no equívoco da discussão vazia em torno da existência de um dever fundamental de pagar tributos, ultimamente invocada como argumento de algumas decisões sem necessária ressalva de que tal dever existe, mas não prescinde da ocorrência efetiva de fatos geradores previstos em lei, ou melhor, somente passa a existir do momento da existência do fato gerador.

V – Conclusão – a relevância dos fundamentos e a coerência deles com a decisão da ADI 2.446/DF

A decisão do Supremo Tribunal foi apenas no sentido de que o parágrafo único do art. 116 do CTN é constitucional, o que na verdade nunca suscitou mui-

tas indagações sérias, pois a eventual contrariedade a respeito da matéria não está nessa norma do Código, mas, sim, poderá eventualmente ocorrer na lei determinada por ela e que futuramente vier a ser promulgada.

Portanto, não é surpreendente que a unanimidade do tribunal tenha convergido para a constitucionalidade, tendo os dois votos divergentes ressalvado apenas que a desconsideração deveria ser reservada à apreciação judicial, e não ficar aberta também à via administrativa.

Neste cenário é que assumem importância marcante os fundamentos da decisão da Ministra Cármen Lúcia, mesmo porque as declarações de voto proferidas não divergem deles na sua essência.

Não há dúvida de que o aspecto vinculante do *decisum* (a coisa julgada) é restrito à conclusão de que a norma não contraria a Constituição, mas seus fundamentos são relevantes, porque sinalizam o pensamento do tribunal e por quais argumentos ele chegou à conclusão proferida. Portanto, os mesmos fundamentos pontuam para como seriam resolvidas outras questões relacionadas à economia tributária e ao respectivo planejamento.

Nenhum jurista brasileiro tem esperança de que a jurisprudência seja inalterável, ou que órgãos judicantes inferiores ao STF sigam sem desvio as suas razões de decidir, ou mesmo que a própria corte maior vá ser fiel aos seus fundamentos adotados em julgados ou votos anteriores.

Não obstante, além de que jurisprudência errática milita contra a segurança jurídica e a respeitabilidade da jurisprudência, é preciso dar atenção para a *ratio decidendi* de cada sentença ou acórdão, mesmo distinguindo-a de manifestações meramente *obiter dicta*, primeiramente porque a fundamentação de uma decisão lança os respectivos pilares, tão importantes quanto as fundações de uma estrutura de construção civil, sem cuja fortaleza a obra ruí, isto é, os fundamentos prepararam o terreno para a conclusão. Ou, em outra comparação, os fundamentos são como a premissa maior e a premissa menor de um silogismo, que somente conduzem a uma conclusão logicamente correta se forem certas em si e coerentes entre si.

Enfim, os fundamentos não existem nos julgados para meramente acrescentarem beleza redacional ou para expor a cultura dos juízes, mas são elementos do raciocínio que conduziu à decisão. Aliás, se houver contradição entre os fundamentos e a decisão, a situação é típica de embargos declaratórios para sanar o intolerável vício.

Tais exigências não dependeriam de normatização jurídica, porém nosso direito positivo está repleto de regras neste sentido, o que, inclusive, atende à nossa cultura jurídica, e no qual a expressão “fundamentos determinantes” é absolutamente condizente com elas, pois corresponde aos fundamentos que, coerente e conseqüentemente, determinaram inarredavelmente a conclusão do julgado. Afinal, a *ratio decidendi* é a base jurídica pela qual a decisão foi proferida, e isto é exigência do Estado de Direito expressa inúmeras vezes nas nossas leis.

Assim, a própria Constituição Federal de 1988 considera serem nulas quaisquer decisões do Poder Judiciário que não sejam fundamentadas (art. 93, inciso IX), além de garantir aos litigantes, em processo judicial ou administrativo o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (inciso LV do art. 5º). Ora, essa garantia somente é assegurada se a decisão que julgar o caso justificar sua conclusão por meio de fundamentos jurídicos apropriados, e não se limite a uma determinação de autoridade sem consistência com as razões legais que a justifiquem, situação em que não se concretiza do *due process of law*.

Não bastasse, o Código de Processo Civil considera que, entre os elementos essenciais da sentença, estão os fundamentos em que o juiz analisou as questões de fato e de direito a ele submetidas (art. 489, inciso II), além de expressamente considerar não fundamentada a decisão que se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos (inciso V). Essas regras têm a mesma razão de ser dos comentários acima. É oportuno ainda recordar a regra do art. 926, no sentido de que os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

Em suma, fundamentos são partes relevantes de qualquer sentença ou acórdão, e são tão importantes que decisões que alterem jurisprudência passada também devem ser fundamentadas. Realmente, *overrulings* não são atos arbitrários, mas devem decorrer de revisão de interpretação devidamente justificada em fundamentos jurídicos apropriados.

Por tudo isto, pode-se explicar a decisão proferida na ADI n. 2.446/DF a partir dos seus fundamentos, eis que a Ministra Cármen Lúcia esteou-se neles. Assim, seguindo a ordem dos fundamentos elencados nos Tópicos II e III acima, temos:

- o parágrafo único do art. 116 é constitucional porque não permite que seja descumprido o princípio da legalidade estrita;
- o parágrafo único do art. 116 é constitucional porque somente admite que a autoridade fiscal aplique a alíquota sobre a base de cálculo tal como previstas em lei para a hipótese de incidência realizada efetivamente;
- o parágrafo único do art. 116 é constitucional porque por meio dele não pode ser aplicada a analogia, que está autorizada pelo art. 108 do CTN desde que não importe em tributo não previsto em lei, artigo esse que não foi alterado pelo parágrafo;
- o parágrafo único do art. 116 é constitucional porque não significa que o agente fiscal possa aplicar a analogia para exigir imposto não previsto na lei, tornando-se legislador;
- o parágrafo único do art. 116 é constitucional, mas ainda não pode ser aplicado porque depende da promulgação da lei ordinária prevista na sua parte final (*comentário: essa lei somente será constitucional se for ajustada ao que foi decidido na ADI n. 2.446/DF*);

- o parágrafo único do art. 116 é constitucional porque se destina a assegurar a plena efetividade do princípio da legalidade e do princípio da lealdade;
- o parágrafo único do art. 116 é constitucional porque, segundo ele, o ato passível de desconsideração é o fato gerador previsto em lei;
- o parágrafo único do art. 116 é constitucional porque a desconsideração por ele autorizada é limitada aos atos que tenham intenção de dissimulação ou ocultação do fato gerador;
- o parágrafo único do art. 116 é constitucional porque não proíbe o planejamento tributário;
- o parágrafo único do art. 116 é constitucional porque não coíbe a economia fiscal por meio de forma coerente com o ordenamento jurídico, que seja menos onerosa por evitar a ocorrência do fato gerador;
- o parágrafo único do art. 116 é constitucional porque a elisão fiscal é lícita, dado que por meio dela o contribuinte evita a relação jurídica que faria nascer o fato gerador;
- o parágrafo único do art. 116 é constitucional porque elisão é distinta de evasão, em que o contribuinte oculta o fato gerador e omite-se no pagamento, e é esta que é combatida pelo parágrafo;
- o parágrafo único do art. 116 é constitucional porque não dispõe de espaço para a interpretação econômica, e nem é norma sobre interpretação;
- o parágrafo único do art. 116 é constitucional porque o art. 110 do CTN também não foi alterado por ele;
- o parágrafo único do art. 116 é constitucional porque, a despeito dos motivos alegados na exposição de motivos, “norma antielisão” é denominação inapropriada para o parágrafo único do art. 116, pois o que ele visa é combater a evasão fiscal.

Em resumo, sabemos por quais fundamentos o dispositivo legal em comento é constitucional, e isto nos permite dizer que, se o STF mantiver coerência, será inconstitucional qualquer norma que não se adeque aos parâmetros de constitucionalidade assim proclamados.

Da Teoria ao Fato: Reorientando os Debates sobre os Limites do Planejamento Tributário

Sergio André Rocha

Professor de Direito Financeiro e Tributário da UERJ.

Livre-docente em Direito Tributário pela USP.

Um dos temas tributários que desperta debates mais acalorados é o planejamento tributário ou, mais especificamente, os seus limites. Muitas vezes tenho a impressão de que a maioria dos especialistas em tributação que lida com esta matéria, seja profissionalmente, seja academicamente, acredita que existem dois grupos que defendem posições absolutamente opostas: um primeiro que defenderia um direito fundamental à economia tributária e, portanto, sustentaria uma liberdade absoluta do contribuinte de praticar atos e negócios jurídicos lícitos com a finalidade de deixar de pagar, reduzir ou postergar o dever tributário, desde que antes da ocorrência do fato gerador; e um segundo grupo que defenderia a existência de um dever fundamental de pagar tributos e, conseqüentemente, a existência de limites ao planejamento tributário legítimo.

Uma classificação binária como esta é, sem a menor sombra de dúvidas, reductora das complexidades e particularidades das diversas teorias sobre os limites do planejamento tributário que buscam protagonismo nos debates nacionais. Esse reducionismo binário, tão ao gosto de alguns setores da literatura tributária brasileira, mostra-se simplesmente incorreto e mal representa a realidade.

Tenho sustentado que o debate sobre o planejamento tributário tem sido obscurecido pela interposição de uma camada teórica – ideológica, axiológica e principiológica – que desloca a discussão da realidade fática para questões teórico-abstratas, criando falsas controvérsias¹.

Comecei minha carreira na área tributária em 1998, em uma empresa de auditoria das então chamadas “Big 5”. Ainda como um assistente, dando os primeiros passos na tributação, fui apresentado à operação que hoje conhecemos como “casa e separa”. Em um resumo ultrasimplificado, o que se passa em um “casa e separa” é que, ao invés de realizar uma compra e venda de uma participa-

¹ Como já observamos, “o problema fulcral no debate sobre o planejamento tributário é uma preocupação excessiva com divergências de fundo axiológico. Quando se fala em solidariedade, justiça, segurança, dever fundamental de contribuir, iniciam-se discussões de fundo ideológico que opõem leituras completamente distintas da Constituição. Contudo, ao se deixar o plano principiológico constitucional para analisar os casos concretos, percebe-se que certamente existem diferenças entre os autores, contudo, elas são menos marcantes do que se imagina” (ROCHA, Sergio André. Para que serve o parágrafo único do artigo 116 do CTN afinal? In: GODOL, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (coord.). *Planejamento tributário: limites e desafios concretos*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2018, p. 498).

ção societária, que geraria um ganho de capital tributável, realizam-se uma série de atos societários que fazem com que a empresa compradora vire sócia da empresa vendedora, aportando o preço como aumento de capital, para, no instante seguinte, deixar a sociedade com o ativo que seria objeto da venda, que em casos concretos poderia ter valor patrimonial centenas de vezes inferior ao montante aportado. Tudo isso, naquele meu período de tributarista iniciante, acontecia no mesmo dia. Então, de manhã um investidor aportava R\$ 1 bilhão na empresa para, ao fim do dia, após uma cisão, sair com uma participação societária de R\$ 100 mil de valor patrimonial. Era como se fazia a compra e venda de participações societárias na década de 1990.

Nos primeiros anos dos anos 2000 o “casa e separa” foi se tornando um “planejamento tributário” proscrito. Me recordo que, em 2005, estava trabalhando com um grande grupo alemão na aquisição de uma empresa em São Paulo. O vendedor brasileiro propôs ao comprador fazer um “casa e separa”. Meu cliente reagiu indignado. Como poderia confiar na empresa brasileira se tinham a coragem de apresentar uma estrutura tão evidentemente ilegítima para estruturar a operação? Atualmente, qualquer empresa brasileira de grande porte teria a mesma reação e dificilmente um consultor tributário apresentaria um “casa e separa” como uma alternativa válida de economia de tributos. Nessa mais de uma década houve, certamente, uma mudança na mentalidade tributária brasileira sobre os limites do planejamento tributário.

Quantos autores, hoje, independentemente da sua filiação teórica a correntes de segurança jurídica ou de justiça/solidariedade, defenderiam um “casa e separa” com todos os atos societários praticados no mesmo dia como uma forma de planejamento tributário legítimo? Quantos diriam que está contido nos limites do direito fundamental à economia tributária? Muitos autores que são ferrenhos defensores da proteção em grau máximo da segurança jurídica dos contribuintes traçariam uma fronteira pra dizer que, neste caso, estaríamos diante de uma simulação e, portanto, de uma forma ilegítima de planejamento tributário.

Como no “casa e separa”, há diversos outros exemplos entre os casos que são objeto de autuações fiscais e chegam ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para julgamento, de situações em que a maioria dos especialistas em tributação concordariam com a desconsideração dos atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes pelas autoridades fiscais.

A mesma situação é verificada em casos concretos de planejamento tributário legítimo. Quem duvida que a segregação de pessoas jurídicas, quando há linhas de negócio, atividades e infraestruturas independentes, ou seja, quando realmente existem duas empresas, é válida mesmo que tenha como consequência a redução da carga tributária?

Ao participar do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual, organizado pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário, causei alguma controvérsia ao dizer que o tributarista médio brasileiro tem um raciocínio conceitual que re-

duz os problemas tributários a questões relacionadas a conceitos e definições. Naturalmente que:

- esta crítica não tinha nenhum caráter ofensivo, não tendo se tratado de uma análise qualitativa do pensamento defendido por este ou aquele autor; e
- que a crítica não pode ser compreendida como uma rebelião contra os conceitos, devendo ser vista como um reconhecimento de que, não raro, enquanto estamos debatendo conceitos, a realidade já está a anos luz de nossa retórica. É o que se passa na questão do planejamento tributário.

De fato, autores podem passar páginas e mais páginas, congressos, seminários e conferências divergindo sobre o conceito de abuso de direito, ou se este é um critério válido para fundamentar a desconsideração e requalificação de atos ou negócios jurídicos privados pelas autoridades fiscais. Quando o debate se centra nessas questões conceituais as divergências parecem ser irreconciliáveis. Contudo, diante de um caso concreto, como um “casa e separa” implementado em um dia, as questões conceituais são irrelevantes. No fundo a questão é: é uma forma legítima de economia tributária? Ou estaríamos diante de uma simulação?

Em outras palavras, a discussão sobre conceitos é incapaz de avançar na construção de um sistema de controle de planejamentos tributários ilegítimos². Muito mais produtivo seria o estudo sobre casos concretos, na busca pela determinação de critérios que separam planejamentos tributários legítimos de planejamentos tributários ilegítimos, independentemente do nome atribuído ao critério jurídico de ilegitimidade – se simulação, abuso de direito, fraude à lei, abuso de formas jurídicas etc.

Estou cada vez mais convencido de que boa parte do debate sobre planejamento tributário está viciada por pontos de partida equivocados. Os casos concretos não se resolvem a partir da afirmação do direito fundamental de economia tributária ou do dever fundamental de contribuir. É hora de se atribuir maior relevância às situações concretas do que aos debates conceituais e teóricos³.

² Já pontuamos, em outro estudo, que “o debate sobre o planejamento tributário calcado em questões axiológicas e princípios, de um lado, e na suposta monossomia de conceitos como simulação, abuso de direito, fraude à lei e abuso de forma, de outro, gerou uma verdadeira Torre de Babel tributária em que cada um fala sua língua e, o que é pior, com pretensões de universalidade, como se o seu conceito fosse, ou devesse ser, ‘o conceito’” (ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, p. 112).

³ Trazendo, aqui, nossa conclusão em outro texto: “[...] o debate sobre planejamento tributário calcado exclusivamente em aspectos axiológicos e principiológicos se esgotou. Não ajuda em nada à solução das controvérsias reais entre Fisco e contribuintes e alimenta uma secção doutrinária irreal. Já é passada a hora de entendermos o que pensa a doutrina Brasileira diante de casos concretos. Não se duvide que a questão central do planejamento tributário não é a interpretação da legislação tributária, é a análise dos fatos praticados pelo contribuinte. Assim, enquanto o foco da literatura estiver exclusivamente nos princípios e regras, estaremos condenados a replicar as lições

O que estamos sugerindo é que, antes de professar a filiação a alguma corrente absoluta pró ou contra planejamento, qualquer estudioso do Direito Tributário deve testar suas convicções diante de casos concretos, sendo que o tal “casa e separa” é certamente um bom ponto de partida. Se, ao rever um “casa e separa”, em que nenhum ato formalmente ilícito é praticado, a conclusão for no sentido de que seria legítima a tributação do ganho de capital que foi formalmente afastado pela série de atos societários praticados no mesmo dia, a posição de que há limites à economia tributária além da legalidade dos atos e da anterioridade do fato gerador se imporá. É claro que este é um exemplo extremo, mas é bom um começo.

Percebe-se, portanto, que a defesa do direito fundamental à economia tributária ou do dever fundamental de contribuir, sem o estudo dos critérios concretos de legitimidade do planejamento tributário, salvo em suas versões extremadas – a legitimidade de qualquer ato lícito e anterior ao fato gerador como forma de economia fiscal legítima, com uma versão limitadíssima de simulação, de um lado; e a legitimidade da tributação por analogia, do outro – são posições vazias. Não conheço nenhum autor que negue o direito do contribuinte de pagar menos tributos de forma legítima. A questão está em saber quais são os limites da legitimidade⁴.

A discussão sobre os conceitos fundamentais que desafiam o tributarista é certamente relevante, e nada neste breve estudo sugere que devemos abandonar os debates conceituais por completo. Nada obstante, temos que reconhecer que, em alguns casos, o foco nos conceitos nos desvia dos verdadeiros problemas enfrentados pelos contribuintes. Isso é certamente o que se passa no planejamento tributário, em que nossos debates sobre a filosofia do planejamento tributário certamente têm deixado de lado o estudo dos limites concretos da liberdade do contribuinte de economizar tributos.

que já eram enunciadas por Sampaio Dória e Amílcar de Araújo Falcão décadas atrás.” (ROCHA, Sergio André. Para que serve o parágrafo único do artigo 116 do CTN afinal? In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (coord.). *Planejamento tributário: limites e desafios concretos*. Belo Horizonte: D’Plácido, 2018, p. 510)

⁴ Ver: ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário e liberdade não simulada*. 2. ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022, p. 17-18.

VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual

IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP

8º Painel

**Legalidade, solidariedade e
responsabilidade tributária**

Responsabilidade Tributária Solidária de Sociedades Integrantes de Grupos Econômicos de Fato: Uma Análise dos Pressupostos Utilizados pelos Tribunais Regionais Federais

José André Wanderley Dantas de Oliveira

Doutor em Direito Tributário (Universidade de Salamanca/Espanha/2007), título obtido com a Menção European Doctor. Mestre – Master in Law of Advanced Studies in International Taxation (University of Leiden/International Tax Center/Holanda/2006). Professor Adjunto de Direito Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito do Recife, da Universidade Federal de Pernambuco, atuando nos Programas de Graduação e Pós-graduação em Direito da UFPE. Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil. *E-mail*: andredantas1@yahoo.com.br.

Cláudia Cauana de Siqueira

Graduada em Direito FDR/UFPE. Advogada. *E-mail*: claudia.csiqueira@ufpe.br.

1. Introdução

A sujeição passiva é temática relevante no estudo do Direito Tributário, especialmente no que tange à diferenciação dos conceitos de contribuinte e de responsável. É responsável o sujeito que, embora não tenha praticado diretamente o fato gerador, está vinculado ao cumprimento da obrigação tributária por força de lei, sujeitando o seu patrimônio pessoal à satisfação do crédito tributário.

Cabe ao Código Tributário Nacional (CTN), recepcionado enquanto lei complementar pela Constituição da República de 1988, a disciplina da responsabilidade tributária em caráter geral.

Apesar de prever diversas modalidades de responsabilização tributária, a redação atual dos dispositivos do CTN se mostra insuficiente para abarcar algumas das formas contemporâneas de atuação econômica, notadamente quando se discute a responsabilidade tributária das sociedades que atuam em grupos econômicos de fato.

A ausência de balizas legislativas que delimitem os pressupostos caracterizadores deste instituto e a sua respectiva repercussão tributária tem imposto aos Tribunais a tarefa harmonizá-lo à interpretação dada aos institutos já postos.

Nessa toada, tem se notado uma tendência à atribuição de responsabilidade solidária entre as sociedades que atuam em grupos econômicos não formalizados com fundamento no interesse comum previsto pelo art. 124, I, do CTN, instituto que não encerra uma conceituação legal precisa.

Com isso, tem se observado o reconhecimento judicial da configuração de grupos econômicos de fato, por vezes, diante da mínima coincidência entre a atuação de sociedades empresárias, atribuindo-se a solidariedade tributária entre essas com a imposição de medidas de constrição patrimonial em face de sujeitos que não praticaram o fato gerador da obrigação.

Devido ao atingimento do patrimônio de sujeitos distintos do contribuinte, nota-se que a inexistência de regulação, na legislação tributária, do conceito de grupos econômicos de fato é causa determinante de insegurança jurídica. Portanto, urge a necessidade de se especificar os elementos necessários para o reconhecimento formal da sua configuração pelos órgãos judiciais.

Este texto se propõe a analisar os critérios objetivos que têm sido utilizados pelos Tribunais Regionais Federais (TRFs) para atribuir a responsabilidade tributária pelos débitos de uma pessoa jurídica à outra, a fim de identificar em que medida as garantias asseguradas constitucionalmente aos contribuintes têm sido flexibilizadas nesse contexto.

2. Responsabilidade tributária. Conceitos preliminares

A responsabilidade tributária representa o liame que vincula o Fisco ao sujeito compelido mediante lei a executar o objeto da obrigação tributária, de forma substitutiva ou solidária, quando esse se reveste da qualidade de contribuinte¹.

Nos casos em que atribuída a terceiro distinto do contribuinte, a responsabilidade é um fato que altera a norma individual e concreta de constituição do crédito tributário, passando a indicar o responsável como sujeito que deverá ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária no lugar do contribuinte, promovendo verdadeira alteração subjetiva².

O responsável, portanto, não integra originariamente a relação jurídica tributária, mas passa a assumir, em determinadas circunstâncias, um dever de colaborar com a Administração Tributária ou de evitar o inadimplemento da obrigação tributária³, expondo o seu patrimônio pessoal para essa finalidade.

Nos termos do art. 128 do CTN, a atribuição da qualidade de responsável tributário está adstrita ao conjunto de indivíduos (i) que possuem ligação indireta com o fato gerador, ou (ii) que estejam direta ou indiretamente ligados ao sujeito que o praticou⁴.

Somente na primeira hipótese haverá a exclusão da responsabilidade do contribuinte pelo cumprimento da obrigação tributária. Ou seja, a mera ligação do terceiro responsável ao contribuinte não teria o condão de excluir a responsabilidade deste último: nessa hipótese, a responsabilidade do terceiro será supletiva, sendo-lhe atribuída somente diante do descumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte.

¹ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020, p. 14-15.

² AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 410.

³ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Jur, 2020, p. 337 (livro digital).

⁴ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020, p. 18.

A responsabilização tributária, ainda, está submetida à previsão legal específica que a autorize, cabendo ao CTN a sua disciplina em caráter geral.

Pelo fato de o CTN nada dispor sobre os grupos econômicos de fato ou sobre o eventual vínculo de responsabilidade existente entre as sociedades que o integram, tem se notado que os requerimentos formulados com essa finalidade utilizam como fundamento o disposto pelo art. 124, I, do CTN, que trata da solidariedade tributária daqueles que tenham *interesse comum* na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Tais institutos, contudo, não se confundem.

A solidariedade pressupõe a existência de dois ou mais devedores de um credor comum, vinculados entre si por uma disposição prescritiva que prevê a possibilidade de que estes sejam obrigados individualmente ao pagamento integral do tributo. Já a responsabilidade é uma forma de ampliação do polo passivo da obrigação tributária por meio da inclusão de terceiros apontados especificamente na lei.

O exame do CTN reforça a distinção entre os institutos, visto que o legislador dispôs sobre a solidariedade tributária em capítulo referente ao sujeito passivo, de forma apartada da disciplina da responsabilidade, que possui capítulo próprio.

Misabel Derzi⁵ defende a opção legislativa por entender que a solidariedade representa uma forma de garantia da obrigação tributária, divergindo, portanto, dos meios de inclusão de terceiro no polo passivo desta.

Feita a distinção acima, cabe destacar que inexistente dispositivo legal que preveja a solidariedade tributária das sociedades integrantes de um mesmo grupo econômico, seja esse formalizado ou não.

A responsabilização das sociedades que atuam sob tais agrupamentos tem sido buscada com base no argumento da existência de um *interesse comum*, sustentado por meio do levantamento de ligações fáticas entre essas. Na prática, a indefinição conceitual tem acarretado hipóteses de atribuição de solidariedade em casos que revelariam apenas a existência de grupo econômico de fato sendo de suma importância a compreensão do tratamento deste instituto para efeitos tributários.

3. Grupos econômicos societários na legislação brasileira

A imposição de responsabilidade pelo recolhimento de créditos tributários está reservada à lei, o que gera um impasse ao se pensar sobre a responsabilização

⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 72. In: BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 186. São Paulo: Dialética, 2011.

das sociedades integrantes de grupos econômicos, visto que não há qualquer menção a este instituto no CTN, seja de forma direta ou indireta⁶.

Com a finalidade de responsabilizar as sociedades integrantes de tais modelos contemporâneos de atuação empresarial coordenada e suprir a lacuna normativa, as procuradorias da Fazenda dos entes públicos têm se utilizado de dispositivos do CTN, mas assumindo a definição dada por outros ramos jurídicos para esse fenômeno.

Na legislação brasileira são verificadas hipóteses de responsabilização de empresas integrantes de um mesmo grupo econômico na legislação consumerista (art. 28, § 2º, do CDC), econômica (art. 4º, § 2º, da Lei n. 12.846/2013) e concorrencial (art. 33 da Lei n. 12.529/2011), que promovem mera regulação, sem dispor sobre uma definição de “grupo econômico” para as respectivas finalidades.

Há também hipóteses tratadas pela legislação trabalhista e pela legislação societária, as quais, por conceituarem o instituto, são utilizadas com maior frequência, apesar de tutelarem bens jurídicos diversos daquele objeto do direito tributário.

A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), constante no Decreto-lei n. 5.452/1943, é pioneira na legislação pátria na previsão de responsabilidade solidária das sociedades integrantes de um mesmo grupo econômico.

Nos termos do § 2º do art. 2º da CLT⁷, são responsáveis solidárias pelos débitos trabalhistas umas das outras as sociedades que atuem em grupos econômicos ou que, preservando a sua personalidade jurídica, atuem sob interdependência societária, isto é, sob a influência de uma sociedade diretora, controladora ou administradora que as submete à direção unitária.

O grupo econômico trabalhista, contudo, é demasiadamente abrangente, de modo que a assunção da repercussão dos seus efeitos em um ramo de direito público como o tributário macula a segurança jurídica e pode esbarrar na vedação de interpretação analógica que implique a exigência de tributo não previsto em lei⁸, nos termos previstos pelo art. 108, § 1º, do CTN.

A Lei das Sociedades Anônimas (LSA – Lei n. 6.404/1976) disciplina os grupos econômicos adotando uma classificação bipartida que os separa em grupos

⁶ ÁVILA, Humberto. Grupos econômicos. *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 82, ano 14, jul./ago. 2016, p. 9-22, p. 12.

⁷ “Art. 2º [...] § 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico, serão responsáveis solidariamente pelas obrigações decorrentes da relação de emprego.”

⁸ BERGMANN, Thomas Ribeiro. Os grupos econômicos e o problema do fundamento legal da responsabilidade tributária. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 40. São Paulo: IBDT, 2021, p. 396-416. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/469>. Acesso em: 4 mar. 2023.

“de direito” e “de fato”, admitida por diversos autores como Viviane Muller Prado⁹, Fábio Ulhoa Coelho¹⁰ e José Edwaldo Tavares Borba¹¹.

Os grupos econômicos “de direito” ou formais são definidos pelo art. 265 da LSA¹², enquanto pluralidades de sociedades que mantêm relação de subordinação (controladora-controlada), conjugam recursos para o atingimento de objetivos comuns e possuem entre si uma convenção escrita e registrada que define essa forma de operação.

O elemento de maior destaque nesta definição é a unidade de direção, enquanto poder de controle exercido por uma sociedade sobre as demais, submetendo-as ao atendimento dos interesses gerais de todo o grupo sem prejuízo dos próprios interesses.

O que distingue os grupos econômicos formais daqueles intitulados enquanto “de fato” é a inexistência de uma convenção que formalize a atuação conjunta das sociedades que o integram, sendo essa vinculação observada na prática pela convergência de alguns elementos.

Em exame de decisões dos TRFs, verificou-se que os julgadores têm admitido elementos como a identidade de sócios, de objeto social, de contadores, o compartilhamento de endereços ou mesmo o intercâmbio de funcionários, para configurar os grupos econômicos de fato.

No âmbito doutrinário, Reinaldo Gonçalves estabelece uma definição para o instituto no âmbito da ciência econômica, de acordo com a qual é grupo econômico de fato

“o conjunto de empresas que, ainda quando juridicamente independentes entre si, estão interligadas, seja por relações contratuais, seja pelo capital, e cuja propriedade (de ativos específicos e, principalmente, do capital) pertence a indivíduos ou instituições, que exercem o controle efetivo sobre este conjunto de empresas.”¹³

A distinção é importante dado que o contexto fático brasileiro revela que apenas uma pequena parcela das sociedades adota o modelo de organização em grupos econômicos “de direito”, sendo a prática da operação em “grupos de fato” majoritária.

⁹ PRADO, Viviane Muller. Grupos societários: análise do modelo da Lei 6.404/1976. *Revista Direito GV*, [S. l.], vol. 1, n. 2, jun./dez. 2005, p. 5. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/35227/34027>. Acesso em: 06 mar. 2023.

¹⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005. vol. 2, p. 488.

¹¹ BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito societário*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 515.

¹² “Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.”

¹³ GONÇALVES, Reinaldo. Grupos econômicos: uma análise conceitual e teórica. *Revista Brasileira de Economia*, 1991, p. 494.

A definição dos grupos econômicos e suas implicações tributárias encontra diversos percalços, seja pela multiplicidade de definições encontrada em outros ramos do direito para atender à tutela dos seus respectivos interesses, que não socorre a matéria tributária, em virtude da vagueza e imprecisão com a qual a expressão é empregada na jurisprudência.

O grupo econômico, seja formal ou informal, não possui personalidade jurídica própria. As sociedades que atuam neste formato preservam a sua personalidade e autonomia patrimonial, não havendo corresponsabilidade automática apenas pela caracterização de grupo econômico.

Eventual responsabilização das sociedades que o integram pressupõe a comprovação das hipóteses legais de ilicitudes, a ser demonstrada no caso concreto para que seja possível afastar a personalidade jurídica de cada sociedade componente.

4. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica e a demonstração da confusão patrimonial

A preservação da personalidade e do patrimônio autônomos entre as sociedades que integram grupos econômicos é um dos requisitos para a sua caracterização.

A personalidade é uma abstração jurídica que atribui autonomia obrigacional, patrimonial e processual às sociedades levadas à registro perante os órgãos competentes, distinguindo-as da pessoa dos seus sócios e de outras pessoas jurídicas. No que tange aos grupos econômicos, a personalidade assegura a diferenciação entre as sociedades que o integram, permitindo que, em regra, o patrimônio de uma sociedade não responda pelas obrigações incorridas pelas demais.

Essa abstração, contudo, não obsta a prática de condutas que relativizem tais características e resultem em ilícitos como a confusão patrimonial e o desvio de finalidade, em prejuízo dos interesses da sociedade ou de terceiros, de modo que a autonomia patrimonial das pessoas jurídicas não é absoluta.

A utilização inadequada do ente societário, contudo, não autoriza de plano o afastamento da personalidade jurídica para que se atinja o seu patrimônio, dado que os efeitos da responsabilização tributária nas formas previstas pelo CTN sujeitam o patrimônio do responsável à garantia do crédito tributário exigido, mas preservam a sua personalidade intacta.

O exame dos casos que objetivam responsabilização solidária por débitos tributários em decorrência da prática de atos com o abuso de personalidade denota o acolhimento, pelos Tribunais pátrios, da argumentação fundada no art. 50 do Código Civil (CC) para admitir a desconsideração da personalidade jurídica das sociedades integrantes de grupos econômicos.

O art. 50 do CC representa uma exceção à regra da autonomia patrimonial da sociedade empresária, permitindo o afastamento dos efeitos da ficção jurídica que a individualiza. A desconsideração da personalidade é admitida quando de-

monstrada a sua utilização abusiva, com desvio de finalidade ou confusão patrimonial, a fim de que seja atingido o conjunto de bens de todas as sociedades do grupo econômico passíveis de sujeição solidária.

A aplicabilidade do art. 50 do CC às discussões abrangidas pela seara tributária é debatida por duas correntes doutrinárias divergentes. Aquela que rechaça a desconsideração da personalidade prevista pelo art. 50 para fins tributários é capitaneada por José Eduardo Soares de Melo¹⁴, e adota, em síntese, dois fundamentos: (a) a aplicação do art. 50 à matéria tributária repercute em questões inerentes ao crédito e à obrigação tributária, cujo tratamento é reservado à lei complementar pelo art. 146, III, da CRFB/1988, ao passo que o Código Civil tem natureza de lei ordinária; além disso, (b) a sua aplicação extrapola os limites legais para a eleição do responsável tributário, já que o CTN não prevê a desconsideração da personalidade jurídica como hipótese identificadora do sujeito passivo.

Já a corrente que admite o afastamento da personalidade jurídica como meio para buscar a satisfação do crédito tributário condiciona a sua aplicação estritamente ao atendimento dos requisitos previstos pelo art. 50 do CC.

É expoente deste posicionamento doutrinário Ricardo Mariz de Oliveira¹⁵, para o qual o direito tributário é um “direito de sobreposição”, cujas normas repercutem majoritariamente sobre relações já reguladas pelos ramos do direito privado e não há como se esquivar da utilização dos institutos que são próprios destes ramos para a definição dos potenciais efeitos tributários, desde que preservados os seus elementos essenciais¹⁶.

Esse posicionamento está em consonância com a jurisprudência majoritária da corte superior, conforme se extrai do julgamento do REsp n. 1.775.269/PR¹⁷, de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, no qual consignado que

¹⁴ MELO, José Eduardo Soares de; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; BOTTALLO, Eduardo Domingos. A desconsideração da personalidade jurídica no Código Civil e reflexo no direito tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). *Direito tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 166.

¹⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O empresário, a sociedade empresária, a sociedade simples e a responsabilidade tributária perante o Código Tributário Nacional – CTN e o Código Civil de 2002. *Revista de Direito Tributário – RDT* n. 90. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 40. Disponível em: <https://www.marizadvogados.com.br/wp-content/uploads/2018/04/NArt.06-2003.pdf>. Acesso em: 21 mar. 2023.

¹⁶ No mesmo sentido ver: TÔRRES, Heleno Taveira. Regime tributário da interposição de pessoas e da desconsideração da personalidade jurídica: os limites do art. 135, II e III, do CTN. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 63; e ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo. O interesse comum referido pelo art. 124, I, do CTN, como parâmetro jurídico fundamental à responsabilização tributária de pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos. Dissertação (Mestrado Profissional) – Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo, 2019, p. 72.

¹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n. 1.775.269/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, 1º de março de 2019. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201802809059&dt_publicacao=01/03/2019. Acesso em: 23 mar. 2023.

“O redirecionamento de execução fiscal a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento (nome na CDA) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, depende da comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta do art. 50 do Código Civil, daí por que, nesse caso, é necessária a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora”.

Feita esta breve exposição, resta conceituar o desvio de finalidade e a confusão patrimonial, condutas que caracterizam o uso abusivo da personalidade jurídica e autorizam o seu afastamento, nos termos do art. 50 do CC, para, por fim, analisar alguns julgados dos Tribunais Regionais Federais e verificar em que medida a responsabilização solidária das sociedades integrantes de grupos econômicos de fato tem observado as limitações legais.

O desvio de finalidade é conceituado pelo § 1º do art. 50 do CC como a utilização dolosa do ente societário para, por meio deste, praticar condutas lesivas ao direito de credores e atos ilícitos de qualquer natureza.

Já o § 2º define a confusão patrimonial como a impossibilidade de segregar, no plano fático, o acervo patrimonial titularizado pelo sócio ou administrador e aquele correspondente à sociedade, ou entre sociedades reunidas em grupo econômico. A ausência de delimitação patrimonial precisa acarreta a diminuição das garantias disponíveis para satisfazer o direito creditório de terceiros ou a impossibilidade de determinar qual sujeito, se a pessoa jurídica “A” ou “B”, praticou o ato que interferiu na esfera jurídica de outrem.

A confusão patrimonial não depende de dolo ou culpa para restar configurada, ao contrário do que se observa no desvio de finalidade. A sua demonstração e caracterização, portanto, é mais simples, podendo se dar documentalmente por meio de escriturações contábeis ou extratos de movimentação financeira. A facilidade probatória tem conduzido a uma tendência observada no Judiciário de assumir diversos elementos como característicos da confusão patrimonial, o que amplia as hipóteses de afastamento da garantia da personalidade jurídica por vezes à margem da lei.

Passa-se, nesse sentido, aos indicadores que têm sido acolhidos pelos Tribunais Regionais Federais para desconsiderar os efeitos da personalidade jurídica de sociedades integrantes de grupos econômicos e atribuir-lhes responsabilidade tributária solidária.

5. O “interesse comum” e a divergência jurisprudencial nos Tribunais Regionais Federais

Para compreender como tem se dado a responsabilização solidária de sociedades integrantes do mesmo grupo econômico pelos débitos tributários das de-

mais no âmbito dos TRFs, foi realizada a análise de acórdãos provenientes das cinco regiões do país, nos quais se decidiu sobre a caracterização da confusão patrimonial para fins de desconsiderar as respectivas personalidades.

Dentre os argumentos levados a efeito pelas procuradorias fazendárias para obter o afastamento da personalidade das sociedades agrupadas com base na confusão patrimonial, pode-se mencionar: (a) a identidade de sócios; (b) a existência de vínculos empregatícios em comum; (c) a coincidência de endereços; (d) a unidade de direção; (e) a similaridade ou complementariedade de objetos sociais; entre outros.

Ocorre que tais elementos, na realidade, sugerem a caracterização de grupo econômico de fato entre as pessoas jurídicas que os compartilha, instituto que não implica automaticamente a responsabilidade solidária das sociedades que o integram pelos débitos de uma dessas.

O TRF da 1ª Região tem uma tendência a acolher elementos que caracterizam o grupo econômico de fato como demonstrativo de confusão patrimonial¹⁸. O índice de desconsideração da Pessoa Jurídica apresenta divergências nas 7ª e 8ª Turmas. Para a 7ª é necessário¹⁹, para 8ª é dispensável²⁰.

¹⁸ “[...] 2. Verificados os indícios de ‘confusão patrimonial’, é cabível a desconsideração da personalidade jurídica das empresas integrantes do grupo econômico de fato para redirecionar a execução fiscal contra a agravante, nos termos do art. 50 do Código Civil. 3. É suficiente a constatação de que os sócios de ambas as empresas pertencem ao mesmo núcleo familiar e de que as atividades econômicas principais, embora não sejam idênticas, indiquem complementaridade: criação de bovinos para corte e produção de hortifruticultura para comercialização (Agropecuária Verde Mar Ltda.) e comércio atacadista de produtos alimentícios em geral (Cintra & Cia Ltda.). [...]” (Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Agravo de Instrumento n. 0011741-13.2016.4.01.0000, Oitava Turma, Rel. Des. Federal Novély Vilanova, 28 de janeiro de 2019)

¹⁹ “4. Necessidade de instauração do incidente de desconsideração quando o redirecionamento de execução fiscal for feito a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento (nome na CDA) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN. [...]” (Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Embargos de Declaração em Agravo Interno n. 1018184-55.2019.4.01.0000, Sétima Turma, Rel. Des. Federal José Amílcar Machado, 9 de novembro de 2021)

²⁰ “1. O caso em tela trata da sujeição passiva tributária, na forma do artigo 121, II, do CTN, não havendo dúvida de que, havendo disposição de Lei (art. 124, I, do CTN) prevendo que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, o redirecionamento da execução fiscal prescinde da prévia instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica. 2. Verificada a existência de sociedades controladas, informalmente, por um grupo econômico, há presunção legal de responsabilidade solidária entre todos os integrantes do grupo (CTN, art. 124, *caput* e parágrafo único). 3. Restou demonstrada a existência de indícios suficientes a caracterizar o grupo econômico, uma vez que, além da confusão patrimonial envolvendo as pessoas jurídicas mencionadas na decisão, todos são, ainda que informalmente, administradas pelo mesmo grupo familiar. 4. Agravo interno não provido.” (Tribunal Regional Federal da 1ª Região, Agravo Interno no Agravo de Instrumento n. 1004540-11.2020.4.01.0000, Oitava Turma, Rel. Des. Federal Marcos Augusto de Sousa, 24 de maio de 2021)

O TRF da 2ª Região, por sua vez, adota o conceito de grupo econômico da CLT e dispensa a instauração do IDPJ²¹. O esvaziamento patrimonial é considerado elemento determinante para a responsabilização solidária e a confusão patrimonial é fator suficiente para caracterizar o “interesse comum” e impor a solidariedade tributária²².

No TRF da 3ª Região se verifica uma tendência a acolher elementos que caracterizam o grupo econômico de fato como demonstrativo de confusão patrimonial e a necessidade de IDPJ para imputar responsabilização com base em tal fundamento²³.

O TRF da 4ª Região utiliza o conceito de grupo econômico da CLT e defende a necessidade de IDPJ²⁴, bem como a demonstração da existência de elementos comuns às sociedades atrelada ao uso abusivo da personalidade para que seja imputada a solidariedade tributária²⁵.

²¹ “13. Para fins de reconhecimento de grupo econômico em execução fiscal de dívida tributária, é desnecessária a descon sideração da personalidade jurídica e, por consequência, a distribuição do incidente previsto nos artigos 133 a 137 do Código de Processo Civil. À falta de norma específica, a jurisprudência extrai do disposto no art. 2º, § 2º, da CLT, algumas diretrizes para o conceito de grupo econômico.” (Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Apelação n. 0008552-32.2016.4.02.5001, Quarta Turma Especializada, Rel. Des. Federal Luiz Antônio Soares, 8 de abril de 2021)

²² “[...] convém consignar que restou suficientemente demonstrado o liame entre as empresas integrantes do grupo econômico de fato, podendo-se notar a centralização da administração dos empreendimentos nos membros das famílias Sarlo Wilken e Villaschi, objetos sociais idênticos ou relacionados, identidade de endereços de sede e interseção de sócios, bem como a evidente finalidade de burlar o pagamento de créditos tributários, revelando-se o abuso da personalidade jurídica, caracterizado pela confusão patrimonial e pelo desvio de finalidade, a justificar a responsabilidade tributária de todas a pessoas jurídicas envolvidas, e de seus sócios, por força da descon sideração da personalidade jurídica (CC, art. 50) e da solidariedade prevista no art. 124 do CTN.” (Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Apelação Cível n. 0101601-64.2015.4.02.5001, Quarta Turma Especializada, Rel. Des. Federal Luiz Antônio Soares, 5 de maio de 2021)

²³ “[...] o IDPJ é 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, art. 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” (Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas n. 4.03.1.000001, Órgão Especial, Rel. Des. Federal Baptista Ferreira, 10 de fevereiro de 2021).

²⁴ “1. Havendo pedido de descon sideração de personalidade jurídica formulado com base no art. 50 do CC para integrantes de um mesmo grupo econômico, esta Corte entende ser indispensável, por força de lei, a instauração do incidente previsto nos arts. 133 a 137 do CPC.” (TRF-4, Agravo de Instrumento n. 5023953-89.2019.4.04.0000, Primeira Turma, Rel. Des. Federal Alexandre Gonçalves Lippel, 7 de dezembro de 2020)

²⁵ “Destarte, os elementos acostados aos autos pela União, ao menos neste exame sob cognição sumária, indicam que a pessoa jurídica Expresso H L de Transportes Ltda., em face da unidade gerencial e do objeto social comum com a devedora fiscal originária, Expresso Vitoria de Transportes Ltda., faz uso da estrutura administrativa e operacional da devedora originária, sobretudo de seu patrimônio e de seus empregados, concentrando os lucros, ao passo que Expresso Vitoria

Por fim, o TRF da 5ª Região assevera que os elementos fáticos de ligação entre as sociedades por si só não demonstram a confusão patrimonial²⁶, impossibilitando a responsabilização solidária. Portanto, deve ser demonstrado: o uso abusivo da personalidade (art. 50 do CC); a participação das sociedades no fato gerador da obrigação; a demonstração efetiva de interesse comum no fato gerador²⁷; e a respectiva instauração do IDPJ.

Conclusão

A inexistência de dispositivo em lei no âmbito tributário definindo precisamente quais elementos caracterizam as relações intersocietárias enquanto grupo econômico de fato torna o exame judicial nebuloso, muitas vezes confundindo-se o que seria elemento revelador de tal arranjo com elementos caracterizadores de confusão patrimonial a ensejar o afastamento da personalidade jurídica das sociedades que o integram, na forma disposta pelo art. 50 do CC.

A relevância do tema demanda uma definição do grupo econômico não formalizado por meio de lei em sentido estrito, de modo a se observar as garantias da legalidade e fomentar a segurança jurídica sobre o instituto, possibilitando a

de Transportes Ltda. artificialmente acumula os prejuízos do grupo econômico abusivo. Dessa forma, constata-se, em sede de cognição sumária, abuso da personalidade jurídica (CC, art. 50) decorrente da ausência de autonomia patrimonial e da utilização da personalidade jurídica da Expresso H L de Transportes Ltda. para lesar credores, mormente o fazendário, assim como solidariedade decorrente da existência de interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária (CTN, art. 124, I)." (Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Agravo de Instrumento n. 5042457-41.2022.4.04.0000, Segunda Turma, Rel. Des. Federal Maria de Fátima Freitas Labarrère, 14 de março de 2023)

²⁶ "A alegação da Fazenda de que o fato de as empresas agravantes serem sócias quotistas da empresa executada representaria indício de confusão patrimonial, não deve prevalecer. Isso porque, a coincidência de sócios na direção de empresas não possui o condão de ensejar, por si só, a configuração de confusão patrimonial." (Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Agravo de Instrumento n. 08041756620164050000/SE, Primeira Turma, Rel. Des. Federal Manuel Maia [conv.], 20 de setembro de 2016)

²⁷ "Assim, consideradas [...] as disposições constantes do artigo 124 do Código Tributário Nacional no tocante à solidariedade, tem-se como necessária, para a ampliação do polo passivo da execução, a demonstração de que as pessoas a quem se pretende estender a cobrança possuam interesse comum no fato gerador do tributo, o que não se observa, não sendo, para tanto, suficiente: a) o pertencimento de uma pessoa física à mesma família dos sócios da empresa devedora original; b) a condição de filho(a) de sócio da aludida devedora; c) a figuração de filho(a) de sócio da empresa no quadro societário de empresas diversas; d) a atuação de empresas diversas, de propriedade de filho(a) e de cunhada de sócio da executada original, no mesmo endereço desta; e) a parcial similaridade entre os objetos sociais da empresa originalmente executada e das empresas geridas por filhos ou cunhada de sócios dela; f) o suposto compartilhamento da força de trabalho pela devedora original e pelas demais empresas cuja inclusão no polo passivo foi imposta; g) a diligência promovida unilateral e extrajudicialmente pela exequente com vistas à demonstração de que ocorreria o recebimento de haveres de uma empresa por outra." (Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Agravo de Instrumento n. 0816676-81.2018.4.05.0000/PE, Segunda Turma, Rel. Des. Federal Paulo Machado Cordeiro, 9 de julho de 2019)

ciência aos contribuintes sobre quais operações podem ensejar a sua caracterização. Assim se eliminaria qualquer controvérsia acerca da utilização da definição de grupo econômico dada por ramos alheios ao direito tributário, vez que a sua adoção se imporia aos julgamentos que envolvem matéria a esse relativa.

Registre-se, ainda, a necessidade de pacificação de quais hipóteses configuram a confusão patrimonial pelas Cortes Superiores. A facilidade probatória em torno do instituto devido a desnecessidade de demonstração de dolo em sentido amplo na sua caracterização confere elevado grau de subjetividade aos julgadores, fomentando divergência jurisprudencial.

Ou seja, enquanto alguns julgadores sugerem que a conjugação de elementos que demonstram a ligação intersocietária de fato entre as sociedades é, em sua compreensão, demonstração de confusão patrimonial apta a estender a responsabilidade por débitos tributários, outros entendem que tal responsabilização somente pode se dar diante da comprovação conjunta da confusão patrimonial e da relação intersocietária que caracterize o interesse comum no fato gerador da obrigação tributária.

Daí advém elevado grau de insegurança jurídica, na medida em que contribuintes de diferentes regiões estão submetidos a uma mesma legislação que pode ser aplicada de forma distinta conforme a jurisdição a qual estão submetidos.

Para além disso, não há consenso, nem entre os TRFs e nem entre as turmas componentes de um mesmo TRF, como observado no sodalício da 1ª Região, quanto à necessidade de instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, previsto nos arts. 133 a 137 do CPC, para que seja possível estender a responsabilidade tributária das sociedades que formam arranjo econômico pelos débitos da sociedade devedora.

Compreende-se que a instauração do incidente é uma ferramenta processual necessária à garantia do contraditório e da ampla defesa aos entes responsabilizados, sem prejuízo do trâmite da execução fiscal, merecendo ser pacificada a necessidade da sua utilização nos casos envolvendo a responsabilidade tributária de sociedades integrantes de grupos econômicos de fato.

Algumas Notas sobre a Responsabilidade Tributária

Hugo de Brito Machado Segundo

Mestre e Doutor em Direito. Advogado em Fortaleza. Membro do ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários e do IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Professor Associado da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, de cujo Programa de Pós-graduação (Mestrado e Doutorado) foi Coordenador. Professor do Centro Universitário Christus (Graduação e Mestrado). *Visiting Scholar* da Wirtschaftsuniversität, Viena, Áustria (2012/2013 – 2015/2016 – 2018).

1. Noções gerais

A temática da responsabilidade não raro se faz presente nas controvérsias levadas ao Poder Judiciário em matéria tributária. Seja na compreensão do sentido e do alcance de artigos do Código Tributário Nacional, seja na determinação da validade, ou não, de disposições legais específicas, editadas por União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, em torno da determinação da sujeição passiva dos tributos de sua competência.

No presente texto, pretende-se fazer uma análise de alguns aspectos gerais do tema, que talvez devam ser considerados no enfrentamento de qualquer questão a ele relacionada. Primeiro, aspectos de cunho jurídico-formal, relacionados à espécie de ato normativo que em cada caso é apta a validamente criar hipóteses de responsabilidade tributária. E, em seguida, mas não menos importante, aspectos de ordem substancial, atinentes ao conteúdo que tais atos normativos devem ter, e das razões para isso.

2. Aspectos de ordem formal

Nos termos do art. 150, I, da Constituição Federal de 1988, a lei, e somente ela, é veículo apto a, validamente, instituir ou aumentar tributos, atividade que não envolve apenas o referir ou o mencionar nominalmente uma possível relação obrigacional tributária, mas indicar os critérios para a determinação de todos os elementos que a constituem.

A lei, por outros termos, não apenas deverá estabelecer que “fica instituído o tributo ‘x’”, mas indicar, abstratamente, quais as variáveis, aspectos ou fatores a serem levados em conta na determinação, em cada caso concreto em que se dê a sua incidência, de todos os aspectos da relação obrigacional. Ou seja, não propriamente no texto (em que não estará escrito o nome do sujeito passivo e o seu CPF ou CNPJ), mas a partir do texto, devem-se identificar os elementos ou as variáveis necessários a que se determinem, em cada caso, quem será o sujeito passivo, o sujeito ativo, de quanto será o montante devido, e em que circunstâncias deverá ele ser pago.

Ao afirmar que fica instituído imposto sobre a propriedade de veículos, não nomina o devedor, mas afirma que ele será “o proprietário” do veículo. Não afir-

ma exatamente o valor da base de cálculo, mas indica que ela deverá ser “o valor venal do veículo”, e assim por diante.

Nessa ordem de ideias, ressalta claro, do próprio texto constitucional, que é também a lei que deve indicar quem são os contribuintes e os possíveis responsáveis tributários, cuidando de forma completa da sujeição passiva da obrigação que está a abstratamente instituir. É o que se acha previsto no art. 121, parágrafo único, II, do Código Tributário Nacional, e também no art. 128 do mesmo Código, mas que apenas explicitam o que decorre do princípio da legalidade tributária.

Outras disposições constitucionais confirmam e reforçam essa hipótese – de que essa é a melhor explicação para o art. 150, I, da CF/1988. O § 1º do art. 153 da Constituição estabelece que, em relação aos tributos ali indicados, o Poder Executivo pode alterar as alíquotas, observados os limites e as condições estabelecidas em lei. Sugere-se, assim, que as demais partes integrantes da relação obrigacional tributária não podem ser instituídas por ato do Executivo, sugestão que é reforçada pela remissão que o art. 146, I e III, “a”, da Constituição fazem à lei complementar para o disciplinamento da matéria, a qual encaminha o intérprete ao art. 97 do CTN, no qual se encontra essa conclusão devidamente explicitada.

Com isso, em suma: responsabilidade tributária é matéria a ser tratada em lei, e não em ato infralegal. E, como decorrência ou obra do princípio federativo (CF/1988, art. 1º), essa lei há de ser ou uma lei complementar nacional de normas gerais (CF/1988, art. 146, III, “b”), ou a lei ordinária (se a Constituição Estadual ou a Lei Orgânica do Município não exigirem lei complementar local) do ente tributante competente. Por outros termos, responsáveis tributários por uma dívida de IPTU serão aqueles indicados no CTN, ou, em obediência ao disposto na Constituição e no próprio CTN, os que vierem elencados na lei do município correspondente.

Essa é a razão pela qual o art. 128 do CTN¹ reconhece ao legislador de cada ente tributante – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – a faculdade de tratar de hipóteses de responsabilidade tributária, mas isso *sem prejuízo do disposto neste capítulo* (do próprio CTN), ou seja, sem contrariar o que já se acha disposto em lei complementar, ao nível das normas gerais, em obediência ao art. 146, III, “b”, da CF/1988.

Mas o art. 128 do CTN não exige apenas a edição de lei, e o respeito às demais disposições do Código. Ali se estabelece, ainda, a necessidade de o responsável tributário ter alguma vinculação com o fato gerador. É a esse detalhe, fundamental no trato e na compreensão do assunto, que se deve dedicar substancial atenção.

¹ “Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.”

3. Aspectos de ordem substancial

Por que o terceiro, a ser indicado como responsável tributário, deve ter alguma vinculação com o fato gerador da respectiva obrigação?

Recapitulando, dentre os sujeitos passivos da relação tributária, contribuinte é aquele que possui relação pessoal e direta com o respectivo fato gerador. Em termos mais diretos, é o contribuinte quem pratica o fato gerador. Se a descrição deste contém, como elemento central, um verbo (importar, exportar, ser proprietário, auferir renda, realizar operação, doar, herdar...), o contribuinte será aquele mais diretamente relacionado ao verbo, vale dizer, será o seu sujeito. É quem importa, exporta, é proprietário, auferir renda, realiza a operação, doa, herda.

Já o responsável não precisa possuir essa relação pessoal e direta. Se possuísse, seria sujeito passivo na condição de contribuinte. Mas ele precisa possuir *alguma* relação. E por quê?

Porque o art. 128 do CTN o determina seria um começo de resposta. Mas não é só por isso, sendo o caso de pensar: poderia então uma lei complementar alterar ou excepcionar o art. 128 do CTN e criar hipóteses de responsabilidade tributária relativas a pessoas sem qualquer vínculo com o fato gerador da obrigação pela qual respondem?

Na verdade, quem não pratica diretamente o fato gerador não revela, por intermédio dele, capacidade para contribuir, e, de uma forma ou de outra, não *dá causa* à tributação – já que o fato gerador é sua causa imediata. Isso já seria motivo para que essa pessoa não possa ser compelida a arcar com o ônus que decorre de tal relação, à qual ela não deu causa, visto que a ausência de qualquer vínculo a impediria de inclusive se ressarcir, ou obter o reembolso, ou reter, o ônus do correspondente contribuinte, ou por qualquer meio agir no sentido de que este, o contribuinte, e não o responsável, tenha de arcar com o ônus do adimplemento da obrigação.

A vinculação da fonte pagadora ao beneficiário da renda, por exemplo, permite a esta a respectiva retenção do imposto de renda das pessoas físicas (IRPF), que assim, conquanto por lei levado aos cofres públicos pela fonte, onera ao final o beneficiário da renda, seu contribuinte.

Cronologicamente, a exigência do tributo sobre o responsável pode ocorrer antes, ou depois, de essa vinculação se estabelecer. A fonte pode ter de recolher o tributo antes, e a oportunidade de realizar a retenção lhe ser dada depois. Ou o contrário, o responsável pode ter a oportunidade de fazer com que o contribuinte recolha o tributo, e não ser diligente nesse sentido, tendo de responder por isso depois. São situações que se acham referidas, por exemplo, no art. 134 do CTN. O relevante é que a vinculação ao fato, e a oportunidade do responsável de fazer com que o ônus recaia sobre o contribuinte, existam.

No caso de impostos² e de contribuições, portanto, a necessidade de vinculação do terceiro à situação que configura o fato gerador é uma decorrência do

² FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 76.

princípio da capacidade contributiva, consequência esta que se acha apenas explicitada no art. 128 do CTN, mas que seria cogente mesmo que nele não se achasse escrita. E, no caso de tributos que têm outras causas que não a prática de fatos reveladores de capacidade contributiva (*v.g.*, taxas), essa necessidade de vinculação decorre mesmo da ideia de não se poder responder pelo que nem indiretamente se deu causa.

Tais considerações remetem a um fundamento mais geral, e fundamental, sendo certo que a necessidade de respeito à capacidade contributiva, sozinha, em algumas situações se poderia tornar um fundamento frágil. E se o terceiro, indicado como responsável, embora não vinculado em absoluto ao fato gerador, possuir até mais capacidade econômica que o próprio contribuinte? Ainda assim a atribuição de responsabilidade a ele, mesmo que por lei, não será constitucionalmente admissível. Implicará alteração das próprias regras de competência, pois o legislador estaria a criar figura tributária anômala, disfarçada de uma outra que ele teria competência para criar (mas que lhe seria diversa), tal como acontece quando se cria tributo utilizando base de cálculo de outro³.

Imagine-se, por hipótese, se o Município, a pretexto de criar responsabilidade tributária pelo pagamento do imposto sobre serviços, que é de sua competência, estabelecesse por lei esse dever àqueles que são vizinhos de prestadores de serviços. A relação de vizinhança, sem vínculo necessário com a atividade econômica desenvolvida por ambos os vizinhos, não permite ao apontado responsável meios jurídicos para reter, reter ou descontar do contribuinte o imposto devido por conta do serviço por ele prestado. O Direito não criará mecanismos que permitam ao ônus tributário incidir sobre o contribuinte, ficando assim definitivamente fincado sobre o responsável. Isso implicará, na prática, a criação de um novo imposto, que tem por fato gerador “ser vizinho de prestadores de serviço” e cujo pagamento eventualmente implica a dispensa do ISS devido pelo prestador do serviço. Só que esse novo imposto não se acha contemplado no rol descrito no art. 156 da Constituição Federal, que indica quais impostos os Municípios são competentes para instituir.

Essas reflexões evidenciam, com mais transparência, o equívoco de ter, por exemplo, no art. 124 do CTN, que cuida de situações nas quais a responsabilidade dos devedores tributários será solidária, como uma norma que atribui, ou permite atribuir, responsabilidade. Os Fiscos, notadamente o Federal, a têm invocado, para sustentar que tanto pessoas com interesse comum quanto aquelas meramente indicadas na lei podem ser responsáveis solidárias, esquecendo-se do que se

³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 373. No mesmo sentido: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Determinação do montante do tributo*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 109; CARVALHO, Paulo de Barros. A definição da base de cálculo como proteção constitucional do contribuinte. In: ASOREY, Rubén O. (dir.). *Protección constitucional de los contribuyentes*. Madri/Barcelona: Marcial Pons, 2000, p. 69.

acha escrito no art. 128 do mesmo Código, e de todas as demais considerações feitas anteriormente neste breve texto. Trata-se, porém, de um equívoco, pois o mero interesse comum, seja qual for a interpretação que se dê à expressão, não autoriza que se responsabilizem terceiros sem amparo na lei, ou sem que haja vinculação delas ao fato gerador da obrigação. Inteiramente acertada, quanto a este ponto, a visão de Misabel Abreu Machado Derzi, que pontua ser a regra do art. 124 uma definição do *modo* como pessoas que *já são devedoras* podem responder (se solidariamente ou não), e não uma regra atributiva de responsabilidade a quem por outra razão já não a possuía⁴.

Considerações finais

Diante do que se examinou ao longo deste pequeno texto, permite-se concluir que a responsabilidade tributária é matéria reservada à lei da entidade competente para a instituição e disciplina da relação jurídica correspondente. Essa lei, além de respeito às disposições gerais constantes do Código Tributário Nacional (e, eventualmente, de outras leis complementares editadas nos moldes do art. 146, III, “b”, da CF/1988), deve, por conta de uma dessas disposições (art. 128), e de reflexos do princípio da capacidade contributiva e das regras constitucionais de competência tributária, eleger terceiros dotados de alguma vinculação com a situação que configura o fato gerador do tributo, a qual lhes permita reter, descontar, reaver ou por qualquer meio juridicamente ao seu alcance fazer com que o valor correspondente recaia sobre aquele que deu causa ao nascimento da obrigação correspondente.

⁴ Em notas de atualização ao livro *Direito tributário brasileiro*, de Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi explica que a “solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias. Quando houver mais de um obrigado no polo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 729)

Responsabilidade Tributária de Marketplaces pelo ICMS: Contexto e Limites

Fabiana Carsoni Fernandes

Mestre em Direito Tributário pela USP. Especialista em Direito Tributário pela GVlaw.

LLM em Direito Societário pelo Insper. Conselheira e Professora do IBDT.

E-mail: fabiana.carsoni@marizadvogados.com.br.

1. Introdução

A digitalização da economia impõe múltiplos desafios em matéria tributária, seja na tributação do consumo, seja na da renda. Particularmente na tributação do consumo, a economia digital traz reflexões sobre a responsabilidade tributária das plataformas digitais que viabilizam, intermedeiam ou promovem anúncios dos mais variados bens e serviços (doravante referidas ora como plataformas digitais, ora como “marketplaces”, ora como interfaces eletrônicas), assim como sobre seu dever de colaboração para com o fisco de prestar informações acerca dos negócios ocorridos com sua ajuda e sob seus olhos.

Como aponta a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”), as plataformas digitais transformaram o comércio de bens e serviços, inclusive, e especialmente, o de pequenos comerciantes, fomentando múltiplos negócios e o acesso a um maior número de fornecedores e de consumidores. Em 2020, estima-se que o comércio eletrônico tenha envolvido mais de 2 (dois) bilhões de consumidores¹ em diferentes tipos de negócios, como transações envolvendo bens de consumo, acomodação, transporte e até mesmo empregos, do que emergem dificuldades às Administrações Tributárias de todo o mundo para controlar o adequado cumprimento da legislação tributária.

Daí por que diversos países têm voltado sua atenção a esse modelo de negócios com vistas ao aperfeiçoamento de suas normas tributárias, não só daquelas versando sobre a tributação da renda, mas também sobre a tributação do consumo. Pelo mesmo motivo, a OCDE vêm divulgado estudos e recomendações com o objetivo de contribuir para esse trabalho das Administrações Tributárias por considerar que as plataformas digitais, em certas circunstâncias, estão aptas a desempenhar um papel importante para maximizar a cobrança dos tributos que recaem sobre o consumo². A União Europeia possui diretivas sobre a matéria, cuja

¹ OECD/WBG/CIAT/IDB (2021). VAT digital toolkit for Latin America and the Caribbean. Paris: OECD, junho 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-digital-toolkit-for-latin-america-and-the-caribbean.htm>. Acesso em: 05 maio 2023, p. 85.

² OECD/WBG/CIAT/IDB (2021). VAT digital toolkit for Latin America and the Caribbean. Paris: OECD, junho 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-digital-toolkit-for-latin-america-and-the-caribbean.htm>. Acesso em: 05 maio 2023, p. 85.

eficácia teve início em julho de 2021³, dispondo sobre a responsabilidade tributária das plataformas digitais em alguns casos nelas especificados.

Nessa direção, alguns Estados de nossa Federação têm editado normas atribuindo responsabilidade tributária a marketplaces, sem prejuízo, em alguns casos, da atribuição, também, do dever de vigiar o cumprimento de deveres instrumentais por parte dos fornecedores e do dever de compartilhamento de informações com as autoridades fiscais.

Nas linhas que se seguem, analisaremos (i) alguns trabalhos e recomendações da OCDE acerca do tema, assim como as diretivas da União Europeia; (ii) as premissas fundamentais de nossa legislação tributária em matéria de responsabilidade tributária; e (iii) o conteúdo de normas estabelecidas por alguns de nossos Estados sobre a questão, de modo que, alfin, sejam apresentadas breves considerações críticas sobre essas mesmas normas.

2. As diretivas a União Europeia e os trabalhos da OCDE

Diante do elevado crescimento do comércio eletrônico, inclusive daquele realizado internacionalmente, a União Europeia estabeleceu normas, por meio das Diretivas n. 2017/2455 e n. 2019/1995, que alteraram a Diretiva n. 2006/112/EC, visando: (i) ao recolhimento do tributo que recai sobre o consumo (“IVA”) no país de destino, é dizer, no local em que se verifica o consumo dos bens e serviços adquiridos; (ii) à criação de um sistema uniforme, simples e transparente para declaração e pagamento do tributo; e (iii) à justa competição entre marketplaces europeus e estrangeiros e entre empresas de comércio digital e as tradicionais lojas físicas⁴.

Para atingir esses desideratos, a União Europeia atribui aos marketplaces, sob determinadas condições, a responsabilidade pela declaração e pelo recolhimento do IVA, como se fosse o próprio fornecedor dos bens e serviços. Foram chamados, por isso, de *deemed suppliers*.

Considera-se *deemed supplier* o sujeito passivo que facilitar, mediante a utilização de uma interface eletrônica, vendas de bens importados de territórios terceiros ou de países terceiros em remessas de valor não superior a EUR 150 (cento e cinquenta euros); ou quando houver a entrega de bens dentro da Comunidade Europeia por alguém não estabelecido na Comunidade a uma pessoa que não seja sujeito passivo do IVA. Contudo, não basta o cumprimento desses requisitos para que o marketplace seja qualificado como *deemed supplier*. Faz-se necessário que sua atuação no negócio seja substancial. Ou seja, não basta mínima vinculação da plataforma digital com a transação. Tal vinculação, repita-se, deve ser substancial.

³ Diretivas n. 2017/2455 e n. 2019/1995, que alteraram a Diretiva n. 2006/112/EC.

⁴ Taxation and customs Union. Online electronic interfaces. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/online-electronic-interfaces_en. Acesso em: 08 maio 2023.

Nessa perspectiva, são *deemed suppliers*, dentre outros, os marketplaces que: (i) administram a interface eletrônica por meio da qual bens e serviços são comercializados, fornecendo soluções técnicas para que o pedido de compra seja efetuado pelo consumidor; (ii) estabelecem regras para a apresentação e a venda de produtos em suas plataformas; (iii) detêm informações sobre os consumidores relacionadas às vendas; (iv) organizam a comunicação da oferta, de seu aceite e de seu pagamento; (v) definem condições em que fornecedor ou consumidor tornam-se responsáveis pelo pagamento de custos relativos à devolução de mercadorias; (vi) definem condições dirigidas ao fornecedor sobre métodos de pagamento, armazenagem, transporte e entrega dos produtos; (vii) têm o direito de processar ou reter o pagamento feito pelo consumidor ou criar mecanismos que restrinjam acesso aos respectivos fundos; (viii) ocupam posição que lhes permita creditar o valor da transação, independentemente da autorização do fornecedor, se os bens não foram adequadamente recebidos; (ix) fornecem serviços aos consumidores, como assistência no caso de retorno de produtos, trocas, reclamações e gerenciamento de eventuais disputas entre aqueles e os fornecedores; (x) têm direito de estabelecer o preço dos bens transacionados, concedendo descontos por meio de programas de fidelidade, por exemplo, ou que exercem influência sobre a precificação⁵⁻⁶.

Por outro lado, não foram colocadas na posição de *deemed suppliers* as plataformas digitais que, cumulativamente: (i) não estabelecem, direta ou indiretamente, os termos e condições de vendas realizadas; (ii) não estão envolvidas, direta ou indiretamente, na autorização de cobrança dirigida ao consumidor com vistas ao pagamento do preço da transação; e (iii) não estão envolvidas, direta ou indiretamente, nos processos de pedido e entrega dos bens e serviços. É por isso que não se qualificam como *deemed suppliers* as empresas que (i) fazem apenas processamento de pagamento; e (ii) que detenham atuação remota na formalização dos negócios, como pode acontecer, por exemplo, com os marketplaces que somente funcionam como veículos de publicidade, expondo os bens ou serviços comercializados por terceiros, ou que apenas redirecionam o potencial consumidor ao sítio eletrônico do fornecedor⁷.

⁵ Taxation and customs Union. Explanatory notes on VAT e-commerce rules. European Union: Indirect Taxation and Tax administration – Value Added Tax, setembro 2020. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-12/vatecommerceexplanatory_28102020_en.pdf. Acesso em: 08 maio 2023, p. 18-19.

⁶ No Reino Unido e na Alemanha, a atribuição de responsabilidade tributária somente emerge se houver omissões por parte dos marketplaces na coleta de informações sobre a qualidade do contribuinte e sobre a transação (cf. LAMENSCH, Marie; MILLAR, Rebecca. The role of marketplaces in taxing B2C supplies. In: LANG, Michael *et al.* (org.). CJEU – Recent developments in Value Added Tax 2018. *Series on International Tax Law* n. 115. Viena: Linde, 2019, p. 54-60).

⁷ Taxation and customs Union. Explanatory notes on VAT e-commerce rules. European Union: Indirect Taxation and Tax administration – Value Added Tax, setembro 2020. Disponível em:

Orientações semelhantes têm sido apresentadas pela OCDE. Com efeito, a referida organização divulgou alguns estudos com o objetivo de endereçar os desafios da economia digital, notadamente aqueles relacionados às plataformas digitais, apresentando recomendações para que as Administrações Tributárias aperfeiçoem suas leis internas, de tal sorte a mitigar o descumprimento da legislação tributária versando sobre o consumo. Dentre esses estudos, destacam-se o denominado “The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales”⁸ e o “VAT digital toolkit for Latin America and the Caribbean”. O último, como a nomenclatura sugere, apresenta recomendações para países da América Latina e do Caribe. Reconhece-se não haver solução única e simples para as dificuldades relacionadas à tributação sobre o consumo. É por isso que o estudo aponta mais de uma alternativa para o endereçamento da matéria por cada jurisdição⁹.

De acordo com a OCDE, as Administrações Tributárias devem criar regras aplicáveis às plataformas digitais, porque tais entidades, estando muito próximas das transações, encontram-se numa posição que lhes permite contribuir para o recolhimento do IVA, bem assim para compartilhar com o fisco informações de caráter relevante sobre a venda de bens e serviços. Especificamente em transações internacionais, a imposição de deveres instrumentais aos marketplaces evita que os fornecedores residentes no exterior incorram em custos para cumprimento desses deveres, a exemplo da contratação de profissionais em cada país onde transacionam. Não fosse assim, fornecedores poderiam restar desencorajados de acessar certos mercados, ou mesmo poderiam, deliberada ou inadvertidamente, descumprir as normas das jurisdições onde atuam. São diversos, portanto, na avaliação da OCDE, os motivos que justificam a criação de regras tributárias dirigidas às plataformas digitais.

Diante da constatação de que os marketplaces podem contribuir para a arrecadação do IVA, a OCDE recomenda que as Administrações Tributárias estabeleçam normas dispendo sobre: (i) responsabilidade tributária daquelas entidades pelo recolhimento do IVA; (ii) compartilhamento de informações com o fisco¹⁰;

https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-12/vatecommerceexplanatory_28102020_en.pdf. Acesso em: 08 maio 2023, p. 17.

⁸ OECD (2019). The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales. Paris: OECD. Disponível em: www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf. Acesso em: 05 maio 2023.

⁹ OECD/WBG/CIAT/IDB (2021). VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean. Paris: OECD, junho 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-digital-toolkit-for-latin-america-and-the-caribbean.htm>. Acesso em: 05 maio 2023, p. 85.

¹⁰ Dentre as informações cujo compartilhamento é recomendado, a OCDE cita: (a) a identificação do fornecedor, inclusive de seus cadastros junto ao fisco; (b) a natureza da transação e dos respectivos bens e serviços, sua data e seu valor; (c) valor do IVA; (d) identificação do transportador; (e) localização do consumidor e o endereço de entrega dos bens adquiridos; (f) documentação fiscal ou qualquer outro documento emitido em face do consumidor; e (g) informações sobre armazéns,

(iii) formas de as plataformas digitais estimularem os fornecedores a ficarem em conformidade com o fisco numa tentativa de contribuir para a arrecadação sem atribuir responsabilidade tributária aos marketplaces; (iv) acordos formais de cooperação dessas entidades com o fisco baseados na ideia de *compliance* cooperativa; (v) atuação das referidas entidades de modo voluntário na arrecadação do IVA, por meio de seu pagamento em nome do fornecedor¹¹.

A primeira alternativa assemelha-se ao que se viu acima acerca das diretivas da União Europeia. Trata-se, a toda evidência, do mecanismo que mais tem a contribuir para a arrecadação tributária. Assim como naquelas diretivas, a OCDE não recomenda que a sujeição passiva seja atribuída às plataformas digitais em toda e qualquer circunstância, mas somente quando sua participação no negócio for substancial, é dizer, quando suas funções forem relevantes e, portanto, houver *intensidade na conexão* entre o marketplace, as partes e a respectiva transação.

Nesse contexto, somente podem assumir a posição de sujeitos passivos os marketplaces que puderem cumprir satisfatoriamente a obrigação de recolhimento do tributo, sendo consideradas como tais as plataformas digitais que: (i) detêm ou possuem acesso a informações suficientes e precisas sobre a transação e sobre as partes envolvidas que lhe permitam determinar o montante exato do IVA devido; e (ii) são efetivamente capazes, do ponto de vista prático, de recolherem o tributo, o que se verifica quando desenvolvem *funções essenciais*, tais como: (a) controle dos termos e condições do negócio (preço, termos de pagamento e de entrega etc.), impondo-se sua observância aos partícipes (fornecedor, consumidor e transportador); (b) envolvimento, direto ou indireto, na autorização e processamento de pagamento, inclusive mediante contratação de empresas de arranjos de pagamento; (c) envolvimento nos processos de pedido e de entrega, seja direito ou por meio de influência sobre as respectivas condições¹².

distribuidores e agentes de pagamento, se houver (OECD/WBG/CIAT/IDB (2021). VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean. Paris: OECD, junho 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-digital-toolkit-for-latin-america-and-the-caribbean.htm>. Acesso em: 05 maio 2023, p. 94).

¹¹ No Brasil, visando mitigar o risco de a retenção do imposto de renda não ser realizada pela fonte pagadora nas hipóteses de intermediação em que os recursos da transação subjacente ficam na posse do prestador do serviço de intermediação, o fisco determinou que o próprio prestador do serviço cumpra o dever de efetuar o recolhimento do tributo. No entanto, a autorização foi dada pelo fisco – diga-se, sem suporte em lei – somente nas atividades de colocação ou negociação de títulos de renda fixa; operações realizadas em Bolsas de Valores e em Bolsas de Mercadorias; distribuição de emissão de valores mobiliários, quando a pessoa jurídica atuar como agente da companhia emissora; operações de câmbio; vendas de passagens, excursões ou viagens; administração de cartão de crédito; prestação de serviços de distribuição de refeições pelo sistema de refeições-convênio; e prestação de serviços de administração de convênios. Veja-se que aqui ocorre o deslocamento – do responsável tributário para o contribuinte – do dever de recolhimento do IRRF.

¹² OECD/WBG/CIAT/IDB (2021). VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean. Paris: OECD, junho 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-digital-toolkit-for-latin-america-and-the-caribbean.htm>. Acesso em: 05 maio 2023, p. 87-88.

Plataformas digitais que somente contêm conteúdo informacional; ou que apenas processam pagamentos; ou que somente promovem publicidade; ou que apenas direcionam o consumidor ao sítio eletrônico do fornecedor não têm, segundo a OCDE, condições de ser nomeadas como sujeitos passivos do IVA, tal como desenhado, também, pela União Europeia em suas diretivas¹³.

A OCDE recomenda, ainda, para efeito de definição das plataformas digitais elegíveis ao regime de responsabilidade tributária, que as Administrações Tributárias: (i) tomem em consideração as funções assumidas por tais entidades, em detrimento das espécies de plataformas ou de seu modelo de negócios, uma vez que, dessa forma, facilita-se demonstração das condições necessárias à atribuição de sujeição passiva, além de permitir-se que o tratamento tributário a entidades que performem funções similares seja equivalente independentemente de seu modelo de negócios; (ii) consultem a sociedade para desenho das regras de responsabilidade tributária; (iii) dividam informações claras e acessíveis, preferencialmente em sítios eletrônicos, sobre os critérios para que um marketplace seja colocado na posição de sujeito passivo, sem prejuízo de promoverem atualização regular desses critérios à medida dos avanços tecnológicos e comerciais; e (iv) disciplinem casos em que, em certas transações, mais de uma plataforma digital possa ser alçada à condição de sujeito passivo¹⁴.

A par da atribuição de responsabilidade exclusiva às plataformas digitais, a OCDE recomenda, alternativamente, que se estabeleça solidariedade entre tais entidades e os fornecedores na hipótese de os últimos deixarem de recolher o IVA. Em qualquer caso, as Administrações Tributárias podem igualmente requerer que os marketplaces compartilhem informações com o fisco.

Se porventura determinada Administração Tributária decidir-se somente pela criação de deveres instrumentais, sem atribuição de sujeição passiva, podem ser alcançadas no escopo da respectiva norma outras plataformas digitais, que não somente aquelas que desenvolvam atividades substanciais – assim, por exemplo, entidades que apenas processam pagamentos, ou que são remuneradas por apresentarem os produtos, ou que redirecionam o consumidor para o sítio eletrônico do fornecedor, ou que atuam em todas as etapas do comércio eletrônico¹⁵. Quer dizer, a obrigação de prestar informações, sendo, a princípio, menos custosa e

¹³ OECD/WBG/CIAT/IDB (2021). VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean. Paris: OECD, junho 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-digital-toolkit-for-latin-america-and-the-caribbean.htm>. Acesso em: 05 maio 2023, p. 88.

¹⁴ OECD/WBG/CIAT/IDB (2021). VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean. Paris: OECD, junho 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-digital-toolkit-for-latin-america-and-the-caribbean.htm>. Acesso em: 05 maio 2023, p. 88.

¹⁵ OECD/WBG/CIAT/IDB (2021). VAT Digital Toolkit for Latin America and the Caribbean. Paris: OECD, junho 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-digital-toolkit-for-latin-america-and-the-caribbean.htm>. Acesso em: 05 maio 2023, p. 93.

difícil do que o adimplemento do crédito tributário, pode alcançar, na visão da OCDE, um maior número de entidades.

Antes de analisarmos se os parâmetros recomendados pela OCDE, ou as diretivas da União Europeia, foram, no todo ou em parte, adotados pelos Estados de nossa Federação ao estabelecerem regras aplicáveis aos marketplaces em matéria de ICMS, cabe-nos apresentar os limites traçados pelo constituinte e pelo legislador em matéria de responsabilidade tributária. Ver-se-á que os parâmetros desenhados pela OCDE e pela União Europeia, a princípio, não conflitam com os limites de nosso ordenamento jurídico, estando, ao revés, em conformidade com eles.

3. A responsabilidade tributária na Constituição e no Código Tributário Nacional

Sabemos que o contribuinte é quem detém “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (art. 121, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional – “CTN”). Sabemos também que o responsável tributário é alguém que não detém aquela relação pessoal e direta, embora seja eleito pela lei para figurar como sujeito passivo (art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN), solidária, exclusiva ou subsidiariamente com o contribuinte.

Conquanto o responsável tributário não detenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, não é qualquer terceiro que pode ser colocado nessa posição. O art. 128 do CTN, diga-se, editado com esteio no art. 146, inciso III, “b”, da Constituição, somente permite que a lei eleja um terceiro como sujeito passivo se ele tiver *vinculação com o fato gerador*.

Mas que vínculo é esse? Apesar de o CTN não o esclarecer, ao menos não em sua literalidade, muitos doutrinadores têm consistentemente afirmado que o vínculo que o terceiro possui com o fato gerador deve ser de tal ordem que lhe possibilite cumprir a obrigação imposta pela lei, sem que, afinal, seu patrimônio responda pelo tributo alheio, até porque a capacidade contributiva à qual é dirigida a carga tributária é revelada, não pelo responsável tributário, mas pelo contribuinte. Esse vínculo, portanto, deve ser apto a permitir, nas palavras de Luciano da Silva Amaro, que “o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso”¹⁶. Isso é o que está contido nas entrelinhas do art. 128.

Geraldo Ataliba¹⁷ abona o entendimento corrente de que, em matéria de responsabilidade tributária, “a carga do tributo não pode – e não deve – ser suportada pelo terceiro responsável. Por isso é rigorosamente imperioso que lhe seja objetivamente assegurado o direito de haver (percepção) ou descontar (retenção), do contribuinte, o *quantum* do tributo que deverá recolher por conta daque-

¹⁶ AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 304-305.

¹⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 92.

le”. Igualmente, Luís Eduardo Schoueri sustenta que “o legislador complementar pressupõe que o substituto esteja suficientemente vinculado ao fato jurídico tributário, de modo a ressarcir-se do valor pago, ou mesmo reter o tributo”¹⁸.

É por isso que, especificamente em matéria de imposto de renda, o parágrafo único do art. 45, em sintonia com o art. 128, ambos do CTN, dispõe que a fonte pagadora de rendimento a determinado beneficiário é quem pode assumir a condição de responsável tributário. A fonte possui um vínculo com o fato gerador que lhe confere meios de adimplir a obrigação tributária, sem que seu patrimônio pessoal seja desfalcado. À fonte é conferido o direito de reter (ou descontar) na fonte o valor correspondente ao imposto devido, ou de se ressarcir deste valor, em razão de lhe ser atribuído o dever de providenciar o recolhimento do imposto no prazo legal.

Assim, o que se faz imperioso, em qualquer hipótese de responsabilidade tributária, é o direito da pessoa colocada nessa posição de reter o valor correspondente ao tributo, ou o de requerer seu ressarcimento de modo ágil, eficaz, imediato e expedito¹⁹. Isto é o que decorre do art. 128 do CTN.

Fosse outra a conclusão, permitindo-se que qualquer pessoa fosse obrigada a pagar tributo por fatos praticados por outras com as quais não tenha o vínculo requerido pelo art. 128 do CTN, o tributo poderia até mesmo resultar confiscatório, em razão de recair sobre o patrimônio do responsável e, portanto, sobre riqueza alheia, e não propriamente sobre a capacidade contributiva manifestada pelo contribuinte²⁰.

Mas não basta que o responsável tenha meios de reter ou de se ressarcir do montante do tributo. A lei, ao integrá-lo à relação jurídico-tributária, não lhe pode impor o cumprimento de deveres impossíveis, ou demasiadamente custosos. O fisco pode impor ao contribuinte e a terceiros o cumprimento de *deveres de colaboração*, por meio da criação de deveres instrumentais, que permitam às autoridades fiscais identificar e conferir efetividade à tributação sobre o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, desde que tais deveres respeitem direitos individuais e sejam instituídos dentro dos limites da lei (art. 145, parágrafo 1º, da Constituição). A criação de deveres instrumentais, nesse contexto, não pode ser excessiva, nem desnecessária, impondo-se sua adequação à finalidade a que se presta, além de dever obediência à equidade em cada situação concreta, sem prejuízo de ser coerente e congruente com as situações que alcançam, sob pena de ferir a proporcionalidade e a razoabilidade²¹. É necessário,

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 630.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 93.

²⁰ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 3738.

²¹ Sobre o controle que a proporcionalidade e a razoabilidade exercem em matéria de obrigação acessória, *vide*: TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 198-207.

pois, que a pessoa tenha efetiva *capacidade de colaboração*, a significar que o ônus ou encargo que lhe for atribuído seja de cumprimento viável, não comprometendo desproporcionalmente seus direitos, sua liberdade e seu patrimônio²².

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal (“STF”), em sessão plenária, concluiu que, o responsável tributário, conquanto tenha o dever de agir em colaboração o fisco, não pode receber atribuições inviáveis, excessivamente onerosas, desarrazoadas ou desproporcionais. Foi o que restou decidido no Recurso Extraordinário n. 603.191/MT, de 1º de agosto de 2011, quando se examinou a constitucionalidade da retenção de 11%, a título de contribuição previdenciária, sobre o valor da nota fiscal, objeto do art. 31 da Lei n. 8.212, de 1991, como seja:

“A validade de tal mecanismo pressupõe que não se olvide seu caráter meramente instrumental, em que o substituto figura como simples colaborador do Fisco. Substitui o contribuinte no ato de efetuar o pagamento, mas não na obrigação de contribuir para as despesas públicas. [...]

Essa colaboração deve guardar respeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Não se pode impor a alguém, a título de substituição tributária, deveres inviáveis, excessivamente onerosos. [...]

Frise-se, também, que o mecanismo da retenção assegura por completo e sem delongas que o substituto cumpra seus deveres de colaboração sem precisar depender seus recursos próprios, não comprometendo, assim, seu patrimônio. O dever de colaboração se restringe à retenção e ao recolhimento, esgotando-se então.”

Nessa ordem de ideias, pode-se afirmar que descabe atribuir ao responsável tributário deveres exagerados, de difícil ou impossível cumprimento, que lhe imponham, por exemplo, investigar fatos ou negócios que não estão ao seu alcance, ou sobre cuja validade ou regularidade não cabe ao responsável opinar ou fazer inferências, sendo essa avaliação atribuível, apenas, ao fisco. Não se pode olvidar que o responsável tributário não é dotado de poderes de polícia, não lhe sendo viável fiscalizar operações, ou interpretar se o contribuinte cumpre adequadamente a legislação tributária. Essa tarefa é das autoridades administrativas no exercício de sua atividade vinculada, nos termos do art. 142 do CTN.

A respeito da impossibilidade de se exigir que o sujeito passivo atue como fiscal da lei, é relevante invocar a decisão do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) sobre a responsabilização do vendedor de boa-fé quanto ao pagamento do ICMS quando, em casos de diferimento tributário, o comprador é posteriormente reconhecido como inidôneo. Não cabe ao vendedor fiscalizar os atos daqueles com quem transaciona. Para a 1ª Seção do Tribunal, é das autoridades fiscais o dever de fiscalizar as operações praticadas pelas partes, não implicando infringência ao

²² PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípios de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 39.

dever de cuidado se uma delas agiu de boa-fé e se não detinha poderes para evitar a fraude intentada e praticada pela outra. Veja-se o que restou decidido, em 27 de outubro de 2010, nos Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 1.119.205/MG:

“[...] está claro que o vendedor, por ter sido considerado de boa-fé, não participou da fraude levada a efeito pela compradora (ausência de dolo) e nem detinha poderes para evitá-la (ausência de culpa).

No que se refere especificamente à culpa (ou dever de cuidado), [...] cabe ao Fisco, não ao vendedor, o dever de fiscalizar as operações da compradora, a quem a lei atribuiu o recolhimento do tributo diferido.”

Portanto, em matéria de responsabilidade tributária, o terceiro que integra a relação jurídico-tributária deve ter meios de reter ou de se ressarcir do montante do tributo, de modo a não comprometer seu próprio patrimônio, bem como não pode assumir obrigações excessivas, inviáveis, desproporcionais ou irrazoáveis, não lhe cabendo fiscalizar e vigiar os atos praticados pelos contribuintes, muito menos supor o cometimento de possível irregularidade, notadamente quando agir de boa-fé.

É à luz dessas mesmas premissas que o art. 5º da Lei Complementar n. 87, de 1996, deve ser interpretado. De acordo com o referido dispositivo, a lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do ICMS “e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo”. O terceiro colocado nessa posição não é qualquer pessoa, mas alguém que possui vínculo com o fato gerador, e que *contribuiu* para o inadimplemento do tributo, tendo, assim, elementos para identificar o adequado cumprimento da legislação tributária, sem ônus demasiados e sem oneração de seu próprio patrimônio.

Para arrematar, cumpre dizer que o art. 124 do CTN não permite, sozinho, que se atribua responsabilidade a terceiros. A responsabilidade de terceiro depende, em qualquer caso, de lei que o diga de modo expresso, porque o art. 124 cuida, apenas, de solidariedade, ou seja, de mecanismo de satisfação do crédito tributário pelos sujeitos passivos eleitos pela lei como tal²³. A lei que eleger terceiro como responsável tributário deve, em qualquer caso, respeitar os quadrantes do CTN sobre responsabilidade tributária, inclusive seu art. 128, já que o CTN contém normas gerais acerca da matéria, respaldadas no art. 146, inciso III, da Constituição, como decidido pelo STF no citado RE n. 562.276 e nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 6.284, de 15 de setembro de 2021, e n. 4.845, de

²³ Sobre o tema, vide: FERNANDES, Fabiana Carsoni. Solidariedade por interesse comum (art. 124, inciso I, do CTN): os trabalhos de Rubens Gomes de Sousa preparatórios do CTN e sua influência na compreensão do dispositivo. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 50. São Paulo: IBDT, 2022, p. 133-160.

13 de fevereiro de 2020, nas quais restou declarado ser “inconstitucional lei estadual que disciplina a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa da matriz geral estabelecida pelo Código Tributário Nacional”. Portanto, qualquer debate sobre a atribuição de responsabilidade tributária não pode partir do art. 124, pois essa norma é sobre solidariedade, e não sobre definição de sujeição passiva.

Fixadas essas premissas essenciais, vejamos o teor das normas editadas por nossos Estados acerca da matéria objeto deste artigo.

4. A experiência brasileira na tributação do ICMS em operações envolvendo marketplaces

Como anunciado, alguns Estados de nossa Federação editaram leis prevendo responsabilidade tributária de plataformas digitais pelo ICMS que seria devido pelos fornecedores dos bens vendidos aos consumidores com o auxílio das interfaces eletrônicas. Há leis: (i) atribuindo responsabilidade tributária às plataformas independentemente do cometimento de irregularidade (Estado da Paraíba²⁴); (ii) atribuindo-lhes responsabilidade tributária quando não houver emissão de documento fiscal pelo fornecedor (Estados do Ceará, Mato Grosso, Bahia e do Rio de Janeiro²⁵); e (iii) atribuindo-lhes responsabilidade tributária no caso de não compartilhamento de informações (Estados do Mato Grosso, Rio de Janeiro, São Paulo e Minas Gerais²⁶)²⁷.

Em algumas dessas normas, a atribuição de responsabilidade parece ser feita independentemente de análise funcional das atividades desenvolvidas pelas plataformas digitais. Assim, por exemplo, a legislação do Ceará considera responsável “o intermediador em portal de compras na internet que promova arranjos de pagamento ou que desenvolva atividades de marketplace quando o contribuinte não emitir documento fiscal para acobertar a operação ou a prestação” (art. 12, inciso XI, da Lei n. 12.670). Redação semelhante é adotada pelos Estados da Bahia e do Mato Grosso. Ao que tudo indica, até mesmo entidades que somente promovam anúncios, ou que redirecionem o consumidor ao site do fornecedor, ou que não têm acesso aos recursos financeiros objeto da transação, podem assumir a condição de responsáveis tributários pelo ICMS.

²⁴ Vide: Lei n. 6.379, de 1996, da Paraíba.

²⁵ Vide: Lei n. 16.904, de 2019, que altera a Lei n. 12.670, de 1996, do Ceará; Lei n. 10.978, de 2019, que alterou a Lei n. 7.098, de 1998, do Mato Grosso; Lei n. 14.183, de 2019, que alterou a Lei n. 7.014, de 1996, da Bahia; e Lei n. 8.795, de 2020, do Rio de Janeiro.

²⁶ Vide: Lei n. 11.081, de 2020, que alterou a Lei n. 7.098, de 1998, do Mato Grosso; e Lei n. 8.795, de 2020, do Rio de Janeiro; Lei n. 13.918, de 2009, que alterou a Lei n. 6.374, de 1989, de São Paulo; e Lei n. 23.894, de 2021, que alterou a Lei n. 6.763, de 1975, de Minas Gerais.

²⁷ BARRETO, Paulo Ayres. Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 45. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020, p. 625-650, p. 626.

Já no art. 32, inciso X, da Lei n. 6.379, o Estado da Paraíba parece requerer que as plataformas detenham algum vínculo com a operação comercial, sendo, a princípio, requerido que sua *atuação no negócio seja substancial*, conforme diretrizes da OCDE e a opção exercida na União Europeia. Diz-se que a responsabilidade é das “empresas que, por meio de aplicativos, softwares e/ou plataformas de informática, realizem intermediação, entre dois ou mais contribuintes ou entre contribuintes e consumidores finais, [...] quando forem responsáveis pelo recebimento e repasse dos pagamentos realizados para a concretização de tais operações e/ou prestações”. De modo semelhante, o Rio de Janeiro atribui responsabilidade ao “proprietário ou possuidor de site ou de plataforma eletrônica que realize a oferta, captação de clientes ou venda, em razão de contrato firmado com o comercializador, quando operacionalizar a transação financeira e o acompanhamento do pedido, sem que seja emitida nota fiscal obrigatória”. Aqui e ali, parece-nos que o legislador quis que a plataforma tenha acesso aos recursos oriundos da transação comercial, de modo a não onerar seu próprio patrimônio, além de requerer que o responsável detenha certo controle da transação subjacente. Ou seja, nem todo marketplace pode ser chamado a responder pelo crédito tributário.

Por oportuno, registre-se que o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro declarou a constitucionalidade da citada Lei n. 8.795 no que tange ao tema ora apreciado, o que fez na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 0040214-33.2020.8.19.0000, julgada em 8 de agosto de 2022, por entender que a norma tem amparo no art. 128 do CTN, dada a existência de vinculação dos terceiros ao fato gerador, na medida em que a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte decorre de contrato de compra e venda aperfeiçoado em razão da contribuição do marketplace.

O acórdão proferido em sede de embargos de declaração, em 6 de março de 2023, no mesmo processo referido acima, em suas razões de decidir, talvez tenha extrapolado os limites da norma sob análise, ao afirmar que qualquer plataforma digital pode ser colocada em tal posição, se não emitida documentação fiscal, ao aludir aos marketplaces remunerados por meio de comissão (percentual da venda), ou em decorrência de cessão de “espaço digital”, ou da exposição dos produtos ao consumidor. A decisão, como se nota, parece olvidar que a norma legal exige da plataforma digital certo controle sobre a operação, tanto do ponto de vista financeiro quanto de sua conclusão, uma vez que a lei requer que a entidade operacionalize a transação financeira e acompanhe o pedido. Isso demonstra que, mesmo naqueles Estados em que a legislação tenha requerido certa intensidade no vínculo do marketplace com a transação e com as partes, interpretações demasiado elásticas dessas normas podem acabar colocando entidades sem *atuação substancial* na posição de responsáveis pelo ICMS.

Cumpra também destacar que muitas das regras acima referidas estão relacionadas ou ao descumprimento do dever do contribuinte de emitir documento fiscal, ou ao não compartilhamento de informações pelo marketplace. Num e

noutro caso, as normas editadas por alguns Estados não se limitam a impor sanções pecuniárias aos marketplaces pelo descumprimento de seu dever de vigiar (a emissão de nota fiscal) ou de seu dever de cooperar com o fisco (compartilhando informações); essas normas vão além, colocando a plataforma digital como responsável pelo adimplemento do próprio tributo – diga-se, ainda que eventual omissão do marketplace não concorra, de fato, para o inadimplemento do ICMS, como requer o art. 5º da Lei Complementar n. 87/1996.

Do breve relato que aqui é feito, nota-se que muitas das normas editadas por nossos Estados são marcadas pela abstração e pela generalidade, abarcando, a princípio, toda sorte de marketplaces, qualquer que seja seu grau de envolvimento na transação. Mesmo aquelas que requerem atuação intensa, ou substancial, do marketplace na transação subjacente podem dar azo a interpretação diversa no sentido de alcançar aqueles que não têm domínio sobre os fatos, como o Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro parece ter inadvertidamente permitido.

Nossas normas, ou a interpretação a elas atribuída, não se conformam aos limites que nosso ordenamento impõe à instituição de responsabilidade tributária²⁸, como será referido a seguir.

5. Considerações finais

As plataformas digitais possuem inegável vínculo com as operações de circulação de mercadoria que podem dar nascimento à obrigação tributária do ICMS. Porém, esse vínculo pode ter as mais variadas *intensidades*, porque há marketplaces que nada sabem ou pouco sabem sobre a relação entre consumidor e fornecedor, inclusive sobre a conclusão ou não do negócio; ou que não têm acesso aos recursos financeiros oriundos da operação; ou que não interferem, tampouco ditam políticas de preços; assim como há marketplaces que, diversamente, detêm controle sobre a operação, desde a precificação até a entrega e eventual devolução do produto pelo consumidor, tendo, pois, domínio sobre todas as informações relevantes da transação subjacente.

A distinção desses vínculos e sua importância em matéria de tributação sobre o consumo, como se viu, foi notada pela OCDE e pela União Europeia. Pouco dessa distinção, contudo, foi tomada em consideração pelos Estados que, no Brasil, editaram normas de responsabilidade das plataformas digitais. Com efeito, alguns de nossos Estados estabeleceram regras gerais e amplas de responsabilidade

²⁸ Nesse sentido, vide: UHDRE, Dayana de Carvalho. Marketplaces: possibilidades e limites à sua responsabilização no âmbito da tributação indireta. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 48. São Paulo: IBDT, 2021, p. 136-152; BARRETO, Paulo Ayres. Limites normativos à responsabilidade tributária das operadoras de marketplace. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 45. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020; e BISCAIA, Nádia Rubia. A atribuição de sujeição passiva às operadoras de marketplace: três dimensões de análise. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 48. São Paulo: IBDT, 2021, p. 358-381.

de tributária independentemente de qualquer análise funcional das entidades alçadas a tal posição, atribuindo o dever de recolhimento do ICMS até mesmo àquelas que, além de não possuírem informações de qualidade sobre a transação, não ficam em poder dos respectivos recursos financeiros, o que pode ocasionar comprometimento de seu patrimônio pessoal, e não do contribuinte.

As normas brasileiras de atribuição de responsabilidade tributária não consideram que aquelas entidades, muitas vezes, por não possuírem controle da transação, não detêm informações suficientes, claras e precisas, por exemplo, (i) sobre a emissão ou não do documento fiscal pelo fornecedor; sobre (ii) se o fornecedor, quando pessoa física, é realmente contribuinte do imposto (há habitualidade ou volume para caracterizar intuito comercial, na forma do art. 4º da Lei Complementar n. 87? Cabe ao marketplace fazer essa qualificação?); (iii) se contribuinte for, se seu regime de tributação é por *alíquotas fixas* (se Simples Nacional, além de a alíquota ser fixa, para sua definição, assim como para a repartição do produto de sua arrecadação, requer-se que seja sabido o montante de receita do contribuinte. Como o marketplace faz para sabê-lo? Haveria autorização para quebra de sigilo fiscal em nome da facilitação da arrecadação?); ou (iv) se contribuinte for, se a tributação ocorre segundo o *regime geral de apuração do imposto* (se Simples Nacional, ultrapassado o valor de R\$ 3,6 milhões de receita bruta, o contribuinte deixa de se submeter ao regime de alíquotas fixas, conforme arts. 19, § 4º, e 20 da Lei Complementar n. 123, submetendo-se ao regime geral. Como o marketplace faz para sabê-lo? E o sigilo fiscal?); e (v) se contribuinte for, se a operação é interna ou estadual, dúvida que pode emergir, por exemplo, se o bem adquirido por pessoa domiciliada em outro Estado é entregue em armazém do marketplace (nesse caso, valeria o critério da circulação física ou do domicílio do adquirente da mercadoria para efeito de qualificação da incidência como interna ou estadual?). Esses são apenas alguns exemplos das dificuldades que os marketplaces podem encontrar para atenderem às normas editadas por nossos Estados.

Como se pode notar, por não tomar em consideração a intensidade do vínculo entre o marketplace, as partes e a transação, a responsabilidade tributária desenhada por nossos Estados pode implicar não só comprometimento do patrimônio do marketplace, notadamente nas hipóteses em que não participar da operacionalização financeira da transação, como a atribuição de deveres de difícil ou de impossível cumprimento, quando o marketplace não tiver condições de identificar, não com razoável segurança, se o fornecedor é contribuinte do imposto, ou em que condições o é.

A complexidade e a diversidade das normas de incidência do ICMS com as quais convivemos trazem dificuldades adicionais para que os marketplaces sejam colocados na posição de responsáveis tributários, mesmo quando seu vínculo com a transação seja substancial. Ainda que possuam grande proximidade com a transação e informações sobre ela, nem sempre os marketplaces têm conhecimento sobre o regime de tributação do fornecedor.

Por esses motivos, tal como editadas, as normas de nossos Estados atentam contra o art. 128 do CTN, contra a razoabilidade, a proporcionalidade e os demais limites constitucionais que sustentam a capacidade colaborativa, na medida em que atribuem deveres aos marketplaces sem considerar os modelos de negócios de cada um deles e, pois, a individualidade de cada situação, criando normas desarmônicas com a realidade que regulam, normas essas que, em certos casos, impõem sacrifício excessivo ou de cumprimento impossível. Não só. Algumas dessas normas parecem confundir tributo com pena, ao arrepio do disposto no art. 3º do CTN, criando responsabilidade tributária, por exemplo, pelo mero não compartilhamento de informações.

Portanto, nosso sistema tributário precisa ser aperfeiçoado para que às plataformas digitais sejam atribuídos deveres que ultrapassem o contido no art. 197 do CTN. Nossa legislação estadual, portanto, não está madura o bastante, muito menos adequada aos limites mínimos de nosso ordenamento, para colocar as plataformas digitais na posição de responsáveis tributárias.

ICMS – Responsabilidade Tributária do Substituído na Falta de Pagamento pelo Substituto (Art. 426-A – RICMS/SP)

José Eduardo Soares de Melo

Doutor e Livre-docente em Direito. Professor Titular da Faculdade de Direito da PUC/SP (2012-2015). *Visiting Scholar da U.C. Berkeley* (Califórnia). Professor Emérito da Faculdade Brasileira de Tributação. Consultor Tributário.

I – Premissas jurídicas

O estudo do ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias) impõe a obediência irrestrita às normas constitucionais, como fonte originária do ordenamento jurídico, contendo conceitos jurídicos compreendendo verdades normativas que devem ser rigorosamente observadas por todos os seus destinatários (autoridades fazendárias, contribuintes, magistrados etc.), e perseguidas até suas últimas consequências.

As normas e os postulados previstos na Constituição Federal (inclusive aqueles que interessam ao Direito Tributário) constituem cláusulas pétreas, insuscetíveis de sofrerem modificação por parte do legislador (complementar e ordinário), e sequer pelos Poderes Executivo e Judiciário, que devem submeter-se às diretrizes constitucionais, não podendo proceder nenhuma modificação no âmbito tributário.

O princípio da legalidade constitui uma das garantias do Estado de Direito, desempenhando função de proteção aos direitos dos cidadãos (pessoas naturais) e pessoas jurídicas, insculpido como autêntico dogma jurídico, pela circunstância especial de a CF haver estabelecido que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, inciso II). Mediante a expedição de normas editadas pelos representantes do povo é que os direitos e as obrigações nascem e se extinguem, com expressa obediência da Administração pública (art. 37 do texto constitucional).

A instituição, a majoração, e a extinção dos elementos tributários (art. 150, incisos I e III, alíneas “a” e “b”, da CF), bem como as atribuições de responsabilidades de terceiros (art. 150, §§ 6º e 7º, da CF), devem estar sempre previstas em lei – ou normas de idêntica natureza – como espécie editada pelo Poder Legislativo, contendo preceitos vinculantes.

Em situações contidas na CF torna-se necessária a edição de “lei complementar”(CF, art. 59, II), que prevê a necessidade de quórum qualificado (maioria absoluta – art. 69), tendo por finalidade integrar a eficácia das normas jurídicas constitucionais, revestindo a natureza formal de lei nacional, produto do Estado total (global) que inspira, fundamenta e determina a edição de normas estaduais etc. (ordens parciais do Estado).

Nas situações previstas no texto constitucional (art. 146) torna-se necessária a edição de lei complementar, para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, bem como em relação aos impostos discriminados na CF, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes. No âmbito do ICMS (art. 155, II) cabe à lei complementar dispor sobre diversificadas matérias tributárias, inclusive disciplinar a substituição tributária (art. 155, XII, *b*).

Nesta seara jurídica há que se considerar a edição de “decretos” e “regulamentos” para a fiel execução das leis (art. 84, inciso IV, da CF), sendo que o conteúdo e o alcance dos decretos se restringem aos das leis em função dos quais sejam expedidos (art. 99 do Código Tributário Nacional).

O Poder Executivo, salvo excepcionais previsões constitucionais, não é dotado de competência para inovar a ordem jurídica, não podendo estabelecer normas que disponham sobre a criação, a modificação e a extinção dos elementos de natureza tributária, em atendimento ao princípio da estrita legalidade. Somente possui faculdade para expedir regras de modo a possibilitar a operacionalidade dos tributos, fixando meros deveres instrumentais.

O princípio da tipicidade tem por escopo delinear os diversos componentes das normas jurídicas, moldando os fatos geradores dos tributos, atrelados aos titulares das competências outorgadas aos poderes públicos, permitindo configurar o desenho nuclear das espécies fiscais:

- a) *Aspecto material*: consiste em determinados negócios, situações jurídicas etc., consoante disposto na CF, que representam o fenômeno revelador da riqueza (substrato econômico), e sejam praticados e/ou pertinentes ao próprio contribuinte, ou exercidos pelo poder público.
- b) *Aspecto quantitativo*: significa a dimensão da obrigação tributária, positivando o *quantum* devido pelo contribuinte, ou seja, o valor a ser recolhido aos cofres públicos, compreendendo a base de cálculo (valor da operação mercantil), vinculada à alíquota, que representa um determinado percentual que lhe é aplicável.
- c) *Aspecto pessoal*: compreende as pessoas envolvidas na relação de conteúdo patrimonial (operações mercantis) que se vinculam à obrigação tributária; isto é, os titulares da competência (Estados e Distrito Federal) denominados “sujeitos ativos”, e “sujeitos passivos” compreendendo os contribuintes (pessoas que praticam as operações mercantis); e os responsáveis (substitutos tributários – pessoas vinculadas aos fatos geradores).
- d) *Aspecto temporal*: representa o momento que se considera acontecida a materialidade do tributo concernente à circunstância de tempo certo e determinado.
- e) *Aspecto espacial*: trata da ocorrência dos fatos tributários em um determinado local (Estados, estabelecimentos etc.)

II – ICMS

II.1. Estrutura normativa

II.1.1. Normas constitucionais e Lei Complementar n. 87/1996 (“Estatuto Nacional do ICMS”)

A compostura do ICMS implica a análise da CF, que estabelece 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 as prestações se iniciem no exterior.”

A CF é pródiga na fixação dos diversos elementos que compõem o ICMS, na medida em que trata da temática seguinte: competência, materialidade (operações mercantis etc.), base de cálculo, limite de alíquotas, imunidades, previsão de lei complementar para específicas matérias, sistemática própria para as desone-rações tributárias, *regime de substituição tributária*, e a observância de princípios específicos (não cumulatividade e seletividade).

Assim, devem ser considerados os aspectos conformadores do tributo, a saber:

- *Material*: significa a realização de “operações relativas à circulação de mercadorias”, ou seja, a concretização de ato jurídico pertinente à transmissão de um direito (posse ou propriedade) relativo à mercadoria (bem da atividade empresarial do produtos, industrial e comerciante), tendo por objeto sua distribuição para o consumo (LC n. 87/1996, art. 2º, I).
- *Pessoal*: compreende os sujeitos ativos (Estados e Distrito Federal) e os sujeitos passivos (produtores, industriais, comerciantes, importadores etc.), na qualidade de contribuintes; e os adquirentes, tomadores de serviços, na qualidade de responsáveis (LC n. 87/1996, arts. 1º, 4º, 7º e 9º).
- *Quantitativo*: “valor da operação” (preço, no caso de aquisição e venda de mercadorias); sobre o qual aplica-se uma “alíquota” (interna ou interestadual) prevista em resoluções do Senado Federal, e nas legislações ordinárias (LC n. 87, arts. 8º, 9º, 13).
- *Espacial e temporal*: refere-se ao local da realização do negócio mercantil pertinente aos Estados e ao Distrito Federal, bem como ao “estabelecimento”, significando a “saída” ou “entrada” da mercadoria no mencionado espaço físico, e o momento da efetivação do fato tributário (LC n. 87/1996, arts. 11 e 12).

O STF firmou diretriz no sentido de que “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” (ADC n. 49, Plenário, Rel. Min. Edson Fachin, j. 19.04.2021).

II.2. Substituição tributária

II.2.1. Considerações básicas

A substituição tributária consiste na imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro, que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte. O substituto tem que decorrer naturalmente do fato imponível, da materialidade descrita hipoteticamente na norma jurídica, não podendo ser configurado por mera ficção do legislador.

Deve inserir-se em uma realidade do sistema jurídico, permeada pelos princípios da segurança, da certeza, e do direito de propriedade, uma vez que o patrimônio das pessoas somente pode ser desfalcado por fatos efetivamente realizados e que contenham ínsita a capacidade contributiva.

Na substituição o legislador afasta, por completo, o verdadeiro contribuinte que realiza o fato gerador, prevendo a lei – desde logo –, o encargo da obrigação a outra pessoa (substituto), que fica compelida a pagar o valor atinente a terceiro (substituído).

Na realidade normativa existem três espécies de substituição tributária:

a) *Para trás (regressiva)*, em que a lei atribui a uma terceira pessoa estranha a obrigação tributária já concretizada, por razões de praticidade, sendo utilizada (muitas vezes) para as operações de pequeno porte, ou realizadas por contribuintes de proporções modestas que não mantêm organização adequada de seus negócios, ou até sem possuírem efetivo estabelecimento (exemplo: operações com sucatas, produtos primários etc.).

Exige-se o imposto em etapa posterior à ocorrência do fato gerador do ICMS, de pessoa que não praticou o fato gerador (em lugar do próprio contribuinte), caracterizando-se o fenômeno do “diferimento”, ou seja, a exigência tributária em momento ulterior do ciclo mercantil (saída para outro Estado, industrialização etc.).

b) *Concomitante (simultâneo)*, que se caracteriza pela atribuição da responsabilidade pelo pagamento do tributo a outro contribuinte, e não àquela pessoa que esteja realizando a operação mercantil, ou a prestação de serviços de transporte e comunicação, no mesmo momento da ocorrência dos fatos geradores.

c) *Para frente (progressiva)*, em que o legislador indica uma pessoa responsável pelo recolhimento de um determinado valor (referido como tributo) relativamente a fato gerador futuro e incerto, com alocação de valor, havendo definição por antecipação, do sujeito passivo de uma obrigação não acontecida, que se presume venha a ser realizada no futuro.

Nesta sistemática, que tem sido considerada para diversas espécies de mercadorias, o sujeito passivo (substituto) recolhe dois valores a título de ICMS, a saber: (i) o ICMS devido pelas operações próprias; e (ii) o ICMS

devido pelas operações subsequentes (substituídos), em momentos anteriores à ocorrência dos fatos geradores relativos às futuras operações.

A figura da “substituição tributária” foi prevista na CF (Emenda n. 03, de 17 de março de 1993), na forma seguinte:

“Art. 150 [...]

[...]

§ 7º A lei pode atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

O STF consagrou a legitimidade da substituição tributária do ICMS (RE n. 213.396/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 02.08.1999), e o efetivo direito à restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de “substituição tributária para a frente”, se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida” (RE n. 593.849/MG, Plenário, Rel. Min. Edson Fachin, j. 19.10.2016, e Tema n. 201 de Repercussão Geral).

II.2.2. Sistemática operacional

A LC n. 87/1996 estabelece o seguinte:

“Art. 6º A Lei Estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto, ou a depositário a qualquer título, a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre a alíquota interna, e a interestadual, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens e serviços previstos em lei de cada Estado”.

“Art. 7º Para efeito da exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.”

“Art. 9º. A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.”

O contribuinte que realiza as operações, ou prestações, submetidas ao regime de sujeição passiva por substituição com retenção do imposto, tem sido obrigado a observar a disciplina estabelecida pelas unidades federativas (de origem e de destino das mercadorias).

O Convênio ICMS n. 142/2018, de 14 de dezembro de 2018, dispôs sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com

encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes; também se aplicando ao imposto correspondente a diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual incidente sobre as operações interestaduais com bens e mercadorias destinadas ao uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário contribuinte do imposto.

As referências feitas ao regime de substituição tributária também se aplicam ao regime de antecipação do recolhimento do ICMS com encerramento de tributação (cláusula primeira, § 2º).

A adoção do regime de substituição tributária nas operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelas unidades federadas interessadas. A critério da unidade federada de destino, a instituição do mencionado regime dependerá, ainda, de ato do Poder Executivo para internalizar o acordo específico celebrado pelas unidades federadas interessadas (cláusula segunda e § 1º).

O sujeito passivo por substituição tributária observará as normas da legislação tributária da unidade federada de destino do bem e da mercadoria (cláusula quarta).

As regras relativas à substituição tributária serão tratadas em convênios específicos celebrados entre as unidades federadas em relação aos segmentos, bens e mercadorias seguintes: (I) energia elétrica; (II) combustíveis e lubrificantes; (III) sistema de venda porta a porta; (IV) veículos automotores cujas operações sejam efetuadas por meio de faturamento direto para consumidor (cláusula quinta).

Os bens e mercadorias passíveis de sujeição ao regime de substituição tributária são identificados nos Anexos II a XXVI deste convênio, de acordo com o segmento em que se enquadrem, contendo a sua descrição, a classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul baseada no Sistema Harmonizado (NCM/SH) e um CEST – Código Especificador da Substituição Tributária (cláusula sétima).

O contribuinte remetente que promover operações interestaduais com bens e mercadorias especificadas em convênio, ou protocolo, que disponha sobre o regime de substituição tributária, poderá ser o responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes devido à unidade federada de destino, mesmo que o imposto tenha sido retido anteriormente (cláusula oitava, *caput*).

A responsabilidade prevista no *caput* da cláusula oitava aplica-se também ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino, e a alíquota interestadual incidente sobre as operações interestaduais com bens e mercadorias especificadas em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária e destinadas ao uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário (parágrafo único da cláusula oitava).

Salvo disposição em contrário, o regime de substituição tributária não se aplica a específicas operações e transferências interestaduais (cláusula nona).

A Lei n. 6.374/1989, do Estado de São Paulo (com atualizações) trata da temática da forma básica seguinte:

“Art. 2º Ocorre o fato gerador do ICMS:

[...]

§ 3º Poderá ser exigido o pagamento antecipado do imposto, conforme disposto no regulamento, relativamente a operações, prestações, atividades ou categorias de contribuintes, na forma estabelecida pelo Poder Executivo.”

Observa-se que as demais hipóteses de responsabilidade/substituição tributária não tratam especificamente de operações interestaduais com responsabilidade atribuída ao destinatário paulista.

O Decreto n. 45.490/00, do Estado de São Paulo (com atualizações), estabelece o seguinte:

“Art. 426-A. Na entrada no território paulista deste Estado de mercadoria indicada no § 1º, precedente de outra unidade da Federação, o contribuinte paulista que conste como destinatário no documento fiscal relativo à operação deverá efetuar antecipadamente o recolhimento (Lei 6.374/89, art. 2º, 3º-A):

I – do imposto devido pela própria operação de saída da mercadoria;

II – em sendo o caso o caso, do imposto devido pelas operações subsequentes, na condição de sujeito passivo por substituição.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se às mercadorias sujeitas do regime jurídico da substituição tributária referidas nos artigos 313-A a 313-220, exceto se o remetente da mercadoria tiver efetuado a retenção antecipada do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição, conforme previsto na legislação.”

III – Considerações jurídicas e operacionais

A aplicabilidade (ou não) das regras estipuladas no art. 426-A do Regulamento do ICMS/SP deve decorrer, necessariamente, dos entendimentos que sejam firmados em razão dos fundamentos seguintes: (i) princípio da hierarquia das normas, (ii) regimes jurídicos do ICMS; (iii) estipulações das unidades federativas; e (iv) diretriz firmada pelo STF.

III.1. Hierarquia normativa

Significa sistema escalonado de normas de categoria diferenciada, em que as normas de natureza superior têm a finalidade de conformar o alcance das normas inferiores, assentando os princípios do ordenamento, seus limites e diretrizes.

Entende-se que nos ordenamentos podem se verificar quatro modalidades de hierarquia: (a) *hierarquia estrutural ou formal*, entre as normas e competência que regulam a produção de outras normas; (b) *hierarquia material*, quando determinada norma adquire seu conteúdo a partir de outra, de posição superior, como ocorre com os regulamentos em relação às leis; (c) *hierarquia lógica*, quando uma norma é consequência de outra, como ocorre com as normas secundárias de sanções, as normas de revogação etc.; e (d) *hierarquia axiológica*, que se verifica entre duas normas entre regras e princípios (GUASTINI, Ricardo. *Trattato di diritto civile e commerciale: teoria delle forzi*. Milano: Giuffrè, 1998. vol. I, t. I, p. 121).

No sistema jurídico pátrio, os fundamentos da produção normativa, que permitirão estabelecer os direitos e obrigações do poder público e dos contribuintes, têm origem na *Constituição Federal*, que contém a estrutura básica do Estado, a forma de governo, a sistemática tributária – principalmente no que concerne às competências e às materialidades impositivas – e os direitos e garantias individuais.

A *Lei Complementar* estabelece as regras para a instituição dos tributos, no tocante aos seus elementos estruturadores e às normas gerais que lhes possam ser aplicáveis (Código Tributário Nacional, LC n. 87/1996 – âmbito do ICMS); a *Lei Ordinária* n. 6.374/1989 do Estado de São Paulo constitui instrumento normativo para a criação das obrigações tributárias pelo Poder Legislativo; o Decreto n. 45.490/2000 do Estado de São Paulo estabelece os procedimentos relativos à aplicabilidade e regulamentação das normas legais; e o *Convênio* n. 142/2018 dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes.

Por decorrência lógico-jurídica o art. 426-A do RICMS/SP deve ater-se exclusivamente à disciplina normativa básica prevista na LC n. 87/1996, e na Lei Estadual n. 6.374/1989.

III.2. Regimes jurídicos do ICMS

Regime jurídico é o conjunto de normas e diretrizes que conformam a estrutura do tributo e possibilitam sua regular aplicação tendo como conteúdo os princípios constitucionais genéricos (federativo, legalidade etc.); tributários (capacidade contributiva, vedação de confisco etc.); específicos (não cumulatividade e seletividade); pertinentes à administração pública (moralidade, impessoalidade, devido processo legal etc.); normas de competência; diplomas normativos; imunidades e desonerações fiscais.

No *regime normal* deve ser promovida a compensação dos tributos incidentes nas operações e prestações praticadas pelo contribuinte, com os tributos incidentes nas anteriores aquisições de bens, num determinado período de tempo. Significa o abatimento dos débitos com os créditos dos tributos, mediante a utilização de uma conta corrente fiscal (princípio da não cumulatividade).

No *regime da substituição tributária* procede-se à atribuição de responsabilidade a determinada pessoa jurídica, por obrigação tributária de terceiro que não praticou o fato gerador respectivo, mas que tem vinculação direta com o contribuinte. Afasta-se o verdadeiro contribuinte do tributo (substituído) prevendo-se o encargo da obrigação a outra pessoa (substituto), que fica compelida a pagar o valor tributário como dívida própria.

No *regime de antecipação* opera-se uma forma diferenciada de recolhimento do imposto para momento anterior à ocorrência do fato gerador, isto é, a aquisição da mercadoria de outro Estado.

No *regime da extrafiscalidade* ocorre o emprego de instrumentos jurídicos em situações desonerativas de ônus tributários previstos na legislação consistentes em imunidades, isenções, reduções de base de cálculo, créditos prêmios, créditos outorgados. Objetivam estimular o contribuinte à adoção de determinados comportamentos tendo em vista diversificados interesses nacionais, estaduais, distritais.

III.3. Estipulações das unidades federativas

A LC n. 87/1996 estatui que a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados (art. 9º), podendo ser atribuída especificamente a (i) operações com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivado, em relação às operações subsequentes; e (ii) a empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, na condição de contribuinte ou substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação. No caso das mencionadas operações terem como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente (§§ 1º e 2º).

Para que o regime de substituição tributária possa ser utilizado nas operações interestaduais – nos termos e condições previstas no Convênio ICMS n. 142/2018 – torna-se imprescindível a estipulação de específicos acordos estaduais.

Observo que o restrito âmbito deste estudo jurídico não comporta a análise de todos os acordos que tenham sido celebrados com os diversos Estados e o Distrito Federal, em razão do que a regra prevista no art. 426-A do RICMS/SP, no que concerne à atribuição ao destinatário paulista do recolhimento do imposto na condição de sujeito passivo por substituição.

III.4. Diretriz do STF

O STF examinou questão jurídica afeta ao *recolhimento antecipado* do imposto, fixando a postura seguinte:

“Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. ICMS. Artigo 150, § 7º, da Constituição Federal. Alcance. Antecipação tributária sem substituição. Regulamentação por decreto do Poder Executivo. Impossibilidade. Princípio da legalidade. Reserva de lei complementar. Não sujeição. Hígidez da disciplina por lei ordinária.

1. A exigência da reseva legal não se aplica à fixação, pela legislação tributária, de prazo para o recolhimento de tributo após a verificação da ocorrência de fato gerador, caminho tradicional para o adimplemento da obrigação surgida. Isso porque o tempo para o pagamento da exação não integra a regra matriz de incidência tributária.

2. Antes da ocorrência de fato gerador, não há que se falar em regulamentação de prazo de pagamento, uma vez que inexistente o dever de pagar.

3. No regime de antecipação tributária sem substituição, o que se antecipa é o critério temporal da hipótese de incidência, sendo inconstitucionais a regulação da matéria por decreto do Poder Executivo, e a delegação genérica contida em lei, já que o momento da ocorrência de fato gerador é um dos aspectos da regra matriz de incidência submetida a reserva legal.

4. Com a edição da Emenda Constitucional nº 3/93, a possibilidade de antecipação tributária, com ou sem substituição, de imposto ou contribuição com base em fato gerador presumido deixa de ter caráter legal e é incorporada ao texto constitucional no art. 150, § 7º.

5. Relativamente à antecipação sem substituição, o texto constitucional exige somente que a antecipação do aspecto temporal se faça *ex lege* e que o momento eleito pelo legislador esteja de algum modo vinculado ao núcleo da exigência tributária.

6. Somente nas hipóteses de antecipação do fato gerador do ICMS com substituição se exige, por força do art. 155, § 2º, XII, *b*, da Constituição, previsão em lei complementar.

[...]

Acórdão

Tese de repercussão geral (Tema 456): ‘A antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido estrito. A substituição tributária progressiva do ICMS reclama previsão em lei complementar federal.’ (RE n. 598.677/RS, Plenário, Rel. Min. Dias Toffoli, sessão de 29.03.2021)

Embora o julgado tenha analisado basicamente a questão atinente ao “instituto da antecipação tributária sem substituição”, no que concerne à legislação do Rio Grande do Sul; também aplicável no caso de diferencial de alíquotas em operações interestaduais; decidiu, ainda, objetivamente a respeito da “substituição tributária” no sentido de que demanda lei complementar federal.

IV – Conclusões

Positiva-se a existência de dificuldades para se conferir segurança, certeza, e sobretudo legitimidade ao art. 426-A do RICMS/SP, pelos fundamentos seguintes:

- a) a condição de sujeito passivo atribuída ao destinatário paulista (qualificado como substituto tributário), refere-se ao imposto a ser devido pela futura operação que deva ser realizada; em razão do que o adquirente da mercadoria deve ser caracterizado como substituído;
- b) o preceito regulamentar, na diretriz do STF, deveria retirar seu fundamento de validade da Lei Complementar (no caso a de n. 87/1996), que, a seu turno e de modo específico (art. 9º), refere-se à adoção da substituição tributária em operações interestaduais, mediante acordos específicos entre Estados interessados;

- c) entretanto, a própria lei complementar não estabelece obrigação tributária que pudesse ser cometida ao adquirente, porque, na substituição tributária (regra geral) o substituído deveria ser excluído da relação jurídica, salvo nas operações interestaduais com petróleo (etc.) e geração de energia elétrica, uma vez que inexistente previsão de exigência de ICMS do substituído na condição de adquirente das mercadorias;
- d) convênio interestadual (inclusive o de n. 142/2018) não pode suprir a ausência ou alterar lei complementar, dispondo sobre obrigação tributária, contribuintes etc; sendo certo, ainda, a que “a cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS pressupõe a edição de lei complementar veiculando normas gerais” (Tema n. 1.093 de repercussão, consoante diretriz jurisprudencial – ADI n. 5.469/DF, Plenário, Rel. Min. Dias Toffoli, sessão de 24.02.2021).

VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual

IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP

9º Painel

**Capacidade contributiva x Cooperação
entre fisco e contribuintes**

O Esgotamento do Sistema de Imposição de Multas Tributárias no Brasil. Algumas Proposições para a Evolução e a Moderação feita pelo STF enquanto não há Mudanças Legislativas

Bruno Fajersztajn

Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP.

Professor e diretor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogado.

1. Introdução

O tema central do VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Direito Tributário consiste nos desafios do Sistema Tributário Nacional, com foco em igualdade, legalidade e repartição de encargos. A contribuição que se pretende fazer com este artigo diz respeito às sanções, especialmente as multas, nesse contexto maior de desafios do nosso sistema.

Tenciona-se, assim, associar o tema das multas tributárias ao objeto maior do Congresso, tarefa que, pode-se dizer, é bastante factível. Afinal, a aplicação de sanções deve necessariamente estar fundada na legalidade e na igualdade, sendo certamente um desafio de nosso sistema a imposição de sanções justas, que se mostrem eficazes para o atendimento dos objetivos a que se propõem.

A dosimetria da pena, seja na gradação da sua intensidade, seja na identificação de limites, a partir de critérios como a capacidade contributiva e a proporcionalidade, é o mecanismo para que se possam impor sanções justas, eficientes e que tratem de forma distinta os desiguais, como justamente deve ser em qualquer sistema que busque a igualdade¹.

Desse modo, este artigo pretende abordar os principais pontos da apresentação que foi realizada no Congresso sobre o tema e não ficará restrito à dosimetria da pena. Pretende-se traçar um panorama geral das multas tributárias no Brasil, no qual se demonstrará o total esgotamento do sistema atual, passando em seguida por algumas proposições que sugerem mudanças tendo em vista uma evolução, a qual requer não apenas mudanças legislativas em caráter nacional, mas uma mudança de postura por parte dos aplicadores do direito. Por fim, serão feitos comentários sobre as respostas que vêm sendo dadas pelo Poder Judiciário sobre os limites à imposição de penalidades, destacando-se desde já que a jurisprudência tem se mostrado sensível ao tema, propondo-se a limitar o valor de penalidades que se revelem excessivas quando examinadas por meio do postulado da proporcionalidade.

¹ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 56.

2. Sanções e multas tributárias. Sua fundamentação, finalidades e limites.

Breves notas

A sanção ocupa papel fundamental no direito, na medida em que, por meio dela, as normas jurídicas e os deveres delas decorrentes se tornam obrigatórios, impositivos, podendo justificar o emprego de força pelo Estado, fato que diferencia a ordem jurídica das demais ordens sociais, como a moral. Por meio de sanções, atribui-se força cogente ao direito².

Com fundamento no princípio retributivo³, as sanções impõem determinadas consequências aos que infringem as normas jurídicas, como resposta às condutas indesejadas praticadas por tais pessoas. Com isso, reprimem-se os atos que contrariam o direito (função punitiva), afirma-se o caráter obrigatório da regra (função didática), buscando evitar a prática de novas infrações pelo próprio infrator ou por terceiros (funções reeducadora e preventiva). As sanções também podem destinar-se a reparar danos causados (função indenizatória/reparadora).

Quando as normas infringidas são obrigações tributárias, principais ou acessórias, a teor do art. 113⁴ do Código Tributário Nacional (CTN), as sanções são de natureza tributária. As sanções tributárias buscam atribuir força cogente às obrigações tributárias, ou seja, servem como forma de atribuir eficácia aos deveres tributários, sejam eles de entregar recursos ao Estado (tributos), sejam eles os deveres de colaborar com o fisco por meio de deveres instrumentais.

Nessa medida, as sanções tributárias são inerentes ao poder do Estado de tributar (*ius tributandi*) e estão submetidas ao ordenamento jurídico tributário e seus princípios⁵. A despeito disso, sendo sanções, quando possuírem o caráter eminentemente punitivo, também estarão sujeitas aos chamados “princípios gerais de repressão”, que decorrem da própria concepção de Estado de direito, o qual submete qualquer exercício de poder ao direito e busca preservar o quanto possível as liberdades individuais.

As multas são sanções pecuniárias que, decorrentes de deveres tributários, representam restrições impositivas do Estado à esfera patrimonial dos cidadãos e pessoas jurídicas, podendo ainda impactar o livre exercício de atividade econô-

² FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 42 a 48; 55 a 58.

³ FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 39 a 42.

⁴ “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

⁵ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 882 a 884. *Vide* ainda: SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito tributário sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 217-218, 266-292.

mica, protegido pelo art. 170 da Constituição Federal⁶. Assim, as multas tributárias idealmente devem expressar a exata medida entre as restrições que representam aos infratores e as respectivas funções, notadamente a repressiva/punitiva, a didática, a reeducadora e a preventiva. Em matéria tributária, ademais, as multas não possuem função indenizatória, pois o seu pagamento não exime o infrator do pagamento do tributo e dos juros de mora aplicáveis, a teor do disposto nos arts. 157⁷e 161⁸ do CTN.

Decorrência óbvia do exposto no parágrafo anterior, as multas não possuem finalidade arrecadatória, não se prestando, como defende Luís Eduardo Schoueri, “a encher as burras do Estado”⁹. Qualquer multa que revele função arrecadatória será arbitrária e inconstitucional, por evidente desvio de finalidade.

A proporcionalidade, nas suas facetas doutrinárias (adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito), consiste em instrumento disponível ao intérprete e aplicador do direito para a identificação dos excessos decorrentes das multas. É cada vez mais comum o emprego do postulado da proporcionalidade para a identificação dos limites à imposição de multas tributárias, como se verá adiante.

3. Crise atual na imposição das multas tributárias. Raro consenso: é preciso mudar o sistema

A despeito das considerações teóricas referidas no tópico anterior, na prática, o que se pode notar é o completo desvirtuamento na imposição de sanções no Brasil. As sanções tributárias, concebidas para serem aplicadas em situações excepcionais de descumprimento de normas jurídicas, estão presentes no cotidiano de qualquer cidadão ou pessoa jurídica.

O cenário caótico do Sistema Tributário Nacional, de complexa e disfuncional legislação, em que se verifica instabilidade na jurisprudência e um comportamento agressivo por parte de contribuintes e fiscos, resulta na constatação de que a prática de infrações (ou ao menos a alegação de) é corriqueira, assim como a imposição de sanções.

No que tange às penalidades, existe um vasto “cardápio” à disposição dos fiscos, que podem aplicar multas em virtude da falta ou pagamento em atraso de tributos. Essas multas podem ser qualificadas, em caso de condutas dolosas, mas

⁶ “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - propriedade privada; [...] IV - livre concorrência; [...] Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

⁷ “Art. 157. A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário.”

⁸ “Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.”

⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 767.

há também as multas isoladas, decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, que, muitas vezes, são calculadas com base em grandezas que resultam em cobranças em valores exorbitantes, como, por exemplo, o valor da operação ou transação, ou ainda o valor do faturamento, entre outras hipóteses.

Também se nota uma completa falta de parcimônia por parte das autoridades na imposição dessas penalidades, sendo comum e cada vez maior a imposição, na esfera federal, de multa qualificada de 150% do valor dos tributos eventualmente devidos, sob a acusação de práticas fraudulentas¹⁰, em situações nas quais o que se verifica é apenas uma divergência de interpretação entre fisco e contribuintes. Em diversas ocasiões, a mesma acusação ainda vem acompanhada de multas por descumprimento de obrigações acessórias, resultando em autuações de valores verdadeiramente elevados.

Tomando como exemplo discussões envolvendo a dedução fiscal de ágio na aquisição de investimentos, para fins de Imposto de Renda, é possível afirmar que grande parte das autuações em que se cobra a diferença de imposto devido é acompanhada de multa de 150% e multa de mais 50% sobre o valor das estimativas que deixaram de ser recolhidas ao longo do ano, tudo em razão da mesma infração. A divergência em relação à amortização fiscal de ágio pode gerar multas que, somadas, chegam a 200%!

No que tange às obrigações acessórias, a exigência de multas com base no valor de operações ou transações pode resultar em autuações de centenas de milhões de reais em razão de meros equívocos no preenchimento de declarações a serem enviadas ao fisco, ainda que tais equívocos não tenham resultado em qualquer prejuízo ao erário, tampouco tenham dificultado qualquer investigação pelas autoridades fiscais. Muitas vezes, as multas são aplicadas mesmo após as autoridades fiscais autorizarem a retificação de erro cometido no preenchimento das obrigações acessórias, evidenciando a inexistência de qualquer prejuízo ao fisco. No âmbito estadual, infrações relativas à falta de escrituração de notas fiscais nos respectivos livros, ainda que tenham sido emitidas as notas e mesmo que não haja qualquer tributo devido, podem ser calculadas à razão de 50%, 60% e até 100% do valor da operação correspondente. Admitindo-se uma alíquota média de 20% do valor da operação, a multa poderia chegar, em tese, a cinco vezes o valor do tributo devido.

É prática comum a cobrança de penalidades nos parâmetros mencionados e, sendo frequente a prática das infrações, os créditos tributários lançados acabam se tornando impagáveis, e a constante necessidade por parte dos entes tributantes de recursos para o custeio de suas atividades acaba resultando na oferta de regi-

¹⁰ Como apontou recente estudo da Fundação Getulio Vargas: NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS. *Aplicação de multas tributárias qualificadas: uma abordagem jurídica e econômica comparativa*. São Paulo: FGV, 2022. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/projetos-de-pesquisa/estudo-sobre-aplicacao-multas-tributarias-qualificadas-uma-abordagem-juridica-economica>. Acesso em: 14 jun. 2023.

mes especiais de pagamento, os chamados Refis, PPIs e equivalentes, com descontos expressivos no valor das multas e a concessão de prazos longos para a quitação das dívidas. Além disso, verifica-se, por parte do fisco, uma generalização em relação à acusação da prática de infrações. As cobranças excessivas são feitas a toda sorte de contribuintes, sem distinção entre aqueles que atuam de boa-fé e/ou cometeram erro escusável daqueles que praticam de forma reiterada e intencional infrações fiscais.

Nesse contexto, as expressivas multas acabam nunca sendo pagas, o que gera um efeito contrário aos seus objetivos e funções primordiais. Ao invés de prevenir a prática de infrações, as multas acabam por incentivar o descumprimento da legislação tributária, pois a concessão de descontos cria a sensação, na sociedade, de que não há punição pela prática de ilícitos tributários. Eis o paradoxo: a cobrança altíssima de multas resulta no seu posterior perdão pelas autoridades fiscais, gerando impunidade e falta de conformidade.

Tais fatos revelam que as multas, tal como previstas na legislação e aplicadas atualmente, consistem em verdadeira ilusão. Não punem, não previnem a prática de ilícitos, não afirmam o conteúdo cogente dos deveres jurídicos e não reeducam os infratores. Ou seja, são ineficientes em todos os seus objetivos.

Recente estudo promovido pela Fundação Getúlio Vargas¹¹ revelou, entre outras conclusões, que a imposição de penalidades mais elevadas não resulta em aumento no cumprimento das obrigações tributárias, isto é, não gera conformidade. O estudo indica que a melhora no relacionamento entre fisco e contribuintes, por meio do incentivo à colaboração e transparência, é medida muito mais eficaz do que a imposição descontrolada de punições.

Em suma, constata-se o completo esgotamento do sistema, o qual, portanto, precisa urgentemente de uma reforma substancial.

É interessante comentar, para concluir este tópico, como parece consensual, nos diversos setores da sociedade, a necessidade de reforma do sistema de penalidades tributárias no Brasil. Eventos como o VIII Congresso do IBDT e o webinar “Multas tributárias federais e conformidade no Brasil – O que podemos melhorar?”, promovido da Fundação Getúlio Vargas e realizado em 28 de março de 2023, contaram com a presença de representantes do fisco e da iniciativa privada, e não se identifica uma única voz em defesa do sistema tal como posto atualmente. Trata-se de raro consenso.

4. Alterações propositivas: mudanças legislativas e de postura

Dado o esgotamento do sistema atual, é necessário promover mudanças no sistema. Sem prejuízo de outras proposições, vislumbram-se dois focos de mudan-

¹¹ NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS. *Aplicação de multas tributárias qualificadas: uma abordagem jurídica e econômica comparativa*. São Paulo: FGV, 2022. Disponível em: <https://direitosp.fgv.br/projetos-de-pesquisa/estudo-sobre-aplicacao-multas-tributarias-qualificadas-uma-abordagem-juridica-economica>. Acesso em: 14 jun. 2023.

ça para que se possa voltar a cogitar um sistema mais eficaz, quais sejam: mudanças de postura e mudanças legislativas.

No que tange à postura, é necessário deixar de generalizar os contribuintes, identificando aqueles que estão de boa-fé, de modo que se reserve aos verdadeiros sonegadores a aplicação das multas mais severas. Não se pretende deixar impunes os malfeitores que reiteradamente se valem de fraudes para evitar o pagamento de tributos. Esses são os inimigos da sociedade, devendo sofrer as mais severas sanções.

Mas é necessário, na realidade, é indispensável, para a melhora do ambiente, que se identifiquem os malfeitores, deixando os contribuintes de boa-fé sujeitos a sanções mais condizentes com erros ou meras divergências de entendimento de nossa complexa e disfuncional legislação. Instrumento útil à identificação dos contribuintes de boa-fé são os programas de conformidade, como o CONFIA, no âmbito da Receita Federal do Brasil, que buscam melhorar a relação entre fisco e contribuintes, por meio do oferecimento de tratamento vantajoso diferenciado aos que atuem de forma colaborativa. Outro exemplo positivo digno ocorre no âmbito do monitoramento de grandes contribuintes, efetuado com base na Portaria RFB n. 4.888, de 7 de dezembro de 2020, em que há troca de informações entre fisco e contribuinte previamente a qualquer procedimento de fiscalização, sem perda de espontaneidade, o que possibilita a regularização de equívocos de modo preventivo.

Em suma, não se pode generalizar. Este é um relevante foco de mudança.

O outro foco é a mudança legislativa. A legislação complementar que regula as sanções tributárias é insuficiente no CTN. É necessário haver parâmetros gerais para a imposição e gradação de penalidades em caráter nacional, como forma de uniformizar a legislação e conferir maior segurança jurídica a todos, anseio de toda a sociedade não apenas em relação às multas tributárias.

São muitas as possibilidades de alteração, sendo recomendável a reformulação e atualização dos dispositivos do CTN hoje em vigor, notadamente dos arts. 100 (normas complementares da legislação e dispensa de sanções aos que as cumprirem), 106 (retroatividade benigna), 112 (*in dubio pro reo* em matéria tributária), 136 (responsabilidade geral por infrações), 137 (responsabilidade pessoal do agente representante do contribuinte por infrações dolosas), 138 (denúncia espontânea), 142 (lançamento de ofício e de caráter obrigatório da multa, sob pena de punição funcional), entre outros.

Sem prejuízo, novos dispositivos no CTN poderiam estabelecer parâmetros gerais, a serem aplicados em todo o território nacional, para a imposição e gradação das penalidades, seja no que se refere às multas decorrentes da falta de recolhimento de tributos, seja em relação às multas decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias.

Com efeito, seria importante a definição de penas-base para os diferentes tipos de infração, com percentuais sobre o valor do tributo no caso de falta de

recolhimento e por valores fixos graduados de acordo com o porte do contribuinte no caso das obrigações acessórias. A legislação poderia contemplar hipóteses razoavelmente objetivas de atenuantes e agravantes. Como exemplo de atenuantes, poder-se-ia cogitar os casos de reparação do dano, correção do equívoco cometido, ou a constatação de que o erro foi escusável, entre outras hipóteses. A legislação também poderia prever as circunstâncias agravantes, como a falsificação de documentos, a ocultação de informações, a não cooperação com o fisco, a omissão intencional e reiterada no reporte de informações em declarações. Também é possível cogitar a previsão de normas gerais excludentes das penalidades, como, por exemplo, a atuação de acordo com a jurisprudência da época dos fatos, ou a atuação colaborativa, transparente, por parte do contribuinte, ou ainda a adoção de interpretação razoável da lei. Como já frisado, tais hipóteses devem conter o maior grau de objetividade, exemplificando o que se define por cada circunstância agravante, atenuante ou excludente da penalidade.

Tais modificações possivelmente trariam mais segurança e eficiência na imposição de sanções tributárias.

5. Enquanto o sistema não muda: respostas do Poder Judiciário. Capacidade contributiva, proporcionalidade e outros limites

Sem a pretensão de esgotar o tema, este tópico visa demonstrar como o Poder Judiciário tem se mostrado atento aos excessos decorrentes da imposição de multas tributárias. E não se trata de fenômeno atual. Desde 1975 é possível identificar decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) reconhecendo o caráter excessivo de multas tributárias. Em que pese a existência de críticas doutrinárias sobre a técnica utilizada pela Suprema Corte brasileira para a identificação dos excessos¹², é necessário reconhecer que a jurisprudência vem limitando, em diversos precedentes, o valor das multas tributárias.

Muito embora o art. 150, IV, faça menção apenas a tributos, vedando que tais exações possuam efeito de confisco, é pacífica a jurisprudência no sentido de que a capacidade contributiva, princípio que informa e limita o poder de tributar, também limita o poder do Estado de impor sanções tributárias. Reconhecendo que as multas determinam restrições ao patrimônio dos contribuintes e podem obstruir o livre exercício da atividade econômica, citando inclusive o clássico precedente de 1819 da Suprema Corte americana (caso *McCulloch vs. Maryland*)¹³, o

¹² GODOI, Marciano Seabra. Decisões que limitam de forma genérica a multa de 100% do valor do tributo: desvio e deturpação da jurisprudência do STF. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2015. v. 19, p. 288-317.

¹³ Vide a respeito o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 754554-GO, 2ª Turma do STF, j. 22.10.2013, em que o Relator Ministro Celso de Mello considerou confiscatória a multa de 25%, incidente sobre o valor da operação, que no caso era superior ao valor do tributo devido. O voto do Ministro Celso de Mello contemplou considerações no sentido de que a imposição de multas

STF proferiu ao longo de décadas decisões no sentido de que as multas não podem exceder o montante do tributo devido, pois guardam uma relação de subordinação ao montante do tributo. Ao excederem a própria obrigação “principal”, as multas são confiscatórias.

Com efeito, entre outros precedentes, no julgamento do Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 883106-GO, de 25 de setembro de 2014, a 1ª Turma do STF, sob relatoria do Ministro Marco Aurélio, fazendo referência à ADI n. 551-RJ, declarou inconstitucional a multa de 120%, na parte em que supera os 100%, tendo consignado que, pela jurisprudência do STF, é confiscatória qualquer penalidade tributária que supere 100% do valor do tributo.

É curioso notar que essa análise é feita de maneira conceitual, por meio de raciocínio jurídico dotado de correta fundamentação do ponto de vista lógico. Em outras palavras, o limite de 100% do valor do tributo tem como ideia uma espécie de relação de subordinação com o montante do tributo devido, não podendo, diante justamente dessa premissa, superar o seu valor. É interessante verificar que as decisões proferidas não apreciaram o conceito de confisco na sua acepção mais genuína, isto é, não se analisou, concretamente, se a imposição da sanção esvazia a capacidade contributiva do sujeito passivo. Não se tem notícia de precedente que tenha apreciado o caráter confiscatório de uma penalidade dessa perspectiva de aniquilação da capacidade contributiva, ou seja, no sentido de identificar o impacto da onerosidade da pena em relação à própria manifestação de capacidade contributiva vinculada à obrigação tributária objeto de infração, o que, em princípio, poderia ser realizado¹⁴, especialmente no caso das multas associadas ao descumprimento da obrigação principal¹⁵. De fato, seria perfeitamente válida a investigação sobre o efeito que a imposição de sanção possui sobre a capacidade contributiva manifestada, a fim de se identificar potencial esvaziamento. A despeito disso, não se tem notícia de precedentes que tenham adotado tal visão, possivelmente porque ela também não vem sendo invocada pelos contribuintes apenados.

De qualquer modo, identifica-se na jurisprudência clara tendência de limitar o valor da multa tributária ao montante do tributo. A questão será analisada sob a sistemática da repercussão geral, no âmbito do STF, quando do julgamento do tema n. 1.195 (RE n. 1.135.293), devendo então ser firmada, inclusive em caráter vinculante para outras decisões, a existência desse limite.

em matéria tributária está submetida ao próprio poder de tributar e que nem tributo, nem multa podem ser excessivamente onerosos, não podendo tal oneração ultrapassar a capacidade contributiva, a ponto de aniquilar o patrimônio ou a renda do contribuinte, sob pena de confisco.

¹⁴ FAJERSZTAJN, Bruno. *Multas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2019, p. 389-390.

¹⁵ Mesmo nas multas por descumprimento de obrigações acessórias e em casos nos quais a obrigação acessória esteja desvinculada de qualquer tributo em específico, a capacidade contributiva do contribuinte poderia limitar o poder do Estado de impor sanções.

Naturalmente, a jurisprudência que se formou no STF apenas impõe um limite conceitual, aplicando-se aos casos em que há tributo a ser recolhido. A existência desse limite, porém, não significa que qualquer penalidade de 100% do valor do tributo deva ser considerada válida. Determinadas penalidades poderão se revelar excessivas mesmo em percentuais inferiores ao referido patamar, sob o juízo de proporcionalidade¹⁶, por exemplo, na perspectiva da necessidade. De fato, no juízo de necessidade, a punição deve cumprir sua finalidade mediante a menor restrição possível aos direitos fundamentais do infrator, no caso, seu patrimônio e direito ao exercício de atividade econômica. Ora, se uma multa por falta de recolhimento de tributo de 75% cumpre a sua função, então não parece necessária a imposição de penalidade de 100%.

O juízo de necessidade no contexto da proporcionalidade foi adotado pelo STF por ocasião do julgamento da ADI n. 5.881, em que se analisava a constitucionalidade do art. 20-B, § 3º, II, da Lei n. 10.522, de 2002, com a redação dada pela Lei n. 13.606, de 2018, que autorizava o fisco a tornar indisponíveis os bens dos contribuintes com débitos inscritos em dívida ativa da União Federal, mesmo sem autorização judicial. Naquela ocasião, identificou-se que a mesma finalidade buscada pelo procedimento conseguiria ser atingida sem que houvesse restrição tão intensa ao direito à ampla defesa, contraditório e devido processo legal, por meio da medida cautelar fiscal¹⁷.

Ainda sobre a jurisprudência que estabelece a limitação das multas em 100% do tributo, cumpre verificar que esse entendimento não soluciona diversas outras questões, como, por exemplo, em relação ao limite aplicável às multas por descumprimento de obrigações acessórias, especialmente quando tal infração está desvinculada de qualquer obrigação tributária em específico.

No caso do descumprimento de obrigações acessórias, o STF tratou do tema quando julgou constitucional a multa prevista no art. 7º, II, da Lei n. 10.426, de 2002, referente ao atraso na entrega da DCTF, declaração em que se informam os valores devidos a título de tributos federais. A multa é calculada à razão de 0,33% ao dia de atraso, ficando limitada a 20% do valor do tributo devido. O contribuinte sustentava o caráter excessivo e confiscatório da penalidade, à luz do juízo de proporcionalidade. Não faria sentido o cálculo de multa por mero atraso na obrigação acessória com base no valor do tributo devido, grandeza que não

¹⁶ Sobre o juízo de proporcionalidade, *vide*: ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 7. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 160-173.

¹⁷ Confira-se o seguinte trecho da ementa da decisão: “[...] 4. Inconstitucionalidade material da indisponibilidade de bens do devedor na via administrativa. A indisponibilidade tem por objetivo impedir a dilapidação patrimonial pelo devedor. Todavia, tal como prevista, não passa no teste de proporcionalidade, pois há meios menos gravosos a direitos fundamentais do contribuinte que podem ser utilizados para atingir a mesma finalidade, como, por exemplo, o ajuizamento de cautelar fiscal. A indisponibilidade deve respeitar a reserva de jurisdição, o contraditório e a ampla defesa, por se tratar de forte intervenção no direito de propriedade [...]”.

guarda qualquer relação com o atraso no envio da declaração e totalmente desvinculada do prejuízo à sociedade decorrente da infração cometida. O STF, porém, entendeu ser constitucional a cobrança, destacando a fundamental importância da DCTF no sistema de arrecadação de tributos federais, equiparando o atraso no cumprimento dessa obrigação ao atraso no pagamento do próprio tributo. Considerando-se a validade, segundo a própria jurisprudência da Corte, da exigência de multa de 20% sobre o valor devido para os casos de atraso no pagamento do tributo, o mesmo poderia ser aplicado à multa por atraso no envio da DCTF. No voto do Ministro Alexandre de Moraes, ainda constou manifestação no sentido de que o cálculo baseado no montante de tributo devido indicado na DCTF, ao contrário do que alegava a parte recorrente, figura como modalidade válida para a exigência de penalidades tributárias, inclusive por prestigiar a capacidade contributiva do infrator.

Além disso, alguns parâmetros deverão ser estabelecidos no julgamento do RE n. 640.452, tema n. 487 de repercussão geral, que discute o caráter excessivo/confiscatório da multa de 40% sobre o valor da operação em caso de falta de emissão de notas fiscais no estado de Rondônia. Há ressalva expressa, contudo, nesse caso, no sentido de que o julgamento discute infração na qual o descumprimento da obrigação acessória contempla obrigação principal subjacente, isto é, a falta de emissão de nota fiscal refere-se a operação em que havia tributo a ser recolhido. O voto do Ministro Relator, Luís Roberto Barroso, adota interessante linha de pensamento que limita o valor da multa a 20% do tributo devido. O Ministro Barroso pontua em seu voto que existe “[...] um razoável consenso no sentido de que (i) a multa por descumprimento de uma obrigação principal deve ser mais gravosa do que a multa por descumprimento de uma obrigação acessória e (ii) a multa devida neste último caso deve ser absorvida pela primeira quando o descumprimento de uma obrigação acessória for um meio para o descumprimento de uma obrigação principal”. Assumindo existir um limite de 20% sobre o valor do tributo devido para a cobrança da multa de mora, por atraso no recolhimento da obrigação principal, o ministro sustenta que esse seria um limite máximo para o caso de multa por descumprimento da obrigação acessória quando há tributo subjacente que sirva como parâmetro. Fazendo referência a voto vogal do Ministro Alexandre de Moraes no julgamento do RE n. 606.010 (tema n. 872), Barroso ainda afirma (a) não haver qualquer vício na quantificação da multa por descumprimento da obrigação acessória com base no tributo devido, e (b) que essa forma de quantificação ainda prestigia a capacidade contributiva como critério para a determinação do valor da multa, reconhecendo que o estabelecimento de valores fixos poderia resultar em penas irrisórias para os contribuintes de maior porte econômico. O julgamento foi suspenso com pedido de vista do Ministro Toffoli e, até a conclusão deste artigo, em maio de 2023, não havia retornado a julgamento. Se prevalecer esse entendimento, o limite estabelecido ficaria em 20% do tributo devido, muito inferior aos 40% do valor da operação, o que já re-

presentaria um grande avanço. Ainda quanto ao voto do Ministro Barroso, percebe-se claramente uma mensagem à sociedade no sentido de que cabe ao Poder Legislativo o estabelecimento de critérios mais precisos para a proporcionalização da pena, e que o Judiciário, atuando como legislador negativo, possui competência apenas para fixar limites máximos.

A mesma mensagem, no sentido de caber ao Legislativo regular precisamente a matéria, pode ser encontrada no voto do Ministro Dias Toffoli no julgamento do RE n. 882.461, tema n. 816 de repercussão geral, ao tratar do limite de 20% para a imposição de multa de mora. Esse julgamento também se encontra suspenso, após pedido de vista do Ministro Alexandre de Moraes.

Outro tema pendente de definição pelo STF diz respeito ao caráter confiscatório da multa de 150% de que trata o art. 44, § 2º, da Lei n. 9.430, de 1996, decorrente da falta de recolhimento de tributo mediante conduta dolosa por parte do contribuinte. Muito embora haja jurisprudência pacífica sobre o limite de 100%, como visto, tal diretriz foi consolidada no contexto das multas decorrentes de infrações culposas, tendo o STF reconhecido repercussão geral para identificar se o mesmo limite deve ser aplicado na hipótese de condutas mais graves, como as que justificam a imposição de multa qualificada de 150%.

Por fim, o STF julgou ser inconstitucional a cobrança de multa isolada de 50% do valor dos débitos em caso de declaração de compensação não homologada, na esfera federal. A unanimidade dos ministros reconheceu que o mero indeferimento de declarações de compensação, enviadas com fundamento no direito de petição, não representaria um ilícito passível de imposição de multa isolada, ressalvados os casos de fraude ou falsidade. Trata-se do RE n. 796.939, tema n. 736 de repercussão geral.

Em suma, como se viu, o STF vem estabelecendo limites à imposição desenfreada das multas, sem deixar de convocar a sociedade, por meio do Poder Legislativo, a regular de forma abrangente os limites e critérios para uma proporcionalização mais justa das multas.

6. Conclusões

Como visto neste breve artigo, o sistema de sanções tributárias no Brasil encontra-se em estado de esgotamento. O cenário de complexidade da legislação, aliado à regra do lançamento por homologação e à falta de confiança entre fisco e contribuintes, resulta na conclusão de que infrações tributárias (ou ao menos a acusação da sua prática) são a regra e não a exceção, como deveria ser.

A cobrança de multas com base no valor das transações e em outras grandezas, como o faturamento das pessoas jurídicas, mesmo sem que haja qualquer tributo a ser pago, e alguns excessos ou generalizações na imposição de multas qualificadas sob a infundada acusação de prática de conduta dolosa, com a inclusão de administradores no polo passivo de autuações, revelam-se como arbitrariedades e desvios de finalidade.

Além disso, a cobrança de elevadas penalidades acaba gerando passivos tributários impagáveis, o que incentiva a oferta pelo fisco de programas de regularização com grandes descontos nas penalidades. Desse modo, pode-se afirmar, de maneira crítica, que a imposição das elevadas multas consiste em verdadeira ilusão, pois elas dificilmente são recolhidas pelos infratores, o que é reconhecido pela própria administração pública, ainda que implicitamente, com a repetida concessão de descontos expressivos em programas diversos de regularização tributária. Com isso, as multas deixam de cumprir sua função. Não punem os infratores, não impedem a prática de outras infrações, não afirmam o caráter cogente das obrigações tributárias e não reeducam os contribuintes.

A verdade das constatações anteriores se comprova pela existência de um raro consenso, entre fisco, contribuintes e a academia, no sentido de que o sistema precisa ser reformado. São urgentes mudanças, que se propõe ocorram em duas frentes: a primeira de comportamento, e a segunda no plano legislativo.

É necessário que as autoridades fiscais identifiquem os inimigos da sociedade, ou seja, os sonegadores, que atuam de má-fé, de forma sistemática e reincidente, e apliquem duras penalidades a eles. A identificação dos sonegadores pode ser feita por meio de programas de conformidade, em que seja dada a oportunidade aos contribuintes de boa-fé de cooperar, demonstrar seus pontos de vista e discutir, de forma lícita, sua interpretação da legislação. Estes não podem ser punidos com as severas penalidades hoje impostas de forma generalizada.

A segunda mudança que se propõe é de ordem legislativa. É necessária a edição de legislação nacional, uniforme, que estabeleça critérios justos de imposição de penalidades, o que traria a segurança jurídica desejada por toda a sociedade. Critérios de agravamento e redução de penalidades, estabelecimento de limites máximos, entre outras mudanças tratadas brevemente neste artigo, poderiam ser implementados com esse mister.

Enquanto não ocorrem tais mudanças, o Poder Judiciário tem cumprido o papel de moderador, estabelecendo alguns limites a partir do juízo de proporcionalidade. O Judiciário também vem aplicando o princípio da capacidade contributiva tanto para validar o cálculo de determinadas penalidades como para identificar excessos. Mesmo cumprindo esse papel, o próprio Poder Judiciário vem sinalizando ser necessário haver uma reforma na legislação, confirmando as considerações feitas no decorrer deste estudo. Mudanças são urgentemente necessárias.

VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual

IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP

10º Painel

**Debates e projeções sobre a pauta
de casos tributários do STF**

PIS e Cofins sobre a Receita de Locação de Bens Móveis e Imóveis (Temas n. 630 e n. 684 da Repercussão Geral): a Ressurgente Discussão do Conceito Constitucional de Receita

Paulo Rosenblatt

Doutor em Direito Tributário pela Universidade de Londres. Mestre em Direito Público e graduado em direito pela Faculdade de Direito do Recife. Professor de Direito Tributário e Direito Financeiro da Universidade Católica de Pernambuco (Unicap). Procurador do Estado de Pernambuco. Advogado, sócio de Bartilotti Advogados.

1. Introdução

A definição acerca da incidência das contribuições ao PIS e à Cofins sobre a receita de locação de bens móveis e imóveis aguarda julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), e há expectativa de retorno à pauta do plenário no segundo semestre de 2023 desde que retirados de pauta em 2022.

Provavelmente, além da chamada “tese do século”, como ficou conhecida a exclusão do ICMS da base de cálculo dessas contribuições¹, e suas “teses filhotes”, os demais principais temas tributários em trâmite no Judiciário também sejam relacionados ao PIS e à Cofins.

É um contrassenso a existência de duas contribuições que simultaneamente tributam o faturamento e a receita (*invoicing and turnover taxes*, como conhecidas na língua inglesa), com destinos a bolsos diferentes da calça do mesmo ente tribuante, a União Federal. Em um clássico estudo tributário comparativo, a tributação das receitas é mostrada como uma alternativa que foi abandonada pelos países-membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE há décadas²:

“The turnover tax (cascade tax or cumulative tax) is a multi-stage tax without credits. In the late ‘60s and ‘70s such taxes exist in a number of countries, including Austria, Belgium, Germany, Italy, Luxembourg, the Netherland, and, until 1986, in Spain.

Under the turnover tax, tax is charged on a wide range of goods and services at all stages of production and distribution. Tax is generally chargeable, usually at low rates, whenever a sale is made by one firm or another and to the final consumer.

The advantage of the turnover tax is that it is relatively easy to administer. But it suffers from serious disadvantages.

¹ STF, RE n. 574.706, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 15.03.2017, *DJe*-223, divulg. 29.09.2017, public. 02.10.2017.

² SANDFORD, Cedric. *Why tax systems differ*. Bath, Inglaterra: Fiscal Publications, 2000, p. 82-83.

(1) It involves tax levied on tax – the total amount of tax varying with the number of sales to the final consumption stage. Hence consumers' choice is distorted.

(2) The tax distorts industrial organisation. Because tax is levied on every transaction, integrated business gain advantages over unintegrated businesses. It therefore promotes vertical integration – encouraging firms to undertake manufacturing, assembling, wholesaling, and retailing operations simply to avoid the tax which would have been paid if these activities had been carried out by separate businesses. The tax therefore discourages specialisation and may conflict with competition policy. Moreover, the amount of tax on a product varies according to the degree of vertical integration; and the more the vertical integration the less the tax revenue from a given rate structure.

(3) The tax is not a tax on final consumption. It is levied not only on finished products but also on intermediate products and capital goods.

(4) It is not and cannot be, neutral in respect of foreign trade. Because similar goods bear different rates of tax according to the number of times they have been bought and sold, export rebates and import charges have to be an average. Even if these averages are roughly correct, which is very difficult to check, integrated firms get an export subsidy whilst the unintegrated business fail to recover on their exports the full tax they have paid. International competition is thereby distorted. This was the prime reason that the EEC adopted VAT as the general consumption tax. Five of the original six members had turnover taxes, which did not permit the imposition of unambiguous border tax adjustments. It was also relatively simple to convert a turnover tax into VAT – by allowing the deduction of input tax.”

O autor aponta que nenhum país-membro da OCDE adota mais tributo sobre a receita, e elenca todas as desvantagens no seu emprego pelos sistemas tributários.

O Brasil, aspirante a membro da OCDE³, não apenas contempla uma miríade de tributos sobre o consumo, tal como o ICMS e o ISS, incidentes sobre o faturamento de mercadorias, serviços, e mercadorias com serviços, mas também sobre a receita: além do PIS e da Cofins, o IRPJ e a CSLL, tanto no regime do lucro real recolhido por estimativa mensal, como no do lucro presumido, incidem sobre a receita bruta, com uma margem de presunção do lucro auferido. No Simples, a base de cálculo é a receita bruta anual da empresa, considerados os últimos 12 meses.

Essas contribuições sociais, ambas voltadas ao financiamento da seguridade social, vêm ampliando o seu âmbito de incidência, na medida em que passaram do faturamento para outras receitas operacionais e não operacionais da pessoa jurídica, seja no regime não cumulativo, como também no cumulativo, em um longo processo legislativo⁴.

³ Vide em: <https://www.oecd.org/latin-america/paises/brasil-portugues/>. Acesso em: 09 maio 2023.

⁴ BIFANO, Elidie Palma. Anotações sobre a evolução histórico-legislativa das contribuições devidas ao PIS e à Cofins. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 27. São Paulo: Dialética e IBDT, 2012, p.

Especialmente em virtude de discussões acerca do princípio da capacidade contributiva, e da evolução da jurisprudência do STF sobre os conceitos de serviços, faturamento e receita – é que esse tema da limitação e diferenciação dos conceitos de faturamento e receita se torna ressurgente, como se fossem águas de um rio caudaloso que, depois de se tornarem subterrâneas, em parte de seu curso, reaparecem na superfície. É nesse contexto que, ao lado das receitas de outras atividades, com características próprias, como as instituições financeiras, seguradoras, e agenciadoras de turismo, por exemplo, a locação de bens móveis e imóveis traz um debate fundamental relativo à interpretação do art. 195, inciso I⁵, e art. 239⁶, ambos da Constituição Federal.

No STF, tais questões estão aguardando o julgamento, respectivamente, do RE n. 599.658 e do RE n. 659.412, com repercussão geral reconhecida pelo plenário, com os temas abaixo descritos:

RE n. 599.658 – Tema n. 630 – Inclusão da receita decorrente da locação de bens imóveis na base de cálculo da Contribuição ao PIS, tanto para as empresas que tenham por atividade econômica preponderante esse tipo de operação, como para as empresas em que a locação é eventual e subsidiária ao objeto social principal. Possibilidade de extensão do entendimento a ser firmado também para a Cofins.

RE n. 659.412 – Tema n. 684 – Incidência do PIS e da Cofins sobre a receita advinda da locação de bens móveis.

O fundamento da discordância é que tais contribuições incidem sobre o faturamento e a receita, que se referem à receita da venda de mercadorias ou da prestação de serviços; isto é, que receita e faturamento teriam sido utilizados pelo legislador constituinte nesse sentido restrito, conforme foram detalhados pelas Leis Complementares n. 7/1970⁷ e n. 70/1991⁸, com alterações posteriores, as

330-339. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1675>. Acesso em: 9 maio 2023.

⁵ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...]”

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...]

b) a receita ou o faturamento;”

⁶ “Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo.”

⁷ “Art. 3º O Fundo de Participação será constituído por duas parcelas: [...]”

b) a segunda, com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, [...]”

⁸ “Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o

quais fixaram as normas gerais sobre tais tributos (na forma do art. 146, inciso III, da Constituição Federal de 1988).

Outra questão é que a locação, seja de bem móvel, seja de bem imóvel, corresponde a uma “obrigação de dar”, na sua origem civilista, que não corresponde à prestação de serviços, consoante se depreende da Súmula Vinculante n. 31, a qual possui o seguinte texto: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.”⁹

O debate subsiste ainda depois de editada a Emenda Constitucional n. 20/1998, após a declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998, pelo STF, seguido da entrada em vigor das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 e, posteriormente, ainda, pelo advento da Lei n. 12.973/2014, que passou a prever expressamente a exigência de PIS e da Cofins em tais operações.

E a discussão adquiriu outras nuances. O tema n. 630 irá discutir a hipótese tanto para as empresas que tenham por atividade econômica preponderante a locação de bens imóveis quanto para as que ela seja secundária em relação ao objeto social principal. A depender da posição, haverá um impacto nas *holdings* patrimoniais, que têm como objeto principal a administração de bens próprios, enquanto a receita decorrente de locação de bens imóveis corresponde a uma atividade secundária.

Até o momento, o quadro se mostra contrário às pretensões dos contribuintes, no que tange à delimitação do conceito constitucional de receita, embora a afetação do tema tenha trazido o debate de novo à campo, com um time quase novo, considerando-se a atual composição do STF.

A 2ª Turma do STF já havia decidido que “[o] conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais”¹⁰. Todavia, no RE n. 507.130, o relator, Ministro Marco Aurélio Mello, negou seguimento ao recurso por entender que a matéria a respeito da incidência de PIS e Cofins nessas situações teria natureza infraconstitucional.

No Superior Tribunal de Justiça (STJ), a posição é desfavorável ao contribuinte:

“[...] as receitas provenientes das atividades de construir, alienar, comprar, alugar, vender imóveis e intermediar negócios imobiliários integram o conceito de faturamento

faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.”

⁹ LEÃO, Marthá; DIAS, Daniela Gueiros. O conceito constitucional de serviço e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 41, ano 37. São Paulo: IBDT, 1º semestre 2019, p. 296-317.

¹⁰ STF, RE n. 371.258 AgR, Rel. Cezar Peluso, 2ª Turma, j. 03.10.2006, *DJ* 27.10.2006, p. 59, ement. vol. 02253-04, p. 722.

ramento, para os fins de tributação a título de PIS e Cofins, incluindo-se aí as receitas provenientes da locação de imóveis próprios e integrantes do ativo imobilizado, ainda que este não seja o objeto social da empresa, porquanto o sentido de faturamento acolhido pela lei e pelo Supremo Tribunal Federal não foi o estritamente comercial^[11].

Esta Corte tem entendido que as receitas decorrentes de atividade de comercialização, administração, incorporação, permuta, locação de bens imóveis sujeitam-se à incidência da Cofins, por integrarem esses valores o faturamento da empresa, compreendido como o resultado econômico da atividade empresarial exercida^[12].”

A decisão da 2ª Turma do STF acima indicada embasou o posicionamento do STJ:

“Processo civil. Recurso especial representativo de controvérsia. Artigo 543-C, do CPC. Tributário. Cofins. Locação de bens móveis. Incidência. Violação do artigo 535, do CPC. Inocorrência.

1. A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins incide sobre as receitas provenientes das operações de locação de bens móveis, uma vez que ‘o conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais’ (Precedente do STF que versou sobre receitas decorrentes da locação de bens imóveis: RE 371.258 AgR, Relator(a): Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, julgado em 03.10.2006, DJ 27.10.2006). [...]

3. Consequentemente, a definição de faturamento/receita bruta engloba as receitas advindas das operações de locação de bens móveis, que constituem resultado mesmo da atividade econômica empreendida pela empresa. [...]

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. Proposição de verbete sumular.”¹³

No caso da Cofins, a 1ª Seção do STJ editou a Súmula n. 423, que assim dispõe: “a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins incide sobre as receitas provenientes das operações de locação de bens móveis”, e a questão foi objeto do tema repetitivo n. 196.

Esse caso foi relatado pelo Ministro Luiz Fux, na época ministro do STJ, e que é o mesmo que depois propôs a afetação dos temas n. 630 e n. 684 ao Plenário do STF.

O STJ também já decidiu pela incidência das contribuições para o PIS e da Cofins sobre as receitas oriundas da locação de imóveis por sociedade empresária

¹¹ STJ, AgInt no REsp n. 1.630.429/RS, Rel. Regina Helena Costa, 1ª Turma, *DJe* 02.05.2017.

¹² STJ, AgRg no AREsp n. 367.055/RJ, Rel. Min. Humberto Martins, 2ª Turma, out. 2013.

¹³ STJ, REsp n. 929.521/SP, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, j. 23.09.2009, *DJe* 13.10.2009.

cuja finalidade social não é a locatícia, isto é, em operações que não compõem seu objeto social:

[...] a Primeira Seção desta Corte firmou entendimento no sentido de que as receitas provenientes da locação e venda de imóveis integram o conceito de faturamento, para os fins de tributação a título de PIS e Cofins, incluindo-se aí as receitas provenientes da locação e venda de imóveis próprios e integrantes do ativo imobilizado, ainda que este não seja o objeto social da empresa, pois o sentido de faturamento acolhido pela lei e pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do recurso representativo da controvérsia com repercussão geral RE n. 585.235 RG-QO (Rel. Min. Cezar Peluso, julgado em 10/09/2008) e no julgamento do RE n. 371.258 AgR (Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, julgado em 03.10.2006) não é o estritamente comercial. Em casos que tais dá-se, por analogia, a aplicação do recurso representativo da controvérsia REsp nº 929.521-SP (Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 23.09.2009) e da Súmula n. 423/STJ: ‘A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins incide sobre as receitas provenientes das operações de locação de bens móveis.’¹⁴

Apesar disso, recentes decisões a respeito do PIS e da Cofins, como no citado caso da exclusão do ICMS, têm trazido novas camadas de complexidade ao debate, e podem vir a surpreender.

2. Conceito constitucional tributário de receita: em que direção apontam os ventos supremos?

Com o advento da EC n. 20, de 1998, as contribuições para o custeio da seguridade social passaram a ter como base material da hipótese de incidência tributária a receita, ao lado do faturamento. Porém, mesmo antes da introdução desse termo, já existia essa discussão, já que a LC n. 70/1991 conceituava faturamento como a “receita bruta da venda de mercadorias, mercadorias e serviços, e serviços”, conforme fixado no julgamento ADC n. 1/DF¹⁵.

A questão, porém, voltou-se ao passado e não trouxe luz à alteração do texto constitucional. Resta saber se o legislador constitucional derivado trouxe um novo conceito de receita, como limitação ao legislador ordinário, ou se há liberdade do legislador infraconstitucional de fixá-lo. Nesse aspecto, o conceito de receita se

¹⁴ STJ, AgInt no AREsp n. 1.111.127/MG, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, j. 17.10.2017, *DJe* 20.10.2017.

¹⁵ A LC n. 70/1991, ao considerar o faturamento como “a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza”, nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para fins fiscais, como assinalou o Ministro Ilmar Galvão, no voto proferido no RE n. 150.764. Segundo ele, o conceito de receita bruta de vendas de mercadorias e mercadorias e serviços “coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão somente nas vendas mercantis a prazo.” (STF, ADC n. 1, Rel. Moreira Alves, Tribunal Pleno, j. 01.12.1993, *DJ* 16.06.1995, p. 18213, ement. vol. 1791-01, p. 88)

tornou ainda mais controverso, sobretudo quando o fisco federal passou a pretender tributar todo e qualquer ingresso patrimonial.

Nisso está a própria escolha da receita como fato econômico tributável. Isto porque é preciso refletir se ela é ou não uma manifestação exterior de riqueza a demonstrar a capacidade contributiva.

O faturamento era considerado “a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços, de qualquer natureza” pelo Decreto-lei n. 1.940 (na redação dada pelo Decreto-lei n. 2.397/1987). De modo análogo, a LC n. 70/1991 considerou como o faturamento mensal a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”, excluído “o valor: a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal; b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

Com a edição da Lei n. 9.718/1998, uniformizou-se o tratamento do PIS e da Cofins, com a definição da base de cálculo de ambas como o faturamento, com caráter cumulativo, no § 1º do art. 3º, o qual equiparou faturamento à receita bruta à “totalidade de receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”.

Essa lei também introduziu tratamento diferenciado para algumas sociedades: instituições financeiras, seguradoras, entidades de previdência privada, empresas de capitalização, de planos de assistência à saúde e de securitização de créditos, com a exclusão de determinadas receitas, e também alíquotas diferentes. Os setores de combustíveis, farmacêutico e de perfumaria foram submetidos a um regime monofásico dessas contribuições sociais.

Como a EC n. 20/1998 foi posterior à Lei n. 9.718/1998, o STF entendeu que aquela não teria o condão de convalidar esta, porque já havia um conceito de faturamento e, assim, declarou o dispositivo legal inconstitucional¹⁶. Não seria possível a recepção de norma inválida. Porém, deixou as portas abertas para leis posteriores, sem qualquer pronunciamento acerca de seus limites.

“Logo após a publicação da Lei nº 9.718/98, tornou-se controvertido o conceito de faturamento empregado por seu artigo 3º, que equiparava faturamento à receita bruta.

Em 2005, no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do referido dispositivo, decidindo que o conceito de faturamento, empregado na Lei nº 9.718/98, refere-se exclusivamente à receita bruta decorrente da venda de mercadorias, de mercadorias e serviços e serviços de qualquer natureza, definido nos termos do artigo 2º da LC nº 70/91.

¹⁶ STF, RE n. 390.840/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ 15.08.2006, p. 25.

Esta decisão da Suprema Corte levou alguns contribuintes a questionarem a incidência do PIS e da Cofins sobre diversas receitas decorrentes de atividades não contidas no binômio venda de mercadorias e prestação de serviços. Este é o caso, por exemplo, das receitas de locação e financeiras auferidas por instituições financeiras. [...]

Esta controvérsia está pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal, isso nos Recursos Extraordinários nº 659.412/RJ (locação) e nº 609.096/RS (receitas financeiras de instituições financeiras), ambos com a repercussão geral da matéria reconhecida.¹⁷

Essa indefinição perdurou até a edição das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, que estabeleceram as regras sobre a tributação do regime não cumulativo do PIS e da Cofins. Ambas conceituaram a receita bruta como o produto da “venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica”.

Essas leis foram consideradas constitucionais pela 2ª Turma do STF, que também entendeu pela inaplicabilidade a elas dos fundamentos da decisão que declarou inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998, por serem posteriores à EC n. 20/1998¹⁸. No voto do relator, ficou atestado que:

“[...] é óbvio, a partir da simples leitura dos pronunciamentos da Corte em torno da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98, que os fundamentos conducentes a esta interpretação encontraram suporte, exclusivamente, na redação do inciso I do art. 195 da Constituição anteriormente ao advento da EC n. 20/98. Portanto, sem adentrar em qualquer outra consideração em torno das Leis ns. 10.637/02 e 10.833/03, pode-se seguramente afirmar, pela data de sua edição – já na vigência da EC n. 20/98 –, que a elas não se aplicam os mesmos fundamentos de inconstitucionalidade afirmados pela Corte em torno do § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98.”

Tempos depois, tal conceito foi modificado mais uma vez pela Lei n. 12.973/2014, conversão da MP n. 627/2013, a qual teve por propósito adequar esse regime de tributação aos padrões internacionais contábeis, e que considerou receita bruta como a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte. Ela atribuiu nova redação à Lei n. 9.718/1998 e ao Decreto-lei n. 1.598/1977: “Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977.” O art. 12 do DL n. 1.598/1977 referido assim estabelecia: “Art. 12. A receita bruta compreende: I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II – o preço da prestação de serviços em geral; III – o resultado auferido nas operações de conta alheia;

¹⁷ ROCHA, Sérgio André. Mudanças legislativas e sua força persuasiva sobre o passado: os exemplos do ágio interno e do conceito de receita bruta. *RFPTD* vol. 3, n. 3, 2015, p. 3, 7-8.

¹⁸ STF, RE n. 379.243 ED, Rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, maio 2006.

e IV – as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.”

Não é necessário alongar o complexo histórico normativo dessas contribuições¹⁹. Essas leis apontadas são suficientes para levantar as seguintes indagações: qual o conceito constitucional de receita tributável? Esse é um problema não só do PIS e da Cofins, mas também, repita-se, do IRPJ e da CSLL. Luís Flávio Neto diz que há uma verdadeira “Torre de Babel tributária” na busca desse significante²⁰.

Assim, cabe questionar se o legislador poderia ampliar o conceito de receita para qualquer ingresso que não corresponde a um incremento patrimonial permanente, isto é, que resulte em uma vantagem econômica ao contribuinte. Também há que se questioná-lo diante dos valores sujeitos à restituição – como os recebidos a título de empréstimo ou depósito – e dos que são destinados a terceiros – como nos serviços de agenciamento de turismo, por exemplo, ou na locação de bens de terceiros. E o que se falar de uma doação ou mesmo do perdão de uma dívida?

Leandro Paulsen afirma que “embora o conceito de receita seja mais largo que o de faturamento, nem todo ingresso ou lançamento contábil a crédito constitui receita tributável”, e que a incidência tributária deve ser analisada “sob a perspectiva dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais o da capacidade contributiva e o da isonomia”²¹.

Nesse caso, Ricardo Mariz de Oliveira leciona que receita se diferencia do mero ingresso patrimonial. Para ele, receita: (i) é um tipo de entrada ou ingresso que se integra ao patrimônio da pessoa jurídica, mas nem todo ingresso ou entrada é uma receita; (ii) integra o patrimônio da entidade como elemento novo e positivo, sem reservas, condição ou compromisso no passivo; (iii) modifica o patrimônio, incrementando-o; (iv) passa a pertencer à entidade, com sentido de permanência; (v) remunera a entidade, como benefício efetivamente resultante de suas atividades, fonte de resultados; (vi) é proveniente de patrimônio de terceiro como contraprestação do exercício de suas atividades; e (vii) exprime a capacidade contributiva da entidade²².

¹⁹ Para esse fim, vide: BIFANO, Elidie Palma. Anotações sobre a evolução histórico-legislativa das contribuições devidas ao PIS e à Cofins. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 27. São Paulo: Dialética e IBDT, 2012, p. 330-339. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1675>. Acesso em: 9 maio 2023.

²⁰ FLÁVIO NETO, Luís. Receitas tributáveis e hipóteses de não incidência tributária: IRPJ, CSL, PIS, Cofins e a atividade de intermediação de serviços turísticos. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 26. São Paulo: Dialética e IBDT, 2011, p. 271-294. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1535>. Acesso em: 9 maio 2023.

²¹ PAULSEN, Leandro. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 199-210.

²² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 102.

Isto é fundamental para demonstrar capacidade contributiva. Ademais, um contribuinte pode ter uma receita equivalente à despesa, quando, por exemplo, vende um bem pelo seu valor de aquisição. Nesse caso, não há qualquer repercussão no patrimônio que justifique seja a receita tributada. Outra questão são as receitas acidentais, que não são derivadas da atividade principal da empresa.

É o eterno debate sobre os conceitos constitucionais. Humberto Ávila²³ entende que esses são de observância obrigatória, já que a competência tributária é delimitada por regras que descrevem os aspectos materiais de hipóteses de incidência. O STF, porém, ora adota uma interpretação conceptualista (jurisprudência dos conceitos), ora finalística (jurisprudência dos valores), com o que vem denominando de “pluralismo metodológico” a justificar o decisionismo na seara tributária.

Ainda que o legislador derivado tenha buscado desigualar o faturamento da receita, em 1988, não parece que o fez de modo irrestrito.

Aqui vale destacar o decidido no RE n. 606.107, com repercussão geral, no qual a Ministra Rosa Weber afirmou que, na origem do art. 195, I, da C/1988, na redação conferida pela Emenda Complementar n. 20/1998, há um “conceito constitucional, cujo conteúdo, em que pese abrangente, é delimitado, específico e vinculante, impondo-se ao legislador e à Administração Tributária”, e que cabe ao intérprete “defini-lo, à luz dos usos linguísticos correntes, dos postulados e dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais sobressai o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF)”. E, mais adiante, ela emprega a definição de receita pública de Aliomar Baleeiro, segundo o qual o conceito constitucional de receita bruta pode ser definido “como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições”²⁴.

“A discussão, atualmente, não se circunscreve mais à noção de faturamento, mas à dimensão da própria noção de receita. Embora o conceito de receita seja mais largo que o de faturamento, nem todo ingresso ou lançamento contábil a crédito constitui receita. A análise da amplitude da base econômica ‘receita’ precisa ser analisada sob a perspectiva dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais o da capacidade contributiva e o da isonomia. Nem tudo o que contabilmente seja considerado como receita poderá, tão só por isso, ser considerado como ‘receita tributável’. Tampouco é dado à SRF ampliar por atos normativos o que se deva considerar como tal. A receita, para ser tributada, deve constituir riqueza reveladora de capacidade contributiva.”²⁵

²³ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 161.

²⁴ STF, RE n. 606.107, Rel. Rosa Weber, Tribunal Pleno, j. 22.05.2013, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral, *DJe*-231, divulg. 22.11.2013, public. 25.11.2013, RTJ vol. 227-01, p. 636.

²⁵ PAULSEN, Leandro. *Constituição e Código Tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1927.

A questão agora é saber se o produto da atividade empresarial comporta atividades secundárias ou apenas aquelas objeto principal da empresa, e se, nessas atividades, estariam incluídas seguradoras, incorporadoras e instituições financeiras. No caso específico da locação de bens móveis e imóveis, tais atividades sequer são consideradas serviços, conforme já enfatizado acima.

Nesse caso, também é de se questionar a diferenciação feita pelo Ministro Marco Aurélio Mello, agora aposentado, entre os regimes cumulativo e não cumulativo dessas contribuições para a exclusão das receitas de locação. No voto proferido por ele, quando era relator do RE n. 659.412, assim:

“(i) para as empresas que recolhem o PIS não cumulativo, não cabe concluir pela incidência da contribuição sobre as receitas de locação de bens móveis até o início da aplicação da Lei 10.673/02; (ii) para as empresas que recolhem a Cofins não cumulativa, fica afastada a incidência da contribuição sobre as receitas de locação de bens móveis até o início da aplicação da Lei 10.833/03; (iii) as empresas que recolhem o PIS e a Cofins cumulativos não está obrigada a recolher as contribuições sobre as receitas de locação de bens móveis até o início da aplicação da Lei 12.973/14, passando, a partir de tal data, a incidir, desde que a locação de bens móveis seja a atividade ou objeto principal da pessoa jurídica contribuinte.”

Acontece que a Lei n. 12.963/2014 alterou também o conceito de receita bruta, referente à base de cálculo do PIS e da Cofins, no regime cumulativo, mas usou a expressão “bem como as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica”. A esse respeito:

“A principal dificuldade trazida pela inovação legislativa diz respeito à determinação da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, para efeito de computo das respectivas receitas nas bases de cálculo do PIS e da Cofins. A noção de atividade principal tem relação direta com o objeto social destacado no contrato social ou no estatuto social de constituição da pessoa jurídica, que deve guardar correspondência com a atividade efetivamente desenvolvida. Entretanto, é interessante notar que a atividade indicada nos atos constitutivos, ainda que efetivamente exercida na realidade social, não garante a sua preponderância econômica. Para evitar discussões, caberia ao legislador ter determinado se o enquadramento será formal, com base no contrato ou estatuto social, desde que condizente com a realidade, ou baseado na preponderância econômica, a partir de critérios objetivos indicados na própria lei. [...] As ideias expostas no presente trabalho podem ser assim sintetizadas: – não é qualquer receita decorrente da exploração do objeto social da pessoa jurídica que deve ser incluída nas bases de cálculo do PIS e da Cofins, tendo em vista que a Lei n. 12.973/2014 introduz o conceito de ‘atividade ou objeto principal’; – a intermediação financeira consiste na atividade típica das instituições financeiras, que gera o recebimento do chamado *spread* bancário; – os juros recebidos pela instituição financeira, em virtude das operações de intermediação financeira, devem ser incluídos nas bases de cálculo do PIS e da Cofins; – com relação às demais receitas financeiras, a análise do seu enquadramento no objeto social da pessoa jurídica deve ser realizada de maneira ca-

suística, tendo em vista que o conceito de receita financeira pode abranger os resultados oriundos de diferentes atividades econômicas, que não necessariamente se subsumem ao conceito de receita bruta introduzido pela Lei n. 12.973/2014; – os resultados de aplicações financeiras representam verdadeira remuneração do capital, e não da atividade empresarial típica das sociedades seguradoras; – o caráter obrigatório das aplicações financeiras envolvendo ativos alocados nas reservas técnicas não tem o condão de transformar tais investimentos financeiros na atividade empresarial principal das sociedades seguradoras; – a atividade principal de uma sociedade seguradora envolve justamente a celebração de contratos de seguro, cuja remuneração – denominada de prêmio – consiste na importância paga pelo segurado em contrapartida à transferência do risco.”²⁶

Por outro lado, é importante notar que o conceito de faturamento defendido pelo Ministro Cézár Peluso, no projeto de súmula vinculante n. 6, o qual pretendia equiparar o conceito de faturamento à soma das receitas oriundas das atividades empresariais sem considerar apenas as receitas advindas das vendas de mercadorias e prestação de serviços, considerando a atual realidade empresarial brasileira – propondo uma interpretação evolutiva –, não foi aprovado pelo STF²⁷.

Em seu voto, o Ministro Cézár Peluso²⁸ afirmou que “o Tribunal estaria sendo instado a definir, de uma vez por todas, o que seria a noção de faturamento constante do art. 195, I, da CF, na redação que precedeu a EC 20/98”, e que “a palavra faturamento teria um conceito histórico”, de modo que “o confronto entre a teoria que entende faturamento como sinônimo de receita de venda de bens e serviços daquela que o considera resultado das atividades empresariais, reputou a segunda mais conforme ao sentido jurídico-constitucional e à realidade da moderna vida empresarial”. Ele explicou, com base na doutrina comercialista moderna, que a receita deveria ter um conceito mais abrangente da atividade empresarial, independentemente do ramo. Embora tenha entendido que não se trata de um conceito contábil preciso – e que este não vincula a interpretação constitucional –, disse ser útil a definição de que “a demonstração do resultado evidenciará, no mínimo, e de forma ordenada: a) as receitas decorrentes da exploração das atividades-fim”²⁹: “tal definição oferecerá um ponto sustentável de partida metodológica para compreender faturamento como expressão da receita advinda da

²⁶ SANTOS, Ramon Tomazela. Notas sobre a ampliação do conceito de receita bruta pela Lei n. 12.973/2014 e as receitas financeiras das instituições financeiras e sociedades seguradoras. *RDDT* 228/136. São Paulo: Dialética, set. 2014, p. 136.

²⁷ CARDOSO, Alessandro Mendes; MURICI, Gustavo Lanna. A eficácia da coisa julgada: PIS/Cofins das instituições financeiras e a ampliação da base de cálculo pela Lei n. 9.718/98. *RDDT* 213/7. São Paulo: Dialética, jun. 2013.

²⁸ STF, EDaGR RE n. 400.479/RJ, Rel. Min. Cezar Peluso, ago. 2009, cfr. *Informativo* n. 556 do STF, ago. 2009.

²⁹ Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T.3.3, aprovada pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade n. 686/1990, item 3.3.2.3.

realização da finalidade da empresa ou do seu objeto social”. No entanto, registrou “a aparente dificuldade de se estabelecerem critérios para identificar quais seriam as atividades empresariais típicas de cada empresa, isto é, a separação das atividades-fim das atividades-meio para efeito de tributação”. E, assim:

“Concluiu o relator que a proposta que submetia à Corte seria a de reconhecer que se devesse tributar tão somente e de modo preciso aquilo que cada empresa auferisse em razão do exercício das atividades que lhe fossem próprias e típicas enquanto conferissem o seu propósito e a sua razão de ser. Dessa forma, escapariam à incidência do tributo as chamadas receitas não operacionais em geral, as receitas financeiras atípicas e outras do mesmo gênero, desde que, não constituíssem elemento principal da atividade. Não fugiriam à noção de faturamento, pois, as receitas tipicamente empresariais colhidas por bancos, seguradoras e demais empresas, que, pela peculiaridade do ramo de atuação, não se devotassem, contratual e estritamente, à venda de mercadorias ou à prestação de serviço. Salientou, por fim, não ser necessário desenvolver um rol exaustivo que correlacionasse todas as espécies possíveis de receitas aos variados tipos de atividades e objetos sociais e empresariais, bastando que se estabelecesse, com segurança, o critério jurídico, afirmando-se a tese de que a expressão faturamento corresponderia à soma das receitas oriundas das atividades empresariais típicas. Esta grandeza compreenderia, além das receitas de venda de mercadorias e serviços, as receitas decorrentes do exercício efetivo do objeto social da empresa, independentemente do seu ramo de atividade, sendo que tudo o que desbordasse dessa definição específica não poderia ser tributado.”

Embora tenha desenvolvido o seu conceito, trouxe-se um critério impreciso do que se entenderia por atividades empresariais típicas, bem como de quais receitas não operacionais estariam excluídas.

Já o Ministro Ricardo Lewandowski, em voto-vista³⁰, entendeu “que apenas as receitas brutas oriundas da venda de produtos e prestação de serviços é que podem ser incluídas na base de cálculo da exação em comento, até a edição da Emenda Constitucional 20/1998, a qual incluiu a possibilidade de incidência sobre a ‘receita’, sem qualquer discriminação”.

3. Conclusão

O julgamento dos temas n. 630 e n. 684, pelo STF, a respeito da incidência de PIS e Cofins sobre a receita de locação de bens imóveis, seja para as empresas que tenham por atividade econômica preponderante esse tipo de operação, como para as empresas em que a locação é eventual e subsidiária ao objeto social principal, e sobre a receita advinda da locação de bens móveis, respectivamente, está sendo há muito aguardado e, dado a longa passagem do tempo, é imprevisível o seu resultado.

³⁰ Plenário, Sessão Virtual de 10.02.2023 a 17.02.2023.

A repercussão geral dos casos foi reconhecida em 2013, e os recursos foram pautados e retirados de pauta mais de uma vez. Passados 10 (dez) anos, há a expectativa que venham a ser finalmente julgados.

No RE n. 371.258, no qual a 2ª Turma do STF entendeu pela incidência do PIS e da Cofins sobre a receita de locação de imóveis próprios, à unanimidade, participaram, além do relator, César Peluso, os Ministros Celso de Mello, Gilmar Mendes, Joaquim Barbosa e Eros Grau. Desses, apenas o Ministro Gilmar Mendes está na Corte, havendo todos os demais se aposentado.

Também os Ministros Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio Mello, também aposentados, apresentaram votos pela incidência dessas contribuições, ainda que condicionada à atividade principal da empresa, ou exclusiva ao regime não cumulativo dessas contribuições.

Os critérios de definição do conceito constitucional de receita para fins de incidência do PIS e da Cofins propostos pelos ministros agora aposentados César Peluso, Marco Aurélio Mello e Ricardo Lewandowski são ambíguos e se distanciam da ideia que promove o princípio da capacidade contributiva, ao exigir que o ingresso seja elemento novo e positivo, sem reservas ou condições, permanente, e que represente a remuneração de uma atividade como contraprestação por um terceiro pelo exercício de sua atividade.

Ademais, enquanto o Brasil insistir na obsoleta concepção de tributar base econômicas já abandonadas pelos países desenvolvidos, no caso, o faturamento e a receita bruta, esse tipo de discussão conceitual será ressurgente, além de fato de permanente insegurança jurídica.

Inclusão/Exclusão do ISS, do PIS, da Cofins e do Crédito Presumido do ICMS na Base de Cálculo do PIS e da Cofins

Tatiana Midori Migiyama

Bacharela em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP. Bacharela em Direito pelo Centro Universitário das Faculdades Metropolitanas Unidas. Pós-graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET/USP. Mediação, Conciliação e Arbitragem pela FGV. Contadora. Advogada licenciada. Conselheira Titular da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Economia – CARF. Vice-Presidente da 1ª Câmara da 3ª Seção do CARF. Professora em cursos de Pós-graduação *lato sensu*. Coautora de diversos livros técnicos. Ex-membro da Associação Brasileira das Entidades dos Mercados Financeiro e de Capitais – ANBIMA.

1. Introdução

No que tange aos temas refletidos neste artigo, abruptamente, poder-se-ia entender que as asserções postas em debate não se comunicam entre si por aparentarem querelas autônomas, eis que se trataria de discussão acerca da inclusão/exclusão de ISS, PIS, Cofins e crédito presumido de ICMS, tributos singulares e *incentivo fiscal*, ainda que na base de cálculo do PIS e da Cofins. Nada obstante, vê-se que a resolução dos conflitos postos ao Supremo Tribunal Federal (STF) poderão se afinar *de per se* na discussão acerca do conceito constitucional de receita, que, por sua vez, se perfaz na base de cálculo das contribuições.

Isso posto, clarificando melhor os debates, proveitoso discorrer sobre cada lide aventada neste artigo, iniciando com a inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da Cofins. Ora, sabe-se que o STF apreciará o RE n. 592.616, em sede de repercussão geral, a respeito do tema n. 118, que abarca a discussão acerca da inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Nesse recurso, a recorrente, Viação Alvorada Ltda., traz que a inclusão do ISS nas bases das referidas contribuições viola dispositivos da Constituição Federal de 1988 (CF/1988)¹, quais sejam, o art. 195, I, na redação original, quanto à expressão “faturamento”, bem como o art. 195, I, alínea *b*, com a redação dada

¹ CF/1988: “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou faturamento;
- c) o lucro;”.

c) o lucro;”.

pela Emenda Constitucional n. 20 de 1998, em relação à expressão “receita”. Além disso, acrescenta que a inclusão do ISS na base de cálculo afrontaria os princípios federativo, da neutralidade tributária e da capacidade contributiva. Contrapõe o recurso interposto a decisão dada pelo egrégio Tribunal Federal da 4ª Região, que assim ementou em acórdão:

“Tributário. ISS. Inclusão na base de cálculo do PIS e da Cofins.

O ISS integra a base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins”.

Aquele tribunal entendeu que a fundamentação aplicada ao ICMS se aplicaria integralmente ao ISS, tendo em vista que referido tributo integraria, da mesma forma, o preço dos serviços e, conseqüentemente, o faturamento ou a receita bruta da empresa. Percebe-se que essa decisão ocorreu anteriormente à definição dada pelo STF, em sede de repercussão geral, quando da apreciação do RE n. 74.706-9, no sentido de que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins. Proveitoso ponderar que essa decisão, por consequência, fez surgir várias medidas judiciais, com o intuito de se excluir o ISS da base das contribuições, aplicando o mesmo racional dado pelo Tribunal Superior; muitos contribuintes, inclusive, obtiveram êxito, com concessão de tutela ou até mesmo sentença favorável, eis que, a rigor, as primeiras instâncias de julgamento no âmbito do Judiciário estariam obrigadas à observância do art. 987, § 2º, da Lei n. 13.105, de 2015 – que estabelece que, apreciado o mérito do recurso extraordinário ou especial, a tese jurídica adotada pelo STF ou pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de repercussão geral ou de repetitivo, será aplicada no território nacional a todos os processos individuais ou coletivos que versem sobre idêntica questão de direito.

Logo, é de se esperar que o STF, quando da apreciação do tema n. 118, traga segurança jurídica às partes, adotando o mesmo racional construído ao apreciar o RE n. 574.706, para a fixação da Tese n. 69 – que dispôs sobre a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, pois o ICMS não se transforma em faturamento, tampouco em receita bruta da empresa, eis que é devido ao Estado, sendo, portanto, receita dele. O que, pensando de forma colidente, desrespeitaria o princípio da capacidade contributiva e o princípio federativo. Nas lições do Professor Luciano Amaro², “em regra, o contribuinte é, na situação material como fato gerador, a pessoa que manifesta capacidade contributiva – titularidade de riqueza. Assim, quem auferir renda é o contribuinte do imposto e quem auferir receita também”. No caso do ISS, o contribuinte não auferir ISS.

No caso do ISS, utilizando o mesmo fundamento, é de se considerar que ele é devido ao município, e não à União, não suportando sua composição na base de cálculo das contribuições, pois não representaria receita do ente federal. Tanto é

² AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

assim que traz o contribuinte que a CF/1988 conferiu, nos arts. 149³, 195, *b*, e art. 239⁴, à União Federal a competência para instituir a contribuição ao PIS e à Cofins sobre o faturamento; e no art. 156, III, conferiu aos municípios competência para instituir o ISS sobre serviços não abrangidos pelo ICMS devido aos estados.

Decerto, quando a União impõe a cobrança das contribuições sobre uma parcela do faturamento das empresas, que é, em verdade, receita do município, como o ISS, desloca o eixo de igualdade jurídica que preside o princípio federativo, transmutado em cláusula pétrea constitucional pelo art. 60, § 4º, da CF/1988.

Proveitoso trazer que, em julgamento virtual iniciado em 20 de agosto de 2021, o relator Ministro Celso de Mello se posicionou pela inconstitucionalidade da inclusão dos valores pertinentes ao ISS na base de cálculo das contribuições, em razão de os valores recolhidos a título daquela exação municipal não se subsumirem à noção conceitual de receita ou faturamento do contribuinte. Em seguida, foi acompanhado pelos Ministros Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia e Rosa Weber. Abriu divergência o Ministro Dias Toffoli, que, em síntese, respaldou:

- No ISS não existe aquela técnica de arrecadação, que é própria do ICMS;
- O imposto municipal não está sujeito à não cumulatividade; não é ele destacado na nota fiscal por força de sistemática de tributação igual ou análoga à citada, muito embora a Constituição estabeleça que a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços;
- Ao prestar serviço em cujo preço esteja embutido o valor do correspondente ao ISS, aufere o prestador receita ou faturamento próprio, que se integra a seu patrimônio de maneira definitiva;
- Dizer que o valor correspondente ao ISS embutido no preço não integra o patrimônio do prestador, porque servirá para o pagamento desse tributo (sendo, assim, transferido ao município), é realizar interpretação econômica do contexto, e não interpretação jurídica.

Foi, enfim, o Ministro Toffoli acompanhado pelos Ministros Alexandre de Moraes, Edson Fachin e Roberto Barroso. Nada obstante, houve pedido de desta-

³ CF/1988: “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. [...]”

⁴ CF/1988: “Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar n. 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo. [...]”

que pelo Ministro Luiz Fux – o que resultou na paralisação do julgamento para, assim, seguir na modalidade presencial.

Ventiladas breves considerações, passando ao tema n. 1.067, que insurge com a discussão da exclusão do PIS e da Cofins da própria base de cálculo, é de se repercutir que o STF deverá apreciar o RE n. 1.233.096, em sede de repercussão geral, que reflete ofensa ao conceito constitucional de receita. Traz que o PIS e a Cofins incidem sobre a receita, não podendo as bases de cálculo das contribuições serem passíveis de se sujeitar à inclusão dos tributos incidentes na operação. Nota-se que essa discussão abrangerá todas as pessoas jurídicas que apuram o PIS e a Cofins, tanto na sistemática cumulativa quanto na sistemática não cumulativa.

No caso concreto, o contribuinte, Athena Construções Ltda. – EPP, interpôs recurso extraordinário, trazendo, entre outros pontos, que:

- O entendimento exarado no RE n. 582.461, mencionado pela desembargadora relatora do acórdão recorrido, não se enquadra ao presente caso, pois a base de cálculo do ICMS não se confunde com aquela adstrita às contribuições;
- O julgamento do tema n. 69 não apenas abarcou a questão da não cumulatividade atinente àquele debate, mas também englobou a discussão tocante ao conceito de receita/faturamento, sendo matéria idêntica do caso em comento;
- O STF reconheceu o direito de os contribuintes excluírem o valor do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, pelo fato de tal imposto não representar faturamento ou receita das empresas, nos moldes do art. 195, I, b, da CF/1988;
- Não podem, assim, o PIS e a Cofins ser incluídos em suas próprias bases de cálculo, ainda que haja dispositivo legal – Lei n. 12.973, de 2014 – dispondo dessa forma, eis que o referido enunciado não tem o condão de legitimar aquilo que vai em sentido contrário aos ditames constitucionais e ao conceito privado de receita/faturamento.

Recorda-se que a Lei n. 12.973, de 2014, alterou, mediante o seu art. 2º, o art. 12 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, que trata da base de cálculo das contribuições. Eis:

“Art. 12. A receita bruta compreende:

I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II – o preço da prestação de serviços em geral;

III – o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV – as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

I – devoluções e vendas canceladas;

II – descontos concedidos incondicionalmente;

III – tributos sobre ela incidentes; e

IV – valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

[...]

§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no *caput*, observado o disposto no § 4º”.

Cabe mencionar que a base de cálculo das contribuições para as pessoas jurídicas que observam a sistemática não cumulativa, nos termos do art. 1º das Leis n. 10.637, de 2002, e n. 10.833, de 2003, abarca o total das receitas, que, por sua vez, compreende a receita bruta da venda de bens, de que trata o art. 12 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, de serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Ao passo que, para as pessoas jurídicas que estão na sistemática cumulativa, conforme o art. 3º da Lei n. 9.718, de 1998, a base de cálculo compreenderia somente a receita bruta. Ou seja, a sistemática cumulativa do PIS e da Cofins conclama, por sua origem e estrutura constitucional, uma base de cálculo mais restrita, se compararmos com a base considerada na sistemática não cumulativa, alcançando somente a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, ou seja, as receitas decorrentes da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica, nos termos da redação do *caput* do art. 3º da Lei n. 9.718, de 1998, com a redação dada pela Lei n. 12.973, de 2014.

Retornando ao art. 12 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, com efeito, sonda-se que tal lei inovou em seu § 5º ao estabelecer explicitamente que na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes, provocando, por consequência, lavraturas de autos de infração pela autoridade fiscal, que, utilizando desse dispositivo, considerou que a base de cálculo das contribuições deveria ser *grossapada* (cálculo por dentro) com as próprias contribuições para, assim, serem apuradas as referidas contribuições pelos contribuintes.

Dessarte, o contribuinte conclui que a resolução instada no tema n. 69 do STF deve ser enxergada de forma adstrita ao conceito de receita, sendo impossível concluir que o ICMS não representaria receita/faturamento, e o PIS e a Cofins, sim. Nesse sentido, entulhou-se o Judiciário com medidas judiciais garantindo proteção aos contribuintes.

Quanto ao crédito presumido de ICMS na base do PIS e da Cofins, ainda que esse debate não trate especificamente de tributos devidos a outro ente federativo, mas de incentivos fiscais concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal, as discussões podem convergir. O STF, em sede de repercussão geral, apreciará, mediante o RE n. 835.818, o tema n. 843, que trata da discussão acerca da possibili-

dade de exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins dos valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais estaduais.

Evoca-se que o STF iniciou a apreciação desse tema em março de 2021, tendo como decisão à época:

“Após os votos dos Ministros Marco Aurélio (Relator), Rosa Weber, Edson Fachin, Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski e Roberto Barroso, que conheciam do recurso extraordinário e negavam-lhe provimento, propondo a fixação da seguinte tese (tema 843 da repercussão geral): ‘Surge incompatível, com a Constituição Federal, a inclusão, na base de cálculo da Cofins e da contribuição ao PIS, de créditos presumidos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS’; e dos votos dos Ministros Alexandre de Moraes, Gilmar Mendes, Nunes Marques e Luiz Fux (Presidente), que davam provimento ao recurso extraordinário, de modo a denegar o mandado de segurança, e propunham a fixação da seguinte tese: ‘Os valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal integram a base de cálculo do PIS e da Cofins’. Pediu Vista dos autos o Ministro Dias Toffoli”.

Vê-se que, ainda que o Ministro Toffoli tenha pedido vista dos autos, prevaleceu no Plenário Virtual a tese do Ministro Marco Aurélio, que decidiu favoravelmente aos contribuintes. Porém, em abril de 2021, o Ministro Gilmar Mendes pediu destaque, devendo os operadores do direito aguardar pauta presencial para novo julgamento.

Proveitoso, porém, trazer que a Procuradoria-Geral da República (PGR) emitiu o Parecer n. 117.184/2016 – ASJCIV/SAJ/PGR propondo a seguinte tese para esse julgamento:

“Devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da Cofins os valores correspondentes a créditos presumidos de ICMS decorrentes de incentivos fiscais concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, sob pena de ofensa aos princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da proporcionalidade”.

Expôs a PGR que os créditos presumidos de ICMS, estabelecidos por legislação local, consistem em benefícios fiscais, concedidos por alguns estados a determinados contribuintes. Embora ingressem como se receita fossem, nada mais são esses valores do que alívio de custos de produção concedido pelo Estado. O que arremata que tais créditos não constituem expressão de riqueza sobre a qual devam incidir tributos, pois seu ingresso no caixa do contribuinte não promove efetivo acréscimo à sua esfera patrimonial. Seriam não receitas, mas meras entradas, cifras incapazes de refletir a capacidade do contribuinte.

Logo, após breves exposições sobre os temas que serão debatidos pelo STF, elucidada-se que, em síntese, acerca-se a lide do conceito constitucional de receita.

2. Conceito de receita e possíveis reflexos vs. temas n. 118, n. 1.067 e n. 843

Considerando que o conceito constitucional de receita, a rigor, deve ser promovido pelo STF, com o intuito de transmitir segurança jurídica aos contribuín-

tes e à União, ao ser aplicado uniformemente às discussões envolvendo diversos eventos que, por fim, deverão ser direcionados à tributação ou não pelo PIS e pela Cofins, constata-se primordial refletir o conceito já adotado por esse tribunal ao longo do tempo.

À vista disso, observando os argumentos acolhidos pelo colendo STF quando do julgamento do RE n. 606.107, que tratou da incidência do PIS e da Cofins sobre a transferência de saldos credores de ICMS, repara-se que o Plenário julgou, na assentada de 22 de maio de 2013, com a relatoria da Ministra Rosa Weber, em sede de repercussão geral, que os créditos de ICMS transferidos a terceiros por empresa exportadora não compõem a base de cálculo das contribuições para PIS e Cofins. Para tanto, desenvolveu o conceito jurídico de receita. Eis:

“Recurso Extraordinário. Valores da transferência de créditos de ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins. Repercussão geral reconhecida.

1. A questão de os valores correspondentes à transferência de créditos de ICMS integrarem ou não a base de cálculo das contribuições PIS e Cofins *não* cumulativas apresenta relevância tanto jurídica como econômica.
2. A matéria envolve a análise do conceito de receita, base econômica das contribuições, dizendo respeito, pois, à competência tributária.
3. As contribuições em questão são das que apresentam mais expressiva arrecadação e há milhares de ações em tramitação a exigir uma definição quanto ao ponto.
4. Repercussão geral reconhecida”⁵.

Continuando, o STF, naquela oportunidade, negou provimento à pretensão da União e definiu não incidirem as contribuições ao PIS e à Cofins sobre créditos de ICMS transferidos a terceiros por empresas exportadoras, entendendo que tais créditos de ICMS representariam incentivo à exportação e que, por conseguinte, não seriam passíveis de tributação pelas contribuições. Não se transmuta tal incentivo em riqueza passível de enquadramento ao conceito de receita para fins de apuração desses tributos.

Insurgindo ao entendimento esposado naquela ocasião, tem-se que o conceito constitucional de receita pressuporia ingresso financeiro que se integraria no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. Eis parte do voto da Ministra Rosa Weber:

“Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer seu vulto, como elemento novo e positivo”.

Com efeito, vê-se esvaziada a discussão sobre qual seria a correta classificação contábil do referido crédito, haja vista que, independentemente da classificação contábil adotada, a Suprema Corte definiu o conceito constitucional de recei-

⁵ RE n. 606.107/RG, Rel. Min. Ellen Gracie, DJ 20.8.2010.

ta, entendendo imprescindível a verificação, no caso concreto, sobre se o ingresso patrimonial se submeteu ou não a alguma espécie de condição, reserva ou contra-prestação pela pessoa que o recebe e, ainda, se configurar-se-ia como elemento novo positivo.

Frise-se a transcrição de trecho da ementa do referido julgado, *in verbis*:

“V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, *b*, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil.

Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da Cofins não cumulativas sobre o total das receitas, ‘independentemente de sua denominação ou classificação contábil’. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições”.

Na mesma seara, Aliomar Baleeiro, no livro *Uma introdução à ciência das finanças*⁶, havia tratado tal conceito da mesma forma que o julgado no STF, ao manifestar:

“Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, MI, acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”.

Nas lições do saudoso Professor Aires Barreto, em seu artigo “A nova Cofins: primeiros apontamentos”⁷, contemplado na *Revista Dialética de Direito Tributário*:

“receita é [...] a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, crescendo-o, incrementando-o”.

Em consonância com esse entendimento, além do referido precedente do STF, é de se constatar a jurisprudência pacífica de ambas as turmas de direito público, como inclusive ressaltado pelos Ministros Teori Albino Zavascki e Luiz Fux, ao proferirem seus votos mencionando julgado do STJ – REsp n. 1.025.833:

“Crédito presumido. ICMS. Inclusão na base de cálculo do PIS e da Cofins. Impossibilidade. Benefício fiscal. Ressarcimento de custos. Tributo sujeito a lança-

⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 18. ed. São Paulo: Forense, 2012, p. 152, item 14.3.

⁷ BARRETO, Aires. A nova Cofins: primeiros apontamentos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 103, p. 7-16, abr. 2004.

mento por homologação. Prazo prescricional. Tese dos ‘cinco mais cinco’. LC n. 118/2005. Aplicação retroativa. Impossibilidade.

I – Sobre a prescrição da ação de repetição de indébito tributário de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) assentou o entendimento de que, no regime anterior ao do art. 3º da LC 118/05, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita – do lançamento. Assim, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo de dez anos a contar do fato gerador. A norma do art. 3º da LC 118/05, que estabelece como termo inicial do prazo prescricional, nesses casos, a data do pagamento indevido, não tem eficácia retroativa. É que a Corte Especial, ao apreciar Incidente de Inconstitucionalidade no Eresp 644.736/PE, sessão de 06/06/2007, declarou inconstitucional a expressão ‘observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional’, constante do art. 4º, segunda parte, da referida Lei Complementar. (REsp n. 890.656/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, *DJ* de 20/08/07).

II – O Estado do Rio Grande do Sul concedeu benefício fiscal às empresas gaúchas, por meio do Decreto Estadual n. 37.699/97, para que pudessem adquirir ação das empresas produtoras em outros estados, aproveitando o ICMS devido em outras operações realizadas por elas, limitado ao valor do respectivo frete, em atendimento ao princípio da isonomia.

III – Verifica-se que, independentemente da classificação contábil que é dada, os referidos créditos escriturais não se caracterizam como receita, porquanto inexistente incorporação ao patrimônio das empresas industriais, não havendo repasse dos valores aos produtos e ao consumidor final, pois se trata de mero ressarcimento de custos que elas realizam com o transporte para a aquisição de matéria-prima em outro estado federado.

IV – Não se tratando de receita, não há que se falar em incidência dos aludidos créditos presumidos do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins.

V – Recurso especial improvido” (grifou-se)⁸.

E, reforçando esse posicionamento, manifestou o Ministro Luiz Galloti no julgamento do RE n. 71.758:

“Se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”.

Logo, a discussão *de per se* dos temas tratados neste artigo gira, a rigor, em torno do conceito constitucional de receita para fins de base de cálculo do PIS e da Cofins, bem como da dúvida sobre se seria possível inserir nesse conceito tributos devidos a outro ente federativo. O que, na análise dos casos postos, não se

⁸ REsp n. 1.025.833/RS, 1ª Turma do STJ, Rel. Min. Francisco Falcão, *DJe* 17.11.2008.

deve, de forma simplória, direcionar à tributação ou não pelas contribuições, adotando fundamentação rasa de que, se a lei não previu sua exclusão, dever-se-ia tributar, por exemplo, o crédito presumido do ICMS pelo PIS e pela Cofins.

Ora, nesse debate, por certo que os créditos presumidos devem ser tratados como forma de incentivo fiscal concedido pelos estados-membros como meio de estabelecer equilíbrio de mercado, sendo, inclusive, indiscutível que seu efeito econômico não caracteriza nova riqueza, eis que tinha efeito compensatório.

O crédito presumido do ICMS não ostenta natureza de receita ou faturamento, não integrando, portanto, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins. Pela essência econômica, a correta classificação contábil dos referidos créditos presumidos de ICMS conferiria seu registro em contas patrimoniais, eis que configurariam como modalidade de *compensação tributária* sobre o valor tributado anteriormente, adquirindo natureza de *reduzidor de custo*. Suporta esse direcionamento o Acórdão n. 9303-004.560, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que consignou em ementa:

“Crédito presumido do ICMS. Afastamento da tributação.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito de ‘receita’ para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à Cofins, pois não constitui entrada de recursos passíveis de registro em contas de resultado, não podendo ser assim considerado e, por conseguinte, não compõe a base de cálculo do PIS.

Ademais, é de se trazer que, caso não se observe a discussão acerca do conceito jurídico e contábil de receita para fins de afastá-los da tributação das contribuições, inegável o enquadramento no conceito de subvenção para investimento – não sujeitos à tributação do PIS e da Cofins, vez que, por óbvio, são concedidos para se estimular a expansão de empreendimentos econômicos”.

Nessa linha, o Comitê de Pronunciamento Contábil (CPC) n. 30, já revogado, mas refletido no CPC n. 47, estabeleceu que receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos, durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade, que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

Ponderando os dois primeiros temas, quais sejam, controvérsias acerca da inclusão/exclusão do ISS, do PIS e da Cofins na base de cálculo das contribuições, é de se adotar, como dito alhures, além do entendimento proferido na Tese n. 69, que, enfim, afastou o ICMS da base das contribuições por ser devido ao Estado – ou seja, receita estranha ao contribuinte, pois seria efetivamente auferida ao Estado –, a inteligência do posicionamento explicitado na Solução de Consulta Cosit n. 170, de 2021, que consignou:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ base de cálculo. Receita bruta. Preço do serviço.

A receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, no caso de prestação de serviços, corresponde ao preço do serviço.

Não se incluem no conceito de receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, os valores que circulam na contabilidade de pessoa jurídica e não lhe pertencem, sendo propriedade e receita bruta de terceiros.

Dispositivos Legais: Decreto-lei n. 1.598, de 1977, art. 12; Anexo do Decreto n. 9.580, de 2018, art. 208; e Instrução Normativa RFB n. 1.700, de 2017, art. 26. Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL base de cálculo. Receita bruta. Preço do serviço.

A receita bruta, para fins do art. 2º da Lei n. 7.689, de 1988, combinado com o art. 26 da Instrução Normativa RFB n. 1.700, de 2017, no caso de prestação de serviços, corresponde ao preço do serviço.

Não se incluem no conceito de receita bruta de que trata o art. 26 da Instrução Normativa RFB n. 1.700, de 2017, os valores que circulam na contabilidade de pessoa jurídica e não lhe pertencem, sendo propriedade e receita bruta de terceiros. Dispositivos Legais: Lei n. 7.689, de 1988, art. 2º; e Instrução Normativa RFB n. 1.700, de 2017, art. 26”.

A autoridade fiscal, de forma acertada, determinou que não se incluem no conceito de receita os valores que circulam na contabilidade de pessoa jurídica e não lhe pertencem, sendo propriedade e receita bruta de terceiros. A inteligência desse ato converge com o decidido pelo STF, eis que o ISS e o próprio PIS e a Cofins não constituem receita própria do contribuinte, mas do município e da União – não podendo, por fim, se enquadrar no conceito de receita para fins de tributação pelas contribuições.

Não é demais, porém, recordar o posicionamento dado pelo Ministro Dias Toffoli em agosto de 2021, quando do início do julgamento virtual do RE n. 592.616, no sentido de que o ISS integra a base de cálculo das contribuições, pois no ISS não existe aquela técnica de arrecadação, que é própria do ICMS – eis que o imposto municipal não estaria sujeito à não cumulatividade.

Ademais, cabe atentar ainda que o STF tem considerado também outros elementos quando da apreciação de outras matérias. Por exemplo, no julgamento do RE n. 1.187.264, que discutiu a inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB, eis que se fixou a seguinte tese:

“É constitucional a inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB”.

Consignou o colegiado a seguinte ementa:

“Ementa. Constitucional E Tributário. ICMS. Inclusão na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta. Possibilidade. Desprovimento do recurso extraordinário.

1. A Emenda Constitucional 42/2003 inaugurando nova ordem previdenciária, ao inserir o parágrafo 13 ao artigo 195 da Constituição da República, permitiu a

instituição de contribuição previdenciária substitutiva daquela incidente sobre a folha de salários e pagamentos.

3. Diante da autorização constitucional, foi editada a Lei 12.546/2011 (objeto de conversão da Medida Provisória 540/2011), instituindo contribuição substitutiva (CPRB), com o escopo de desonerar a folha de salários/pagamentos e reduzir a carga tributária. Quando de sua instituição, era obrigatória às empresas listadas nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011; todavia, após alterações promovidas pela Lei 13.161/2015, o novo regime passou a ser facultativo.

4. As empresas listadas nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011 têm a faculdade de aderir ao novo sistema, caso concluam que a sistemática da CPRB é, no seu contexto, mais benéfica do que a contribuição sobre a folha de pagamentos.

5. Impossibilidade da empresa optar pelo novo regime de contribuição por livre vontade e, ao mesmo tempo, se beneficiar de regras que não lhe sejam aplicáveis.

5. Impossibilidade de a empresa aderir ao novo regime, abatendo do cálculo da CPRB o ICMS sobre ela incidente, pois ampliaria demasiadamente o benefício fiscal, pautado em amplo debate de políticas públicas tributárias, em grave violação ao artigo 155, § 6º, da CF/1988, que determina a edição de lei específica para tratar sobre redução de base de cálculo de tributo.

6. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 1.048, fixada a seguinte tese de repercussão geral: ‘É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB’”.

O elemento pertinente no presente caso consiste em que, para que a empresa observe a sistemática de apuração da CPRB, ela deve afirmar sua opção. E, sendo faculdade do sujeito passivo fruir desse benefício de apurar a contribuição sobre a folha de pagamento, a empresa que aderiu ao novo regime ficaria impossibilitada de abater do cálculo da CPRB o ICMS, sob pena de ampliar o benefício fiscal concedido. Independentemente desse julgado, acredita-se que o direcionamento adotado não seria aplicável aos temas em investigação, pois, em nenhum momento, estamos tratando de dispositivos legais que concedem faculdade por determinado regime.

No que tange à controvérsia inerente ao PIS e à Cofins em sua própria base de cálculo, relevante lembrar, independentemente de atualmente estar disposto no art. 12, § 5º, do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, o entendimento já esposado pela autoridade fiscal na IN SRF n. 51, de 1978, especificamente o item *b* do 4.3.1:

“4.3 – Para os efeitos desta instrução normativa reputam-se incidentes sobre as vendas os impostos que guardam proporcionalidade com o preço da venda ou dos serviços, mesmo que o respectivo montante integre a base de cálculo, tais como o imposto de circulação de mercadorias, o imposto sobre serviços de qualquer natureza, o imposto de exportação, o imposto único sobre energia elétrica, o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes etc.

4.3.1 – Incluem-se também neste item:

a) taxas que guardam proporcionalidade com o preço de venda;

b) a parcela de contribuição para o Programa de Integração Social calculada sobre o faturamento;”.

Ademais, cabe observar que há decisões em 2ª instância no Judiciário trazendo entendimento desfavorável ao contribuinte, manifestando que o sistema tributário brasileiro não repele a incidência de tributo sobre tributo. Para essa linha, suscitam alguns desembargadores, inclusive do TRF da 3ª Região, o julgamento do RE n. 582.461 pelo STF, que tratou do tema n. 214, o qual assentou a constitucionalidade da sistemática de apuração do ICMS mediante cálculo por dentro, além da decisão dada no REsp n. 1.144.469 pelo STJ, que apreciou o tema n. 313, direcionado pela legitimidade da incidência de tributos sobre o valor pago a título de outros tributos ou do mesmo tributo.

Destarte, constata-se que ainda há inseguranças quanto à aplicação pacífica do entendimento explanado no RE n. 574.706 aos temas n. 118, n. 1.067 e n. 843, a depender de eventuais singularidades que possam ser suscitadas pelos ministros.

Alerta-se que o debate envolvendo a exclusão do crédito presumido do ICMS não há que ser confundida com os que tratam de subvenções para investimentos ou incentivos concedidos mediante isenção ou redução de impostos, que, por sua vez, encontra guarida, para fins de se afastar a tributação pelo PIS e pela Cofins, no art. 1º, § 3º, IX, da Lei n. 10.833, de 2003⁹, e art. 1º, § 3º, da Lei n. 10.637, de 2002¹⁰. A natureza do crédito presumido, inclusive o fluxo de “compensação” com a vinculação do tributo da etapa anterior, não confere equidade com os que tratam especificamente de subvenções concedidas pelos Estados como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos. Cabe referendar que o debate inerente ao crédito presumido envolvendo a base de cálculo do PIS e da Cofins somente abarcaria, pelo bom direito, a clarificação do conceito de receita e sua abrangência tributária.

3. Breves considerações

Em vista do exposto, a singela investigação proposta por este artigo traz provocações aos debates que ocorrerão no âmbito do STF, quando da apreciação dos Recursos Extraordinários n. 592.616 – tema n. 118; n. 1.233.096 – tema n. 1.067;

⁹ Lei n. 10.833, de 2003: “Art. 1º. A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. [...] § 3º. Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas: [...] IX – de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público”.

¹⁰ Lei n. 10.637, de 2002: “Art. 1º [...] § 3º [...] X – de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público”.

e n. 835.818 – tema n. 843. O que importa, a rigor, demonstrar, independentemente das singularidades de cada recurso, é a importância da coerência que deverá ser adotada em cada julgado para não desvirtuar o conceito de receita, tendo em vista constituir a base de apuração das contribuições ao PIS e à Cofins.

Cabe clarificar que nos debates não seria ponderado discutir efeitos econômicos e a natureza do item objeto de inclusão ou exclusão na base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins, como, por exemplo, se o imposto seria cumulativo ou não cumulativo, ou mesmo crédito presumido compensado com determinado tributo em etapa anterior, pois isso desvirtuaria juridicamente o conceito constitucional de receita, que é a base das contribuições, podendo haver direcionamentos divergentes para cada situação.

É de se refletir que o conceito jurídico de receita já adotado pelo STF e manifestado, como dito alhures, pela Ministra Rosa Weber, em conjunto com o proferido para a fixação da Tese n. 69, deveria garantir o afastamento do ISS, do PIS, da Cofins e do crédito presumido da base de cálculo das contribuições, por não se enquadrarem no conceito de receita, pois não trazem riqueza ao sujeito passivo, bem como envolvem receitas de outros entes federativos que não a União. E, no caso do PIS e da Cofins, incluir tais contribuições em sua própria base de cálculo desvirtuaria o conceito de receita de forma inaceitável, pois significaria dizer que o sujeito passivo aufere ou fatura o PIS e a Cofins – quando quem auferiria as referidas contribuições seria a própria União.

Ao promover a Lei n. 12.973, de 2014, a inserção do § 5º no art. 12 do Decreto-lei n. 1.958, de 1977, por meio da Lei n. 12.973, de 2014, estaria inovando com dispositivo que já nasceu inconstitucional, pois manipula desvirtuando o conceito de receita. E, sendo receita a entrada que, integrando-se no patrimônio sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem acrescer seu vulto, como elemento novo e positivo, afastando desse conceito receita de outrem, não seria possível incluir na base de cálculo das contribuições as próprias contribuições, o ISS e o crédito presumido do ICMS.

As investigações realizadas nessa disposição, por evidente, apenas instigam os operadores de direito que, infelizmente, não conseguem garantir um posicionamento real que poderá ser adotado pela Corte Suprema na apreciação de cada tema alvitrado, mas espera-se que, pelo menos, os critérios adotados sejam tecnicamente aceitáveis sem deformação do conceito constitucional da receita.

O Princípio da não Discriminação (Tratamento Nacional) e a Contribuição Social sobre *Royalties* (Cide-royalties). Interação entre o Direito Internacional Público e a Ordem Constitucional Interna

João Dácio Rolim

Professor do Curso do Mestrado do IBDT em Direito Internacional Tributário e Comparado. *LLM* pela London School of Economics. Doutor em Direito Tributário pela UFMG. Doutor em Direito Internacional Tributário e Comparado pela Queen Mary University of London. Ex-consultor da Uneca (United Nations Economic Commission for Africa). Conselheiro da ABDF e sócio fundador do escritório Rolim, Goulart & Cardoso Advogados.

1. O presente artigo trata de uma maneira geral sobre o princípio internacional da não discriminação em especial com relação à Cide-royalties (Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico) do Brasil em face mais especificamente do Acordo Internacional denominado *Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights* (Trips) celebrado no âmbito da OMC (Organização Mundial do Comércio).

No plano internacional a garantia da não discriminação está assegurada em vários tratados internacionais, dentre os quais a Carta das Nações Unidas, o Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos (ONU), a Convenção Europeia de Direitos Humanos, a Convenção Interamericana de Direitos Humanos, os Tratados do Gatt (mercadorias), do Gats (serviços) e do Trips (*royalties*) no âmbito da OMC, os Acordos Bilaterais de Investimentos e os Acordos Bilaterais de Dupla Tributação.

Em todos eles há uma preocupação de se adotar uma interpretação convergente e harmônica entre os Estados signatários, pois se cada um aplicar de maneira divergente ou contrária à posição dos demais, qualquer Tratado perderia o seu sentido e objetivo. Por isto, os próprios tratados estabelecem na maioria dos casos um tribunal internacional independente formado por juízes originários dos Estados Contratantes seguindo os princípios gerais de direito internacional público, as normas costumeiras de direito internacional e de acordo com a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, especialmente para a sua interpretação e aplicação.

2. A Convenção de Viena funciona como um supratratado especialmente sobre interpretação e aplicação de todos os outros tratados internacionais. O fato de alguns países não terem incorporado ainda a referida Convenção no seus respectivos ordenamentos jurídicos não os desobriga de observar as normas costumeiras do direito internacional dela constantes como, por exemplo, as normas de interpretação e aplicação. Neste sentido, visa-se uma harmonia na interpretação, buscando-se a finalidade e o objeto dos mesmos conforme uma interpretação finalis-

tica, não simplesmente literal, e de boa-fé objetiva, evitando-se o descumprimento direto ou indireto dos tratados. Assim se alcança uma eficácia razoavelmente desejável dos tratados, sob pena dos mesmos se tornarem meras palavras soltas no ar ou vazias de conteúdo sem aplicação prática e efetiva. Por isto a Convenção de Viena estabelece o princípio da boa-fé como um dos pilares na aplicação e interpretação dos Tratados (art. 26), seguido de normas expressas que já integravam o direito costumeiro internacional sobre a interpretação dos tratados (arts. 30-33), bem como um dispositivo explícito segundo o qual os Estados-partes de uma Convenção não podem invocar o direito interno para descumpri-la (art. 27), a não ser em razão de normas cogentes sobre competência e rito de aprovação dos tratados estabelecidos pela ordem jurídica interna como casos de nulidade dos mesmos.

3. Portanto, à luz da Convenção de Viena o princípio da não discriminação deve ser interpretado harmonicamente e de maneira convergente no sentido de se proibir tanto a discriminação direta (explícita) quanto a indireta (disfarçada ou *disguised discrimination*), bem como o critério objetivamente usado para se discriminar.

No caso da Cide-royalties, como ela incide somente quando o titular dos *royalties* for do exterior, a discriminação por si só está caracterizada em comparação com a situação dos titulares de *royalties* nacionais, em função do próprio critério eleito pelo legislador. Ainda que se alegue que o titular estrangeiro do *royalty* não estaria sendo discriminado, pois o contribuinte da Cide é o pagador estabelecido no Brasil, tratar-se-ia de no mínimo uma discriminação disfarçada ou indireta quanto aos *royalties* serem ou não remetidos ao exterior aos seus respectivos titulares estabelecidos fora do Brasil.

Enquanto a discriminação direta (*on face of it*) é endereçada a situações individuais com certas características gerais, a discriminação indireta ocorre quando todas as situações individuais são tratadas em princípio da mesma maneira, mas certas situações específicas acabam ficando numa injusta e objetiva desvantagem. Por exemplo, pode ocorrer uma regra geral exigindo que todos os empregados usem o seu pentear ou vestimento do cabelo de uma determinada maneira ou que se evite determinados estilos. Embora se possa esperar que todos os empregados sigam esta regra, ela pode afetar negativamente pessoas de raças diferentes cujo tipo natural de cabelo não permita segui-la. Outro exemplo seria exigir que todos os empregados trabalhassem num dia específico de importância significativa para certos grupos religiosos. Todos os empregados são obrigados a seguir isto, mas que impede que alguns empregados pratiquem uma sincera e objetiva prática religiosa.

Um exemplo tributário típico de discriminação indireta foi o caso *Schumacker* (Case C-279/93), em que o Tribunal de Justiça Europeu decidiu que a lei fiscal alemã, que permitia certas deduções familiares aplicáveis somente para seus residentes fiscais, discriminava indiretamente contra um empregado belga residente

na Bélgica, mas que tinha a maior parte dos seus rendimentos provenientes da relação de emprego na Alemanha. A discriminação indireta pode ser objeto de uma justificação objetiva, a qual exige uma razão válida para a resultante discriminação ou que a mesma seja um meio apropriado ou proporcional para atingir determinado fim legítimo. No caso específico, a soberania fiscal alemã em tributação direta e a alocação de competência para tributar o rendimento assalariado ao Estado da fonte (Acordo de Dupla Tributação entre Alemanha e Bélgica) não poderia afetar negativamente o cidadão belga residente na Bélgica e que tinha o seu salário tributado na Alemanha. O contribuinte Schumacker ficaria sem qualquer dedução familiar na Alemanha (onde o seu salário era tributado) e na Bélgica, seu país de residência fiscal, que não tributava o seu salário percebido na Alemanha em função do Acordo de Dupla Tributação entre os dois respectivos países.

No tocante aos Acordos de Dupla Tributação, eles costumam ter regras anti-discriminatórias mais específicas proibindo discriminações mais diretas e às vezes indiretas que pudessem surgir, em certo contraste com os Acordos Internacionais no âmbito da OMC ou dos Tratados de Direitos Humanos, cujas cláusulas de não discriminação podem ser mais abrangentes. Por exemplo, se o contribuinte não for residente fiscalmente num país, ele poderia ter uma tributação diferenciada em comparação com os residentes, como ocorreu com o caso Schumacker, mas isto não impediu a correção da injusta discriminação indireta por outro tratado internacional (o atual TFUE, Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia), com fundamento no princípio da não discriminação em função da nacionalidade.

4. Para a Cide-royalties, caso fosse uma discriminação indireta, à luz da Constituição Federal, ela deveria ser objeto de uma justificação objetiva para ser aceita juridicamente como, por exemplo, ser um meio adequado do ponto de vista tributário para promover o investimento e o desenvolvimento do setor de inovação e tecnologia no Brasil, com o conseqüente crescimento de marcas e patentes nacionais. Entretanto, no caso específico da Cide, como todo e qualquer pagamento a titular de *royalties* estabelecido no Brasil não está submetido à sua incidência, por si só se deixa claro que o critério de discriminação foi baseado exclusivamente em ser o titular do *royalty* pessoa estabelecida no exterior. Entretanto, sob outra ótica, por onerar o pagador da contribuição residente no Brasil a residente no exterior, desonerando o mesmo pagador da contribuição quando feito o pagamento a residente no Brasil, a discriminação poderia ser considerada como ocorrendo entre residentes no Brasil. Para tanto, deveria ser justificada perante o *caput* do art. 5º da CF/1988. Igualmente, ainda que o referido artigo possa limitar aparentemente a aplicação do princípio da igualdade ao estrangeiro residente no Brasil, o residente no exterior titular dos *royalties* sofreria uma discriminação indireta. Além da observância da não discriminação direta e indireta no plano constitucional, devem ser observados os tratados internacionais que po-

dem ser aplicáveis, na sua interação ou cooperação com a ordem constitucional ou por sua própria instância.

No plano dos tratados internacionais deve também haver uma relação de causa e efeito e que não seja direta ou indiretamente discriminatória, admitindo-se uma justificativa legítima e objetiva somente nas situações de exceção estabelecidas nas próprias regras antidiscriminação, como são exemplos as do Gatt (art. XX), do Gats (art. XIV) e do Trips (art. XXVII). Previstas sob o título de exceções gerais, normalmente permitem uma situação de discriminação direta ou indireta somente se necessária para proteger a moral pública ou para manter a ordem pública ou ainda necessária para proteger a vida humana, animal, vegetal ou a saúde (alíneas *a* e *b* dos mencionados artigos do Gatt e do Gats). Igualmente o TRIPS com o mesmo fundamento das exceções gerais expressamente previstas reitera que os direitos de patente, por exemplo, devem ser usufruídos sem discriminação em relação ao lugar da invenção, o campo de tecnologia e se os produtos são importados ou produzidos localmente, somente admitindo-se exceções em casos de necessidade de proteção da ordem pública ou moralidade, incluindo a proteção da vida humana, animal e vegetal, ou ainda para evitar dano sério ao meio ambiente (§§ 1º e 2º do art. 27).

5. Os tratados internacionais e as ordens jurídicas domésticas dos Estados se interagem de acordo com o disposto na Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados e as respectivas ordens jurídicas internas. Esta distinção entre direito interno e internacional se faz para fins didáticos, não podendo implicar a ideia de que os tratados não seriam parte do Direito de cada um dos Estados-partes, os quais devem cumpri-los de boa-fé desde a sua celebração, ao exercer a sua soberania de fazer parte de um acordo internacional, até que o mesmo seja objeto de renúncia ou denúncia na forma apropriada. Por outro lado, trata-se de um consenso entre os tribunais internacionais que quando se trata de direitos e garantias os tratados asseguram uma garantia mínima, podendo os Estados-partes estabelecerem direitos e garantias específicos mais amplos ou adicionalmente outros direitos e garantias. Quando, por exemplo, um Tratado assegura o princípio da ampla defesa e contraditório no processo judicial, isto não implica que um Estado parte não possa estender esta garantia a processos administrativos. Outro exemplo seria o da pena de morte como restrição ao direito à vida, em que a Constituição poderia estabelecer a pena capital apenas para crimes mais graves, e um tratado internacional celebrado posteriormente a proibisse como uma limitação ao direito à vida não mais permitida.

O mesmo raciocínio se aplica ao direito à não discriminação, que já tem sido considerado como parte do *ius cogens* do direito internacional público e de observância obrigatória por todos os Estados. Quando, por exemplo, um Tratado estabelece proteção contra discriminação direta e indireta, e de acordo com as normas de interpretação e aplicação da Convenção de Viena, não pode a ordem jurídica doméstica de um Estado-parte restringir a garantia da não discriminação

somente para casos de discriminação direta sem abranger a discriminação disfarçada ou indireta. Se fosse o caso de se ter uma discriminação indireta em tese permitida pela Constituição de um país, a partir do momento que um Tratado adotasse um conceito mais abrangente este prevalece de acordo com os princípios gerais de interpretação e aplicação dos tratados internacionais, ainda mais em se tratando de um direito humano internacional. No caso brasileiro, a CF/1988 é explícita neste sentido ao estabelecer no seu art. 5º, § 2º, que os direitos e garantias nela expressos não excluem outros decorrentes de tratados internacionais de que o Brasil seja parte. Portanto, não há como alegar que o Tratado poderia ser inconstitucional por ir além, concedendo um direito ou uma garantia mais ampla, porque estaria em aparente conflito com Constituição. Isto representaria fazer tabula rasa do direito internacional e da própria ordem constitucional interna, fechando-se os olhos para a técnica e o método de interpretação dos direitos humanos como o da não discriminação.

Por outro lado, um Constitucionalismo de cooperação requer não somente respeito e consideração de boa-fé objetiva das ordens jurídicas dos demais Estados, mas também harmonia e convergência efetiva na interpretação e aplicação de um tratado internacional de que são partes. Ademais, na própria interpretação da Constituição os tribunais constitucionais podem e devem na medida do possível levar em consideração conceitos objetos de acordos internacionais, como o STF o fez na questão do sigilo bancário, que foi flexibilizado mediante certas salvaguardas, levando-se também em consideração a Convenção Multilateral sobre Troca Automática de Informações.

6. No tocante aos *royalties* e aos direitos sobre a propriedade intelectual, foi celebrado o já mencionado Acordo Internacional denominado Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights (Trips), cujo princípio fundamental em linha com o Gatt e o Gats (todos no âmbito da OMC) é o da não discriminação ou princípio do tratamento nacional. Assim o Trips, dentre outras medidas, expressamente homenageia os princípios básicos consagrados nas relações comerciais multilaterais internacionais e em seu art. 3º e Nota 3, também estabelece a observância do Princípio do Tratamento Nacional, determinando que cada membro do Acordo concederá aos nacionais dos demais países-membros tratamento não menos favorável que o outorgado aos seus próprios nacionais¹.

¹ “Artigo 3 Tratamento nacional

1. Cada Membro concederá aos nacionais dos demais Membros tratamento não menos favorável que o outorgado a seus próprios nacionais com relação à proteção da propriedade intelectual, salvo as exceções já previstas, respectivamente, na Convenção de Paris (1967), na Convenção de Berna (1971), na Convenção de Roma e no Tratado sobre Propriedade Intelectual em Matéria de Circuitos Integrados.

Nota 3

Para os efeitos dos Artigos 3 e 4 deste Acordo, a ‘proteção’ compreenderá aspectos que afetem a existência, obtenção, abrangência, manutenção e aplicação de normas de proteção dos direitos de

Assim, da mesma forma que no Gatt e no Gats, também no caso do Trips os países signatários se comprometem a não estabelecer condições mais benéficas, inclusive tributação, nas relações jurídicas estabelecidas entre nacionais, em detrimento das relações jurídicas celebradas por nacionais com pessoas com sede ou domicílio no exterior, em especial nas operações envolvendo aspectos relativos ao exercício dos direitos de propriedade intelectual. Especificamente a Nota 3 ao art. 3º torna claro e expande o eventual sentido estrito que a palavra “proteção” poderia ter, ao estabelecer que compreenderá aspectos que a existência, obtenção, abrangência... bem como os *aspectos relativos ao exercício dos direitos de propriedade intelectual...*” (não destacado no original). Ora, um dos exercícios principais de direito de propriedade intelectual é precisamente o exercício ao direito à percepção dos *royalties*. Se numa situação a percepção de *royalties* pelos nacionais do Estado-parte não está gravada ou onerada pela Cide, enquanto na situação de percepção pelos titulares estrangeiros ocorre a incidência da Cide, evidente que está sendo afetada jurídica e economicamente por uma contribuição e que o critério de discriminação é a nacionalidade do titular dos *royalties*. A referida Nota 3, pelas normas de interpretação e aplicação dos tratados pela Convenção de Viena, é parte integrante do tratado do Trips ou, mais precisamente, do seu art. 3º e assim deve ser interpretado e aplicado. Não se trata de um *obiter dictum* do tratado, mas de norma jurídica vinculante integrante do mesmo.

7. Nesse ponto, digno de se notar também para a resposta do Professor Luiz Olavo Baptista (ex-juiz e presidente do Órgão de Apelação da OMC encarregado de julgar em última instância as questões dos tratados do Gatt, do Gats e do Trips), que ao ser questionado sobre a aplicação do princípio do Tratamento Nacional no âmbito do Trips à matéria tributária, foi categórico ao responder em parecer não publicado que “quaisquer medidas que importem em restrições ao usufruto ou que possam criar obstáculos ao exercício de direitos de propriedade intelectual, nos termos da nota de rodapé ao Artigo 3.1, Trips, torna imperiosa a avaliação sob a perspectiva do Tratamento Nacional”.

Ainda, mais explícito no mencionado parecer, verifica-se que é reafirmada a ideia de que o Trips é plenamente aplicável à matéria tributária, sintetizando: “o Tratamento Nacional regulado no Trips não diz respeito apenas à proteção do período de cobertura patentária, mas também se refere às medidas que afetem a disponibilidade e gozo dos direitos relativos à propriedade intelectual. O entendimento firmado pelo Painel e pelo Órgão de Apelação confirma que medidas tributárias causando violações no que concerne o Trips representam violação deste último Acordo”.

Também nesse sentido é o ensinamento da doutrina internacional, valendo citar como exemplo a conclusão do professor norte-americano Frederick M. Ab-

propriedade intelectual, bem como os aspectos relativos ao exercício dos direitos de propriedade intelectual de que trata especificamente este Acordo.”

bott, de que “a principal limitação de uma tributação envolvendo direito de propriedade intelectual é o princípio do tratamento nacional, tal qual estabelecido no Artigo 3 do Trips. [...] Assim, ao aplicar tributação envolvendo direito de propriedade intelectual em relação a empresas sediadas em países-membros da OCDE, os países em desenvolvimento deverão aplicar igualmente às empresas nele sediadas esta mesma tributação.”²

Sobre esse aspecto, importante finalmente ressaltar mais uma vez as lições do I. Prof. Luiz Olavo Baptista, em seu citado parecer sobre o tema, ao afirmar que “Ainda que possua natureza extrafiscal, a Cide-royalties está em desacordo com o regime de comércio internacional, não sendo possível o afastamento do princípio do tratamento nacional.” Entendimento contrário permitiria que qualquer Estado-parte do tratado invocasse a finalidade eventual de extrafiscalidade de qualquer contribuição ou regulação para afastar o tratamento nacional e frustrar os objetivos do mesmo. Abrir-se-ia uma válvula de escape sem limites, bastando ter uma finalidade extrafiscal, desafiando a própria boa-fé objetiva na aplicação e interpretação dos tratados. As finalidades reconhecidas como legítimas e permitidas nos próprios tratados do Gatt/Gats e Trips, como já visto, são aquelas previstas como exceções ao Tratamento Nacional fundadas na proteção ao meio ambiente, moralidade e ordem pública, proteção à vida humana, animal e vegetal (item 4).

8. Finalmente, como previsto na Convenção de Viena, o preâmbulo dos Tratados deve ser levado em consideração de acordo com o contexto dos mesmos, e que por sua vez eles devem ser interpretados em conjunto com os seus termos e objetivos. A reforçar a aproximação da interpretação do Trips à interpretação do Gatt, especialmente no seu princípio fundamental do tratamento nacional, como o fez o parecer citado do prof Luiz Olavo Baptista, o preâmbulo do Trips fez referência expressa ao Gatt, incorporando o mesmo espírito do Tratamento Nacional previsto para mercadorias³.

O TRIPS, portanto, trouxe para o comércio internacional os mesmos princípios do Gatt, baseado, fundamentalmente, na não discriminação em função da nacionalidade. Em sendo um dos exercícios essenciais dos direitos da propriedade intelectual receber *royalties*, estando os mesmos gravados por uma contribui-

² The WTO Trips Agreement and Global Economic Development – The New Global Technology Regime, 72 Chi.-Kent L. Rev. 385 (1996). Disponível em: <https://scholarship.kentlaw.iit.edu/cklawreview/vol72/iss2/5>. Acesso em: 19 set. 2019.

³ Preâmbulo do Trips como exemplo: “Os Membros, desejando reduzir distorções e obstáculos ao comércio internacional e levando em consideração a necessidade de promover uma proteção eficaz e adequada dos direitos de propriedade intelectual e assegurar que as medidas e procedimentos destinados a fazê-los respeitar não se tornem, por sua vez, obstáculos ao comércio legítimo; Reconhecendo, para tanto, a necessidade de novas regras e disciplinas relativas: (a) à aplicabilidade dos princípios básicos do Gatt 1994 e dos acordos e convenções internacionais relevantes em matéria de propriedade intelectual; [...]”.

ção numa situação e noutra não em função da nacionalidade, evidente que o direito de recebimento aos *royalties* está sendo afetado. Qualquer exceção à regra do tratamento nacional deve estar prevista nos Acordos Internacionais respectivos do Gatt/Gats e Trips, e ser justificada objetivamente, evitando-se tanto a discriminação direta quanto a indireta, como exposto no item anterior quanto, por exemplo, a justificativa de proteção ao meio ambiente.

Portanto, a Cide-royalties, ainda que como contribuição ou regulação extrafiscal, por não estar fundada numa das exceções de proteção ao meio ambiente, a vida humana, animal e vegetal, ou ordem e moralidade pública, viola o tratamento nacional como princípio fundamental também do Acordo Trips. Tendo em vista também a interação e a cooperação do direito constitucional com os tratados internacionais, especialmente quanto ao princípio da igualdade, a discriminação da Cide em função da nacionalidade do titular dos *royalties* é inconstitucional no caso específico em face de a discriminação direta ser injustificável à luz dos preceitos e princípios constitucionais, que não somente acolhem, mas também servem de fundamento para o conceito internacional de discriminação estipulado por tratado internacional multilateral no caso em concreto. Ainda que não fosse possível a integração do direito constitucional com tratado multilateral quanto à não discriminação feita pela cobrança da Cide, caso estivesse a ordem constitucional totalmente fechada e alienada a parâmetros internacionais, e caso fosse admissível a sua eventual justificativa extrafiscal, em se tratando de uma discriminação “aparente ou indireta” com finalidade social, a mesma seria ilícita na sua forma atual perante a Convenção do Trips e princípios do Gatt pelos argumentos expostos.

VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual

IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP

11º Painel

**Desafios da não cumulatividade na
tributação sobre o consumo: ICMS e ISS**

ISS Construção Civil (Subempreitadas)

Edvaldo Brito

Professor Emérito da Universidade Federal da Bahia, em cuja Faculdade de Direito leciona nos cursos de Mestrado e de Doutorado. Professor Emérito da Universidade Presbiteriana Mackenzie (São Paulo), em cuja Faculdade de Direito lecionou Direito das Obrigações (1992 a 2009). Foi aprovado Professor Titular, em dois concursos de títulos e de provas, na Faculdade de Direito da USP – Universidade de São Paulo: Legislação Tributária e Direito Civil. Prefeito (1978) e vice-prefeito (2009/2013) de Salvador, capital do Estado da Bahia. Secretário de Estado na Bahia, quatro vezes em governos diferentes: Saúde Pública e Assistência Social; Educação e Cultura; Justiça; Assuntos Estratégicos. Secretário dos Negócios Jurídicos de São Paulo. É Sócio “Honoris Causa” do IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário, desde 13 de junho de 1991. Vereador à Câmara Municipal de Salvador, desde 2013. Autor de livros e artigos especializados. Advogado Tributarista. Parecerista.

1. Introdução

O ISS – imposto sobre serviços de qualquer natureza pode resultar em incidência que implique tributação superposta, como é o caso das *subempreitadas*, cujo valor pago a título desse imposto, devido por elas, tem de ser deduzido da base de cálculo da *empreitada* de que elas derivam, prevenindo-se *cumulatividade* decorrente da operação já, parcialmente, tributada.

2. Mecanismo de incidência da norma tributária

A *tributação*, procedimentalmente, observa um *mecanismo*, a que se pode chamar de *técnica da tipicidade* e que consiste na dissecação dos elementos constitutivos da *hipótese do fato gerador da obrigação tributária* – que é a origem do *dever de pagar um tributo* – toda vez que ocorre um *acontecimento* ao qual se queira atribuir como sendo o efeito desse *fato gerador*, a fim de verificar se esse *acontecimento* realiza aquela *hipótese*.

Por isso, impõe-se a distinção entre essas duas categorias: *hipótese* e *fato*.

3. A Hipótese do fato gerador da obrigação tributária

A noção de *hipótese do fato gerador* distingue os dois núcleos: *hipótese* e *fato gerador*.

Se é *hipótese* é um *juízo*. Se é *fato* é *acontecimento* da vida.

Se é *juízo*, deve ser sempre o *juízo de dever ser*, que, no caso do tributo, somente pode ser formulado pelo *legislador*.

Aqui, entra, de logo, o apelo ao *Estatuto do Contribuinte*, que consiste no conjunto de *princípios* constitucionais explícitos e implícitos que disciplina a *tributação* como uma *técnica de transferência* do *patrimônio* do particular para a coletividade.

São os seguintes esses *princípios tributários explícitos*:

1. *Competência tributária da entidade intraestatal*: arts.145, 147, 148, 149, 153, 154, 155 e 156.
2. *Legalidade*: art.150, I.
 - 2.1. irretroatividade: art. 150, III, “a”.
 - 2.2. anterioridade: art. 150, III, “b”.
 - 2.3. anualidade: art. 165, § 2º.
 - 2.3.1. espera nonagesimal.
 - 2.4. tipicidade: art.145, I a III, e 146, III.
 - 2.5. eficácia da lei complementar: art. 146.
3. *Isonomia*: art.150, II.
 - 3.1. capacidade contributiva: art. 145, § 1º.
4. *Proibição do efeito tributário confiscatório*: art. 150, IV.
5. *Garantia da unidade econômica e social*: arts. 150, V, 151, I e II, 152.
6. *Imunidade*: art. 150, VI.

Há *princípios* constitucionais outros que são, *implicitamente*, tributários, como é exemplo o da *dignidade da pessoa humana*.

Destaque-se, aqui, dentre os *explícitos*, o *princípio da legalidade*, que consiste em o *legislador* ter de exercer a *competência* privativa para descrever, em *hipótese*, o *fato gerador* da *obrigação* de pagar um tributo, debuxando o *acontecimento* social que desencadeia uma consequência no plano jurídico.

Essa atribuição do *legislador* é expressa por um *discurso* e, por isso, é uma *mensagem* que tem de ser decodificada pelo *receptor* – o *intérprete* – que não deve utilizar-se de uma *linguagem* formalizada, ou seja, de uma *linguagem* meramente lógica, que é a *linguagem* que se socorre de *fórmulas* lógicas, pois estas *fórmulas* não resolvem os desafios desse *discurso* quando ele debuxa o *tipo*.

O *tipo* é importante no Direito Tributário no qual ele é *cerrado*, tal como no Direito Penal – crime é a ação humana culposa, antijurídica e *típica*.

O Código Tributário Nacional estabelece o *princípio da tipicidade* ao dispor que não se pode exigir tributos por *analogia* e não se pode dispensá-lo por *equidade*, porque se tem de respeitar o *tipo* legal *cerrado*.

Portanto, existe um *tipo tributário*, que o legislador fornece quando desenha a *hipótese* do *fato gerador* ou *hipótese* do *tipo*.

A *figura* desse *tipo* (*facti species*) é descoberta no *acontecimento* da vida de relação, por meio da *técnica da tipicidade*, que consiste, pois, na decodificação do *discurso hipotético* do legislador.

E a fórmula para dissecar este *discurso*, esta *hipótese*, é inspirada em Kelsen¹ quando ele explica o *âmbito* de validade da norma, dado que esta regula a condu-

¹ Cf. KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986, p.183/188.

ta humana que se passa em *espaço e tempo*; tem um objetivo (*material*) e, por ser conduta de indivíduos determinada numa norma, há um elemento *pessoal* que deve conduzir-se de uma forma fixada.

Giannini² leva a palma, em matéria tributária quando cuida dos *elementos* constitutivos do débito de imposto, indicando, em *primeiro* lugar, o *elemento material* representado pelo *objeto* do imposto, e que serve para distinguir um do outro; em *segundo*, indica o *elemento pessoal*, que expressa uma certa relação de fato ou de direito do sujeito passivo com o *elemento material*.

Acolhe-se a lição de Kelsen, acrescentando-se a esses dois *elementos* mais os seguintes: o *espacial* e o *temporal*, respectivamente, indicativos do *espaço* (físico ou virtual) escolhido pelo legislador para a ocorrência do *fato* e do *momento* em que o *tipo* está completamente caracterizado.

O *elemento material* mostra a direção da conduta humana que pode ser econômica; então, a norma tributária determina a conduta econômica e, por isso, comporta uma grandeza denominada *base de cálculo*, que guarda, obviamente, a *mesma natureza* do *objeto tributável*, porque consiste, efetivamente, na *medida* deste *elemento*.

Então identifica-se, pela supramencionada *técnica da tipicidade*, se o fato corresponde, integralmente, aos quatro elementos citados para decodificar o *discurso* do *legislador* e, para apurar em que medida essa grandeza serve de *base* para o *cálculo* do valor da *prestação*, é necessário que se proceda à *liquidação da obrigação*.

4. O fato gerador

Betti³ traça o esquema lógico do *fato jurídico*, dizendo-o dotado de certos requisitos pressupostos pela *norma*, “o qual incide sobre uma situação *preexistente* (*inicial*), e a transforma *nova* (*final*), de modo a constituir, modificar ou extinguir poderes e vínculos, ou qualificações e posições jurídicas”.

Isto significa que a *norma jurídica* consiste em um arranjo lógico que se efetiva com a ocorrência do *acontecimento*, porque essa *situação nova* em que se converte a *situação preexistente*, com a ocorrência do *fato jurídico*, é que realiza a *incidência*.

Logo, o *fato gerador* da obrigação tributária (*fato jurídico*) é todo episódio que realiza o *tipo* descrito pela *hipótese*, por isso é que essa norma denomina-se “hipótese do fato gerador”.

Fato gerador da obrigação tributária, enfim, é o *acontecimento* da vida de relação, ao qual a lei atribui o efeito de fazer nascer para o sujeito passivo da obrigação o *dever jurídico* de cumprir a *prestação* tributária.

² Cf. GIANNINI, A. D. *Istituzioni di diritto tributario*. Milão: Dott. A. Giuffré, 1972, p. 94.

³ BETTI, Emilio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Tomo I. Tradução de Fernando de Miranda. Coimbra: Coimbra Editora, 1969, p. 20 e ss.

Este *fato* é representado por qualquer *acontecimento* ao qual a ordem jurídica caracterize como *fato jurídico* propulsor da *obrigação* tal como se observa no esquema seguinte:

1. acontecimentos naturais (fatos jurídicos, *stricto sensu*).
 - 1.1. ordinários. A morte, por exemplo.
 - 1.2. extraordinários. O caso fortuito, por exemplo.
2. acontecimentos volitivos (ações humanas: atos jurídicos – fatos jurídicos *lato sensu*).
 - 2.1. lícitos.
 - 2.1.1. ato jurídico *stricto sensu*.
 - 2.1.2. ato jurídico *lato sensu*. O negócio jurídico, por exemplo.
 - 2.2. ilícitos.

O esquema supra esclarece que o *fato* não é a mesma entidade que a *hipótese do fato*.

A identificação do *acontecimento* (fato) com o *tipo* descrito na *hipótese*, quando o objeto tributável é conceituado em outro ramo do direito, exige *integração* da *norma tributária* com a *norma* inserida nesse outro ramo do Direito, permitindo que se evitem os conflitos de *competência* ou a tributação em *bis in idem*, face a *discriminação constitucional de renda*.

É o caso da matéria *subempreitadas na construção civil*.

O importante numa *relação jurídica* são os seus *elementos*, verdadeiramente, em número de dois: o *subjeto*, que envolve as pessoas; os sujeitos de direito que se estão relacionando; o *objeto* que revela qual é o *bem jurídico* que está subordinado aos desígnios desses sujeitos.

O *fato* não é um *elemento*, porque assim deve entender-se a parte de um todo e se o *fato* ocorre antes de a *relação* configurar-se, ele é, na feliz expressão de Orlando Gomes⁴, não um *elemento*, mas, sim, o *acontecimento* propulsor da *relação jurídica*; logo, ele é algo prévio à própria *relação*.

Consequentemente, no caso da *relação jurídica tributária*, o sujeito ativo, titular de uma prerrogativa, qual seja a de exigir de *outrem* uma *prestação*, tem, do outro lado, este *outrem*, que deve cumprir esta *prestação*.

Há, outrossim, o *elemento objetivo*, o objeto, o *bem jurídico* que está, portanto, envolvido na relação e que consiste no cumprimento desse dever; cujo conteúdo corresponde ao *tributo*, isto é, a uma soma de dinheiro entregue a este título.

O *fato* é o *acontecimento* que se costuma chamar de *fato gerador da obrigação tributária*; ele é o propulsor da *relação jurídica*, tanto que o Código Tributário Nacional (art. 114), que tem o seu fundamento de validade na Constituição (art. 146,

⁴ Cf. *Introdução ao direito civil*. 22. ed. revista, atualizada e aumentada, de acordo com o Código Civil de 2002, por Edvaldo Brito e Reginalda Paranhos de Brito. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 79.

III), estabelece ser, esse *fato*, a situação definida em lei como *necessária e suficiente* para a ocorrência da *obrigação*.

Deve-se lembrar, sempre, que o que assusta na *relação jurídica tributária* é que um dos componentes do seu *elemento pessoal*, ou seja, o *sujeito ativo* tem algumas prerrogativas que fogem do normal de uma *relação jurídica* qualquer.

Destaque-se, neste ponto, por exemplo, a possibilidade que tem de, ele próprio, *liquidar a obrigação*. E aí se tem um *privilégio*.

Isto porque em uma *relação jurídica obrigacional* qualquer, quando o *objeto* (a *prestação*) torna-se de valor incerto, a *liquidação* – que é o cálculo para tornar certo esse valor – é procedimento judicial que ocorre ou na hipótese de *inadimplência da prestação* ou na *aestimatio damni*.

É um *privilégio*, outrossim, porque, nessa *relação jurídica obrigacional tributária* acresce-se a natureza desse *privilégio*, o de o próprio sujeito ativo *liquidar* a obrigação, resultando disto o exercício de um *direito potestativo*.

A *liquidação*, portanto, da *obrigação*, neste caso, *não é procedimento judicial* porque é feita pelo próprio credor tributário (art. 142 do Código Tributário Nacional).

É esta circunstância que faz alguns suporem ser a *relação jurídica tributária* uma *relação* de *mero poder*, porque decorreria da *soberania* que o Estado teria frente a seus *súditos*, isto é, a força de vontade juridicamente superior, que se denominaria um direito importante do Estado, qual seria o direito de dominar e de ser obedecido⁵. Era o pensamento, como se vê, do final do século XIX, começo do século XX. O tempo passou e, hoje, é assente que se trata de uma *relação jurídica*.

Não é uma *relação* de *mero poder*, porque, ainda, quando haja *privilégios* reconhece-se, também, ao outro polo da *relação jurídica*, direitos subjetivos, ao lado do seu *dever* de *prestar*.

É assim que, mesmo sendo o sujeito ativo titular de um *direito potestativo*, quando opera a *liquidação*, o respectivo exercício comporta, por ser ele um *direito*, uma disciplina jurídica que não retira, ao polo sob *sujeição*, a sua natureza de sujeito de direito.

5. A liquidação da obrigação tributária

Reitere-se que a *liquidação* busca precisar em quanto monta o valor do objeto. Observe-se, para isso, que a disciplina jurídica separa as fases desse processo. Repita-se que, nesta *relação*, esse sujeito ativo tem o *poder-dever* de praticar certos atos, dentre eles, basta lembrar, essa *liquidação da obrigação*.

E é assim que ele faz o *lançamento tributário* procedendo sozinho, pois a participação do administrado, pela sua posição de *sujeição* nesse exercício de *direito potestativo*, é, apenas, a de impugnar o resultado e não o procedimento.

⁵ Cf. MAYER, Otto. *Le droit administratif allemand*. Édition française par l'auteur. Tome premier. Partie générale. Paris: V. Giard & E. Brière, 1903, p. 132-153.

Aqui, pois, necessita-se de ligar o *lançamento* com a *obrigação*, porque quem apura qual é o montante do *crédito* respectivo é ele próprio, o sujeito ativo, como seu titular. Então, é a partir dessa constatação que se pode dizer que o *crédito* passa por três fases:

- a) crédito tributário *existente*.
- b) crédito tributário *exigível*.
- c) crédito tributário *exequível*.

Para que se configure este primeiro momento basta que haja uma *lei* descrevendo um *fato* para que aí já se tenha, em potencial, o *crédito tributário existente*, mas o seu titular, ainda, não pode cobrá-lo. O direito tributário disciplina a atuação desse titular de modo que ao ocorrer o *fato gerador*, embora já titular do *crédito* (existente), ele não pode *exigi-lo*, porque tem de *constituí-lo*, mediante a atividade de *lançamento*. Razão tem Fábio Fanucchi, ao afirmar que no Brasil não existem tributos *exigíveis* sem o *lançamento*⁶.

O *lançamento* é, portanto, a *condição*, no Direito brasileiro, sem a qual o titular de um *crédito tributário*, que já *existe*, não pode *exigi-lo*, sem implementá-lo (*constituí-lo*).

O *crédito tributário* é *exequível* quando, por *inadimplemento*, ele é inscrito em dívida ativa.

6. O ISS e a construção civil

6.1. Hipótese do fato gerador

6.2. O elemento pessoal

6.3. O elemento material

O estudo que se faz no tema do ISS e a construção civil conduz à análise de dois dos *elementos da hipótese do fato gerador da obrigação*, o *pessoal* e o *material*.

O *pessoal*, sobretudo, do lado passivo, porque envolve o sujeito *prestador* do serviço e o sujeito *tomador*.

Mas lembre-se, com Giannini, que o *elemento pessoal* é expresso por uma certa relação de fato ou de direito do sujeito passivo com o *elemento material*. Logo, se este são os serviços de qualquer natureza definidos em lei complementar, então, necessita-se da noção jurídica de serviço e, assim, a de *prestador* desse *serviço*.

A *materialidade* do ISS é um *serviço*, obviamente, prestado por um sujeito a outrem, dentre aqueles litados por uma lei complementar específica. Impõem-se, então duas perguntas: primeira: qual serviço? E segunda: o que é serviço?

⁶ Cf. *Decadência e prescrição em direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Ibet/Resenha Tributária, 1976, p. 32.

Resposta à primeira: terá de ser um dos serviços constantes da LISTA da Lei Complementar, hoje, a de n. 116, de 31 de julho de 2003. Decorrem disto duas circunstâncias relevantes: primeira: a de que só são tributados pelo ISS os serviços discriminados na LISTA, que é, portanto, *exaustiva* na linha vertical, admitindo *interpretação extensiva*, na linha horizontal, nos itens em que se contemplam *tipos congêneres*, portanto, os serviços não incluídos nessa LISTA não são objetos de tributação, pelo município, salvo aqueles que, embora não incluídos, envolvem fornecimento de mercadorias, circunstância em que sofrerão a incidência do ICMS; segunda: a de que os serviços nela discriminados ficam sujeitos, apenas, ao ISS, ainda que a sua *prestação* envolva fornecimento de mercadorias (§ 2º do art. 1º da Lei Complementar n. 116/2003).

Cabe, agora, responder à segunda pergunta, isto é, o que é *serviço*? Trata-se de *atividade* desempenhada por uma pessoa e que, no mundo dos *objetos jurídicos*, consiste em um *bem imaterial*, isto é, não perceptível pelos sentidos (audição, visão, odor, gustação), mas que a ordem jurídica elabora, por ficção, a sua forma. O *serviço*, por natureza, é um *bem* que o seu elaborador passa para outrem perdendo sobre ele qualquer domínio, a partir do momento em que o destina ao usuário. Não há *serviço* que pertença a quem o *presta*, uma vez que este, sempre, realiza-o para *terceiro*, a quem oferece o seu *fazer*, ou seja, a sua habilidade, a sua aptidão, enfim, a sua destreza. Trata-se, assim, tal como se encontra na Constituição, de um *bem imaterial* produzido por uma pessoa para um destinatário, sendo, por conseguinte, o *objeto da obrigação* uma *prestação de fazer*, quer dizer, uma *atividade* de elaborar algo com a finalidade de aproveitamento em favor de outrem.

Contudo, a Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, que pretende regular a Constituição, estende a *materialidade* da *hipótese* formulada a partir da Lei Maior, a fim de incluir, além da *atividade*, nela legitimada, também, a *utilidade*, incabível no conceito de *serviço*, deslocando a qualidade de contribuinte, indevidamente, do executor das *prestações*, para o usuário final, o *tomador* (aquele que usufrui da atividade) pagador de tarifa, preço ou pedágio.

Afasta-se, nesses termos, da *materialidade* posta constitucionalmente, qual seja a *prestação de fato* para adotar uma incompatível, qual seja, a *utilização* de bens e serviços. Certamente, que esta se trata de uma situação geradora de *conflito* com a competência tributária da União e a do Estado, relativamente, a seus respectivos tributos incidentes sobre importação e exportação de bens e de *serviços do e para* o exterior; sobre produtos industrializados; sobre operações financeiras; sobre operações mercantis.

Afinal, é de insistir-se: *serviço* é *prestação de fazer* algo para outrem, ainda que o resultado desse operar seja um objeto do mundo físico, porque, nessa situação, o que conta é o interesse do credor na *atividade* pessoal do devedor: alguém que encomenda a um pintor ornamental um quadro não está interessado nesse objeto em si, porque o adquiriria de qualquer pintor, em um dono de uma “galeria de arte”; está interessado, sim, na *técnica* daquele respectivo artista que elabora, en-

fim, uma encomenda dessa sua *técnica*. Ao revés, o dono da *galeria*, que *utiliza* um bem dessa natureza, não pode, assim, ser tributado por um imposto incidente sobre a *elaboração* desse bem, somente porque, nessa *utilização*, realiza, com ele, operação mercantil.

A jurisprudência tem dissipado esse *conflito* que a Lei Complementar n. 116 teima em manter. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 116.121-3, São Paulo, cujo redator para o acórdão é o Ministro Marco Aurélio, decidiu que a supremacia da Constituição conduz a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos, devendo-se respeitar a terminologia constitucional, no caso do imposto sobre serviços de qualquer natureza, a qual, sobre ele, revela o objeto de sua incidência, pois conflita com a Carta Federal, dispositivo de lei infraconstitucional que imponha esse tributo sobre *materialidade* diversa do que seja, técnico-juridicamente, *serviço*, dado que, em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundi-los quando, por exemplo, são práticas diversas daquelas regidas pelo Código Civil, como sendo prestações de fazer, cujas definições são de observância inafastável, nos termos do art. 110 do Código Tributário Nacional.

Reitera-se, por isso, a importância da identificação do *elemento material* descrito pela *hipótese do fato gerador*, a partir da norma constitucional de competência, especialmente procedendo-se à *técnica da tipicidade*, mediante a atividade administrativa de *lançamento*. É importante porque, descrevendo o *tipo*, esse *elemento* esclarece o que é, efetivamente, alcançável pelo tributo, evitando o *conflito* resultante da invasão de competência. Apesar de essas noções elementares acerca da *materialidade* da *hipótese do fato gerador* expressarem a simplicidade do tributo, a sua cobrança tem gerado toda sorte de problemas, muitos dos quais decorrentes do vício de identificar o ISS com o antigo imposto de indústrias e profissões. É importante, outrossim, porque agasalha a *base de cálculo*.

A construção civil é uma das *atividades* mais importantes para a economia porque, ao mesmo tempo, ela é capaz de absorver mão de obra não especializada e especializada, fazendo movimentar, em torno de si, várias outras *atividades*, desde a cerâmica até a que se incumba do mais requintado material de acabamento.

Essa abrangência inclui obras de construção civil e obras de engenharia civil, no universo de *serviços* que, embora executados por construtores, empreiteiros e *subempreiteiros* de obras hidráulicas ou de construção civil, vinculam-se às obras em que eles prestam tais *serviços*. São exemplos: locação de máquinas, motores e equipamentos; execução de fretes e transportes; manutenção de equipamentos e similares; raspagem e calafetagem de pisos; serviços de viabilidade econômica, elaboração de projetos, projetos básicos, anteprojetos, enfim, *serviços* de engenharia construtiva. Eles constituem objeto do contrato de prestação global do *serviço* de construção civil e não podem ser excluídos da área da *atividade* referida e, uma vez firmado um contrato de empreitada global, não há porque considerar afastados dele *serviços* que são inerentes a sua natureza.

Essa *materialidade* é definida, expressamente, também, pela execução desses *serviços*, por *subempreitada*, gerando problemas na apuração da base de cálculo se não se precisar essa categoria, em relação à *empreitada*, devendo-se não a confundir com a *cessão do contrato de empreitada*.

A *subempreitada* é *res inter alios acta* em relação ao dono da obra, isto é, trata-se de uma obrigação estranha a este; enquanto a *cessão do contrato de empreitada* somente poderá efetivar-se com a expressa concordância do dono da obra.

A abrangência de *serviços* em uma *empreitada*, especialmente, a global resulta em que a execução da *prestação* respectiva poderá ser feita, também, por *terceiros*⁷, salvo se esta *prestação* for *intuitu personae*. Essa execução por *terceiros* pode configurar a *subempreitada*, que não é um contrato *típico* porque é derivado do contrato de *empreitada* e consiste na circunstância de o empreiteiro confiar a *terceiro*, total ou parcialmente, a execução da obra de que se encarregara⁸.

Inexiste norma tributária definindo ou descrevendo o conteúdo ou dando o alcance dessa categoria do direito privado, logo, vale a pesquisa supra acerca da *subempreitada*; mas o item 7.02 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar n. 116 estabelece como *materialidade* da *hipótese do fato gerador do ISS a execução por subempreitada de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e outras obras semelhantes*, inclusive um rol de atividades congêneres.

Contudo, a vinculação da *subempreitada* à *empreitada* exige cuidado na apuração da *base de cálculo*, a fim de evitar a *cumulatividade*.

O Supremo Tribunal Federal deliberou pela *legitimidade da dedução, no cálculo do ISS devido por empresa de construção civil, do valor das subempreitadas já tributadas para prevenir tributações superpostas, como aquela que viesse a incidir por inteiro sobre operações já parcialmente tributadas*⁹, sendo firme quanto à possibilidade da *subtração do valor dos materiais e das subempreitadas da base de cálculo do ISS*¹⁰.

Zelar por essa não cumulatividade é guardar fidelidade ao sistema tributário nacional concebido para banir a superposição da tributação, pela via do imposto incidente sobre a *produção e a circulação*, como é o caso do ISS, cuja *base de cálculo*, desde o texto original do Código Tributário Nacional, excluiu a *cumulatividade* em operações chamadas de mistas e na execução de obras de construção civil.

⁷ Cf. arts. 621 e 622 do Código Civil.

⁸ Cf. GOMES, Orlando. *Contratos*. 28. ed. Atualizadores Edvaldo Brito (coord.) e Reginalda Paranhos de Brito. Rio de Janeiro. Forense, 2022, p. 325.

⁹ Cf. RE n. 262.598-1/PR.

¹⁰ Cf. RE n. 599.582/RJ.

O Julgamento da ADC n. 49 pelo Supremo Tribunal Federal e seus Impactos frente à Modulação tal qual Estabelecida

Mara Eugênia Buonanno Caramico

Mestre em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas. Especialista em Direito Tributário pela USP. LLM em Mercado de Capitais pelo IBMEC. Bacharel em Direito pela USP. Titular da 3ª Câmara de Julgamento do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Juíza Contribuinte Titular da 2ª Câmara do Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo. Conselheira do IBDT e sócia do escritório Panella Advogados em São Paulo.

1. Introdução e breve histórico sobre o tema proposto

O tema discutido no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) n. 49, qual seja, a incidência de ICMS nas transferências interestaduais de bens entre estabelecimentos de um mesmo titular, não é novo.

Desde os idos de 1996, essa matéria já se encontrava sumulada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), através da Súmula 166, publicada em 23 de agosto daquele ano civil, dispondo expressamente assim: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

E os argumentos para tal entendimento sempre foram no sentido de que não existe fato gerador de imposto – ICMS – nas transferências que não tenham o condão de transmitir a titularidade do bem. Isso porque se decidiu que “operação mercantil”, para fins de ocorrência do fato gerador, é aquela que transfere a propriedade e a disponibilidade jurídica do produto para o elo seguinte da cadeia produtiva.

Ou seja, se os estabelecimentos são do mesmo titular, não haveria transferência da propriedade das mercadorias movimentadas de um para outro titular, visto que, nesse caso, essas continuariam a ser do mesmo “dono”.

E tal entendimento está em consonância, inclusive, com a melhor doutrina, tendo como exemplo os ensinamentos do professor Roque Carrazza, *in verbis*:

“Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. [...] O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais”¹.

¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 36-37.

A questão volta à tona, 14 anos mais tarde, quando do julgamento, pelo mesmo Superior Tribunal de Justiça, do tema n. 259, sob o rito dos recursos repetitivos, tendo como *Leading Case* o REsp n. 1.125.133².

O julgamento desse recurso se deu em 10 de setembro de 2010, e fixou a seguinte tese jurídica: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Novamente, a questão da ausência de circulação econômica e jurídica para fins de transferência de propriedade é reafirmada como motivo para a não existência de operação mercantil, passível de ser tributada pelo ICMS e ser fato gerador desse imposto.

² “Processual civil. Tributário. Recurso especial representativo de controvérsia. Art. 543-C, do CPC. ICMS. Transferência de mercadoria entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Inocorrência do fato gerador pela inexistência de ato de mercancia. Súmula 166/STJ. Deslocamento de bens do ativo fixo. *Ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio*. Violação do art. 535 do CPC não configurada. 1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponible é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. (Precedentes do STF: AI 618947 AgR, Relator (a): Min. Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, *DJe*-055 divulg 25-03-2010 public 26-03-2010 ement vol-02395-07 PP-01589; AI 693714 AgR, Relator (a): Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, *DJe*-157 divulg 20-08-2009 public 21-08-2009 ement vol-02370-13 PP-02783. Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 06/05/2010, *DJe* 17/05/2010; AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 05/03/2009, *DJe* 02/04/2009; AgRg no AgRg no Ag 992.603/RJ, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 17/02/2009, *DJe* 04/03/2009; AgRg no REsp 809.752/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 04/09/2008, *DJe* 06/10/2008; REsp 919.363/DF, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 19/06/2008, *DJe* 07/08/2008) 2. ‘Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.’ (Súmula 166 do STJ). 3. A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, *in verbis*: ‘Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;’ 4. A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorre a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade. 5. [...] 6. *In casu*, consoante asentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica da recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto *ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio*. (Precedentes: REsp 77048/SP, Rel. Ministro Milton Luiz Pereira, Primeira Turma, julgado em 04/12/1995, *DJ* 11/03/1996; REsp 43057/SP, Rel. Ministro Demócrito Reinaldo, Primeira Turma, julgado em 08/06/1994, *DJ* 27/06/1994) 7. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. 8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008” (STJ, REsp n. 1.125.133/SP 2009/0033984-4, Rel. Min. Luiz Fux, j. 25.08.2010, S1 - Primeira Seção, *DJe* 10.09.2010, RTFP vol. 96, p. 392).

Exatos 10 anos depois, mais precisamente em 15 de setembro de 2020, o Supremo Tribunal Federal (STF), que vinha julgando a matéria no mesmo sentido do STJ, reanalisa a questão, agora em sede de repercussão geral, no julgamento do tema n. 1.099 – Agravo (ARE) n. 1.255.885/MS.

A tese fixada ficou assim redigida:

“Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia”.

Importante notar e salientar que, nesse caso, o STF não modulou os efeitos da decisão, não tendo havido oposição de embargos de declaração ou qualquer outro pedido, quer por parte dos contribuintes, quer por parte das Fazendas Estaduais.

E esse fato (não modulação de efeitos) ocorreu por se tratar de reafirmação da jurisprudência da própria Corte sobre o tema, como expressamente mencionado no teor da ementa³ e da decisão proferida pelos ministros.

Curioso notar que, nesse julgamento, está consignado no voto do Relator, Ministro Dias Toffoli, expressamente, a existência da ADC n. 49, que ora se discute, proposta pelo estado do Rio Grande do Norte em 4 de setembro de 2017, conforme segue:

“Em face dessa diretriz jurisprudencial, cotejada com posicionamentos coincidentes e diversos no âmbito dos demais órgãos do sistema de Justiça, *registro que tramita nesta Corte a ADC n. 49, na qual se busca a declaração de constitucionalidade dos arts. 11, § 3º, inciso II; 12, inciso I; e 13, § 4º, da Lei Complementar n. 87/96, nos quais se definiu, respectivamente, o princípio da autonomia de estabelecimento, o fato gerador de ICMS também nas hipóteses de saída de mercadoria, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, e a base de cálculo relativa a essas operações.* Na espécie, o governador requerente pleiteia a ratificação da presunção de constitucionalidade desses dispositivos com vistas a afirmar a opção legislativa pela tributação de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos autônomos do mesmo sujeito passivo”.

Ou seja, tal citação poderia ser considerada como uma sinalização da Corte de qual seria o resultado de um possível julgamento da questão quando fosse analisada a referida ADC n. 49.

³ “Recurso extraordinário com agravo. Direito Tributário. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). *Deslocamento de mercadorias. Estabelecimentos de mesma titularidade localizados em unidades federadas distintas. Ausência de transferência de propriedade ou ato mercantil. Circulação jurídica de mercadoria.* Existência de matéria constitucional e de repercussão geral. *Reafirmação da jurisprudência da Corte sobre o tema.* Agravo provido para conhecer em parte do recurso extraordinário e, na parte conhecida, dar-lhe provimento de modo a conceder a segurança. Firmada a seguinte *tese de repercussão geral: Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia.*”

Feito esse breve introito histórico, passemos, então, a tratar do julgamento, propriamente dito, da ADC n. 49, questão que nos propusemos a enfrentar.

2. Do julgamento da ADC n. 49 pelo STF

Como já mencionado, a ADC n. 49 foi ajuizada em 2017 pelo governador do estado do Rio Grande do Norte, com o objetivo de *ver declarados constitucionais os arts. 11, § 3º, II⁴, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”⁵, e 13, § 4º⁶, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996.*

Foram questionados, portanto, os artigos da lei que previam, expressamente, a autonomia dos estabelecimentos para serem titulares de direitos e obrigações, e, assim, a possibilidade de serem sujeitos passivos da obrigação tributária no recolhimento do imposto, ICMS; o fato gerador e a base de cálculo desse tributo, nas operações que envolvessem a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, localizados em unidades distintas da federação.

Foi relator do processo o Ministro Edson Fachin, que fundamentou suas razões de decidir da seguinte forma:

- Inicialmente, o Ministro reconhece que a discussão a ser enfrentada não é nova, ao lembrar que “[a] matéria, inclusive, foi objeto de análise no julgamento do ARE 1.255.885/MS, cuja repercussão geral foi reconhecida pelo Plenário da Corte no Tema 1.099, que, não obstante a decisão, não tem a eficácia geral e vinculante da decisão em controle concentrado. Desse modo, não há falar em inexistência de controvérsia judicial relevante”.
- Reafirma o posicionamento de que “[a] hipótese de incidência do tributo é, portanto, a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final. *A operação somente pode ser tributada quando envolve essa transferência, a qual não pode ser apenas física e econômica, mas também jurídica*”.
- Para o Ministro, “[a]inda que algumas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular possam gerar reflexos tributários, a interpretação

⁴ “Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: [...] § 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte: [...] II – *é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;*”

⁵ “Art. 12. Considera-se ocorrido o *fato gerador* do imposto no momento: I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, *ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*”

⁶ “Art. 13. A *base de cálculo* do imposto é: [...] § 4º *Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é: I – o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; II – o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; III – tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*”

de que a circulação meramente física ou econômica de mercadorias gera obrigação tributária é inconstitucional”. Afirma, ainda, que nas transferências de mercadorias não há um ato de comércio passível de tributação pelo ICMS.

Assim, a questão de mérito sobre a não incidência do ICMS nessas específicas operações de circulação de mercadorias ficou decidida.

Todavia, restava ainda outro ponto a ser definido, decorrente do entendimento retroesposado: como ficaria o crédito escriturado pelo estabelecimento de origem, decorrente dessas operações, frente ao quanto estabelece o art. 155, § 2º, II, “b”, da CF/1988⁷? Seria essa uma hipótese de “não incidência” e, portanto, passível de estorno do referido crédito na origem? Em sendo a resposta negativa, poderia esse crédito ser transferido ao estabelecimento de destino, independentemente de não ser a operação tributada?

Quanto ao direito ao crédito e sua manutenção sem necessidade de estorno (como demandaria o art. 155, § 2º, II, “b”, da CF/1988, caso se entendesse ser um caso de não incidência do imposto), o Ministro Edson Fachin entendeu que, a despeito de tais transferências não serem tributadas no estado de origem, elas o serão no estado de destino daquela operação. Logo, o direito ao crédito permanece íntegro no estado de origem, não devendo ser anulado.

Para ele, a movimentação interestadual em discussão, por ser meramente física, seria equivalente “a trocar a mercadoria de prateleira, o que configura, indiscutivelmente, hipótese estranha ao ICMS, não se aplicando o art. 155, § 2º, II, b, da CF/1988”.

Assim, inicialmente, a decisão proferida pelo STF foi assim ementada:

“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

⁷ “II – a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação: [...] b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;”

trecho ‘ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular’, e 13, § 4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996”.

Após a publicação do acórdão, houve oposição de embargos de declaração pela governadora do Rio Grande do Norte e pelos contribuintes, tendo sido requerida, inclusive, a modulação dos efeitos da decisão. As principais motivações e justificativas das partes para a oposição do recurso podem ser assim resumidas: a) necessidade de reestruturação das legislações estaduais e das práticas empresariais; b) haveria uma “profunda modificação da sistemática de apuração do ICMS”, de modo a elevar a carga tributária devida pelos contribuintes – o que é incompatível com o princípio da não surpresa e da anterioridade tributária – e a reduzir a arrecadação de alguns estados; c) os estados concederam inúmeros benefícios fiscais relativos às saídas para estabelecimentos de mesmo titular que seriam atingidos pela decisão; d) “risco de revisão de incontáveis operações de transferências realizadas e não contestadas no quinquênio que precede a prolação da decisão embargada”, o que ensejaria um indesejável cenário de macrolitigância fiscal; e) haveria que se garantir o direito à transferência dos créditos, sob pena de se acumularem créditos na origem e se aumentar o débito do tributo no destino, dando azo a nova inconstitucionalidade, dado que se estaria ferindo o princípio da não cumulatividade, neste caso; e f) a declaração de inconstitucionalidade do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar n. 87/1996, sem excluir do seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, poderia tornar sem efeito várias obrigações acessórias decorrentes da independência dos estabelecimentos trazida pela lei complementar.

O Ministro Edson Fachin, inicialmente, em prol da segurança jurídica, acolheu os embargos de declaração para modular os efeitos da decisão, determinando que produzisse seus efeitos a partir do exercício de 2024, ressalvados os casos pendentes de julgamento na esfera administrativa e judicial até a data da publicação da ata de julgamento de mérito da ADC, e declarando que os estados, até aquela data, deverão providenciar a promulgação de legislação pertinente, de modo a disciplinar a transferência dos créditos da origem para o destino, sob pena de, em não o fazendo, estarem os contribuintes autorizados a fazê-lo, a partir de então.

Além disso, foi declarada a inconstitucionalidade sem redução de texto do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar n. 87/1996 apenas para os casos relativos à transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, sem que a inconstitucionalidade atingisse as demais hipóteses em que o artigo pudesse ser aplicado, preservando, assim, a independência dos estabelecimentos.

Em seu voto, o Ministro Roberto Barroso, ao acompanhar o Relator na modulação dos efeitos da decisão, admite que:

“Essa declaração de inconstitucionalidade em si gera um vácuo normativo, já que inexistem normas que disponham sobre a transferência de créditos entre tais estabelecimentos,

tal como ocorria na sistemática anterior. Esse fato gera uma nova inconstitucionalidade, em decorrência da violação à não cumulatividade do ICMS. Em outras palavras, a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 11, § 3º, II; 12, I, no trecho ‘ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular’; e 13, § 4º, todos da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, não restaura o estado de constitucionalidade. Não por outra razão muitos contribuintes requerem nesta ação, inclusive, a possibilidade de continuar recolhendo o ICMS sobre tais operações, de modo a transferirem os créditos respectivos” (grifos da autora).

Embora não tenhamos o acórdão definitivo dos embargos, pois ele ainda não foi publicado, a decisão que foi proferida pelos Ministros, acolhendo em parte os embargos de declaração, restou assim consignada:

“O Tribunal, por maioria, julgou procedentes os presentes embargos para modular os efeitos da decisão a fim de que tenha eficácia pró-futuro a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito, e, exaurido o prazo sem que os Estados disciplinem a transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos de mesmo titular, fica reconhecido o direito dos sujeitos passivos de transferirem tais créditos, concluindo, ao final, por conhecer dos embargos e dar-lhes parcial provimento para declarar a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar n. 87/1996, excluindo do seu âmbito de incidência apenas a hipótese de cobrança do ICMS sobre as transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular. Tudo nos termos do voto do Relator, vencidos, em parte, os Ministros Dias Toffoli (ausente ocasional)”.

3. Da análise dos efeitos da decisão

Inicialmente, cabe ressaltar que a modulação⁸ dos efeitos da decisão, da forma como consignada pelo STF, pode produzir, ao menos em tese, alguns efeitos muito sérios e indesejados, especialmente para os contribuintes que seguiram a orientação jurisprudencial de ambas as Cortes, STF e STJ, que há pelo menos duas décadas se encontrava consolidada, no sentido de que não havia incidência de ICMS nas transferências entre estabelecimentos de um mesmo titular.

Isso porque os contribuintes que deixaram de tributar as operações de transferência desde, por exemplo, o julgamento do tema n. 1.099 pelo STF, o que se

⁸ “A modulação de precedentes ou jurisprudência é uma técnica adotada pelos tribunais para evitar que a (nova) interpretação do direito por eles elaborada tenha efeitos retroativos e, assim, atinja situações consolidadas ou casos judiciais pendentes. Essa flexibilização é comumente utilizada para conservar situações jurídicas perpetradas com base em uma lei que veio a ser, apenas posteriormente, declarada inconstitucional ou ilegal por um tribunal superior” (NOGUEIRA, Antonio de Pádua Soubhie. *Modulação dos efeitos das decisões no processo civil*. 2013. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2137/tde-28082015-082859/publico/TeseVersaoSimplificada_AntoniodePaduaSoubhieNogueira.pdf. Acesso em: 24 maio 2023).

deu em 2020, teriam agora uma decisão desfavorável ao seu direito, já que a inconstitucionalidade declarada somente produzirá seus efeitos a partir de janeiro de 2024. Ou seja: *mutatis mutandis*, é o mesmo que dizer que o tributo é devido até 2024, embora tenha sido declarada inconstitucional a sua cobrança/incidência nessas operações. Poderiam esses contribuintes ser autuados pelos estados para se exigir o imposto não recolhido nesses casos? Deveriam eles efetuar o pagamento do quanto não recolhido no período com juros e multa de mora? Poder-se-ia falar em mora nesses casos?

Veja-se que o próprio Ministro Edson Fachin declara em seu voto de mérito na ADC n. 49 que: “[é] necessário, pois, que os tribunais brasileiros decidam em conformidade ao entendimento desta Suprema Corte, a fim de que reconheçam a força vinculante da Constituição e observem a sistemática de precedentes vinculantes em matéria tributária; consectária dos princípios da segurança jurídica, da isonomia e da confiabilidade”.

Assim, diante dessa declaração expressa do Ministro, que reconhece o caráter vinculante dos precedentes, e partindo do pressuposto de que o tema n. 1099 e a tese por ele fixada o foram em sede de repercussão geral, sendo, portanto, um precedente vinculante para os órgãos jurisdicionais⁹, como então tratar esses contribuintes que, confiando no Judiciário e seguindo a orientação firmada pelo STF, não ingressaram com qualquer demanda para ver declarado o seu direito, já que, em tese, não haveria necessidade de fazê-lo, uma vez que os juízes, nesses casos, estariam obrigados a julgar na forma decidida no precedente?

E os contribuintes que foram ao Judiciário e tiveram a seu favor decisões transitadas em julgado para não recolher o tributo, antes do julgamento de mérito da ADC? Estariam eles resguardados em seu direito de não recolher, já que o que foi ressalvado pela decisão dos Ministros foram os processos administrativos e judiciais pendentes de julgamento, ou seja, em curso, e não os já julgados? Como fica a coisa julgada nesse caso, em face do quanto ficou decidido no julgamento do mérito dos temas n. 881¹⁰ e 885¹¹, em que o STF relativizou os seus efeitos? Deveriam esses contribuintes passar a recolher o tributo a partir da decisão de mérito da ADC? Houve, de fato, mudança de orientação do STF capaz de

⁹ “Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: I – as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; II – os enunciados de súmula vinculante; III – os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; IV – os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; V – a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.”

¹⁰ “Tema 881 – Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado.”

relativizar os efeitos da coisa julgada do referido contribuinte, se a decisão de mérito do STF é no mesmo sentido do direito resguardado e declarado ao contribuinte em sua decisão transitada em julgado?

E quem aguardou o julgamento da ADC n. 49 e deixou de tributar essas transferências a partir da publicação da decisão de mérito, que já tem força vinculante, com base no art. 1.040 do CPC/2015 de acordo com a atual jurisprudência¹²? Pode ser surpreendido com a modulação dos efeitos que o tornaram, por assim dizer, devedor do imposto, após uma demora de dois anos para se proferir uma decisão em sede de embargos de declaração?

Mas não é só. Supondo que não haja a promulgação de uma lei complementar que discipline a matéria, ou de um convênio entre os estados que a regulamente na forma mencionada pela decisão do STF (até 1º de janeiro de 2024), como se dará a transferência dos créditos nessas operações, de modo que estes sigam com as mercadorias e não haja o efeito nefasto da cumulatividade do tributo? Como deverão proceder os contribuintes nesse caso? A questão fica ainda mais difícil de ser respondida se verificarmos que o art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/1996, que cuida da base de cálculo dessas operações, foi declarado inconstitucional, e seus efeitos, a partir de janeiro de 2024, não estarão mais em vigor. Veja-se que, neste caso específico, não houve ressalva por parte do STF de que a inconstitucionalidade declarada seria sem redução de texto, já que nem seria isso necessário, visto que o artigo trata apenas da base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos de mesmo titular, não sendo aplicável a qualquer outra hipótese de incidência.

Não havendo base de cálculo para se determinar o montante do crédito a ser transferido, como deve ele ser apurado? Veja-se que haverá um vácuo legislativo que poderá ocasionar um verdadeiro caos para a segurança jurídica dos contri-

¹¹ “Tema 885 – [...] 8. Já a tese objetiva que se extrai do presente julgado, fins de repercussão geral, pode ser assim enunciada: ‘1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.’”

¹² “Embargos de declaração. Omissão. Inexistência. Aplicação da tese firmada em repercussão geral. Trânsito em julgado. Desnecessidade. 1. Inexiste qualquer omissão no julgado, porquanto nele não houve debate acerca da necessidade de aguardar o julgamento de embargos de declaração opostos contra decisão proferida em recurso extraordinário com repercussão geral. 2. A jurisprudência deste Superior Tribunal é no sentido de ser desnecessário aguardar o trânsito em julgado para aplicar a tese firmada em julgamento de recurso especial repetitivo ou de recurso extraordinário sob repercussão geral. Precedentes. 3. Tal entendimento se coaduna com o disposto no art. 1.040 do Código de Processo Civil de 2015. 4. Embargos de declaração rejeitados” (EDcl no AgRg nos EDcl no Recurso Especial n. 1.476.433/PR).

buintes, que passarão a ter o pseudodireito de transferir o crédito, mas sem o necessário suporte legal para fazê-lo.

Ainda que assim não fosse, qual o meio correto para realizar a transferência dos créditos, não havendo uma expressa previsão legal para regulamentar essa hipótese? Poderia ele ser transferido via nota fiscal? Ou deveria ser registrado apenas na escrita fiscal dos contribuintes como débito e crédito?

4. Considerações finais

Este artigo teve por escopo analisar o recente julgamento pelo STF da ADC n. 49 e os seus efeitos, frente à modulação que foi proposta para o caso concreto. O que se pretendeu não foi encontrar ou trazer respostas, dado que o julgamento ainda não se findou, e o acórdão proferido em sede de embargos de declaração, até o presente momento¹³, ainda não foi publicado, não se sabendo, ao certo, o seu inteiro e real teor.

Espera-se, contudo, ter-se demonstrado que existem incoerências e lacunas graves na decisão proferida e, com isso, suscitar dúvidas e alertas que possam ser levados ao STF, a fim de que este seja instado a sobre elas se pronunciar, em forma, quiçá, no caso concreto, de oposição de novos embargos de declaração, sob pena de, a se manter o *status quo*, causar inevitável impacto à segurança jurídica dos contribuintes, perpetuando-se a judicialização de novos casos, indo na contramão do quanto se espera na fixação de precedentes judiciais.

No dizer do próprio Ministro Fachin, ao proferir seu voto de mérito no caso em questão, os precedentes devem ser levados em consideração e devem ser aplicados por todas as esferas jurisdicionais. E assim deve ser feito, a fim de que se possa alcançar uma maior estabilidade das decisões judiciais, com a uniformização de procedimentos, na busca pela igualdade de tratamento nas demandas repetitivas e coerência nos resultados apresentados.

Porém, como se viu, é mister que o STF, ao proferir suas decisões, se atente para as consequências, muitas vezes nefastas, de pretender corrigir o incorrigível, através da aplicação do instituto processual da modulação, que, na maioria das vezes, vem sendo utilizado em face da necessidade de adequar situações causadas pela demora injustificável em julgar as questões judicializadas, principalmente quando a decisão diz respeito à constitucionalidade ou inconstitucionalidade de normas legais.

¹³ Este artigo foi redigido em 24 de maio de 2023.

VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual

IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP

12º Painel

**Desafios da não cumulatividade na
tributação das receitas: PIS e Cofins**

A Modulação dos Efeitos do Julgado do Supremo Tribunal Federal e a sua Relação com a Eficácia do Título Executivo Judicial

Bruno Rodrigues Teixeira de Lima

Doutorando em Direito Constitucional pelo IDP. Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília. Bacharel em Contabilidade pela Universidade de Brasília e em Direito pela Universidade Católica de Brasília. Advogado e contador. *E-mail*: blima03@gmail.com.

1. Introdução

O Código de Processo Civil de 2015, concebido por meio da Lei n. 13.105/2015, definiu novos instrumentos de controle de constitucionalidade da coisa julgada, com a especial finalidade de permitir ao juiz cessar os efeitos da sentença contrária a tese estabelecida pelo Supremo Tribunal Federal, em controle de constitucionalidade difuso ou coletivo. Essa regulamentação está contida nos arts. 525, §§ 12 a 15, e 535, §§ 5º a 8º, do Código de Processo Civil de 2015, quando tratam do cumprimento de sentença em obrigação de pagar quantia certa (pela Fazenda Pública e pelas demais pessoas).

Chama-se especial atenção para a possibilidade de ajuizamento de ação rescisória contra a sentença transitada em julgado, quando a obrigação reconhecida no título executivo está fundamentada em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal ou em interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal. Se a decisão proferida pelo Supremo for anterior ao trânsito em julgado da sentença concebida no caso individual, então ocorrerá a cessação automática dos seus efeitos, e a parte interessada não poderá exigir o seu cumprimento. Todavia, caso a decisão da Suprema Corte seja posterior ao trânsito em julgado da sentença proferida no caso individual, então o interessado disporá de até dois anos para o ajuizamento da ação rescisória, sob pena de estabilização permanente¹ da coisa julgada.

A legislação processual anterior ao referido Código de Processo Civil de 2015 não continha disciplina semelhante a essa, apesar de prever a ação rescisória nos casos de violação a literal disposição de lei (art. 485, V, da Lei n. 5.859/1973). Todavia, isso não impediu o Supremo Tribunal Federal de estender as hipóteses de cabimento de ação rescisória para a situação em que a sentença transitada em

¹ O termo “estabilização permanente” foi utilizado de maneira proposital, pois parece não ser mais possível falar em estabilidade pura da coisa julgada, eis que decisão em controle de constitucionalidade difuso ou concentrado, proferida pelo Supremo Tribunal Federal, poderá relativizá-la, mesmo sem o ajuizamento de uma ação rescisória.

julgado estiver em contrariedade com decisão de declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade de norma proferida pela Corte.

Esse entendimento foi estabelecido por meio do tema n. 733 da repercussão geral, cuja orientação é que o conflito entre sentença transitada em julgado, em caso individual, e decisão do Supremo declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz imediata alteração do julgado, senão apenas após a propositura de ação rescisória dentro do prazo decadencial de dois anos (art. 495 da Lei n. 5.859/1973). Note, portanto, que o Código de Processo Civil de 2015 positivou essa tese, na medida em que exige o ajuizamento de ação rescisória quando a decisão do Supremo for posterior ao trânsito em julgado da sentença individual².

A norma parece suficientemente clara no aspecto da possibilidade de a parte ingressar em juízo para pleitear a rescisão da sentença contrária à tese do Supremo, mas carrega uma dúvida que ainda não foi debatida pela jurisprudência ou pela doutrina: quando a sentença do caso individual não levar em consideração eventual modulação dos efeitos da decisão do Supremo, na hipótese em que o seu fundamento esteja alinhado com o entendimento sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de norma, caberá ação rescisória por contrariedade à decisão do Supremo? Este é o problema de pesquisa deste artigo.

A hipótese trabalhada é a seguinte: considerando que o legislador não previu essa situação, o intérprete do direito não poderia estender a ela o cabimento da rescisória, pois o princípio constitucional da segurança jurídica prevaleceria, ainda que levado a efeito em conjunto com o princípio da isonomia.

O objetivo geral do artigo, portanto, é analisar se será cabível ação rescisória quando a sentença transitada em julgado estiver alinhada com a tese de mérito estabelecida pelo Supremo Tribunal Federal, mas não houver considerado a modulação dos efeitos do julgado. Os objetivos específicos são os seguintes: (i) perquirir se a modulação dos efeitos da decisão do Supremo pode ser tomada como parte da decisão de mérito referida nos arts. 525, § 12, e 535, § 5º, do Código de Processo Civil de 2015; (ii) analisar se a confirmação da hipótese sugerida conduziria a conflito entre os princípios constitucionais da segurança jurídica e da isonomia.

Além desta introdução, o artigo contém um referencial normativo, por meio do qual os dispositivos legais relacionados ao tema serão detalhados; um tópico para discussão sobre a modulação dos efeitos de decisão e sua relação com a matéria de mérito, trazendo um especial contraponto da doutrina; e uma conclusão.

² A diferença está no prazo decadencial, pois a legislação anterior previa um único termo inicial do prazo decadencial para as ações rescisórias: o trânsito em julgado da sentença. Na novel ordem processual, o prazo decadencial tem início a partir do trânsito em julgado da decisão do Supremo.

2. Referencial normativo

Os arts. 525, § 12, e 535, § 5º, do Código de Processo Civil preveem que a obrigação estabelecida em sentença transitada em julgado será inexigível quando contrária a tese concebida pelo Supremo Tribunal Federal, seja em controle difuso de constitucionalidade, seja em controle concentrado. Veja a redação da norma:

“Art. 525. Transcorrido o prazo previsto no art. 523 sem o pagamento voluntário, inicia-se o prazo de 15 (quinze) dias para que o executado, independentemente de penhora ou nova intimação, apresente, nos próprios autos, sua impugnação.

[...]

§ 12. Para efeito do disposto no inciso III do § 1º deste artigo, considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso”.

“Art. 535. A Fazenda Pública será intimada na pessoa de seu representante judicial, por carga, remessa ou meio eletrônico, para, querendo, no prazo de 30 (trinta) dias e nos próprios autos, impugnar a execução, podendo arguir:

[...]

§ 5º Para efeito do disposto no inciso III do *caput* deste artigo, considera-se também inexigível a obrigação reconhecida em título executivo judicial fundado em lei ou ato normativo considerado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou do ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso”.

Veja que a norma estabelece que a obrigação materializada no título executivo será considerada inexigível quando a sentença que o originou estiver fundada em lei ou ato considerado inconstitucional ou incompatível com a Constituição Federal, segundo a leitura do Supremo Tribunal Federal em decisão proferida em sede de controle concentrado ou difuso de constitucionalidade. Sendo essa a hipótese, e no caso em que a sentença transitar em julgado antes da decisão do Supremo, caberá ação rescisória no prazo de dois anos contados do trânsito em julgado da decisão da Suprema Corte. É o que preveem os §§ 15 e 8º dos arts. 525 e 535 do Código de Processo Civil, respectivamente³.

³ “Art. 525 [...]

§ 15 Se a decisão referida no § 12 for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.

[...]

Art. 535 [...]

Não há referência, como se pode verificar, a eventual desconsideração, pela sentença do caso individual, da modulação dos efeitos do julgado do Supremo Tribunal Federal, senão apenas à incompatibilidade de fundamentos, quando a sentença se arvora em lei ou ato declarado antagônico à Constituição Federal. Estando a decisão do caso individual alinhada ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, uma interpretação literal dos dispositivos não permitirá ao Poder Judiciário afastar a eficácia do título executivo, ainda que ele não tenha previsto limites conforme a modulação dos efeitos do julgado estabelecida pela Suprema Corte.

Pode-se questionar ainda a função do § 13 do art. 525 e do § 6º do art. 535 do Código de Processo Civil. Segundo esses dispositivos, o Supremo Tribunal Federal poderá modular os efeitos de sua decisão, para favorecer a segurança jurídica. Note que os dispositivos fazem referências expressas aos respectivos §§ 12 e 5º acima citados, que tratam justamente da inexigibilidade do título incompatível com a decisão do Supremo.

O que se extrai da interpretação conjunta dessas normas é que o legislador ordinário teve a preocupação de orientar a Suprema Corte. A intenção seria fazer com que a Corte Suprema lançasse mão da modulação dos efeitos de sua decisão para imprimir segurança jurídica às decisões individuais, isto é, evitar situações em que títulos executivos oriundos de sentenças transitadas em julgado, cuja fundamentação teve suporte em norma inconstitucional, deixassem de ser eficazes em razão da contrariedade com a tese estabelecida em controle difuso ou concentrado de constitucionalidade.

Isso revela que o legislador se preocupou em conceder instrumento processual ao Supremo Tribunal Federal para evitar a ineficácia de sentença transitada em julgado, por meio da modulação dos efeitos de seus julgados. Essa percepção é fundamental para a discussão que se propõe neste artigo, pois parece que o legislador se apegou mais à segurança jurídica, tendo em vista a manutenção da coisa julgada individual, do que à isonomia, neste caso caracterizada pelo conveniente alcance da decisão do Supremo Tribunal Federal a todas as pessoas, inclusive àquelas para as quais o Judiciário porventura tenha concluído a prestação jurisdicional de forma diversa da decisão do Supremo.

De toda sorte, o trecho “poderão ser modulados no tempo”, alusivo aos efeitos da decisão do Supremo, remetem a mera sugestão do legislador para o Supremo Tribunal Federal, que decidirá sobre a modulação no tempo em que estiver julgando determinada matéria no âmbito do controle concentrado ou difuso de constitucionalidade. Ao admitir a possibilidade de modulação para evitar a relativização da coisa julgada, o legislador também reconheceu que a Suprema Corte

§ 8º Se a decisão referida no § 5º for proferida após o trânsito em julgado da decisão exequenda, caberá ação rescisória, cujo prazo será contado do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal.”

poderá sopesar os princípios constitucionais da isonomia e da segurança jurídica ao racionalizar a sua decisão de inconstitucionalidade de norma.

Considerando-se esse aspecto da norma processual, é importante então entender se é possível compreender a modulação dos efeitos como componente do julgamento do Supremo Tribunal Federal, apto, nesta hipótese, a compor a regra dos arts. 525, § 12, e 535, § 5º, do Código de Processo Civil. Se a modulação puder ser contida na expressão de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, enquanto resultado da prestação jurisdicional em controle difuso ou concentrado de constitucionalidade, então a conclusão lógica seria que a sentença que desconsidera a modulação dos efeitos do julgado do Supremo também é contrária à decisão da Corte, o que permitiria o ajuizamento de ação rescisória na hipótese trabalhada neste artigo. Este ponto será tratado no tópico seguinte.

3. A modulação dos efeitos do julgado do Supremo Tribunal Federal e a sua relação com a eficácia do título executivo judicial

A origem do controle de constitucionalidade exercido pelo Poder Judiciário é atribuída pela doutrina ao caso *Marbury versus Madison*, célebre disputa judicial no Judiciário norte-americano por meio da qual a Suprema Corte declarou inconstitucional uma lei que contrariava a Constituição⁴. Esse modelo de controle difuso de constitucionalidade é próprio do direito norte-americano, no qual, embora juízes de todas as instâncias possam declarar a inconstitucionalidade de uma norma, a decisão emanada da Suprema Corte termina por vincular a todos, em razão da doutrina do *stare decisis*⁵. Nesse modelo, a norma declarada inconstitucional é nula de pleno direito, de sorte que a declaração de inconstitucionalidade tem efeitos *ex tunc*⁶.

O modelo norte-americano difere do modelo austríaco de controle de constitucionalidade por ser predominantemente concentrado. Ele é exercido por meio de provocação direta à Corte Constitucional, que analisa um único processo de forma abstrata, como qualquer outra demanda judicial, mas cujo escopo é a averiguação da compatibilidade da lei com o arcabouço constitucional. Segundo Zeno Veloso⁷:

⁴ Sobre este tema, veja KLAUTAU FILHO, Paulo. A primeira decisão sobre controle de constitucionalidade: *Marbury vs. Madison* (1803). *Revista Brasileira de Direito Constitucional*, v. 2, n. 1, p. 255-275, 2003; TREVISAN, Thiago Valentim; AMARAL, Sérgio Tibiriçá. O caso *Marbury* contra *Madison* e a origem do controle difuso de constitucionalidade. *Etic – Encontro de Iniciação Científica*, v. 5, n. 5, 2009. ISSN 21-76-8498.

⁵ SALUM, Vinicius Dourado Loula. A regra-matriz de modulação dos efeitos (RMME) na decisão de inconstitucionalidade em matéria tributária. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 46. p. 461-484. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral.

⁶ 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. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 178.

⁷ 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. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 181.

“O sistema austríaco, sintetizando, funciona à semelhança da revogação da lei: a decisão da Alta Corte Constitucional, declarando a inconstitucionalidade, faz com que a norma objeto da ação perca a eficácia. A sentença opera *ex nunc* ou pro futuro. A lei, cuja inconstitucionalidade foi pronunciada, não é inválida, desde o início, mas conserva a sua força jurídica até o momento em que for cassada (*Aufhebung*) e retirada do ordenamento”.

No modelo austríaco, a inconstitucionalidade não resulta nula a lei inconstitucional, mas a torna anulável. Uma vez que a Corte conclua pela incompatibilidade da lei com a Constituição, a norma deixa de ser aplicada a partir daquele momento, sem efeito retroativo. Essa é a teoria da anulabilidade da norma inconstitucional, que se contrapõe ao modelo americano, suportado pela teoria da nulidade da norma inconstitucional⁸.

Já o ordenamento jurídico brasileiro adotou um misto dos dois modelos, isto é, a possibilidade do controle difuso, exercido por qualquer órgão do Poder Judiciário, e do controle concentrado de constitucionalidade, levado a efeito pelo Supremo Tribunal Federal. Em ambos os casos, o ordenamento jurídico brasileiro adota a teoria da nulidade da norma inconstitucional, ou seja, declarando-se a lei incompatível com a Constituição, ela será excluída do mundo jurídico com efeitos *ex tunc*⁹.

A preocupação com as consequências da adoção da teoria da nulidade da norma inconstitucional, especialmente em razão do potencial multiplicador da declaração de inconstitucionalidade de uma norma, fez com que o legislador passasse a se preocupar com a amenização dos efeitos retroativos da declaração de inconstitucionalidade. No Brasil, isso se traduziu no art. 27 da Lei n. 9.868/1999 e no art. 11 da Lei n. 9.882/1999¹⁰. Essas leis tratam da ação direta de inconstitucionalidade, da ação declaratória de constitucionalidade e da arguição de descumprimento de preceito fundamental. Os dispositivos citados, por sua vez, permitem ao Supremo modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, atribuindo eficácia *ex nunc* à sua decisão. Veja a redação do art. 27 da Lei n. 9.868/1999:

“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

⁸ SALUM, Vinicius Dourado Loula. A regra-matriz de modulação dos efeitos (RMME) na decisão de inconstitucionalidade em matéria tributária. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 46. p. 461-484. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral.

⁹ SALUM, Vinicius Dourado Loula. A regra-matriz de modulação dos efeitos (RMME) na decisão de inconstitucionalidade em matéria tributária. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 46. p. 461-484. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral.

¹⁰ O Supremo já modulou os efeitos de sua decisão antes mesmo das leis. Sobre isso, *vide* Recurso Extraordinário n. 78.533-7/SP.

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 fixado”.

A redação é deveras importante, pois deixa claro que haverá uma restrição de efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Significa dizer que a norma é inconstitucional, segundo a decisão do Supremo, mas dois terços de seus membros poderão restringir os efeitos da inconstitucionalidade, isto é, da nulidade da lei. Reconhece-se a incompatibilidade da norma com o sistema constitucional, mas restringem-se os seus efeitos em razão da necessidade de amenização dos impactos.

Veja que a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de norma dialoga com a teoria da anulabilidade, que preconiza o controle de constitucionalidade por uma Suprema Corte, cujos efeitos da decisão são prospectivos e ocorrem a partir de um termo previamente fixado (*ex nunc*). Esse é o efeito amenizador das decisões de inconstitucionalidade criado por meio da modulação, que foi incorporada à teoria da nulidade das normas inconstitucionais, mas isso não significa que se abandonou essa teoria. No Brasil, como dito anteriormente, o regime é misto.

Então se pode ter uma norma que produza efeitos no mundo jurídico. Essa norma deixa de produzir efeitos se a Suprema Corte a declarar inconstitucional, restabelecendo o *status quo ante* (a norma anterior à lei declarada inconstitucional). Se a Suprema Corte modula os efeitos da declaração de inconstitucionalidade da norma, ela também restabelece a lei anterior à norma inconstitucional, mas a sua vigência é alterada para outro momento. Ela passa a vigor a partir do termo escolhido pela Corte para o restabelecimento da eficácia da norma anterior.

Em suma, mesmo após adoção da técnica de modulação, para aqueles ordenamentos que são versados pela teoria da nulidade, norma inconstitucional continua a ser uma norma nula, mas o restabelecimento da situação anterior é protraído no tempo, a partir do momento indicado pela Suprema Corte na decisão sobre a modulação dos efeitos do julgado.

Vinicius Dourado Loula Salum parece ter um entendimento diferente. Para o autor, a declaração de inconstitucionalidade de norma no sistema brasileiro, considerando-se a modulação dos efeitos da decisão da Suprema Corte, não resulta em declaração de nulidade, mas em interrupção da vigência da regra incompatível com o sistema constitucional. Ainda segundo ele, “mediante o uso da técnica de modulação, o STF, ao invés de retirar a validade da norma inconstitucional, mexe apenas na vigência futura da norma”. Em suma, assim entende o pesquisador:

“[...] a regra-matriz de modulação dos efeitos (RMME) não constitui inovação trazida pelos citados artigos de lei, posto ser instrumento inerente à própria sistemática de controle jurisdicional de constitucionalidade. Trata-se de uma norma de estrutura, geral e concreta, que modifica o comando judicial que declara a

inconstitucionalidade, traz no antecedente (hipótese) a descrição de um fato cuja ocorrência somente se verifica após a aplicação da diretriz metódica do postulado da proporcionalidade em suas três dimensões (critério da proporcionalidade), assim como o voto de dois terços dos ministros do STF (critério da formalidade), e no conseqüente prescreve a obrigação de modificar o conseqüente do comando de inconstitucionalidade, a fim de manter a validade da norma inconstitucional e retirar tão somente sua vigência futura (vigor)”.

Essa discussão é justamente o ponto fulcral deste ensaio teórico. Admitir que o modelo brasileiro é um misto do modelo americano e do modelo austríaco não modifica a higidez da adoção da teoria da nulidade da norma inconstitucional. A heterogeneidade se caracteriza na adoção tanto do controle difuso quanto do controle concentrado de constitucionalidade, mas a nulidade da norma inconstitucional não foi alterada. A teoria da nulidade permanece viva no direito brasileiro e convive com o instituto da modulação, o qual atenua os efeitos desproporcionais da extirpação da norma incompatível com o ordenamento nacional.

Se assim entendermos, então a norma inconstitucional, que é objeto da tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal em controle difuso ou concentrado de constitucionalidade, será subtraída do ordenamento jurídico definitivamente, e a norma anterior será restabelecida. Contudo, os efeitos da decisão do Supremo e, por conseqüente, os efeitos da lei anterior restabelecida serão postergados, passando a vigor a partir do marco estabelecido pela Corte.

Portanto, a modulação dos efeitos do julgado do Supremo não compõe a tese estabelecida pela Corte, mas apenas articula a vigência da regra anterior, porque diz respeito somente à temporalidade da eficácia da lei revigorada. Assim sendo, não será possível concluir pelo cabimento de ação rescisória quando a sentença transitada em julgado estiver alinhada com a tese de mérito estabelecida pelo Supremo Tribunal Federal, mas não houver considerado a modulação dos efeitos do julgado. A modulação não compõe a decisão de mérito, logo não incidem os arts. 525, § 12, e 535, § 5º, do Código de Processo Civil, que reclamam conflito de mérito entre o título executivo judicial e a tese estabelecida pela Suprema Corte.

Por outro lado, tomando-se por correta a conclusão de Vinicius Dourado Loula Salum, então ter-se-á como consequência a validação da norma inconstitucional, retirando-lhe a vigência futura. Nessa hipótese, entende-se que a modulação dos efeitos do julgado do Supremo passa a compor a própria tese estabelecida pela Corte, eis que nada mudaria no mundo jurídico senão a limitação da vigência da lei incompatível com a Constituição. A modulação, então, enquanto norma estruturante de modificação do comando judicial, passa a compor o núcleo conseqüente da decisão do Supremo. Assim sendo, seria possível o manejo de ação rescisória com fundamento nos arts. 525, § 12, e 535, § 5º, do Código de Processo Civil, mesmo que a sentença transitada em julgado esteja de acordo com a tese de mérito firmada pela Suprema Corte.

4. Conclusão

Os arts. 525, § 12, e 535, § 5º, do Código de Processo Civil preveem que a obrigação estabelecida em sentença transitada em julgado será inexigível quando contrária a tese concebida pelo Supremo Tribunal Federal, seja em controle difuso de constitucionalidade, seja em controle concentrado. Considerando-se a norma processual, é importante então entender se é possível compreender a modulação dos efeitos como componente do julgamento do Supremo Tribunal Federal, apto, nesta hipótese, a compor a regra dos referidos dispositivos e, desta forma, a autorizar o interessado a ajuizar ação rescisória contra a sentença que, mesmo alinhada ao entendimento do Supremo, desconsidera a modulação dos efeitos de sua decisão.

O ordenamento jurídico brasileiro adotou um misto dos modelos americano e austríaco de controle concentrado de constitucionalidade, autorizando tanto o controle difuso, exercido por qualquer órgão do Poder Judiciário, quanto o controle concentrado de constitucionalidade, levado a efeito pelo Supremo Tribunal Federal. Em ambos os casos, o ordenamento jurídico brasileiro adota a teoria da nulidade da norma inconstitucional, ou seja, declarando-se a lei incompatível com a Constituição, ela será excluída do mundo jurídico com efeitos *ex tunc*.

A heterogeneidade do modelo brasileiro não modifica a higidez da adoção da teoria da nulidade da norma inconstitucional. Essa teoria convive com o instituto da modulação, o qual atenua os efeitos desproporcionais da extirpação da norma incompatível com o ordenamento nacional. Então, a norma inconstitucional, que é objeto da tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal, será subtraída do ordenamento jurídico definitivamente, e a norma anterior será restabelecida. Contudo, os efeitos da decisão do Supremo e, por conseguinte, os efeitos da lei anterior restabelecida serão postergados, passando a vigor a partir do marco estabelecido pela Corte.

Portanto, a modulação dos efeitos do julgado do Supremo não compõe a tese estabelecida pela Corte, mas apenas articula a vigência da regra anterior, porque diz respeito apenas à temporalidade da eficácia da lei revigorada. Assim sendo, não será possível concluir pelo cabimento de ação rescisória quando a sentença transitada em julgado estiver alinhada com a tese de mérito estabelecida pelo Supremo Tribunal Federal, mas não houver considerado a modulação dos efeitos do julgado.

Pesquisas futuras podem levar em consideração outros aspectos de análise, tais como a ponderação da segurança jurídica com a isonomia, eis que a manutenção de sentença individual contrária à orientação do Supremo Tribunal Federal pode causar distorções no sistema jurídico nacional. Também se sugere o aprofundamento da análise do tema pela ótica de que a modulação dos efeitos da decisão da Suprema Corte, enquanto norma estruturante de modificação do co-

mando judicial, passaria a compor o núcleo consequente da decisão do Supremo e, portanto, a própria tese estabelecida, o que, neste caso, autorizaria o ajuizamento da ação rescisória.

Os Contornos da não Cumulatividade do PIS e da Cofins à Luz da Jurisprudência do STF

Gustavo Brigagão

Presidente nacional do Centro de Estudos das Sociedades de Advogados (Cesa).
 Presidente honorário da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Vice-presidente do Fórum Permanente de Direito Tributário da Escola da Magistratura do Rio de Janeiro.
Former member of the Executive Committee of The International Fiscal Association (IFA).
 Membro do Conselho de Altos Estudos de Finanças e Tributação – CAEFT, da Associação Comercial de São Paulo. Membro do Conselho de Administração da Câmara Britânica (Britcham). Diretor da Federação das Câmaras de Comércio do Exterior (FCCE).
 Professor na pós-graduação de Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas – FGV.
 Sócio do escritório Brigagão, Duque Estrada – Advogados.

Gustavo Reis

Advogado tributarista. Membro da ABDF. Pós-graduado em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas. Advogado do escritório Brigagão, Duque Estrada – Advogados.

I. Introdução

Com o advento das Leis n. 10.637/2002 (conversão da MP n. 66/2002) e n. 10.833/2003 (conversão da MP n. 135/2003), o ordenamento brasileiro passou a prever sistemática de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS e a Cofins.

Conforme exposição de motivos das medidas provisórias em referência, essa nova sistemática de apuração teve o objetivo declarado de “corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo, como por exemplo a indução a uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes – em particular empresas de pequeno e médio porte, que usualmente são mais intensivas em mão de obra”¹.

Ou seja, entendeu-se por estender a sistemática da não cumulatividade também a essas contribuições, tendo em vista os notórios efeitos nocivos inerentes à tributação cumulativa/em cascata. Com isso, o legislador majorou expressivamente a alíquota das referidas contribuições, de 3,65% para 9,25%, com a promessa de que o aproveitamento de créditos da não cumulatividade faria com que essa nova sistemática não representasse qualquer majoração de carga tributária².

¹ Exposição de motivos à MP n. 135/2003.

² Exposição de motivos à MP n. 66/2002: “a introdução da incidência não cumulativa na cobrança do PIS/Pasep, prevista nos arts. 1º a 7º, é rigorosamente neutra do ponto de vista fiscal, porquanto a alíquota estabelecida para esse tipo de incidência foi projetada, precisamente, para compensar o estreitamento da base de cálculo”.

Com a aprovação da Emenda Constitucional (EC) n. 42, de 19 de dezembro de 2003, a não cumulatividade do PIS/Cofins passou a ter sede constitucional, nos termos do § 12 do art. 195 da Constituição Federal (CF/1988), segundo o qual a “lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b [receita bruta e faturamento]; e IV [bens e serviços importados do exterior] do *caput*, serão não cumulativas”.

Em que pese isso, o novo regime de tributação assumiu feição muito distinta dos demais tributos não cumulativos já existentes no ordenamento brasileiro. Nesse particular, o novo regramento estabeleceu:

i) Coexistência entre Regimes: a sistemática não cumulativa do PIS/Cofins passou a conviver com o regime de apuração cumulativa, que continua a ser aplicável a uma ampla gama de atividades e de sujeitos passivos listados no art. 8º da Lei n. 10.637/2002 e 10 da Lei n. 10.833/2003, notadamente os optantes pela apuração do IR/CSLL pelo Lucro Presumido e pelo Simples³;

ii) Sistemática Base contra Base: os contribuintes sujeitos a sistemática não cumulativa das contribuições poderão apropriar créditos para abater o tributo devido em suas próprias operações, calculados por meio da aplicação das alíquotas das contribuições (1,65% e 7,6%) sobre o valor dos bens, serviços e despesas listadas nos incisos I a XI do art. 3º das referidas leis (sistemática “base contra base”), desde que essas despesas tenham sido previamente tributadas pelos seu fornecedor/prestador (art. 3º, § 2º).

Ocorre que o legislador não adotou qualquer critério lógico para a definição do direito à apropriação de créditos no regime não cumulativo nem para estabelecer os contribuintes que continuariam sujeitos ao regime cumulativo das referidas contribuições.

Especificamente em relação ao direito ao creditamento, o art. 3º das leis em referência relaciona de forma errática nove incisos que tratam de grupos de despesas que poderão ser creditadas pelo sujeito passivo. Contudo, a depender do segmento de atividade, os contribuintes podem ter dificuldade para enquadrar seus custos e despesas nas hipóteses previstas no referido dispositivo.

³ Lei n. 10.833/2003: “Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da Cofins, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: [...]”

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III – as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;”

Lei n. 10.637/2002: “Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º: [...]”

II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;

III – as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;”

Por exemplo, por conta da vedação ao creditamento em relação à contratação de pessoas físicas⁴ e ao aproveitamento de bens e serviços incorridos como insumos de atividade comercial⁵, em regra, considera-se que a não cumulatividade é extremamente desvantajosa em relação aos segmentos de prestação de serviços e de comércio de bens.

O caráter errático da legislação de regência do PIS e da Cofins foi se aprofundando ao longo dos anos, conforme diferentes grupos de interesse passaram a pleitear junto aos seus representantes do Poder Legislativo a modificação das leis que regem as contribuições em referência, para que suas atividades fossem excluídas da nova sistemática não cumulativa de apuração, ou para que fossem ampliadas as hipóteses de despesas creditáveis.

A falta de neutralidade e de coerência lógica das Leis n. 10.833/2003 e n. 10.637/2002 fez com que o Plenário do STF fosse acionado para manifestar-se a respeito da própria constitucionalidade do regime não cumulativo por elas instituído, por meio do julgamento do RE n. 607.642, afetado pela sistemática da repercussão geral.

Na referida ação, o autor – estabelecimento prestador de serviços de vigilância – sustentava a inaplicabilidade do regime da não cumulatividade do PIS às suas atividades, tendo em vista que a nova disciplina legal teria acarretado aumento da tributação das empresas prestadoras de serviços, o que contrariaria a finalidade descrita na exposição de motivos da MP n. 66/2002, além de violar o princípio da isonomia em matéria fiscal⁶, por criar situação de discriminação de tratamento em relação ao segmento de serviços.

No referido julgado concluiu-se que a falta de critérios racionais da nova sistemática *não* seria suficiente para que se declarasse a inconstitucionalidade das leis em referência, tendo em vista que não se pode identificar qualquer ação censurável do legislador em relação à criação do novo regime de tributação.

Nesse sentido, apesar das imperfeições do sistema, no entender da Corte, não seria razoável declarar a inconstitucionalidade do novo regime, que teve como objetivo modernizar e aperfeiçoar o sistema. Assim, em que pese o teor er-

⁴ Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003: “Art. 3º [...] § 2º Não dará direito a crédito o valor: I – de mão de obra paga a pessoa física;”

⁵ Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003: “Art. 3º [...] II – 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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;” (destacou-se)

⁶ CF/1988: “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;”

rático das normas que regem a não cumulatividade do PIS/Cofins, entendeu-se por preservar a nova sistemática instituída pelo Poder Legislativo.

Não obstante isso, os Ministros advertiram o Legislador Federal que as sucessivas alterações na legislação sem a adoção de qualquer critério lógico estão levando as normas em referência a um processo gradativo de “inconstitucionalização”, na medida em que se aprofundam as incoerências e a falta de isonomia no tratamento de contribuintes em situação equivalente. Nesse sentido, vejamos o seguinte trecho da ementa do referido acórdão:

“18. Embora a Lei nº 10.637/02, em seu estágio atual, não satisfaça a justiça e a neutralidade desejadas pelo legislador, a sistemática legal da não cumulatividade tem grande relevância na prevenção dos desequilíbrios da concorrência (art. 146-A, CF) e na modernização do sistema tributário brasileiro, devendo ser mantida, no momento, a validade do art. 8º da Lei nº 10.637/02, bem como do art. 15, V, da Lei nº 10.833/03, devido à falta de evidência de uma conduta censurável do legislador.

19. É necessário advertir o legislador ordinário de que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/04, inicialmente constitucionais, estão em processo de inconstitucionalização, decorrente, em linhas gerais, da ausência de coerência e de critérios racionais e razoáveis das alterações legislativas que se sucederam no tocante à escolha das atividades e das receitas atinentes ao setor de prestação de serviços que se submeteriam ao regime cumulativo da Lei nº 9.718/98 (em contraposição àquelas que se manteriam na não cumulatividade).” (RE n. 607.642, Rel. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 29.06.2020)

Discordamos desses fundamentos. De fato, parece-nos inegável que, já no estado atual, a legislação que rege a não cumulatividade do PIS/Cofins impõe tratamento extremamente desfavorecido a diversas atividades econômicas, notadamente os prestadores de serviços e estabelecimentos comerciais.

Assim, parece-nos indiferente qualquer consideração quanto “à falta de evidência de uma conduta censurável do legislador”. Não se pode concordar com decisão que mantém no ordenamento norma atentatória a disposição constitucional (art. 150, II, da CF/1988), por tratar-se de violação não intencional ao princípio da isonomia por parte do legislador.

Note que o simples fato de os contribuintes pressionarem o Poder Legislativo com a intenção de serem excluídos do regime não cumulativo do PIS/Cofins evidencia o absoluto insucesso das referidas leis em promover a neutralidade fiscal e a convivência de regimes distintos da contribuição (cumulativo e não cumulativo) mas sem majoração de carga tributária.

Seja como for, considerando que já se declarou a constitucionalidade da sistemática de apuração instituída pelas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2002 (ao menos, por enquanto), cumpre examinar nesse trabalho os contornos do princípio da não cumulatividade do PIS/Cofins à luz do Ordenamento Constitucional e da jurisprudência do STF.

Para essa tarefa, selecionamos três julgados que exploraram os limites da não cumulatividade em relação das contribuições e referência, quais sejam:

- i) RE n. 841.979, que tratou do alcance da não cumulatividade do PIS/Cofins;
- ii) RE n. 607.109, relativo à restrição ao aproveitamento de créditos sobre a aquisição de resíduos e desperdícios;
- iii) RE n. 599.316, que abordou limitação temporal ao crédito de PIS/Cofins sobre depreciação de ativo fixo.

II. Exame de julgados

a) Alcance da não cumulatividade do PIS/Cofins

O RE RG n. 841.979, julgado em 25 de novembro de 2022, tratou da prerrogativa do legislador ordinário de estabelecer os contornos da não cumulatividade para fins do PIS (Tema n. 756). No referido caso, o contribuinte pleiteava o direito ao creditamento do PIS/Cofins não cumulativo sem sujeitar-se às limitações impostas pelas Leis n. 10.833/2003 e n. 10.637/2002.

O autor sustentou que o art. 195, § 12, da CF/1988, com a redação que lhe foi atribuída pela EC n. 42/2003, autorizou o legislador a estabelecer os setores de atividade econômica sujeitos à sistemática não cumulativa. Entretanto, uma vez realizada essa faculdade, o princípio da não cumulatividade deveria ser aplicado de forma ampla, admitindo-se o aproveitamento de créditos em relação a todas as aquisições de bens, serviços e custos relacionados à atividade do sujeito passivo.

Com fundamento nesse entendimento, requereu que fosse reconhecida a inconstitucionalidade:

- i) do art. 3º, inciso II, das Leis n. 10.833/2003 e n. 10.637/2002⁷, que restringiu o conceito de “insumo” para fins do PIS/Cofins para excluir as despesas incorridas com atividades comerciais;
- ii) do art. 31, § 3º, da Lei n. 10.865/2003, que determina ser “vedado, a partir da data a que se refere o *caput*, o crédito relativo a aluguel e contra-prestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica”;
- iii) do art. 3º, § 1º, III⁸, que estabelece dilação do prazo de aproveitamento de créditos relativos a bens do ativo fixo conforme os encargos de depreciação;

⁷ Lei n. 10.637/2002 e n. 10.833: “Art. 3º [...] II – 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, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;” (destacou-se)

⁸ Lei n. 10.637/2002 e n. 10.833: “Art. 3º [...] § 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no *caput* do art. 2º desta Lei

iv) do art. 3º, § 2º, I⁹, que veda a apropriação de créditos em relação à contratação de pessoas físicas;

v) do art. 3º, § 2º, II¹⁰, que obsta o creditamento em relação a bens e serviços sobre os quais não tenham incidido as contribuições.

O relator do caso, Ministro Dias Toffoli, entendeu que não se depreende diretamente do texto constitucional o que se deve entender como insumo para fins da não cumulatividade do PIS/Cofins. Assim, cabe ao legislador definir esse conceito, desde que respeitadas as demais disposições e princípios constitucionais. Também considerou que os limites da sistemática não cumulativa das contribuições não podem ser depreendidos diretamente do texto constitucional.

Por conta disso, entendeu que o legislador ordinário tem competência para estabelecer os contornos da sistemática da não cumulatividade, inclusive instituindo as restrições que considerar cabíveis, desde que respeitados (i) a matriz constitucional das citadas exações, (ii) os princípios da razoabilidade, (iii) da isonomia, (iv) da livre concorrência (v) da proteção da confiança e outros preceitos constitucionais.

Também entendeu que o legislador pode estabelecer restrições a esse direito como as que foram feitas pelo art. 31, § 3º, da Lei n. 10.865/2003¹¹, que vedou a apropriação de créditos em relação ao pagamento de aluguéis de bens que já foram de propriedade do sujeito passivo. Para ele, trata-se de regra antielisiva instituída de forma regular pelo legislador, voltada a neutralizar uma forma específica de planejamento tributário.

O entendimento do Ministro Relator foi acolhido por mais oito ministros. Divergiram apenas parcialmente Roberto Barroso e Edson Fachin, para afastar a vedação à apropriação de créditos da não cumulatividade em relação à locação de bens que já pertenceram ao contribuinte (art. 31, § 3º), somente em relação aos contratos de locação por prazo determinado firmados antes da promulgação do referido dispositivo. Entenderam, nesse particular, que a norma antielisiva não poderia atingir contratos de locação que já haviam sido firmados antes da sua edição.

sobre o valor: [...] III – dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do *caput*, incorridos no mês;”

⁹ Lei n. 10.637/2002 e n. 10.833: “Art. 3º [...] § 2º Não dará direito a crédito o valor: I – de mão de obra paga a pessoa física;”

¹⁰ Lei n. 10.637/2002 e n. 10.833: “Art. 3º [...] § 2º Não dará direito a crédito o valor: [...] II – da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.”

¹¹ Lei n. 10.865/2004: “Art. 31 [...] § 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o *caput*, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.”

Fundamental notar que, nesse julgado, o Relator Dias Toffoli traçou diferenciações teóricas relevantes entre a não cumulatividade do IPI e do ICMS, em relação à do PIS/Cofins.

Segundo ele, em relação ao ICMS e ao IPI a constituição consagra a sistemática de “crédito físico”, ou seja, o texto constitucional assegura somente direito ao creditamento de bens que compõem fisicamente a mercadoria objeto de saída, como forma de assegurar a não incidência sucessiva de tributo sobre mesma base (E.g. Ag. Reg. RE n. 387.592, T1; RE n. 82.547, T2; Ag. Reg. no Ag. Int. n. 848.516, T1; Ag. Reg. RE n. 447.470, T2).

Entretanto, de acordo com o Relator, no caso do PIS/Cofins, a Constituição não estabeleceu o regime de operacionalização da não cumulatividade, mas meramente faculta ao legislador estabelecer os segmentos de atividade econômica abrangidos pela referida sistemática de tributação. Por conta disso, por escolha do legislador, adotou-se sistemática em certa medida errática que abrange créditos físicos, financeiros e presumidos.

Assim, no referido julgado, a Corte entendeu que o Poder Legislativo possui poderes relativamente amplos para traçar os contornos da sistemática de apuração não cumulativa do PIS/Cofins.

Fez-se somente ressalva quanto ao fato de que o legislador está obrigado a preservar o núcleo da materialidade do PIS/Cofins não cumulativo (receita bruta), os princípios gerais de direito, notadamente a razoabilidade, a isonomia, a livre concorrência, a proteção da confiança e outros valores constitucionalmente relevantes.

Entretanto, entendeu-se que as normas impugnadas no caso concreto não atentavam contra nenhum dispositivo ou valor constitucional, tendo sido validamente editadas pelo Poder Legislativo. Ou seja, no entender do Supremo, a Constituição não assegura aos sujeitos passivos o direito de apropriar-se de créditos de forma absolutamente abrangente, cabendo ao legislador fixar os contornos da não cumulatividade das contribuições.

b) PIS/Cofins sobre aquisição de resíduos e desperdícios

O RE n. 607.109, julgado pela sistemática da Repercussão Geral em 8 de junho de 2021 (Tema n. 304), foi interposto contra decisão do TRF-4 que entendeu pela constitucionalidade dos arts. 47 e 48 da Lei n. 11.196/2005 (Lei do Bem) frente ao princípio da não cumulatividade do PIS/Cofins (art. 195, § 12, da CF/1988).

Os arts. 47 e 48 da Lei do Bem assim dispõem:

“Art. 47. Fica vedada a utilização do crédito de que tratam o inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, de papel ou cartão, de vidro, de ferro ou aço, de cobre, de níquel, de alumínio, de chumbo, de zinco e de estanho, classificados respectivamente

nas posições 39.15, 47.07, 70.01, 72.04, 74.04, 75.03, 76.02, 78.02, 79.02 e 80.02 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, e *demais desperdícios e resíduos metálicos* do Capítulo 81 da Tipi.

Art. 48. *A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda de desperdícios, resíduos ou aparas de que trata o art. 47 desta Lei, para pessoa jurídica que apure o imposto de renda com base no lucro real.*

Parágrafo único. *A suspensão de que trata o caput deste artigo não se aplica às vendas efetuadas por pessoa jurídica optante pelo Simples.*” (Destacou-se)

Como se infere da redação acima, essa disposição:

- i)* suspende a incidência do PIS/Cofins sobre a saída de “desperdícios, resíduos ou aparas” para pessoa jurídica tributada pelo PIS/Cofins não cumulativo;
- ii)* estabelece que o adquirente não poderá creditar-se do PIS/Cofins em relação a essas mercadorias; e
- iii)* em relação a alienantes optantes pelo Simples, mantém a incidência normal das contribuições (sem suspensão), mas impede o creditamento em relação ao adquirente (parágrafo único, art. 48).

Por mais que, em uma primeira análise, possa parecer estranho, o fato é que a suspensão da incidência instituída por essa norma acaba por impor carga tributária *mais gravosa* à aquisição de resíduos e desperdícios do que a que incidiria se essas mercadorias fossem adquiridas em operações tributadas pelo PIS/Cofins cumulativo, ou pelo Simples.

Isso porque, como dito acima, o PIS/Cofins não cumulativo é apurado pela sistemática “base contra base” e não pelo confronto entre créditos das notas fiscais de entrada e débitos das suas saídas. Isso significa que o sujeito passivo poderá apurar créditos por meio da mera aplicação da alíquota não cumulativa (9.25%) sobre o valor das suas aquisições, ainda que o elo anterior da cadeia de circulação do bem tenha sido tributado por meio de alíquota reduzida aplicável ao Simples ou ao regime cumulativo.

No caso de operações de fornecimento de restos e desperdícios, os fornecedores desses materiais são, em regra, cooperativas ou outras organizações que reúnem catadores, as quais são tributadas pelo regime do Lucro Presumido, ou até pelo Simples.

Assim, no caso desses arranjos de trabalhadores, essa incidência é *desejável* do ponto de vista do adquirente e da cadeia de circulação dessa mercadoria como um todo, eis que o direito à apuração de crédito depende da incidência do PIS/Cofins no elo anterior da cadeia de circulação (ainda que por alíquota reduzida).

Diante desse cenário, a Corte entendeu que os arts. 47 e 48 da Lei do Bem instituíram tratamento fiscal desfavorecido em relação a (i) grupos vulnerabilizados (catadores de lixos), (ii) atividade econômica ambientalmente relevante (reciclagem), (iii) pequenas empresas e microempreendedores.

Por conta disso, o Plenário entendeu, por maioria de votos, nos termos do voto divergente do Ministro Gilmar Mendes, por dar provimento ao RE por considerar que os arts. 47 e 48 da Lei do Bem vão de encontro a:

- i)* Isonomia em matéria tributária (art. 150, II, da CF/1988) – Tratou de forma menos favorecida pessoas em situação de vulnerabilidade;
- ii)* Livre concorrência e neutralidade fiscal (art. 170, IV, da CF/1988) – Criou vantagem concorrencial a segmento de fornecedores de materiais;
- iii)* Direito ao meio ambiente (art. 225) – Dispôs de tratamento menos favorecido à reciclagem de materiais, beneficiando, portanto, as atividades extrativas mais poluentes;
- iv)* Busca do pleno emprego (art. 170, VIII) – Desfavorece atividade intensiva em mão de obra.

O voto do Ministro Gilmar Mendes foi acolhido por mais seis ministros: Roberto Barroso, Cármen Lúcia, Edson Fachin, Luiz Fux, Nunes Marques e Ricardo Lewandowski.

Restou vencida a relatora do caso, Ministra Rosa Weber, no que foi acompanhada pelo Ministro Marco Aurélio, que consideraram (de maneira manifestamente equivocada) que os referidos dispositivos estabeleceriam, sim, verdadeiro benefício fiscal aos catadores sujeitos ao regime cumulativo, que se consubstanciaria no diferimento do pagamento do tributo para o elo subsequente na cadeia, e que, conseqüentemente, não haveria encarecimento da aquisição de resíduos, mas mero diferimento do recolhimento.

Com a devida vênia, trata-se de erro de interpretação, eis que, diferentemente do que ocorre na sistemática de confronto de créditos e débitos, no caso do PIS/Cofins, em que vigora a sistemática de base contra base, a suspensão em relação a contribuinte sujeito ao regime cumulativo acaba por resultar em tributação mais gravosa, na medida em que os créditos que seriam apropriados pelo adquirente (calculados mediante a utilização da alíquota de 9,25%) resultariam em valores superiores àquele incidente nas operações realizadas pelos fornecedores (3,65% sobre o valor da operação).

A Ministra Relatora reconheceu apenas a inconstitucionalidade do art. 48 da Lei do Bem, que, além de afastar a suspensão das contribuições em relação aos vendedores de desperdícios e resíduos optantes pelo Simples, vedou a apropriação de créditos por parte do adquirente nessas operações. O referido voto considerou que essa disposição vai de encontro ao tratamento mais favorecido assegurado constitucionalmente à pequena empresa (art. 146-A da CF/1988).

O Ministro Alexandre de Moraes proferiu voto rejeitando integralmente o RE, com base em fundamento distinto. De acordo com ele, o legislador é competente para estabelecer os critérios para a compensação de créditos da não cumulatividade em relação a resíduos e desperdícios. Além disso, considerou que não

foi demonstrado concretamente que essa disposição impõe prejuízo aos adquirentes de resíduos e desperdícios.

Já o Ministro Dias Toffoli também proferiu voto divergente, no sentido de que o art. 47 da Lei do Bem seria inconstitucional, nos termos do voto do Ministro Gilmar Mendes, mas que o art. 48 da referida norma deveria receber interpretação conforme para considerar-se que (i) as saídas de desperdícios são isentas do PIS/Cofins, mas (ii) o adquirente das referidas mercadorias poderá creditar-se em relação a esses insumos como se tributados fossem.

Os votos dos Ministros Dias Toffoli e Alexandre de Moraes não foram acompanhados por nenhum outro ministro.

Como se pode ver, nos termos do entendimento do voto vencedor do Ministro Gilmar Mendes, a constituição conferiu poderes ao legislador para estabelecer os limites da não cumulatividade do PIS e da Cofins, desde que respeitados os diversos preceitos constitucionais (isonomia, pleno emprego, proteção ao meio ambiente, entre outros), bem como o aspecto material de incidência daquelas contribuições.

c) Direito ao crédito de PIS/Cofins sobre ativo fixo

O RE n. 599.316, julgado pela sistemática da Repercussão Geral em 29 de junho de 2020, tratou de dispositivo que estabeleceu restrição temporal à apropriação de créditos de PIS/Cofins em relação a encargos de depreciação de bens do ativo fixo (Tema n. 244).

Nesse sentido, o art. 31, *caput*, da Lei n. 10.865/2003 assim dispõe:

“Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados *adquiridos até 30 de abril de 2004*.

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado *adquiridos a partir de 1º de maio*.”

De acordo com o relatório ao RE n. 599.316, elaborado pelo Ministro Marco Aurélio, essa disposição teve o objetivo de vedar que o sujeito passivo se creditasse de encargos da depreciação de ativo fixo por meio da alíquota mais elevada aplicável à sistemática não cumulativa (9,25%), em relação a bens que foram originalmente tributados pela alíquota reduzida do PIS/Cofins cumulativo (3,65%) em relação ao alienante.

Ou seja, o legislador considerou que os bens adquiridos antes de 30 de abril de 2004 foram presumidamente tributados por meio da alíquota de 3,65% e, portanto, não devem resultar na apropriação de créditos de depreciação do ativo fixo

com base na alíquota de 9,25%, sob pena de beneficiar excessivamente o sujeito passivo.

O Ministro Relator entendeu que essa disposição é inconstitucional tendo em vista que:

- i)* o art. 195, § 12, da CF/1988 delegou ao legislador poderes para apenas definir os segmentos de atividade tributadas com base na sistemática não cumulativa das contribuições. Entretanto, os contornos exatos desse princípio decorrem da Constituição Federal;
- ii)* o dispositivo estabeleceu tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente, ofendendo o princípio da isonomia em matéria tributária (art. 150, II, da CF/1988);
- iii)* a data escolhida como termo inicial para o direito à compensação (1 de maio de 2004) é ilógica em relação à apropriação de créditos que ela pretende coibir, tendo em vista que a sistemática não cumulativa das contribuições foi introduzida em 1 de dezembro de 2002 para o PIS e 1 de fevereiro de 2004 para a Cofins. Não há razão lógica, portanto, para esse recorte temporal em 1 de maio de 2004.

Note-se que, nesse caso, o Ministro Relator entendeu que a não cumulatividade do PIS/Cofins emana da Constituição Federal e que, portanto, restrições ao direito de apropriação de créditos atentam contra o texto constitucional. Ou seja, deu-se mais ênfase à eficácia cogente ao princípio constitucional da não cumulatividade do PIS/Cofins, diversamente dos outros julgados trazidos acima, que reconheceram poderes amplos ao legislador para restringir ou ampliar os limites da sistemática não cumulativa das contribuições.

Quanto ao princípio da isonomia, parece-nos irretocáveis os apontamentos feitos pelo Ministro Relator, que demonstraram que o referido recorte temporal para o aproveitamento dos créditos da não cumulatividade foi arbitrário e não guarda relação com a data em que foi instituída a sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins.

Além disso, há outro elemento que mostra claramente a inadequação da norma em comento (do artigo 31 da Lei n. 10.865/2003), não mencionado na decisão: mesmo depois da introdução dessa disposição, é comum que o crédito de PIS/Cofins seja maior do que o imposto pago na etapa anterior. Vale ressaltar que o sistema não cumulativo de PIS/Cofins coexiste com o sistema cumulativo e com o regime unificado do Simples, que adotam alíquotas muito inferiores às praticadas pelos contribuintes tributados pelo sistema não cumulativo.

Portanto, não faz sentido proibir a apropriação de créditos em relação às compras de bens do ativo fixo realizadas antes de 1 de maio de 2004, eis que, mesmo depois da introdução do sistema não cumulativo, a apropriação de créditos com valor superior à tributação na etapa anterior da cadeia de circulação é

fenômeno comum em relação às contribuições apuradas pela sistemática “base contra base” e não “crédito contra crédito”.

O voto do relator sagrou-se vencedor, tendo sido acompanhado por Edson Fachin, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia e Roberto Barroso.

Houve voto em sentido contrário do Ministro Alexandre de Moraes no sentido de que “Levando-se em consideração que a não cumulatividade do PIS/Cofins não decorre de imposição constitucional, e sim de conformação da lei, entendo que a limitação imposta pelo artigo 31 da Lei 10.865/2004, encontra-se dentro do campo de liberalidade do legislador”.

Seguiram o voto divergente os Ministros Dias Toffoli, Gilmar Mendes, Luiz Fux e Celso de Mello.

III. Conclusões

Com base no teor dos julgados acima examinados, é possível inferir que, no âmbito do STF, prevalece o entendimento de que a não cumulatividade do PIS e da Cofins é uma construção essencialmente legal e que, por conta disso, o legislador ordinário teria poderes relativamente amplos para estabelecer os contornos do regime não cumulativo das contribuições em referência, ressalvados os limites impostos por outros preceitos constitucionais (isonomia, razoabilidade, livre concorrência, entre outros).

Essa linha de interpretação resulta no esvaziamento do comando constitucional introduzido pela EC n. 42/2003 ao art. 195, § 12, da CF/1988, eis que o contribuinte interessado em afastar alguma restrição/limitação indevidamente imposta por lei à não cumulatividade do PIS/Cofins terá de se socorrer de outros dispositivos constitucionais que não o da própria não cumulatividade.

Por conta disso, as principais discussões em relação à não cumulatividade do PIS e da Cofins tendem a concentrar-se na interpretação das Leis n. 10.833/2003 e n. 10.637/2002, que, como demonstrado no exame dos julgados acima, peca pela falta de uma lógica comum que agregue as diferentes hipóteses de apropriação de créditos e suas muitas restrições igualmente erráticas.

Essa problemática se agrava por conta da coexistência em nosso ordenamento de mais dois impostos não cumulativos sobre o consumo, quais sejam o ICMS e o IPI, sendo que cada um desses tributos adota regras totalmente distintas no que se refere às despesas e insumos passíveis de creditamento. Assim, no âmbito do Direito brasileiro, a dificuldade de operacionalizar a não cumulatividade se replica em três regramentos integralmente distintos e que adotam conceitos e métodos de apuração próprios.

A heterogeneidade dos regramentos que regem a não cumulatividade, bem como as limitações por eles impostas ao direito de crédito por parte dos seus contribuintes, impedem que haja, de fato, um sistema de não cumulatividade coerente e harmônico. Com base nessa constatação, pode-se colocar em dúvida a própria existência de efetiva não cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro.

Ora, o mal que se pretende curar é sempre o mesmo: os efeitos maléficos da cumulatividade. Portanto, o remédio não pode ser diferente conforme o tributo com o qual se lide. Ele terá que ser sempre o mesmo: a aplicação de técnica por meio da qual não se admita, em qualquer circunstância, direta ou indiretamente, que, em cada elo de circulação do bem ou serviço, o respectivo ônus tributário seja superior àquele resultante da aplicação da alíquota sobre o valor então agregado àquelas riquezas.

Com o objetivo de solucionar as dificuldades decorrentes da coexistência de múltiplas sistemáticas da não cumulatividade, dever-se-ia uniformizar as normas que regem este tema em todas as esferas da Federação por meio da edição de uma lei complementar de aplicabilidade geral em relação a todos os tributos não cumulativos.

Assim, seria viável promover alterações relevantes e positivas na forma de apuração não cumulativa, ao mesmo tempo que se preserva a maior parte do arcabouço normativo que rege os tributos sobre o consumo. Esse caminho permitiria atingir um meio termo ótimo, em que o contribuinte seria poupado do custo de adaptação a um sistema de tributação novo, ao mesmo tempo que seria possível aperfeiçoar a sistemática não cumulativa em âmbito federal e estadual.

Enquanto não houver norma que uniformize a aplicação da não cumulatividade dos tributos sobre consumo, os contribuintes continuarão enfrentando o desafio de lidar com três conjuntos de regras completamente diferentes, em constante mudança. Embora a sistemática não cumulativa seja inerentemente mais complexa do que a tributação cumulativa, replicar essa complexidade em relação a três tributos diferentes parece desnecessário e contraproducente.

Créditos de PIS/Cofins e Proteção ao Meio Ambiente: Comentários ao Tema 304 do STF com a Guinada em Prol da Sustentabilidade

Thais De Laurentiis

Doutora e Mestre em Direito Tributário pela USP, com período na Sciences Po – Paris.
Graduada pela USP. Professora de Direito Tributário e Direito Aduaneiro.
Árbitra no CBMA. Conselheira titular do Carf.

1. Introdução

O Supremo Tribunal Federal (“STF”), na sua condição de guardião da Constituição e vértice interpretativo do sistema jurídico, tem tido a oportunidade de discutir aspectos ambientais no contexto do sistema tributário brasileiro. É o que vemos no julgamento do Recurso Extraordinário n. 607.107/PR, no qual o STF analisou a compatibilidade da vedação ao creditamento da Contribuição ao PIS e da Cofins nas aquisições de desperdícios, resíduos ou aparas de plástico, papel e outros produtos¹, com os princípios constitucionais da defesa do meio ambiente e da isonomia. Nessa oportunidade, o Tribunal concluiu pela inconstitucionalidade dos arts. 47 e 48 da Lei n. 11.196/2005, que instituíam a suspensão² da incidência da Contribuição ao PIS e da Cofins nas vendas desses recicláveis, bem como a vedação à apuração do crédito pelo adquirente.

A decisão, tomada pela maioria de votos dos ministros, teve como pano de fundo um ambiente de “batalha” entre a lógica que guia a não cumulatividade das contribuições sociais, *vis-a-vis* dos princípios constitucionais que a circundam, dentre eles, os já citados princípios constitucionais da proteção ao meio ambiente sustentável e da isonomia.

Parece, à primeira vista, ter sagrado-se vitorioso o Supremo, em decisão que foi capaz de equacionar a tortuosa sistemática não cumulativa das contribuições sociais com o arcabouço constitucional no qual se insere, como pretendemos demonstrar nesse breve trabalho. Todavia, parece-nos que o contexto jurídico nacional e internacional que promove o meio ambiente sustentável permitiria que o Supremo tivesse ido além, garantindo o direito ao crédito na aquisição de recicláveis e, ao mesmo tempo, mantendo a suspensão nas vendas desses produtos. É o que pretendemos demonstrar.

¹ Nesse artigo trataremos tais figuras como “recicláveis” ou “sucatas”, de maneira indistinta, pois não é o local necessário para adentrarmos em suas conceituações específicas.

² Não se trata de suspensão do ponto de vista técnico, mas sim de isenção desse elo da cadeia produtiva. Porém, aqui trataremos o instituto como suspensão, mantendo a dicção legal.

2. O direito enquanto instrumento de sustentabilidade

Em 2015, durante a 21ª Conferência das Partes (COP 21), realizada em Paris, os países signatários da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima definiram como objetivo comum manter o aumento da temperatura média global bem abaixo (*well below*) de 2 °C em relação aos níveis pré-industriais³, envidando esforços para limitar esse aumento da temperatura a 1,5 °C em relação aos níveis pré-industriais⁴. Afinal, de acordo com as Nações Unidas, se mantivermos o ritmo atual de emissão de gases de efeito estufa, chegaremos a um aquecimento global de 4,5 °C em 2100.

É um dado de realidade que o aumento da temperatura acarretará dias mais quentes e a elevação do nível do mar, como consequência do derretimento das geleiras nas regiões polares. Mas não é só. Outras consequências possíveis serão longas secas que poderão alterar o modo de vida das populações atingidas e reduzir áreas cultiváveis; enchentes de rios alagando cidades e plantações; incêndios de vastas áreas florestais; aumento na quantidade e intensidade de furacões; disseminação de doenças tropicais; entre outros.

Por evidente, regiões terrestres menos favorecidas sofrerão as consequências em maior grau, o que deverá acarretar crises humanitárias de “refugiados climáticos”, adicionando complexidades sociopolíticas às dificuldades ambientais.

É nesse cenário alarmante que exsurge a relevância de estudos contínuos acerca dos instrumentos jurídicos postos à disposição das nações para frear o contexto internacional de aquecimento global (ação climática), o qual deriva de diversas inadequações do homem em sua relação com o meio ambiente.

Por mais que seja louvável a participação civil enquanto promotora de ações sustentáveis, *somente com uma forte atuação estatal é que será possível alcançar o nível de adesão e de efetividade necessários para a preservação climática desejada.*

Tal atribuição pública deve ter como premissas as obrigações assumidas internacionalmente pelo Brasil com relação ao combate às mudanças climáticas⁵, além das diretrizes traçadas pelo Texto Constitucional de 1988, as quais garantem às gerações presentes e futuras o direito ao meio ambiente equilibrado⁶.

³ Hoje, a temperatura média global já é 1 °C superior aos níveis pré-industriais.

⁴ A meta institucionalmente estabelecida é a consolidação de entendimentos supranacionais iniciados em 1992, no Rio de Janeiro, quando foram estabelecidas as premissas do desenvolvimento sustentável e definida a criação da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre Mudança do Clima (UNFCCC). Nesta convenção, consolidou-se internacionalmente o entendimento de que as atividades humanas estão aumentando substancialmente as concentrações atmosféricas de gases de efeito estufa, que esse aumento de concentrações está intensificando o efeito estufa natural, e que esse aumento acarreta o aquecimento adicional da superfície e da atmosfera da Terra.

⁵ O Brasil é signatário, dentre outros, do Acordo de Paris, promulgado pelo Decreto n. 9.073/2017, e, em atendimento aos compromissos assumidos, apresentou suas Contribuições Nacionalmente Determinadas (“NDC”), contendo as metas de redução nas emissões de gases de efeito estufa a serem perseguidas.

⁶ Art. 225 da Constituição Federal.

O problema ambiental começou a ocupar o lugar central na agenda internacional a partir da Segunda Grande Guerra Mundial, com a proliferação das armas e do medo atômico. O risco de extinção da humanidade nunca esteve tão presente e igualmente sobressaíram os perenes e catastróficos danos provocados pela má utilização da energia nuclear.

Um novo alerta surge com toda uma geração de autores que irão destacar a contínua e descontrolada destruição do meio ambiente. A obra da bióloga e cientista *Rachel Carson*⁷ impactou profundamente a opinião pública com seu livro *A primavera silenciosa* (*Silent spring*), publicado em 1962, e serviu para reforçar a consciência ambiental no mundo.

Uma década depois a ONU lança seu Manifesto Ambiental, em 1972, na Conferência das Nações Unidas sobre o Desenvolvimento e Meio Ambiente Humano, em Estocolmo (Suécia). Seu lema, “Uma só Terra”, traduzia os mais profundos sentimentos sobre os necessários cuidados com a nossa frágil morada. Pela primeira vez sobressaiu em uma Carta internacional a declaração de um direito fundamental a um meio ambiente de qualidade⁸.

Vinte anos depois tem lugar a grande Cúpula da Terra, ou Rio-92, Conferência sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, realizada na cidade do Rio de Janeiro. Essa se tornou um marco histórico pelo número de países envolvidos (175) e pela quantidade de documentos assinados, dentre os quais se destacam os seguintes: a Carta da Terra; a Convenção sobre Diversidade Biológica, sobre a proteção da biodiversidade; a Convenção das Nações Unidas de Combate à Desertificação, sobre a redução da desertificação; Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre a Mudança do Clima, sobre as mudanças climáticas globais; a Declaração de Princípios sobre Florestas; a Declaração do Rio sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento; e a Agenda 21.

A seu turno, o Texto Constitucional brasileiro de 1988 determinou a proteção ao meio ambiente, mediante a consagração do direito fundamental a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida. Estabeleceu a todos como titulares e impôs como destinatários desse comando o Poder Público e a coletividade, com o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações, em seu art. 225.

A Constituição Brasileira segue a experiência internacional, da qual se menciona o modelo das cartas de Portugal (1976, art. 66) e Espanha (1978, art. 45)⁹. Nesse mesmo sentido, em 2005, a França adota uma Carta do Meio Ambiente,

⁷ Ver: <http://www.rachelcarson.org>.

⁸ Ver: <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/NL7/300/05/IMG/NL730005.pdf?OpenElement>. Acesso em: 01 dez. 2022.

⁹ KRELL, Andreas. Comentário ao artigo 225. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; (coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva: Almedina, 2013, p. 2177.

enquanto a Alemanha introduz, em 2002, uma norma meio na sua Lei Fundamental, visando proteger as bases naturais da vida e dos animais.

O tratamento protegido e diferenciado para a defesa do meio ambiente veio consagrado também no art. 170 da Constituição, exigindo a avaliação do impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação, nos termos da redação dada pela Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003. Esse artigo acaba permeando a leitura de todos os dispositivos do sistema tributário nacional, afinal, como afirma *Juarez Freitas*, ou a tributação é sustentável ou ela é inconstitucional, em seu livro *Sustentabilidade – direito ao futuro*¹⁰. Atentos aos termos da Constituição, Ingo Wolfgang Sarlet e Tiago Fensterseifer derivam do princípio de solidariedade (intrageneracional, intergeracional e interespecies) o objetivo de “esverdear” a interpretação constitucional, em sua obra *Direito constitucional ecológico*¹¹.

O texto constitucional impõe ainda a competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas, em seu art. 23, inciso VI. Desse modo, completa-se o *conteúdo essencial* e a *fundamentalidade* do direito ao meio ambiente equilibrado.

O *Direito constitucional ambiental* brasileiro adota um conjunto amplo de princípios e medidas com uma dupla eficácia normativa. De um lado, a eficácia negativa visa impedir condutas poluidoras, ao passo que será positiva ao exigir do Estado uma conduta ativa, promocional, na busca de determinados objetivos e fins, no intuito de eliminar ou reduzir a poluição.

São *destinatários* desse comando constitucional tanto o Estado, em todas as suas esferas e Poderes, quanto a própria sociedade e as empresas, de qualquer setor econômico. Estabelece-se, assim, um feixe harmônico de deveres e direitos em prol de um princípio fundamental, que é a proteção e preservação do meio ambiente. Um dos meios constitucionalmente escolhidos para esta tarefa é o tratamento seletivo e diferenciado de produtos, serviços e processos em razão de seu impacto ambiental. Trata-se de um comando que perpassa toda a Ordem Econômica e possui reflexos na Ordem Social, concretizando os imperativos de uma vida digna e com qualidade.

A proteção ambiental se caracteriza por sua condição multidimensional, com regras de proteção em diversos planos: social, cultural, familiar, cultural e ambiental. Afinal, não há sadia qualidade de vida sem um ambiente saudável.

Vê-se que o Direito Constitucional brasileiro estabeleceu a fundamentalidade do meio ambiente ecologicamente equilibrado, o seu estatuto de direito fundamental e o dever de sua proteção.

¹⁰ *Sustentabilidade – direito ao futuro*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

¹¹ *Direito constitucional ecológico: constituição, direitos fundamentais e proteção da natureza*. São Paulo: RT, 2021.

Especificamente na parte em que trata da Ordem Econômica¹², vemos na Constituição Federal a sobressalência do *princípio do desenvolvimento sustentável*.

Igualmente deve o Sistema Tributário atentar para a consideração ambiental, como um tema a ser incorporado, e a sustentabilidade como fim a ser perseguido. Afinal, a sustentabilidade ambiental repercute por todo o sistema constitucional, o que inevitavelmente alcança o âmbito tributário.

Tal pensamento aparece no contexto das novas gerações/dimensões de direitos fundamentais¹³ como “oportunidade de renovados estudos progressivos ao Direito Tributário, e que buscam responder a questões trazidas pelo contexto histórico contemporâneo”¹⁴.

Nesse sentido, já é possível afirmar que a irradiação de efeitos normativos do conceito constitucional de proteção ao meio ambiente produz resultados não limitados a uma ou outra espécie tributária (impostos, taxas, contribuições, contribuição de melhoria ou empréstimo compulsório), mas, isto sim, orienta indistintamente todos os tributos, seja sobre o consumo, renda, propriedade ou serviços. Todos podem ser *normas tributárias indutoras*¹⁵, segundo a paradigmática obra de Luís Eduardo Schoueri¹⁶.

Assim, a extrafiscalidade ambiental não deve ser limitada a alguns tributos designados de “ambientais”, afinal, todo o sistema econômico, social e tributário deve ser sustentável¹⁷.

É nessa toada que, ultrapassadas as iniciais dificuldades a respeito da nomenclatura e definição de *environmental tax*, a OCDE entende que os *tributos ambientais* são excelentes oportunidades para a proteção do meio ambiente, dado que implica a sinalização ao mercado e às empresas da necessária e imperiosa inter-

¹² CALIENDO, Paulo. Direito tributário e análise econômica do direito: contribuições e limites. In: OKSANDRO, Gonçalves; HACHEM, Daniel Wunder; SANTANO, Ana Claudia. (org.). *Desenvolvimento & sustentabilidade*. 1. ed. Curitiba: Editora Íthala, 2015, p. 303-314.

¹³ O direito ao meio ambiente, enquanto direito coletivo, é classificado pelos constitucionalistas como direito fundamental de terceira geração (ou dimensão), alcançado no contexto da mudança de paradigma da atuação estatal na economia, na qual sobressai um Estado regulador, em que há atuação conjunta/paralela do Poder Público com o setor privado.

¹⁴ TEODOROVICZ, Jeferson. Tributação, literatura e solidariedade. *Revista digital Trib. Contas Est. Paraná* n. 27. Curitiba, jan./mar. 2020, p. 30-47, p. 37.

¹⁵ Impõe-se, nesse ponto, lembrar as funções a serem desempenhadas pela tributação. Há certa tradição, nesse contexto, em dividir em duas grandes funções do tributo. A primeira função, denominada fiscal ou arrecadatória, teria como escopo último proporcionar receitas financeiras ao Estado, primordialmente. A segunda função, extrafiscal, teria qualquer outro objetivo que não apenas a mera arrecadação de receitas aos cofres públicos estatais (BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 1 e ss.).

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 356 e 357.

¹⁷ CALIENDO, PAULO; MASSIGNAN, Fernando. Desenvolvimento sustentável e extrafiscalidade: o dever de intervenção estatal na economia para concretização de valores sustentáveis. *Revista Direito Ambiental e Sociedade* vol. 7, 2017, p. 120-139.

nalização das externalidades negativas da poluição, no custo social dos produtos e serviços.

Nesse sentido, a OCDE adota a *base de cálculo* como elemento determinante para a verificação de um tributo ambiental (“tax whose tax base is a physical unit (or a proxy of it) of something that has a proven, specific negative impact of the environment, when used or released”), uma vez que é essa a única com evidência científica, e não baseada em julgamentos especulativos e subjetivos, para fins de impacto das medidas tributárias¹⁸. Desse modo incentiva-se, eficazmente, a eliminação ou redução das distorções econômicas e ambientais¹⁹.

A possibilidade de arrecadação tributária que ainda incentiva condutas tem sido denominada de duplo dividendo. Ou seja, os tributos ambientais ou com finalidade ambiental geram efeitos financeiros arrecadatários e ainda por cima geram efeitos positivos no bem-estar.

Nesse sentido, o efeito positivo dos tributos com finalidade extrafiscal ambiental está em substituir tributos distorcivos e poluentes por tributos sustentáveis e eficientes. Há um incentivo para que as empresas busquem formas produtivas com menores custos, individuais ou sociais, decorrentes da poluição e da degradação do meio ambiente.

Os tributos extrafiscais com finalidade ambiental, dessarte, agregam as vantagens de possuírem um duplo dividendo ou duplo benefício; corrigem distorções e maximizam a eficiente utilização da energia, das águas, do solo e do ecossistema.

3. Contexto jurisprudencial do STF sobre as limitações legais à não cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins

No julgamento do RE n. 607.109, vemos uma exceção à regra geral da jurisprudência do STF a respeito da constitucionalidade das limitações legais trazidas pela legislação ordinária sobre a não cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins.

Com efeito. Analisando a jurisprudência do Supremo, constatamos a delimitação de algumas premissas fundamentais utilizadas nos julgamentos sobre a temática. Inicialmente temos que, depois que a Emenda Constitucional n. 42/2003 introduziu o art. 195, § 12, da Constituição Federal, a não cumulatividade não pode mais ser interpretada exclusivamente pelas prescrições das leis ordinárias. Assim, há um conteúdo semântico mínimo da expressão “não cumulatividade” no contexto das contribuições sociais (diferente daquela que rege o IPI e o ICMS), o

¹⁸ PITRONE, Frederica. Defining “environmental taxes”: input from the Court of Justice of the European Union. *Environmental Taxation and The Law* vol. I. Estados Unidos da America: Edward Elgar Publishing, 2017, p. 6 a 8.

¹⁹ OECD. Environmental taxes and green taxes reform. indisponível em: <https://www.oecd.org/sd-roundtable/papersandpublications/39372634.pdf>. Acesso em: 26 nov. 2022, às 17:20h.

qual deve pautar o legislador ordinário. Dessa forma é que legislador possui autonomia para tratar da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da Cofins, desde que respeitadas as materialidades dessas contribuições, e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção da confiança.

Com base nessas premissas, são basicamente sete os principais casos julgados pelo STF sobre limitações legais da não cumulatividade do PIS/Cofins.

Desses sete precedentes, em cinco deles os ministros entenderam pela constitucionalidade das regras legais que limitam o direito à tomada de crédito pelos contribuintes sujeitos à não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da Cofins, quais sejam: (i) RE n. 607.642/RJ (Tema n. 337), no qual se entendeu como constitucional a submissão das empresas prestadoras de serviços ao regime não cumulativo de contribuição ao PIS e da Cofins; (ii) RE n. 587.108/RS, no qual declarou-se a constitucionalidade das regras concernentes às alíquotas aplicáveis quanto ao aproveitamento de créditos relativos ao estoque constante do balanço de abertura por ocasião da transição da sistemática cumulativa para a não cumulativa de cobrança da Contribuição ao PIS e da Cofins (art. 11, § 1º, da Lei n. 10.637/2002 e art. 12, § 1º, da Lei n. 10.833/2003); (iii) RE n. 1.178.310/RS, em que foi considerada constitucional a vedação legal ao aproveitamento do crédito atinente ao adicional de alíquota da Cofins-importação (art. 15, § 1º-A, da Lei n. 10.865/2004); (iv) o RE n. 1.043.313/RS, declarando conforme à Constituição a nova redação ao inciso V do art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, o qual revogou as normas legais que davam ao contribuinte direito de apurar créditos em relação a despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos; (v) RE n. 841.979 (Tema n. 756), em que considerou-se constitucional (v.i) o crédito de PIS/Cofins decorrente da propriedade de ativos produtivos e de edificações e melhorias ficar diferido para o momento do lançamento dos encargos de depreciação e amortização; (v.ii) a vedação do crédito quanto a bens e serviços adquiridos de pessoas físicas; (v.iii) o art. 31, § 3º, da Lei n. 10.865/2004, quando estabeleceu a vedação do direito a créditos quanto a despesas decorrentes de aluguéis, de arrendamento e de depreciação de bens que já tenham integrado o patrimônio da sociedade²⁰.

De outro lado, em dois casos, que podem ser vistos como exceção dentro do universo de julgamentos do STF a respeito da matéria, os dispositivos legais que vedavam o direito creditório dos contribuintes foram entendidos como descon-

²⁰ Nesse julgamento o STF não tomou conhecimento da controvérsia a respeito do conceito de “insumo” para fins de apropriação de créditos das contribuições, afirmando que não se depreende diretamente do texto constitucional o conceito de insumo. Por conseguinte, julgou-se que cabe à legislação infraconstitucional dispor sobre tal assunto. Nas palavras do Relator, “atente-se, de mais a mais, que não se vislumbra nesse dispositivo, tendo-se presente a orientação proferida pela Corte Superior, ofensa aos princípios da isonomia, da razoabilidade, da proteção à confiança ou da livre concorrência ou a outro preceito constitucional. É certo, ainda, que ele não desnatura o próprio regime não cumulativo de cobrança da contribuição ao PIS e da Cofins.”

formes à Constituição. São eles: (i) RE n. 599.316/SC (Tema n. 244), declarando a inconstitucionalidade do art. 31, *caput*, da Lei n. 10.865/2004, no que vedou o direito a crédito do ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004; (ii) justamente o RE n. 607.109/PR (Tema n. 304), considerando inconstitucional a vedação à apropriação de créditos dos recolhimentos da Contribuição ao PIS e da Cofins no regime não cumulativo relativamente à aquisição de insumos recicláveis.

Pela análise dessas duas exceções jurisprudenciais, vemos que, no primeiro caso, foi o princípio constitucional da isonomia que pautou a declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo; enquanto no segundo foi o princípio da proteção do meio ambiente sustentável que permitiu tal decisão, associado ao princípio da isonomia, como veremos mais detalhadamente a seguir.

4. Tema 304 – créditos de PIS e Cofins na aquisição de sucatas: o julgamento

O voto da Ministra Rosa Weber, relatora do RE n. 607.109/PR é muitíssimo preciso quando afirma que a lógica da não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da Cofins, estabelecida pelas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 (art. 3º, § 2º, II), pressupõe que tenha havido recolhimento das contribuições na etapa antecedente da cadeia produtiva para que haja o respectivo direito ao crédito por parte do adquirente do produto. Haja vista que a Constituição outorgou à lei ordinária a função de regular a não cumulatividade das contribuições; e que o art. 48 da Lei n. 11.196/2005 instituiu a suspensão da incidência da Contribuição ao PIS e da Cofins nas vendas desses recicláveis, de fato não seria possível a apropriação do crédito pelo adquirente dos recicláveis. As pedras fundamentais do voto apresentado pela Ministra são que não compete ao Poder Judiciário substituir-se ao legislador, além de que é impossível interpretar o direito em tiras, dissociando o art. 47 do art. 48, ou seja, segregando o tratamento fiscal de uma mesma operação.

A seu turno, o Ministro Gilmar Mendes apresentou voto divergente que sagrou-se vencedor, por ter sido acompanhado pela maioria dos julgadores. É interessante a construção do Ministro, que ao invés de partir da coerência do sistema tributário, escancara seu contrassenso.

Com efeito, o Ministro Gilmar Mendes aponta a possibilidade concreta de os créditos fiscais superarem o valor do PIS/Cofins recolhido na etapa anterior da cadeia de produção, como ocorre, por exemplo quando vendedor e comprador estão sujeitos à sistemática diversa de tributação pelas contribuições (*i.e.* regime cumulativo e não cumulativo). Segue seu raciocínio apontando que a supressão do direito ao crédito em relação aos recicláveis impõe tratamento desfavorável às cadeias ecologicamente sustentáveis, do ponto de vista econômico. Conclui então que tal desvantagem em relação à indústria extrativista importa na violação do princípio da isonomia tributária, da proteção ao meio ambiente e da valorização do trabalho humano.

Apesar disso, o Ministro não se limitou a garantir o direito ao crédito aos adquirentes dos recicláveis. Por entender que os arts. 47 e 48 da Lei n. 11.196/2005 possuem uma interdependência funcional, julgou procedente o pedido alternativo que havia sido formulado, no sentido de ser necessária declaração de inconstitucionalidade de ambos para evitar a formação de regime à margem da lógica da não cumulatividade do PIS/Cofins, apontada no voto da Ministra Rosa Weber.

Assim, fica claro que, alfim, a decisão igualou o tratamento tributário da produção de materiais pela indústria extrativista com o da indústria recicladora.

5. Tema n. 304 – créditos de PIS e Cofins na aquisição de sucatas: considerações críticas

Como já adiantado, do ponto de vista do histórico da jurisprudência do STF e da legislação ordinária que instituiu o regime da não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da Cofins, a inconstitucionalidade por arrastamento do art. 48 da Lei n. 11.196/2005 é apropriada. Se não há pagamento pelo vendedor de sucata, não deve haver o direito ao crédito (art. 47 da Lei n. 11.196/2005) de quem a compra. Por conseguinte, se há inconstitucionalidade na vedação ao crédito, deve ser também inconstitucional a “suspensão” das contribuições.

É verdade, contudo, que do ponto de vista da não cumulatividade num sentido econômico, poder-se-ia criticar tal julgamento, pois o material reciclado já foi tributado quando produzido com matéria-prima virgem. Dessarte, não caberia uma segunda tributação desse mesmo material no momento de sua venda como reciclável/sucata. Também do ponto de vista econômico pode-se criticar o julgado, que acabou sendo prejudicial ao setor de reciclagem. Isto porque, o custo com a extinção da suspensão somente não será arcado pelos vendedores de materiais recicláveis “caso consigam repassar este novo custo ao preço final dos materiais, algo extremamente improvável, pois esses atores são agentes passivos na formação do preço de venda, que é controlado e determinado pelas indústrias de material.”²¹

Não são esses, contudo, os pontos nevrálgicos que buscamos apontar no presente trabalho.

São muitos os desafios da conciliação entre tributação e proteção do meio ambiente²². O regime da não cumulatividade do PIS/Cofins, com todas as preciosas considerações trazidas pelo julgamento do Tema n. 304 do STF, é um belo exemplo desse empenho.

²¹ MARQUES, Marina Machado. *O caso da utilização de créditos de PIS/Cofins na aquisição de insumos recicláveis: um estudo a partir do princípio da não cumulatividade e da extrafiscalidade*. Dissertação de mestrado. UFMG, 2023, p. 113.

²² Vide TÓRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados “tributos ambientais”. In: TÓRRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 97 e 98.

Pois bem. Denise Lucena Cavalcante²³ lembra que no caso de tributos com fins ambientais, o critério informador deve ser a questão da sustentabilidade, sob pena de os tributos não atingirem seu objetivo. Como visto acima, todos os tributos possuem aptidão de serem instrumentos de concretização da proteção ao meio ambiente. Dessa forma, não poderiam a Contribuição ao PIS e a Cofins ficarem a margem dessa lógica.

É por isso que, por mais que seja absolutamente compreensível, do ponto de vista da melhor técnica da sistemática da não cumulatividade da Contribuição ao PIS e da Cofins, a declaração de inconstitucionalidade por arrastamento do art. 48 da Lei n. 11.196/2005, entendemos que ela seria despicinda.

A proteção ao meio ambiente, enquanto compromisso urgente da Constituição brasileira, inclusive pelos seus acordos internacionais, justificava que, nesse caso em especial, fosse dado tratamento especial favorecendo as cadeias econômicas ecologicamente sustentáveis.

Não se deve pensar que a proposta aqui é absolutamente não ortodoxa. A experiência do Supremo com casos que merecem um tratamento diferenciado, quando o assunto é não cumulatividade, já existe.

Trata-se do embate apreciado entre as regras da não cumulatividade do IPI (art. 153, § 3º, inciso II, da Constituição Federal) em contraposição às operações desoneradas, porque oriundas da Zona Franca de Manaus. Lembremos do caso.

O histórico da jurisprudência do STF sobre a não cumulatividade do IPI foi tortuoso. Iniciando em 1998 a apreciação, o Tribunal julgou o RE n. 212.484, no qual decidiu que não ocorre ofensa Constituição quando o contribuinte do IPI se credita do valor do tributo incidente sobre insumos adquiridos sob o regime de isenção²⁴. Porém, em 2003, na apreciação dos RREE n. 353.657 e n. 370.682, o Tribunal mudou sua posição, tendo o Pleno decidido pela impossibilidade de concessão de crédito “presumido” de IPI quando da compra de insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. A situação da aquisição de insumos isentos, até então colocada em separado pelo STF, foi abarcada por essa novel jurisprudência do Órgão no julgamento do RE n. 566.819.

Entretanto, o tema do crédito de IPI relacionado à isenção específica dos produtos oriundos da Zona Franca de Manaus foi confirmado como sendo digno de uma análise diferenciada pelo STF no julgamento do RE n. 592.891. Haja vista que a legislação referente à ZFM dá efetividade à ideologia nacional desenvolvimentista trazida pelo texto de 1988, que elencou a redução das desigualda-

²³ CAVALCANTE, Denise Lucena. Instrumentos fiscais na efetivação da Política Nacional de Resíduos Sólidos: do poluidor-pagador ao protetor-recebedor. In: CAVALCANTE, Denise Lucena. *Tributação ambiental: reflexos na Política Nacional de Resíduos Sólidos*. Curitiba: Editora CRV, 2014, p. 149 e 150.

²⁴ Este entendimento foi aplicado também às operações de aquisição de insumos sujeitas à alíquota zero e não tributadas nos RE n. 350.446/PR, n. 353.668 e n. 357.277.

des regionais como (objetivo fundamental da República (art. 3º, inciso III) e da ordem econômica (art. 170, inciso VI), além do fato de o IPI ser tributo com nítido caráter extrafiscal (art. 153, § 1º, da Constituição), o caso foi julgado fixando a seguinte tese: “há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT”.

Ou seja, diante do importantíssimo contexto constitucional que envolvia o princípio da redução das desigualdades regionais, entendeu o Supremo, nesse caso, que deveria haver uma quebra da lógica da não cumulatividade do IPI.

Por tudo quanto exposto no *item 2* do presente artigo, entendemos que também no que tange ao embate entre a não cumulatividade da Contribuição ao PIS e a Cofins (ilógica *per se*, como bem apresentado no voto do Ministro Gilmar Mendes, no RE n. 607.109), poderia o Supremo ter declarado a inconstitucionalidade da vedação ao creditamento (art. 47 da Lei n. 11.196/2005), porém mantendo a suspensão das contribuições pelos sucateiros. Foi essa, inclusive, a proposta adotada pelo Ministro Dias Toffoli em seu voto no RE n. 607.109. Nesse sentido, manter-se-ia a desoneração do elo da cadeia privilegiado pela legislação ordinária, ao mesmo tempo que seria garantido o tratamento diferenciado que as cadeias ecologicamente sustentáveis merecem, de acordo com o nosso texto constitucional e a agenda internacional. É o que se espera do Poder Judiciário, que de maneira ativa faça valer o *conteúdo essencial* e a *fundamentalidade* do direito ao meio ambiente equilibrado.

Antes de conseguirmos uma efetiva reestruturação interna nacional, por meio de mudanças legais²⁵ ou, sendo mais utópicos, de uma “reforma tributária verde” (*Green Reform*), pela qual todo o sistema tributário seria reorientado por diretrizes ambientais de sustentabilidade, julgamentos pelo STF, na forma acima proposta, desde já poderiam garantir os primeiros passos no sentido de darmos efetividade aos instrumentos fiscais vigentes em nosso ordenamento jurídico enquanto instrumentos de sustentabilidade.

6. Conclusão

Desse contexto, depreendemos a importância de se pensar o direito tributário com sua inarredável aptidão extrafiscal, como instrumento capaz de promover a sustentabilidade.

O uso desse instrumento não pode se dar de forma despreocupada e atécnica, passando por cima de elementos estruturais do sistema tributário brasileiro.

²⁵ Especificamente sobre o tema em discussão, tramitam os Projetos de Lei n. 1.800/2021 e n. 4.035/2021.

De outro lado, fechar os olhos para oportunidades de dar efetividade aos tributos tradicionalmente vigente no direito tributário brasileiro, enquanto instrumentos de sustentabilidade, parece ir na contramão dos compromissos firmados em nível nacional e internacional com a proteção do meio ambiente equilibrado.

Esperamos, com essas singelas considerações críticas a respeito do julgamento do RE n. 607.109 (Tema n. 304), agregar aos estudos e análises sobre tributação e meio ambiente. Mas mais do que isso. Esperamos que ainda muitos novos e profícuos debates sobre o tema aconteçam, sempre no sentido de adequar nosso sistema tributário com a realidade em que vivemos: a urgente guinada em prol da sustentabilidade.

VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual

IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP

13º Painel
**Anterioridade, estabilidade,
retroatividade e segurança jurídica**

Mecanismos de Neutralização no Reconhecimento de Receitas Incertas (CPC 47) e Garantia da Aplicação do Sobreprincípio da Segurança Jurídica

Thais de Barros Meira

Doutora em Direito Tributário pela USP. LL.M. pela Harvard Law School.
Mestre em Direito do Estado pela PUC-SP. Advogada em São Paulo.

Ana Carolina Pereira de Mello

Bacharel em Direito pela USP. Pós-graduada em Direito Tributário
pela FGV-SP. Advogada em São Paulo.

1. Introdução

Os esforços pela garantia da estabilidade e segurança no ordenamento jurídico-tributário decorrem, primordialmente, da observância dos princípios e mandamentos constitucionais que regem o sistema tributário nacional, cuja orientação visa à garantia da não surpresa das partes e observância das limitações ao poder de tributar.

Para além dos impactos endógenos entre as normas do sistema tributário em seus diferentes níveis, a estabilidade e a segurança jurídica também dependem da forma de conexão desse sistema com outros sistemas, como o contábil.

Este artigo objetiva demonstrar como até mesmo atos infralegais, emitidos em conformidade com o sistema tributário, podem servir como meio para a garantia de estabilidade das relações jurídico-tributárias. Nesse sentido, será trazido o exemplo da previsão expressa da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n. 1.753, de 30 de outubro de 2017, no sentido de que as disposições do Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis n. 47 – Receita de Contrato com Cliente (“CPC 47”) – relacionadas ao reconhecimento de receitas ainda incertas não deveria ter efeitos fiscais.

2. A segurança jurídica no sistema tributário nacional

Sobre o arcabouço constitucional do sistema jurídico-tributário, Humberto Ávila destaca que a Constituição Federal traz normas de competência e princípios, e alguns princípios constitucionais teriam uma espécie de função garantidora, a exemplo das limitações ao poder de tributar¹. Os princípios seriam, da perspectiva imediata, normas finalísticas, prospectivas, e teriam pretensão de complementariedade e parcialidade. Para aplicação dos princípios, é necessário ana-

¹ Cf. IVO, Gabriel. Planejamento tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 98, 2006, p. 78 e ss.

lisar a relação entre o estado das coisas almejado e os efeitos decorrentes da conduta necessária à sua aplicação².

O princípio da segurança é comumente taxado de “sobreprincípio” – no sentido de que engloba outros princípios do ordenamento – e “princípio-síntese”, pois seu conteúdo derivaria de outros princípios e, também, de garantias fundamentais presentes de forma explícita ou implícita no ordenamento jurídico³.

A relação intrínseca da segurança jurídica com a constituição do ordenamento se traduz pela colocação de Humberto Ávila⁴ no sentido de que se trataria de elemento fundamental do direito. A ideia de segurança jurídica é intrínseca ao Estado de direito em si, pois permite que os jurisdicionados tenham conhecimento claro e efetivo sobre as normas, o que possibilita que observem tais diretivas, e que sua finalidade, qual seja, a orientação da conduta humana, seja atingida por fim.

Na esfera tributária, especificamente, podemos encontrar os reflexos do sobreprincípio da segurança jurídica nos princípios da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade⁵. Dada a natureza e os impactos da função de arrecadação, a segurança jurídica e a estabilidade do sistema são corolários protetivos dos contribuintes de grande relevância, sob pena de desvirtuamento do poder do Estado e verdadeiro confisco.

Portanto, as normas de direito tributário estão intrinsecamente permeadas pela presença do princípio da segurança jurídica, que se manifesta através dos diversos princípios norteadores desse regime, como a própria legalidade. Pode-se inferir, portanto, que a estabilidade desse sistema depende diretamente da garantia da segurança jurídica às partes.

3. A relação entre o sistema jurídico-tributário e o normativo contábil

Eliseu Martins, Vinícius A. Martins e Éric A. Martins mencionam que a Lei das Sociedades Anônimas foi “um dos maiores marcos evolutivos da contabilidade no Brasil”⁶, apresentando um efeito inicial de promoção do desenvolvimento da contabilidade, mas mostrando-se empecilho ao seu desenvolvimento em um

² IVO, Gabriel. Planejamento tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 98, 2006, p. 78 e ss.

³ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 188.

⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 121.

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Segurança jurídica e normas tributárias indutoras. In: RIBEIRO, Maria de Fátima (coord.). *Direito tributário e segurança jurídica*. 1. ed. São Paulo: MP Editora e APET, 2008, p. 117.

⁶ MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinícius A.; MARTINS, Éric A. Normatização contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. *Revista de Informação Contábil*, v. 1, n. 1, set. 2007. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/7724>. Acesso em: 29 maio 2023, p. 12.

segundo momento. Isso porque, ainda que fossem surgindo normas contábeis infralegais elaboradas pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e Comissão Consultiva de Normas Contábeis da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), tais normas não seriam de observância obrigatória pelas sociedades.

Parte das normas contábeis brasileiras foi veiculada por meio de leis, como, por exemplo, o Código Civil de 2002, que, a partir do art. 1.179, trata especificamente da forma de escrituração comercial. Em caráter complementar e sem que exista, necessariamente, uma hierarquia, destacam-se as normas contábeis infralegais, editadas por órgãos reguladores, como, por exemplo, a Comissão de Valores Mobiliários, a quem cabe, nos termos da Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, expedir normas aplicáveis às companhias abertas que tratem, dentre outras matérias, sobre o relatório da administração e demonstrações financeiras (inciso II) e padrões de contabilidade, relatórios e pareceres de auditores independentes (inciso IV).

A Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007, modificada pela Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009, introduziu as novas regras de escrituração comercial da legislação, notadamente na Lei das Sociedades Anônimas, com o objetivo de aproximar as regras contábeis brasileiras dos padrões internacionais (International Financial Reporting Standards – IFRS). Tais alterações resultaram em diferentes formas de reconhecimento de receitas, custos e despesas, bem como de ativos e passivos de titularidade das sociedades.

Nesse sentido, a Lei n. 11.638/2007 alterou o § 5º do art. 177 da Lei das Sociedades Anônimas, passando a prever expressamente que as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

Além disso, a Lei n. 11.638/2007 incluiu o art. 10-A na Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, que passou a dispor que a Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos reguladores poderão celebrar convênio com o objetivo de estudar e divulgar princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria. Nesse contexto, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, responsável por deliberar sobre o conteúdo e a redação de pronunciamentos técnicos e emitir interpretações, orientações, comunicados e boletins, cabendo aos pronunciamentos técnicos estabelecer conceitos doutrinários, estrutura técnica e procedimentos a serem aplicados na adoção das normas contábeis.

A contabilidade atual é, portanto, um sistema próprio, que possui suas estruturas conceituais e normas contábeis, conforme ensinamentos de Eliseu Martins e Sérgio de Iudícibus⁷. Referidos autores definem a teoria contábil como um con-

⁷ Cf. MARTINS, Eliseu; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Intangível – sua relação contabilidade/direito –

junto articulado de postulados, princípios e normas (técnicas contábeis) que explicam uma ciência.

A contabilidade observa seus postulados próprios, que delimitam seu campo de atuação, bem como estabelecem as situações de aplicação das regras. Trata-se, portanto, de um sistema próprio e independente, cuja aplicabilidade não se subordina a outros sistemas normativos.

No campo do direito tributário, as alterações introduzidas pela adoção do sistema IFRS foram, inicialmente, neutralizadas para fins fiscais. Entre 2009 e 2014, vigorou o Regime Tributário de Transição (“RTT”), que estabelecia mecanismos para neutralizar as alterações na Lei das Sociedades Anônimas e regulamentações, que modificavam o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício.

A Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014, com aplicabilidade obrigatória a partir de 1º de janeiro de 2015, extinguiu o RTT e regulou de forma pormenorizada o tratamento fiscal do reconhecimento de receitas, custos e despesas, bem como a mensuração de ativos e passivos. Em resumo, a Lei n. 12.973/2014 dispôs sobre os reflexos tributários das novas normas contábeis introduzidas pelas Leis n. 11.638/2007 e n. 11.941/2009.

As modificações trazidas pela Lei n. 12.973/2014 foram necessárias, pois, como regra, a contabilidade (inclusive pós-padronização com as normas IFRS) é o ponto de partida para a determinação do lucro real e, conseqüentemente, do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (“IRPJ”) e das bases de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), da contribuição ao Programa de Integração Social (“PIS”) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“Cofins”). Em resumo, deve-se partir do lucro líquido contábil, realizando-se adições dos valores que não sejam dedutíveis ou exclusões dos valores que não sejam tributáveis, em observância à legislação fiscal e à própria Lei n. 12.973/2014.

A contabilidade e o direito tributário são, portanto, dois sistemas independentes, em que a contabilidade presta um papel informacional ao direito tributário, fornecendo os dados para a aplicação das normas tributárias. Há, portanto, uma relação de cooperação, mas sem configurar codependência, dado que cada sistema se orienta suficientemente por suas regras próprias.

É nesse processo de recepção e análise de informações disponibilizadas pela contabilidade e sua tradução ao sistema jurídico-contábil que se destaca a importância de mecanismos como a Lei n. 12.973/2014.

Os efeitos da aplicação das normas contábeis sobre um fenômeno não se traduzem automaticamente ao universo jurídico tributário. Isto é, não se assume que

teoria, estruturas conceituais e normas – problemas fiscais hoje. In: QUIROGA MOSQUERA, Roberto; LOPES, Alessandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 2, p. 70 e ss.

uma receita contábil seja necessariamente receita fiscal. Cumpre ao legislador dispor, em lei, a existência de efeitos tributários sobre tais fenômenos. Pode-se argumentar que essa noção deriva diretamente do princípio tributário da legalidade, braço do sobreprincípio da segurança jurídica, em resguardo das partes tuteladas pela lei.

A esse respeito, inclusive, deve-se frisar que parcela relevante dos mandamentos de natureza contábil está refletida em normas infralegais. Seria, assim, uma anomalia ao sistema jurídico de direito assumir a adoção automática de conceituação contábil à esfera jurídica. A não aplicabilidade automática de efeitos tributários às figuras contábeis é, portanto, exemplo da harmonização exógena dos sistemas, que se garante mediante mecanismos legais como o art. 58 da Lei n. 12.973/2014.

4. Os mecanismos legais de garantia da segurança jurídica: exemplo do art. 58 da Lei n. 12.973/2014 e da Instrução Normativa da Receita Federal n. 1.753/2017

De modo geral, é possível afirmar que a Lei n. 12.973/2014 se norteou pelo princípio da realização da renda para determinar os reflexos, na apuração da base de cálculo dos tributos, das movimentações verificadas na “nova” contabilidade societária. A Lei n. 12.973/2014 procurou, na maioria das situações, neutralizar, para fins fiscais, eventos existentes na contabilidade societária que não resultem em efetiva realização (disponibilidade) da renda ou ganho. A título exemplificativo, esse foi o caso do tratamento fiscal dispensado aos ganhos decorrentes da avaliação de ativos com base no valor justo.

A Lei n. 12.973/2014 pretendeu ser exaustiva na determinação dos efeitos fiscais relacionados aos métodos e critérios contábeis existentes, até a data de sua edição, como se depreende do art. 58⁸ do referido diploma legal, para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do IRPJ. Mencionado dispositivo legal prevê que eventuais mudanças nas normas contábeis publicadas, após sua edição, não devem surtir efeitos tributários até que seja editada lei tributária regulando a matéria.

Em outras palavras, caso não houvesse ajuste específico previsto pela Lei n. 12.973/2014 relativamente ao cálculo do lucro real, de acordo com as normas contábeis em vigor antes da edição desse diploma legal, não seria admitido qual-

⁸ “Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria. (Vigência)

Parágrafo único. Para fins do disposto no *caput*, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.”

quer ajuste adicional para fins de cálculo do lucro real. Nesse sentido, as normas contábeis editadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis após a edição da Lei n. 12.973/2014 deveriam ser neutras para fins fiscais.

No entanto, a Lei n. 12.973/2014 e outras regras do sistema tributário não prescrevem todas as consequências, no que tange ao cálculo do IRPJ, da CSLL, da contribuição ao PIS e da Cofins para as hipóteses que estão sujeitas às normas contábeis editadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis antes da edição da Lei n. 12.973/2014.

Assim, reforçando a independência do registro contábil e da apuração fiscal, em regra, normas contábeis que venham a ser introduzidas posteriormente à Lei n. 12.973/2014 devem ter seus efeitos tributários endereçados em legislação fiscal específica, caso contrário, segundo o art. 58 desse diploma legal, seus efeitos devem ser neutralizados para fins fiscais. Ainda, deve-se ressaltar que a previsão do art. 58 não significa que as normas contábeis não tenham que ser interpretadas de acordo com os princípios do sistema fiscal para que surtam efeitos tributários válidos.

Pode-se citar como exemplo de aplicação prática da regra garantidora do art. 58 da Lei n. 12.973/2014 na neutralização dos efeitos de norma contábil ao universo jurídico-tributário o caso de espécies de receitas esperadas no contrato com cliente sobre as quais existe apenas uma estimativa. O CPC 47, nos itens 46 a 54, determina o reconhecimento de parcelas de contraprestação variável, em contratos com clientes, em razão de “descontos, abatimentos, restituições, créditos, concessões de preços, incentivos, bônus de desempenho, penalidades ou outros itens similares” (item 51). Na hipótese de existir contraprestação variável no contrato, a sociedade deve seguir as orientações dispostas na norma para mensurar e, quando for o caso, reconhecer tal montante, ainda que não seja uma receita fixa e determinada.

As orientações da norma CPC 47 são para que a sociedade estime o valor da contraprestação variável para viabilizar seu reconhecimento contábil, em primazia ao princípio geral de que a contabilidade deve refletir o melhor cenário de realidade. Para fins contábeis, o reconhecimento da receita baseia-se em estimativa dos valores a serem recebidos e que podem ser variáveis (*vide*, por exemplo, o item 53 do CPC 47). Contudo, pela ótica fiscal, o reconhecimento e oferecimento à tributação das receitas deve ocorrer apenas após a verificação de que a receita se reveste de liquidez e certeza, com definição do montante que é devido à sociedade.

A esse respeito, cumpre discorrer sobre a incompatibilidade entre os signos receita contábil e receita fiscal. Nesse sentido, por exemplo, entende-se que não se pode considerar que todo ingresso de caixa ou movimentação contábil com impacto positivo no resultado possa ser considerado como receita para fins tributários. O traço comum adotado pelo entendimento predominante, na esfera tributária, é o de que só há receita quando há um elemento positivo novo, em quantidade certa, decorrente do exercício da atividade social, que se agrega definiti-

vamente ao patrimônio da pessoa jurídica com potencialidade de gerar acréscimo patrimonial⁹.

Assim, o reconhecimento de uma receita, para fins fiscais, deve ocorrer quando ela for certa, mensurável e disponível jurídica e economicamente, em linha com o regime de competência. Na esfera contábil, admite-se o reconhecimento de receitas por estimativa, observadas as regras específicas, em benefício da primazia da representação do melhor cenário de realidade da sociedade representada.

Pode-se encontrar, assim, situação em que um fenômeno do mundo social é lido como receita, para fins da contabilidade, mediante aplicação do CPC 47, por exemplo, mas cuja natureza não se reveste de receita no ordenamento fiscal. Contudo, não há norma específica tributária dispondo sobre os efeitos tributários dessa “receita”.

Caso se permita a incidência tributária nesse cenário, se verificaria, inclusive, a inviabilidade de aplicação da regra matriz tributária para fins da apuração dos tributos sem a fixação do elemento quantitativo, que é o valor da suposta receita (contábil) que se pretende tributar.

Esse cenário foi especificamente neutralizado pelo art. 58. Isso porque o CPC 47 é de data posterior à edição da Lei n. 12.973/2014, tendo sido publicado apenas em 22 de dezembro de 2016. Nesse sentido, em linha com a previsão da própria Lei n. 12.973/2014, as disposições do CPC 47 estariam sujeitas à neutralidade tributária, em caráter amplo, até que uma nova lei tributária regulasse a matéria – o que que não ocorreu expressamente ainda.

Assim, a Receita Federal do Brasil publicou a Instrução Normativa n. 1.753/2017, dispondo sobre “os procedimentos para anular os efeitos dos atos administrativos emitidos com base em competência atribuída por lei comercial que contemplem modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis”. Tal normativo cita expressamente o CPC 47 como um dos atos cujos efeitos fiscais devem ser neutralizados no Anexo IV. Os itens 46 a 48 do CPC 47 são mencionados como procedimentos contábeis que contemplam “modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis”. Logo, tais procedimentos não foram regulamentados pela Lei n. 12.973/2014 ou legislação fiscal posterior (editada até o momento) e devem ser neutralizados para fins fiscais, conforme o art. 58 da Lei n. 12.973/2014.

A Instrução Normativa da Receita Federal n. 1.753/2017 prevê que os ajustes decorrentes das diferenças entre o tratamento contábil e o fiscal podem ser registrados, a débito ou a crédito, em conta específica de “ajuste de receita bruta”.

⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social (para efeitos da Cofins e da contribuição ao PIS). *Repertório IOB de Jurisprudência: Tributário, Constitucional e Administrativo*, n. 1, 2001, p. 43 e 22.

Caso a diferença entre a receita reconhecida considerando-se a legislação fiscal aplicável e a receita contábil (mensurada conforme o CPC 47) seja *negativa*, o valor será excluído do lucro líquido na determinação do lucro real e da base de cálculo de CSLL, devendo ser controlado em conta específica na Parte B do Lalur, para que seja adicionado na apuração do lucro fiscal quando observada sua realização, nos termos da legislação fiscal (art. 43 do Código Tributário Nacional). No cenário em que a diferença seja *positiva*, o valor deverá ser adicionado ao lucro líquido na determinação da base de cálculo fiscal, mediante controle na Parte B do Lalur, e sujeito à respectiva exclusão na apuração do lucro fiscal quando da realização da receita, nos termos do procedimento descrito no item 13 do Anexo IV da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n. 1.753/2017.

Assim, a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n. 1.753/2017 cumpre o papel de neutralizar imediatamente a norma contábil cujos efeitos não tenham sido recepcionados pelo sistema jurídico-tributário. Pode-se proceder com análise legislativa com o objetivo de concluir se tal instituto contábil teria reflexos na ordem tributária, observados os preceitos que coordenam tal sistema, podendo resultar em posição de neutralidade (*i.e.*, não se conferem efeitos tributários ao fenômeno) ou incorporação do instituto via lei tributária.

Temos, assim, que a funcionalidade da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n. 1.753/2017 é, em última instância, demandar a observância máxima do sobreprincípio da segurança jurídica.

No entanto, devemos tecer ressalva sobre a não garantia de validade de certa consequência tributária unicamente por decorrer de lei. Em outras palavras, para que se revista de validade em face do sistema legal, a lei tributária deve observar seus preceitos, não bastando sua edição e validade de uma perspectiva unicamente formal (*e.g.*, procedimento legislativo). Os preceitos legais que apresentem anomalias, em discordância ao sistema tributário, não podem ser tidos como válidos.

5. Conclusão

A neutralização expressa, por meio da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n. 1.753/2017, de eventuais efeitos fiscais de uma aplicação equivocada do CPC 47 é exemplo concreto de atuação do art. 58 da Lei n. 12.973/2014 como norma garantidora da estabilidade e segurança jurídica. Sem tal norma, haveria risco de se inaugurarem discussões sobre os potenciais efeitos fiscais das espécies de receitas contábeis previstas no CPC 47, sob prejuízo de quebra da unicidade do sistema jurídico tributário caso se permita a tributação de uma espécie de receita puramente contábil – que, inclusive, não se reveste dos elementos básicos para caracterização de receita, nos termos da lei fiscal. A importância de normas como o art. 58 da Lei n. 12.973/2014 na manutenção da harmonia do sistema é, como visto, um dos reflexos do próprio sobreprincípio da segurança jurídica.

A Aplicação do Princípio da Anterioridade na Majoração Indireta de Tributos

Rodrigo Maito da Silveira

Mestre e Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da USP. Diretor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro – ABDF, do Instituto de Pesquisas Tributárias – IPT/SP e da *International Fiscal Association* – IFA. Professor dos cursos de especialização e do Mestrado Profissional de Direito Tributário Internacional e Comparado do IBDT. Membro do Conselho Jurídico do Sinduscon e da Comissão Tributária do Ibradim. Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo – CMT/SP (biênios 2006/2008 e 2010/2012). Juiz suplente do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT (2018/2019). Sócio de DCA – Dias Carneiro Advogados.

Ana Paula Chaves

Pós-graduanda em Direito Tributário pelo Instituto de Direito Tributário (IBDT). Graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Associada de DCA – Dias Carneiro Advogados.

1. Introdução

Ao estruturar o Sistema Tributário Brasileiro, a Constituição Federal de 1988 contemplou competências para os entes federativos instituírem seus respectivos tributos, bem como limites ao exercício do poder de tributar. Tais limites representam efetivas garantias dos contribuintes.

Sob a perspectiva temporal, a lei tributária que cria ou majora tributos não pode produzir efeitos retroativos (irretroatividade), assim como não pode produzir efeitos imediatos, devendo ser respeitado um prazo para que o contribuinte possa se adaptar a um novo tributo ou a um aumento de tributos existentes (anterioridade).

Em sintonia com o Princípio da Segurança Jurídica, o Princípio da Anterioridade prestigia a previsibilidade em favor dos contribuintes, no sentido de que não serão surpreendidos por uma nova ou por uma mais severa exigência fiscal.

Ressalvadas as exceções estabelecidas no texto constitucional¹, o legislador tributário ordinário tem o dever de observar o Princípio da Anterioridade, seja na modalidade geral (ou de exercício) ou na modalidade nonagesimal (90 dias).

¹ A Constituição Federal (arts. 150, § 1º, e 195, § 6º) excepcionou a aplicação da anterioridade geral a determinados tributos (Imposto de Importação – II; Imposto de Exportação – IE; Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF; Imposto Extraordinário de Guerra; Empréstimo Compulsório para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS incidente sobre combustíveis e lubrificantes; Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; Contribuições Sociais; Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide quando incidente sobre atividades de importação ou comercialização de petróleo e gás natural e seus derivados, e etanol), tendo feito o mesmo no tocante à anteriori-

Este artigo tem por objetivo analisar o conteúdo do Princípio da Anterioridade à luz de iniciativas legislativas que levam à majoração indireta dos tributos e das manifestações do Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito do tema.

2. O Princípio da Anterioridade

Os princípios constitucionais podem ser definidos como normas básicas implícitas ou explícitas de caráter genérico que ocupam uma posição preeminente no ordenamento jurídico² e diferentemente das regras jurídicas, tais normas possuem uma função axiológica³.

A partir desse racional, Humberto Ávila determina dois critérios para distinguir os princípios em relação às regras: (i) grau de generalidade e abstração, e (ii) fundamento de validade. Quanto ao grau de generalidade e abstração, os princípios são direcionados a um número indeterminado de pessoas e circunstâncias, enquanto as regras, além de serem menos gerais, possuem elementos concretos (específicos) para as condutas. Com relação ao fundamento de validade, os princípios decorrem de uma noção de Estado de Direito, expressando, portanto, os seus fundamentos e valores, ao passo que regras são meros comandos decorrentes de textos normativos.

Nesse contexto, importa analisar o conteúdo do Princípio da Anterioridade, também chamado de Princípio da Não Surpresa, previsto no art. 150, inciso III, alíneas *b* (anterioridade geral) e *c* (anterioridade nonagesimal) da Constituição⁴, cujo propósito é garantir a existência de um prazo entre a lei que instituiu ou majorou o tributo e o início da sua vigência. Trata-se de um instrumento de *calculabilidade* do direito⁵⁻⁶.

dade nonagesimal (II; IE; IOF; Imposto Extraordinário de Guerra; Empréstimo Compulsório para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; Imposto de Renda – IR; fixação de base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU).

² Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 58.

³ Humberto Ávila leciona que a “definição de princípio (‘Grundsatz’) foi elaborada por Esser já em 1956. Para ele os princípios, ao contrário das normas (regras), não contêm diretamente ordens, mas apenas fundamentos, critérios para justificação de uma ordem. A distinção entre princípios e regras não seria, portanto, apenas com base no grau de abstração e generalidade da prescrição normativa relativamente aos casos aos quais elas devem ser aplicadas: a distinção seria de ‘Qualität’. Os princípios não possuem uma ordem vinculada estabelecida de maneira direta, senão que apenas fundamentos para que essa seja determinada.” (ÁVILA, Humberto. Redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo* 215, 1999, p. 151-179. Disponível em: <https://doi.org/10.12660/rda.v215.1999.47313>. Acesso em: 05 maio 2023)

⁴ A Anterioridade Nonagesimal, elencada no art. 150, inciso III, alínea *c* foi acrescentada à Constituição Federal pela Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003.

⁵ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 639.

⁶ São interessantes as lições de Tercio Sampaio Ferraz Jr. sobre o tema: “[...] a anterioridade diz respeito à duração. *A salvaguarda contra a surpresa exige a periodicidade, que confere aos eventos um*

Enquanto na sua modalidade de anterioridade geral veda-se a instituição ou majoração de tributos no mesmo exercício financeiro em que publicada a lei correspondente, pela anterioridade nonagesimal impõe-se a necessidade de se respeitar o prazo mínimo de 90 dias, após publicada a lei instituidora de tributo ou que tenha promovido a majoração, para que esta produza efeitos. Trata-se, portanto, de dois prazos distintos de *vacatio legis* em matéria tributária, que podem ou não ser aplicados cumulativamente, a depender do tributo envolvido.

O Princípio da Anterioridade encerra, em si, um valor de segurança e de não surpresa em favor dos contribuintes. Não à toa, Roque Antonio Carrazza⁷ alerta que “não devemos perder de vista que por trás do princípio da anterioridade está o princípio da segurança jurídica [...]. É ele que lhe serve de apoio e lhe revela as reais dimensões”⁸.

Ainda que se trate de um princípio, é também norma no sentido de limitar a conduta dos entes tributantes. Tanto é assim que o Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1996), ao regular as limitações ao poder de tributar, materializou o Princípio da Anterioridade como verdadeira regra de observância inescapável, conforme art. 104. Tal ordem dirigida ao legislador tributário ordinário garante a previsibilidade e a segurança aos contribuintes diante de um novo ônus fiscal (instituído ou majorado)⁹.

Conforme leciona Humberto Ávila, a anterioridade, em sua dimensão normativa, é bidimensional, tratando-se tanto de princípio (limitação positiva), ao estabelecer o dever de se buscar um ideal de *previsibilidade, controlabilidade, inteligibilidade e mensurabilidade* em relação aos tributos que se pretende instituir ou

mínimo de durabilidade. Por isso, em todas as culturas, o tempo é dividido e contado. Trata-se de dar ao tempo presente uma consistência, fazendo dele um todo extenso e compacto, entre um começo e um fim, dentro do qual os eventos são solidários. Sem essa divisão e essa contagem, o homem não conseguiria planejar a sua ação. *O princípio da anterioridade periodiza o tempo e lhe dá um sentido de unidade, protegendo os eventos que dentro dela acontecem contra alterações legais que ocorram no período*. Não se trata de impedir as revisões legais, mas de garantir as mudanças que elas trazem contra o sobressalto e a surpresa. *Sem essa garantia, os eventos não duram (perdem o sentido da duração) e se tornam insignificantes (perdem legitimidade)*. **O estabelecimento de períodos (um dia, um mês, um ano), dentro dos quais a lei nova não produz efeitos, é, assim, vital para o implemento da segurança jurídica.**” (FERRAZ JR.; Tercio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 65. São Paulo: Dialética, 2001, p. 123-131 – destaques nossos)

⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 163.

⁸ No mesmo sentido: ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 254.

⁹ Nesse sentido ensina Sacha Calmon que o “princípio da não surpresa do contribuinte é de fundo axiológico. É o valor nascido da aspiração dos povos de conhecerem como razoável antecedência o teor e o *quantum* dos tributos a que estariam sujeitos no futuro imediato, de modo a poderem planejar as suas atividades, levando em conta os referenciais da lei.” (CF. CALMON, Sacha. *Curso de direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 226-227)

aumentar, como também de regra (limitação negativa), ao descrever o comportamento a ser seguido pelo Poder Legislativo, vedando a instituição ou a majoração de tributos no mesmo exercício e/ou em menos de 90 dias contados da publicação da lei que os institui ou aumentou¹⁰.

Tamanha é a relevância do Princípio da Anterioridade tributária no ordenamento jurídico brasileiro que o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu tratar-se de garantia com *status* de cláusula pétrea, que sequer pode ser suprimida por Emenda Constitucional¹¹.

3. Majoração indireta de tributos

Em que pese a clareza do conteúdo normativo da anterioridade, por vezes alterações legislativas que acabam por implicar aumento indireto do ônus tributário são tidas como não sujeitas a essa limitação ao poder de tributar.

O comando normativo da anterioridade não pode ser interpretado de forma a restringir a sua aplicação, no que toca à majoração de tributos, apenas nas hipóteses de aumento de alíquota. A majoração do tributo pode ocorrer de diversas formas, bastando que, a partir da alteração de qualquer dos critérios (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo) previstos na hipótese de incidência tributária, haja um consequente aumento de ônus pecuniário para o contribuinte.

Nesse sentido, a revogação de isenções¹², de benefícios fiscais (créditos presumidos, reduções de base de cálculo, diferimento), de descontos no valor do tributo, de regras de dedutibilidade, assim como o restabelecimento de alíquotas a patamares previamente fixados em lei, são todas formas de majoração indireta do ônus tributário, devendo ser submetidas à anterioridade.

De outro lado, a cessão de eficácia de uma isenção concedida por prazo determinado, pelo atingimento do termo final de vigência, não impõe um dever de observância à anterioridade, por inexistir surpresa ao contribuinte. A mudança da data de recolhimento de tributo existente, por não implicar majoração, tampouco demandaria a aplicação dessa limitação¹³.

Parece ser também difícil sustentar a obediência à anterioridade em relação a alterações legislativas de procedimentos ou métodos de cálculo que não necessariamente levam a um aumento de tributo. Nestes casos, somente a análise de

¹⁰ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed., revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 157.

¹¹ STF, Pleno, Medida Cautelar em ADI n. 939-7/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.09.1993, *DJU* 17.12.1993.

¹² Paulo de Barros Carvalho conclui que a revogação de isenção implica alterar algum dos critérios da regra matriz de incidência tributária, de forma a, em última instância, excluir situações, pessoas ou bens da tributação, sendo, portanto, de rigor a observância da anterioridade (cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 448-451).

¹³ O STF já firmou tese, objeto da Súmula Vinculante n. 50, no sentido de que mera alteração do prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade.

situações concretas poderia evidenciar uma violação aos pressupostos de *calculabilidade* e de *previsibilidade* inerentes à segurança jurídica, de modo que, *a priori*, não seria possível sustentar a necessária observância da anterioridade geral e/ou nonagesimal, sem prejuízo de o legislador buscar aplicar uma *anterioridade razoável*¹⁴.

Nesse contexto, a jurisprudência do STF mostra-se oscilante ao longo do tempo em relação às situações em que o Princípio da Anterioridade deveria limitar o exercício das competências tributárias.

As mais diversas formas de majoração indireta foram analisadas pela Corte Suprema nos últimos 30 anos. Destaca-se, por exemplo, o posicionamento – aparentemente superado – no sentido de que, revogada a isenção, o tributo torna-se imediatamente exigível, não se lhe aplicando o Princípio da Anterioridade, dado que o tributo já existia¹⁵. Ainda, a modificação de fatores de indexação ou atualização monetária não se confundiria com a majoração de tributo, a ensejar a observância do Princípio da Anterioridade¹⁶. A mesma conclusão na linha de que não poderia equiparar-se à majoração do tributo a ensejar a aplicação do referido princípio foi consignada em casos de supressão de redução ou desconto no pagamento antecipado de tributo¹⁷.

Outra linha de raciocínio que foi empregada no passado pelo STF foi que a revisão ou revogação de benefício fiscal, por se tratar de questão vinculada à política econômica que pode ser revista pelo Estado a qualquer momento, não estaria obrigada a respeitar as regras de anterioridade tributária¹⁸.

Curiosamente, o STF, em momento anterior a boa parte dos precedentes acima citados, já havia decidido, no Tribunal Pleno, que a postergação da utiliza-

¹⁴ Humberto Ávila defende uma *anterioridade razoável* com base na segurança jurídica, nos seguintes termos: “O princípio da segurança jurídica exige um estado de calculabilidade, para cuja realização é necessária a capacidade de antecipação e de medição de um espectro reduzido e pouco variável de consequências atribuíveis abstratamente a atos, próprios e alheios, ou a fatos. Precisamente por isso que, independentemente de previsão constitucional ou legal específica, uma mudança que aumente drasticamente a carga tributária necessariamente deverá vir acompanhada de mecanismos de temperança da modificação. Um desses mecanismos, ao lado das regras de transição, é a fixação de um prazo razoável entre a data da publicação da norma modificativa e o início da sua eficácia. Esse prazo serve para permitir que o destinatário possa preparar-se para a vindoura mudança, sem ser pego desprevenido. Quanto maior o efeito da mudança, do ponto de vista dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade, maior deverá ser o prazo concedido.” (ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 6. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 643-644)

¹⁵ STF, 2ª Turma, RE n. 204.062/ES, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 27.09.1996, *DJ* 19.12.1996.

¹⁶ STF, 2ª Turma, Agravo Regimental em RE n. 200.844, Rel. Min. Celso de Mello, j. 25.06.2002, *DJ* 16.08.2002.

¹⁷ STF, Pleno, Medida Cautelar em ADI n. 4.016/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 01.08.2008, *DJ* 24.04.2009.

¹⁸ *V.g.* STF, 1ª Turma, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 783.509/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 19.10.2010, *DJ* 17.11.2010; STF, 1ª Turma, Agravo Regimental em RE n. 562.669/MG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 03.05.2011, *DJ* 19.05.2011, STF, 2ª Turma, Agravo Regimental no RE n. 617.389, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 08.05.2012, *DJ* 22.05.2012.

ção de créditos então permitidos pela Lei Complementar n. 87/1996, ao acarretar majoração indireta do ICMS, deveria observar o princípio da anterioridade¹⁹.

De modo diametralmente oposto, no Tema n. 382, objeto do Recurso Extraordinário n. 603.917²⁰, de relatoria da Ministra Rosa Weber, o STF, em sede de repercussão geral, restaurou o posicionamento de que a postergação do direito do contribuinte do ICMS de usufruir de determinadas hipóteses de creditamento não representaria aumento desse tributo, não se aplicando, assim, o Princípio da Anterioridade.

De forma contemporânea a essa reviravolta na jurisprudência do STF, é interessante registrar que vários precedentes da 1ª e da 2ª Turmas consignaram a necessidade de se aplicar o Princípio da Anterioridade em casos de majoração indireta de tributos²¹. Aliás, mesmo o Tribunal Pleno concluiu pela necessidade de observar a anterioridade em duas ocasiões recentes: (i) no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.277²², cujo tema era o restabelecimento, por ato do Poder Executivo, tal qual permitido por lei, de alíquotas de PIS e Cofins incidentes sobre as receitas de venda de álcool; e (ii) no julgamento do Recurso Extraordinário n. 1.390.517²³, que versou sobre a minoração de coeficientes de redução de alíquotas de PIS e Cofins incidentes na importação de combustíveis.

Por fim, cumpre mencionar que, no julgamento dos Temas n. 881 e n. 885²⁴, sobre a cessação dos efeitos da coisa julgada que afastou a exigência de tributo de trato sucessivo, em razão de superveniente alteração do estado de direito por força de precedente contrário do próprio STF com efeitos vinculativos (*erga omnis*), a Corte reconheceu a necessidade de observância do Princípio da Anterioridade (*geral e/ou*

¹⁹ STF, Pleno, Medida Cautelar na ADI n. 2.325, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 23.09.2004, *DJ* 06.10.2006. No mesmo sentido, anos mais tarde, inspirado nesse precedente, a 1ª Turma voltou a concluir que a revogação de benefício fiscal ensejaria aumento indireto do ICMS, a exigir a obediência ao Princípio da Anterioridade (STF, 1ª Turma, Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 564.225/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 02.09.2014, *DJ* 18.11.2014).

²⁰ STF, Plenário Virtual, RE n. 603.917, Rel. Min. Rosa Weber, j. 24.10.2019, *DJ* 18.11.2019. No mesmo sentido: STF, Pleno, RE n. 601.967, Rel. para acórdão Min. Alexandre de Moraes, j. 18.08.2020, *DJ* 04.09.2020.

²¹ STF, 1ª Turma, Agravo Regimental no RE n. 983.821, Rel. Min. Rosa Weber, *DJ* 16.04.2018 (Reintegra); STF, 2ª Turma, Agravo Regimental no RE n. 1.081.041, Rel. Min. Dias Toffoli, *DJ* 27.04.2018 (Reintegra); STF, 2ª Turma, Agravo Regimental no RE n. 1.091.378, Rel. Min. Edson Fachin, *DJ* 11.09.2018 (Reintegra); STF, 1ª Turma, Agravo Regimental no RE n. 1.134.239, Rel. Min. Roberto Barroso, *DJ* 02.05.2019 (Reintegra); STF, 1ª Turma, Agravo Regimental no RE n. 1.227.449, Rel. Min. Celso de Mello, *DJ* 03.02.2020 (Reintegra); STF, 1ª Turma, Agravo Regimental no RE n. 1.227.782, Rel. Min. Rosa Weber, *DJ* 09.03.2020 (Regime de Desoneração da Folha); STF, 1ª Turma, Agravo Regimental no RE n. 1.227.449, Rel. Min. Celso de Mello, Sessão Virtual de 13 a 19.12.2019, *DJ* 03.02.2020 (Reintegra).

²² STF, Pleno, ADI n. 5.277/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 10.12.2020, *DJ* 25.03.2021.

²³ STF, Pleno, RE n. 1.390.517, Rel. Min. Rosa Weber, j. 12.04.2023, *DJ* 17.04.2023.

²⁴ STF, Pleno, Recurso Extraordinário n. 949.297/CE, Rel. Min. Edson Fachin, j. 08.02.2023, *DJ* 02.05.2023.

nonagesimal) nos casos de majoração indireta de tributos, conforme a natureza da espécie tributária.

4. Casos recentes de alteração legislativa submetidos ao Poder Judiciário e ainda não julgados definitivamente, em que se impõe a aplicação da anterioridade

4.1. PIS/Cofins sobre receitas financeiras

Os ajustes nas alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sobre receitas financeiras não são tema novo na jurisprudência.

As receitas financeiras estão sujeitas à incidência de PIS e Cofins às alíquotas de 0,65% e 4%, respectivamente, fixadas pelo Decreto n. 8.426/2015 com esteio no art. 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004.

Em 30 de dezembro de 2022 foi publicado o Decreto n. 11.322/2022, que alterou as alíquotas de PIS e Cofins incidentes sobre as receitas financeiras para, 0,33% e 2%, respectivamente, com entrada em vigor na data da sua publicação e produção de efeitos a partir de 1º de janeiro de 2023. Contudo, imediatamente, em 2 de janeiro de 2023 foi publicado o Decreto n. 11.374/2023 (editado por novo chefe do Poder Executivo federal), que revogou expressamente o Decreto n. 11.322/2022, restabelecendo, com efeitos imediatos, as alíquotas de PIS e Cofins sobre receitas financeiras.

Em síntese, o breve intervalo entre as publicações dos decretos supracitados ocasionou a redução das alíquotas dessas contribuições à metade e, posteriormente, o retorno das alíquotas anteriores, ensejando aumento da carga tributária.

Independentemente das razões de política fiscal ou econômica, é indiscutível que as alíquotas de PIS e Cofins sobre receitas financeiras foram majoradas ao se restabelecer o seu antigo patamar de 0,65% e 4%, razão pela qual deveria ter sido respeitado o Princípio da Anterioridade Nonagesimal, aplicável à espécie.

Temendo que essa manobra normativa – infralegal, registre-se – pudesse ser afastada pelo Poder Judiciário, o presidente da República ajuizou a Ação Direta de Constitucionalidade – ADC n. 84²⁵, alegando que não teria havido violação do Princípio da Anterioridade, na sua modalidade nonagesimal. Ao apreciar liminarmente a questão em sede de Medida Cautelar, o relator Ministro Ricardo Lewandowski determinou a suspensão da eficácia de decisões judiciais que tenham afastado a aplicação de decreto presidencial que restabeleceu os valores das alíquotas, concluindo, de forma questionável, que:

²⁵ STF, Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 84, Rel. Min. Ricardo Lewandowski.

“[...] o Decreto 11.374/2023 não pode ser equiparado a instituição ou aumento de tributo e, por isso, não viola os princípios da segurança jurídica e da não surpresa, na medida em que o contribuinte já experimentava, desde 2015, a incidência das alíquotas de 0,65% e 4%. Destarte, não há falar em quebra da previsibilidade ou que o contribuinte foi pego desprevenido.

[...] Como se vê, no seu exíguo prazo no ordenamento jurídico, o Decreto 11.322/2022 não foi aplicado ao caso concreto, pois não houve sequer 1 (um) dia útil a possibilitar auferimento de receita financeira – isto é, como não ocorreu o fato gerador, o contribuinte não adquiriu o direito de se submeter ao regime fiscal que jamais entrou em vigência.”

Abrindo divergência, o Ministro André Mendonça entendeu primeiramente que não havia requisitos para a propositura da ADC, criticando o uso deste remédio constitucional diante de toda e qualquer divergência jurisprudencial ou incerteza jurídica. No mérito, reconheceu a necessidade de se observar o Princípio da Anterioridade Nonagesimal, bem como citou o RE n. 1.043.313/RS (Tema n. 939), que apesar de ter flexibilizado o Princípio da Legalidade, reconheceu ser mandatória a observância à anterioridade.

A Medida Cautelar teve o seu julgamento finalizado pelo Plenário Virtual em 8 de maio de 2023, tendo a maioria da Corte reconhecido a inaplicabilidade do Princípio da Anterioridade, com exceção dos Ministros André Mendonça e Rosa Weber. Vale mencionar que o Ministro Gilmar Mendes acompanhou o voto condutor, mas com a ressalva de que o fundamento para validar o restabelecimento das alíquotas de PIS e Cofins seria o rol de princípios da Administração Pública, os quais teriam proeminência ao serem ponderados com o Princípio da Anterioridade. A Ministra Rosa Weber, ao seu turno, destacou que não seria cabível ponderação de princípios, já que a anterioridade assume a condição de regra, cuja observância seria inafastável, já que foi assim positivada na Constituição em prestígio à segurança jurídica.

Ainda que a ADC esteja, no mérito, pendente de julgamento, o posicionamento adotado pelos Ministros em relação à Medida Cautelar é um possível indicativo do resultado dessa discussão no STF.

Apesar de breve a vigência do Decreto n. 11.322/2022, é inegável a sua produção de efeitos. Independentemente das razões que levaram à sua edição, ou mesmo à sua revogação, não se pode simplesmente afastar a aplicação do Princípio da Anterioridade com base no argumento simplista de que o contribuinte não teria auferido receita financeira em apenas um dia de eficácia das alíquotas reduzidas de PIS e Cofins.

Parece-nos ser essencial verificar objetivamente se a alteração normativa provocou aumento da carga tributária para, a partir daí, concluir-se pela aplicação (ou não) do Princípio da Anterioridade.

4.2. Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (“AFRMM”)

O AFRMM²⁶ é um tributo que recai sobre operação de descarregamento de embarcação em porto brasileiro, conforme previsto na Lei n. 10.893/2004 e no Decreto-lei n. 2.404/1987. Por se tratar de uma Cide, deve observar o Princípio da Anterioridade, tanto na modalidade geral como na nonagesimal.

Tal qual sobre o caso de PIS e Cofins sobre receitas financeiras, em 30 de dezembro de 2022 foi publicado o Decreto n. 11.321/2022, que estabeleceu uma redução de 50% para as alíquotas do AFRMM, com entrada em vigor na data da sua publicação e produção de efeitos a partir de 1º de janeiro de 2023. Ocorre que o Decreto n. 11.374/2023, publicado em 2 de janeiro de 2023, também revogou expressamente o Decreto n. 11.321/2022, restabelecendo, com efeitos imediatos, as alíquotas integrais, ensejando a majoração desse tributo, em nítida ofensa ao Princípio da Anterioridade. Resta, agora, aguardar o posicionamento do Poder Judiciário em relação ao tema.

4.3. Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras – Reintegra

O Reintegra²⁷ é um benefício fiscal que possibilita às pessoas jurídicas exportadoras apurarem créditos de PIS e Cofins para ressarcimento de resíduos tributários federais existentes na cadeia de produção e que oneraram indiretamente o produto exportado.

Nesse sentido, o art. 22 da Lei n. 13.403/2014 estabeleceu os limites mínimo e máximo de 0,1% a 3%, respectivamente, para fins de determinação do percentual a ser aplicado sobre a receita de exportação, para o cálculo do crédito tributário a ser ressarcido. Delegou-se ao Poder Executivo²⁸, portanto, estabelecer o percentual. Salvo melhor juízo, uma vez exercida essa delegação, não haveria margem para alterações, salvo se, de fato, houvesse uma mudança significativa do sistema tributário a ponto de alterar o nível de resíduos tributários na cadeia exportadora.

Ocorre que o Poder Executivo entendeu tratar-se de um verdadeiro cheque em branco, para, ao seu talante, modificar o referido percentual de forma frequente, e motivada por razões completamente alheias ao instituto. Dentre as diversas alterações promovidas pelo Poder Executivo no decorrer do tempo²⁹, a

²⁶ Com relação à natureza jurídica do AFRMM, o STF já pacificou o entendimento de que tal tributo seria uma Cide (RE n. 177.137, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 24.05.1995, *DJ* 18.04.1997 e Súmula n. 553).

²⁷ O Reintegra foi originalmente criado pela Lei n. 12.546/2011 (conversão da MP n. 540/2011) e reinstituído pela Lei n. 13.043/2014 (conversão da MP n. 651/2014).

²⁸ Cf. Portaria MF n. 428/2014.

²⁹ Decreto n. 8.304/2014, Decreto n. 8.415/2015, Decreto n. 8.543/2015, Decreto n. 9.148/2017, Decreto n. 9.393/2018.

discussão acerca da observância ou não ao Princípio da Anterioridade em caso de redução do montante passível de ressarcimento fiscal no âmbito do Reintegra encontra-se em análise pelo STF, em sede de repercussão geral, no Agravo em Recurso Extraordinário n. 1.285.177 (Tema n. 1108)³⁰.

Registre-se que há vários precedentes em relação à aplicação da anterioridade nonagesimal em controle difuso de constitucionalidade³¹, o que poderá influenciar o resultado do julgamento definitivo do Tema n. 1108.

4.4. MP Combustíveis

A Medida Provisória n. 1.118/2022 modificou o art. 9º da Lei Complementar n. 192/2022, que havia estabelecido a alíquota zero de PIS e Cofins, restringindo o direito de aproveitamento de créditos dessas contribuições em operações envolvendo combustíveis, ou seja, foi vedado o creditamento pelo adquirente final de combustíveis.

Provocado o STF a se manifestar no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI n. 7.181, o Relator, Ministro Dias Toffoli, concedeu liminar para garantir que a referida Medida Provisória somente produzisse efeitos após o prazo de 90 dias de sua publicação, em observância à anterioridade nonagesimal, dado ter sido promovida majoração indireta das contribuições em questão.

5. Considerações finais

É nítido que o objetivo do Princípio da Anterioridade é assegurar previsibilidade ao contribuinte, para que este possa se ajustar diante de qualquer novo tributo, ou aumento de tributo existente, independentemente do grau ou da forma (direta ou indireta) de majoração.

A análise da jurisprudência do STF demonstra existir uma abordagem casuística acerca da aplicação do Princípio da Anterioridade em casos de majoração indireta de tributos. Pode-se dizer a partir de precedentes mais recentes que há uma tendência de se prestigiar a anterioridade, o que, todavia, será ou não confirmado quando do julgamento definitivo de casos de aumento indireto de tributos que foram submetidos ao crivo da Corte Constitucional e que ainda se encontram pendentes de conclusão.

³⁰ STF, Pleno, Agravo em Recurso Extraordinário n. 1.285.177, Min. Rel. Ricardo Lewandowski, j. de repercussão geral 06.11.2020, *DJ* 11.11.2020.

³¹ *V.g.* STF, 1ª Turma, Agravo Regimental no RE n. 1.227.449, Rel. Min. Celso de Mello, Sessão Virtual de 13 a 19.12.2019, *DJ* 03.02.2020.

O Diferencial de Alíquotas de ICMS e a Questão da Anterioridade Tributária

André Folloni

Professor Titular de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica do Paraná.
Doutor em Direito pela Universidade Federal do Paraná.

Introdução

O objetivo deste trabalho é explicar a controvérsia sobre a aplicação da anterioridade tributária à Lei Complementar n. 190/2022, que, em sede de normas gerais de caráter nacional, fundamenta a validade da cobrança de diferencial de alíquotas de ICMS por estados de destino nos quais se localizam consumidores finais não contribuintes do imposto. Para tanto, inicia-se com um histórico da questão, fundamental para a compreensão das razões da controvérsia sobre a anterioridade. Em seguida, examina-se essa discussão com base em exame crítico dos votos proferidos pelos Ministros Alexandre de Moraes e Dias Toffoli, em julgamento que ainda não foi concluído.

1. Histórico

A redação original da Constituição de 1988 previa, em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação, ICMS, o seguinte, no que diz respeito à tributação incidente nos casos de remessas de mercadorias para consumidor final localizado em outro estado:

“Art. 155. [...] § 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá o seguinte:

[...]

VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII – na hipótese da alínea *a* do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual”.

Como se percebe, a hipótese de cabimento da diferença entre a alíquota estadual e a alíquota interna para o estado de destino existia, apenas, quando o destinatário fosse contribuinte do imposto, isto é, fosse um comerciante (ou prestador de serviços) sujeito à incidência do ICMS nas suas próprias operações. No caso de remessa a consumidor final não contribuinte, não havia o diferencial que implicasse arrecadação para o estado de destino.

Essa situação tornou-se especialmente danosa aos estados destinatários, nos quais se localizam consumidores finais não contribuintes, a partir do incremento

do comércio eletrônico, que permitiu aos consumidores a compra direta, por meio da internet, de vendedores localizados em outro estado, gerando circulação econômica no estado de destino não alcançada pela tributação via diferencial de alíquotas (ICMS-Difal).

Diante dessa realidade, na falta de previsão na Constituição ou em lei complementar que os atendessem, dezessete estados e o Distrito Federal editaram o Protocolo ICMS n. 21, de 1º de abril de 2011. Foram os seguintes: Acre, Alagoas, Amapá, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Roraima, Rondônia e Sergipe. Mais alguns estados aderiram em seguida, e outros tantos denunciaram o protocolo nos anos seguintes à sua publicação.

O Protocolo n. 21/2011 trouxe a referência à situação do comércio eletrônico entre os seus considerandos:

“[...] considerando que a sistemática atual do comércio mundial permite a aquisição de mercadorias e bens de forma remota; considerando que o aumento dessa modalidade de comércio, de forma não presencial, especialmente as compras por meio da internet, telemarketing e showroom, deslocou as operações comerciais com consumidor final, não contribuintes de ICMS, para vertente diferente daquela que ocorria predominante quando da promulgação da Constituição Federal de 1988; considerando que o imposto incidente sobre as operações de que trata este protocolo é imposto sobre o consumo, cuja repartição tributária deve observar esta natureza do ICMS, que a Carta Magna na sua essência assegurou às unidades federadas onde ocorre o consumo da mercadoria ou bem; considerando a substancial e crescente mudança do comércio convencional para essa modalidade de comércio, persistindo, todavia, a tributação apenas na origem, o que não coaduna com a essência do principal imposto estadual, não preservando a repartição do produto da arrecadação dessa operação entre as unidades federadas de origem e de destino, resolve celebrar o seguinte PROTOCOLO [...]”

A cláusula primeira, por sua vez, estabelecia a cobrança do diferencial, à revelia de previsão em norma de competência constitucional ou em norma de lei complementar e, também, dos estados não signatários do Protocolo:

“Cláusula primeira – Acordam as unidades federadas signatárias deste protocolo a exigir, nos termos nele previstos, a favor da unidade federada de destino da mercadoria ou bem, a parcela do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS – devida na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadoria ou bem de forma não presencial por meio de internet, telemarketing ou showroom.

Parágrafo único. A exigência do imposto pela unidade federada destinatária da mercadoria ou bem, aplica-se, inclusive, nas operações procedentes de unidades da Federação não signatárias deste protocolo”.

A situação era claramente inconstitucional. Em rigor, o que houve foi a criação de uma competência tributária nova, não prevista na Constituição, por ato dos secretários de Fazenda dos entes tributantes, sem participação do Congresso Nacional, seja por meio de emenda constitucional, seja por meio de lei complementar. A doutrina, à época, denunciou a inconstitucionalidade¹.

Provocado por meio das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 4.628 e 4.713 e do Recurso Extraordinário n. 680.089, o Supremo Tribunal Federal, em setembro de 2014, declarou inconstitucional o Protocolo n. 21/2011. Na decisão, consignou-se, na ementa, entre outros aspectos, o que se lê no seguinte excerto:

“5. O ICMS incidente na aquisição decorrente de operação interestadual e por meio não presencial (internet, telemarketing, showroom) por consumidor final não contribuinte do tributo não pode ter regime jurídico fixado por Estados-membros não favorecidos, sob pena de contrariar o arquétipo constitucional delineado pelos arts. 155, § 2º, inciso VII, *b*, e 150, IV e V, da CRFB/88.

[...]

10. Os Estados-membros, diante de um cenário que lhes seja desfavorável, não detêm competência constitucional para instituir novas regras de cobrança de ICMS, em confronto com a repartição constitucional estabelecida”.

Em seu voto, o Relator Ministro Luiz Fux assentou que previsão desse tipo seria válida apenas se houvesse iniciativa do Congresso Nacional de instituí-la por meio de emenda constitucional:

“Por outro lado, a estrita observância dos imperativos constitucionais relativos aos ICMS se impõe como instrumento de preservação da higidez do pacto federativo. O fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados-membros a prerrogativa de instituir, *sponte sua*, novas regras para a cobrança deste tributo, desconsiderando o altiplano constitucional.

Em que pese a alegação da existência de um cenário de desigualdades inter-regionais, em virtude da aplicação do art. 155 § 2º, VII, da Constituição, a correção destas distorções somente poderá emergir pela promulgação de emenda constitucional, operando uma reforma tributária, e não mediante a edição de qualquer outra espécie normativa.

Precisamente por não ostentar legitimidade democrática da Assembleia Constituinte ou do constituinte derivado, descabe ao CONFAZ ou a qualquer das unidades da Federação de forma isolada, estipular um novo modelo de cobrança de ICMS nos casos de operações interestaduais quando o destinatário final das mercadorias não for contribuinte.

Justamente por isso, o afastamento dessa premissa, além de comprometer a integridade nacional ínsita à Federação, gera um ambiente de anarquia normativa, dentro da qual cada unidade federada irá se arvorar da competência de proceder

¹ MOREIRA, André Mendes. ICMS, Protocolo n. 21/2011 e comércio eletrônico. *Revista Eletrônica de Direito Tributário da ABDF*, v. 5, n. 39, 2015.

aos ajustes que entenderem necessários para o melhor funcionamento da Federação.

Daí por que a correção da engenharia constitucional de repartição de competências tributárias somente pode ocorrer legitimamente mediante manifestação do constituinte reformador, por meio da promulgação de emendas constitucionais, e não pela edição de outras espécies normativas (*e.g.*, Protocolos, Resoluções etc.)”.

A Corte, no entanto, sob os protestos do Ministro Marco Aurélio, decidiu por modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade a partir da concessão da medida liminar, datada de fevereiro daquele ano, ressalvadas as ações em curso. Em sua manifestação, o ministro não apenas externou a preocupação em relação à diversidade de situações individuais que a modulação poderia festar, mas também criticou os efeitos indutores de novas inconstitucionalidades que a modulação geraria, destacando, em linguagem incisiva, a audácia dos estados em tentarem conceder, para si próprios, por meio de protocolo, competência tributária não prevista pelo Poder Constituinte, por meio de acordo entre os seus secretários de Fazenda:

“Continuo convencido de que apenas se avançará culturalmente quando emprestar-se concretude maior à Carta da República. Toda vez que o Tribunal modula certa decisão, estimula procedimentos à margem dessa mesma Carta da República.

[...]

Qual é a preocupação maior – e peço aos colegas que esqueçam o fato de ser terminantemente contrário à modulação? É que, se modular-se, provocar-se-ão inúmeros incidentes, considerado o que foi satisfeito, em termos de ação de repetição do indébito, e, também, o que será cobrado pelos estados. Por isso, entendo que o caso mostra-se emblemático quanto à impossibilidade de chegar-se à modulação. E, perdoem-me a expressão carioca, houve uma cara de pau incrível, no que se estabeleceu esse protocolo, colocando-se, em segundo plano, o documento básico da República, a Constituição Federal, que precisa ser mais amado, principalmente pelas unidades da Federação. Que se aguarde a reforma tributária, porque proceder-se a essa reforma mediante simples protocolo é passo demasiadamente largo”.

Isso significou que, no plano do Supremo Tribunal Federal, restaram válidas as cobranças do diferencial realizadas sem previsão constitucional, por deliberação exclusiva dos Estados, entre abril de 2011 e fevereiro de 2014.

Em 16 de abril de 2015, foi promulgada, então, a Emenda Constitucional n. 87/2015, que modificou a competência tributária relativa ao ICMS, passando o texto constitucional a prever a incidência do diferencial de alíquotas também nas vendas a consumidor final não contribuinte do imposto:

“Art. 155, § 2º

[...]

VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquo-

ta interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

[...]

VIII – a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual [...].”

Com fundamento nesse novo texto, em 17 de setembro de 2015 foi firmado o Convênio ICMS n. 93/2015, por meio do qual os estados, outra vez, atropelaram o rito legislativo, antecipando-se ao Congresso Nacional, que precisava regulamentar a incidência, prevista na Constituição em norma de competência, em sua atividade de produção de normas complementares sobre o ICMS. A doutrina, à época, novamente denunciou a inconstitucionalidade gerada pela ação dos Poderes Executivos dos estados à revelia da lei complementar².

Provocado, o Supremo Tribunal Federal, por meio do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.469 e do Recurso Extraordinário n. 1.287.019, declarou a inconstitucionalidade do convênio, precisamente, pela inexistência da lei complementar prevista pela Constituição. A ementa da decisão trouxe elementos importantes, como o fato de que a Emenda Constitucional n. 87/2015 inseriu no ordenamento “nova relação jurídico-tributária”, como se nota dos seguintes excertos:

“3. Especificamente no que diz respeito ao ICMS, o texto constitucional consigna caber a lei complementar, entre outras competências, definir os contribuintes do imposto, dispor sobre substituição tributária, disciplinar o regime de compensação do imposto, fixar o local das operações, para fins de cobrança do imposto e de definição do estabelecimento responsável e fixar a base de cálculo do imposto (art. 155, § 2º, XII, *a, b, c, d e i*).

4. A EC n. 87/15 criou uma nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS. Houve, portanto, substancial alteração na sujeição ativa da obrigação tributária. O ICMS incidente nessas operações e prestações, que antes era devido totalmente ao estado de origem, passou a ser dividido entre dois sujeitos ativos, cabendo ao estado de origem o ICMS calculado com base na alíquota interestadual e ao estado de destino, o diferencial entre a alíquota interestadual e sua alíquota interna.

5. Convênio interestadual não pode suprir a ausência de lei complementar dispondo sobre obrigação tributária, contribuintes, bases de cálculo/alíquotas e créditos de ICMS nas operações ou prestações interestaduais com consumidor final

² CARRAZZA, Roque Antonio. Emenda Constitucional n. 87/2015 – diferencial de alíquota de ICMS (DIFAL) – necessidade de regulamentação prévia, por meio de lei complementar – questões conexas. *In*: FAIM FILHO, Eurípedes Gomes; SERRANO, Mônica de Almeida Magalhães (coord.). *ICMS e ISS: pontos em comum e questões relevantes discutidas na jurisprudência*. São Paulo: IPAIM, 2019, p. 282-326.

não contribuinte do imposto, como fizeram as cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do Convênio ICMS n. 93/2015”.

O Relator Ministro Dias Toffoli registrou que “é certo que a EC n. 87/2015, no tocante ao ICMS correspondente ao diferencial de alíquotas nas operações ou prestações interestaduais com destinatário não contribuinte do imposto, criou uma nova relação jurídico-tributária, tendo num dos polos (sujeito ativo) o estado de destino”.

Uma vez mais, o Supremo Tribunal Federal decidiu pela modulação dos efeitos, no que diz respeito a esses itens do julgamento, para que os efeitos se iniciassem no futuro, isto é, no exercício financeiro seguinte à decisão. Como a decisão foi tomada em fevereiro de 2021, a modulação implicou que a inconstitucionalidade apenas fosse reconhecida, por falta de lei complementar, a partir de 2022. Isso permitiria ao Congresso Nacional, querendo, editar a lei complementar ao longo do ano de 2021, pelo que a cobrança do imposto, declarada inválida por ausência de lei complementar, permanecesse válida sem solução de continuidade. Tudo, novamente, sob os protestos do Ministro Marco Aurélio, que votou contra a modulação dos efeitos da decisão, levantando pontos semelhantes aos que assentara em 2014:

“O Supremo não pode agora, simplesmente, entender que esteve em *stand-by* a Lei das leis, que é a Constituição Federal, e placitar, em um período, não um diploma legal, mas um convênio, ato administrativo que se mostrou frontalmente contrário à Constituição Federal, no que disciplinou o diferencial do ICMS.

Não cabe a modulação. Estimula a edição quer de convênios quer de leis contrárias à Constituição Federal, apostando-se na passagem do tempo. Cabe a constatação de haver o conflito com a Lei das leis e proclamá-la”.

Com essa nova modulação, o diferencial de alíquota, que os estados procuraram cobrar indevidamente por meio, primeiro, de Protocolo ICMS e, depois, por meio de Convênio ICMS, desde abril de 2011 até o final de 2022, teria sido cobrado validamente em todo esse período, exceto pelo interregno entre 2014 e 2015. Dos onze anos em que vigorou sem anteparo constitucional, assim reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, apenas em pouco mais de um ano a cobrança indevida foi obstada por esse órgão.

Em atenção a esse julgamento, o Congresso Nacional aprovou a Lei Complementar n. 190, que foi publicada em 4 de janeiro de 2022. A lei consignou, em seu art. 1º, as alterações na Lei Complementar n. 87/1996 necessárias para a aplicação do diferencial de alíquotas pelos estados destinatários:

“Art. 1º A Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), passa a vigorar com as seguintes alterações:

‘Art. 4º, § 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual:

- I – o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto;
- II – o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto”.

Entretanto, surge, a partir da publicação dessa lei, nova controvérsia, agora relativa à anterioridade tributária.

2. Lei Complementar n. 190/2022 e anterioridade tributária

Uma vez que o Supremo Tribunal Federal decidira que o diferencial de alíquotas sobre as operações destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS, criado pela Emenda Constitucional n. 87/2015, constitui uma “nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS”, com “substancial alteração na sujeição ativa da obrigação tributária”, trata-se de instituição de novo tributo, sujeita, portanto, às regras constitucionais do art. 150, III, com suas três alíneas: irretroatividade (*a*), anterioridade (*b*) e anterioridade nonagesimal (*c*):

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

[...]

III – cobrar tributos:

- a*) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b*) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c*) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea *b*;

O Supremo Tribunal Federal, ao modular, pela segunda vez, os efeitos da inconstitucionalidade do diferencial de alíquotas de ICMS, determinou a invalidade da cobrança a partir do exercício financeiro de 2022. Com a modulação de efeitos, não há que se falar em irretroatividade se a nova incidência apenas for pretendida a partir da publicação da lei complementar. Contudo, seja qual for a data da publicação dessa lei, é imperativo que a incidência só inicie a partir de 90 dias após a publicação da lei e no exercício seguinte a essa publicação. Por isso, a validade, com a edição da lei complementar, deveria ser estabelecida até 31 de dezembro de 2021, pois, caso contrário, o ano de 2022 iniciaria sem a incidência válida do diferencial de alíquotas e ficaria sem essa incidência por, pelo menos, todo o ano, isto é, todo o exercício financeiro e, no mínimo, por 90 dias. Quanto mais tempo demorasse a publicação da lei, mais demoraria para que os 90 dias começassem a ser contados.

E, de fato, o ano de 2022 iniciou sem a validade do diferencial de alíquotas, uma vez que a Lei Complementar, que passou a servir de fundamento de validade

para aquela cobrança, apenas seria publicada no dia 4 de janeiro daquele ano. Com essa publicação atrasada, a lei complementar atraiu a incidência do art. 150, III, *b*, da Constituição Federal, que prescreve a regra da anterioridade tributária, e, de qualquer forma, atrairia a incidência do art. 150, III, *c*, relativo à anterioridade nonagesimal – esta, inclusive, referida expressamente no art. 3º da Lei Complementar n. 190/2022, que dispõe: “Esta Lei Complementar entra em vigor na data de sua publicação, observado, quanto à produção de efeitos, o disposto na alínea *c* do inciso III do *caput* do art. 150 da Constituição Federal”. A Lei cria, então, uma *vacatio legis* de 90 dias, além de atrair a incidência da anterioridade.

A aplicação da anterioridade foi levada ao Supremo Tribunal Federal, que iniciou o julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 7.066, 7.070 e 7.078. O voto do Ministro Alexandre de Moraes afastou a anterioridade. Paradoxalmente, o Ministro admitiu que, conforme caracterizada pelo Supremo Tribunal Federal, a Emenda Constitucional n. 87/2015 criou uma nova relação jurídico-tributária:

“[...] julgou-se a ADI 5.469, também da relatoria do Min. Dias Toffoli, com conclusão no sentido de que as inovações operadas pela EC 87/2015 importariam em ‘uma nova relação jurídico-tributária entre o remetente do bem ou serviço (contribuinte) e o estado de destino nas operações com bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte do ICMS’. Desse modo, a ‘substancial alteração na sujeição ativa da obrigação tributária’ exigiria regulamentação por lei complementar”.

Ainda assim, entendeu que não era o caso de aplicação da anterioridade tributária, com os seguintes argumentos:

“A conclusão daquele julgamento, entretanto, não parece ser suficiente para impor a incidência do princípio da anterioridade [...] A LC 190/2022 não modificou a hipótese de incidência, tampouco da base de cálculo, mas apenas a destinação do produto da arrecadação, por meio de técnica fiscal que atribuiu a capacidade tributária ativa a outro ente político – o que, de fato, dependeu de regulamentação por lei complementar – mas cuja eficácia pode ocorrer no mesmo exercício, pois não corresponde a instituição nem majoração de tributo [...]”.

Note-se que, embora a doutrina seja pacífica no sentido de que a definição de sujeição ativa é parte da instituição do tributo, o Ministro Alexandre de Moraes decidiu em sentido contrário. E, embora também seja pacífico na doutrina que a sujeição ativa diz respeito a um dos elementos fundamentais da obrigação tributária, ao lado do sujeito passivo e da forma de apuração do valor do tributo, o Ministro Alexandre de Moraes decidiu em sentido contrário, deslocando a sujeição ativa para a obrigação acessória:

“O Congresso Nacional orientou-se por um critério de neutralidade em relação ao contribuinte; para este, não é imposta qualquer repercussão econômica relacionada à obrigação principal da relação tributária, apenas obrigações acessó-

rias decorrentes da observância de procedimentos junto às repartições fazendárias dos Estados de destino, em acréscimo ao recolhimento junto à Fazenda do Estado de origem (por uma alíquota menor). E tais obrigações, por não se situarem no âmbito da obrigação principal devida pelo contribuinte, não se sujeitam ao princípio da anterioridade, na linha do que afirmado pela Corte em relação a obrigações acessórias tais como prazo, condições e procedimentos para pagamento [...]”.

Indo além, o Ministro Alexandre de Moraes também considerou inconstitucional a previsão de aplicação de anterioridade nonagesimal pela Lei Complementar n. 190/2022, com base em um argumento bastante sério, segundo o qual descabe ao Poder Legislativo interpretar a Constituição:

“Embora seja dado ao Congresso Nacional, no curso do processo legislativo, apreciar a constitucionalidade de quaisquer matérias sujeitas à sua deliberação, não é papel do legislador ordinário tratar da incidência ou interpretação de dispositivos constitucionais [...] o legislador infraconstitucional, deixando de dispor sobre *vacatio legis*, pretendeu conferir uma interpretação autêntica da regra sobre anterioridade tributária. Deve ser destacado que a ideia de controle de constitucionalidade está ligada à Supremacia da Constituição sobre todo o ordenamento jurídico e que cabe ao Supremo Tribunal Federal o monopólio da última palavra em se tratando de interpretação Constitucional [...] E, uma vez afirmada a não incidência do art. 150, III, *b e c*, CF, em sede de Jurisdição Constitucional, esse mesmo efeito não pode ser estabelecido pelo legislador infraconstitucional, a pretexto de observar princípios constitucionais editando uma interpretação autêntica sobre os mesmos, sob pena de violação da supremacia da Constituição”.

Este último argumento, até o momento da redação deste artigo, está solitário no Supremo Tribunal Federal. O Ministro Dias Toffoli descartou-o, embora tenha decidido também pela não incidência da anterioridade tributária relativa ao exercício financeiro, com argumento diferente, mas, da mesma forma, criticável:

“[...] as leis estaduais ou do Distrito Federal editadas na vigência da EC n. 87/15, mas antes ou depois da LC n. 190/22, foram as que, de fato, instituíram o ICMS-Difal em debate em face do remetente localizado no estado de origem. Levando em conta que as anterioridades geral e nonagesimal se aplicam tendo-se como marco a data da publicação da lei que institui ou majora tributo (art. 150, III, *b e c*, do texto constitucional), conclui-se que, a rigor, devem elas se aplicar a partir da publicação das citadas leis estaduais ou do Distrito Federal (as quais, insisto, instituíram a tributação questionada), e não da LC n. 190/22, que, reitero, versou apenas sobre as regras gerais da tributação”.

De fato, a lei complementar não “institui” o ICMS-Difal, mas constitui, *ex nunc*, a validade daquela instituição que, até então, não existia validamente no sistema jurídico. A instituição válida apenas passa a existir com a lei complementar e, por isso, a partir dela se deve contar a anterioridade tributária, nunca da lei inválida que a antecedia.

Restabelecendo a obediência à dogmática do direito tributário, o Ministro Edson Fachin inaugurou a divergência em relação a ambos, decidindo pela incidência da anterioridade relativa ao exercício financeiro e da noventalidade. Aguarda-se o desfecho do julgamento.

Conclusão

A título de conclusão, cabe criticar a aplicação do instituto da modulação de efeitos ao ICMS-Difal. Estamos falando de incidência tributária criada em abril de 2011 e declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal duas vezes, em relação ao Protocolo n. 21/2011 e ao Convênio n. 93/2015. No entanto, pela via da modulação de efeitos, as cobranças entre 1º de abril de 2011 e fevereiro de 2014 foram validadas, e, também por modulação, as cobranças entre setembro de 2015 e dezembro de 2021 foram igualmente legitimadas. Praticamente em todo o período de 2011 até hoje, no qual o tributo foi inconstitucional conforme reconhecimento do Supremo Tribunal Federal, as cobranças foram validadas. Agora, discute-se se as cobranças em 2023, que não respeitaram a anterioridade, foram válidas. Não será surpresa se esse julgamento vier a ser encerrado daqui a vários anos, concluindo pela inconstitucionalidade por desrespeito à anterioridade, mas uma terceira modulação de efeitos vier a legitimar a cobrança inconstitucional.

VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual

IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP

14º Painel
**Eficácia e efetividade das
decisões judiciais**

Aderência dos Precedentes Judiciais no Processo Administrativo Tributário no Âmbito Federal

Maysa de Sá Pittondo Deligne

Doutora e mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP). Professora do corpo permanente do mestrado profissional do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Professora do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Ex-Conselheira titular do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf). Diretora da Associação Brasileira de Direito Tributário (Abradt). Advogada Sócia da Numeris Consultoria e Correia, Pittondo, Miranda e Garcia (CPMG) Advocacia.

O tema proposto é desafiador e está envolto de diferentes polêmicas, algumas das quais pretendem ser enfrentadas neste artigo.

Primeiramente, é relativamente recente a tratativa da figura do precedente no direito brasileiro, inserido na tradição do *civil law*. Com a promulgação do Código de Processo Civil pela Lei n. 13.105/2015, o signo “precedente” foi referenciado em diferentes oportunidades, sendo mantido no texto legal em sua atual redação¹ ao tratar dos elementos essenciais da sentença (art. 489, incisos V e VI), da motivação de criação dos enunciados de súmulas (art. 926, § 2º), das decisões e enunciados de observância obrigatória pelos juízes e tribunais e a necessidade de sua divulgação organizada na rede mundial de computadores (art. 927, § 5º).

A aparente novidade, acrescida da ausência de uma definição legal do signo, faz com que o termo precedente seja interpretado com diferentes significados, ora se referindo à decisão individual proferida em momento anterior, como se denota da expressão do art. 926, § 2º, do CPC/2015, ora se referindo às decisões para as quais as leis atribuíram efeito geral e abstrato identificadas no art. 927 do CPC/2015, como nos julgados proferidos no controle concentrado de constitucionalidade ou em sede de repetitivo e repercussão geral.

Assim, cabe aqui trazer qual o conceito de precedente judicial do qual se parte para proceder com a análise de sua aplicação na seara administrativa: trata-se de qualquer decisão individual proferida sobre o mesmo tema? Da jurisprudência reiterada sobre a matéria? Ou somente as decisões para as quais a lei atribua uma eficácia geral e abstrata, não relacionada apenas às partes do processo no qual foi proferida?

Voltando-se para a análise dos tribunais administrativos, em adição a essa imprecisão conceitual, observa-se que a ausência de uma previsão legal específica que determine ao julgador a observância obrigatória do precedente judicial é um

¹ Em especial após as alterações dadas pela Lei n. 13.256/2016, que removeu o signo precedente ao tratar da reclamação (art. 988) e das hipóteses de cabimento e do julgamento do agravo (art. 1.042).

argumento considerado suficiente para afastar a sua aplicação no julgamento administrativo. É o que ocorre nas Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ), consideradas órgãos internos da Fazenda Nacional que somente procedem a aplicação de decisão proferida em sede de recurso repetitivo e repercussão geral após expressa manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), na forma da Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 1/2014. Por outro lado, mesmo quando o próprio regimento interno do tribunal exige a aplicação de precedentes judiciais, como no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), não há consenso quanto ao momento em que sua aplicação ao caso é obrigatória: seria desde a publicação? Somente quando resolvida eventual modulação de efeitos? Somente após o trânsito em julgado? Ou quando houver manifestação sobre a questão pela PGFN em parecer específico com dispensa de recorrer?

Especificamente quanto aos temas pendentes de julgamento em sede de repercussão geral e recursos repetitivos que podem refletir na seara administrativa, não obstante a previsão específica do CPC/2015 garantindo o sobrestamento de todos os processos em trâmite no território nacional sobre a matéria após manifestação do relator, a falta de previsão específica na lei do processo administrativo ou nos regimentos internos dos tribunais é utilizada como argumento para não proceder com esse sobrestamento. Mas se a questão pode ser resolvida pelo Poder Judiciário, não estariam os tribunais administrativos agindo contra a lei própria processual que determina a suspensão dos processos, em determinação aplicável de forma subsidiária ao processo administrativo fiscal? Qual a razão para se manter o curso regular do processo administrativo e não se observar a determinação de sobrestamento do CPC/2015?

Esse é o panorama que se pretende enfrentar nesse artigo.

1. O conceito de precedente judicial

Na tradição do *common law*, a figura do precedente é identificada como a decisão que veicula uma norma geral e abstrata firmada a partir de um caso concreto, com uma relevância que transcende o caso e que será aplicada de forma vinculante para todos os casos concretos semelhantes dentro do Tribunal no qual foi prolatada, com a mesma força de uma lei editada pelo Poder Legislativo². Como qualquer decisão tomada em um caso concreto, o precedente se apresenta como uma fonte material de Direito³.

Contudo, considerando o ineditismo do caso concreto analisado, bem como seus elevados graus de generalização e de abstração, evidenciados na própria

² Identificação da figura do precedente nessa tradição em conformidade com MACCORMICK, Neil. *Rhetoric and the rule of law: a theory of legal reasoning*. Oxford University Press, 2005, p. 143-161; e SCHAUER, Frederick. Precedent. *Stanford law review* vol. 39, n. 3, fev. 1987, p. 571-605.

³ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificação da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 586.

decisão, o seu resultado possui efeito geral e abstrato, de forma vinculante aos aplicadores dentro do Tribunal. Dessa forma, naquela tradição o precedente é desenvolvido como uma ideia para preservar a ordem jurídica já existente, garantindo a competência dos Tribunais de criarem normas gerais e abstratas quando diante de casos novos ou para a interpretação abstrata de dispositivos normativos, por meio de julgamento de casos concretos⁴.

Por outro lado, a tradição do *civil law*, em sua origem como adotado no Brasil, se liga às tradições romanas elaboradas com fulcro em um Direito escrito, com a base jurídica trazida na lei⁵. Admite-se a existência de um Direito dado, construído pelas universidades a partir do Direito romano e aprovado pelo legislador, tendo por premissa a existência de um ordenamento completo. Trata-se da acepção embrionária da concepção normativista do Direito, como instrumento sancionador ditado pelo legislador, identificando condutas que não devem ser concretizadas sob pena de sanção⁶. Dela também oriunda a teoria cognitivista da interpretação, cabendo à Ciência do Direito, somente, descrever o que consta no direito posto, dado pelo legislador, e cabendo a seu intérprete e a seu aplicador identificar o significado da norma, que já seria unívoco, pré-constituído e suscetível de conhecimento⁷.

Originariamente, diferente da tradição do *common law*, prevalecia o entendimento de que os integrantes do Poder Judiciário seriam considerados livres para decidirem da forma como entendessem melhor o Direito, desde que se baseassem nas leis, trazendo a interpretação entendida como correta para o caso concreto⁸. O juiz poderia formar sua livre convicção em cada caso concreto, sem se vincular à interpretação fornecida para um caso anterior, em uma sentença passível de reforma pelos tribunais regionais, superiores ou supremo.

Com isso, em sua origem, a tradição do *civil law* propunha que os julgamentos, pelos tribunais, de casos concretos trouxessem apenas indicativos interpreta-

⁴ Ver ainda MACCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert (org.). *Interpreting precedents: a comparative study*. Aldershot: Ashgate, 1997.

⁵ Como alerta David, “cada um dos direitos do continente europeu tem a sua originalidade. [...] Contudo, existe grande semelhança entre estes direitos, quando se considera o conjunto dos seus elementos e pode-se seguramente falar numa família romano-germânica, embora reconhecimento que existem subgrupos no seio desta família [...]” (DAVID, René. *Os grandes sistemas do direito contemporâneo*. Trad. Hermírio A. Carvalho. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 74)

⁶ KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1986.

⁷ Essa posição é adotada, especificamente para os expoentes do direito tributário, entre outros, por: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011; BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963 e FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Financieiras, 1964, p. 28-54.

⁸ Premissa da qual partiu decisão da Junta de Ajuste de Lucros, comentada em LEAL, Victor Nunes. Junta de Ajustes e Lucros – natureza de suas decisões – caráter normativo – delegação de poderes – conceito de lei. *Revista de Direito Administrativo* vol. 13. Rio de Janeiro, jul. 1948, p. 319-326.

tivos da lei, não admitindo as decisões como normas integrantes do ordenamento jurídico ou fontes do Direito⁹. A decisão deve ser observada apenas pelas partes, limitada ao dispositivo exarado, como uma norma individual e concreta, com a ressalva de que ela se submete à chamada teoria declaratória da atuação dos juízes, segundo a qual as decisões judiciais emanadas pelo Poder Judiciário não são normas, mas meras interpretações¹⁰. Essa teoria igualmente encontra seu fundamento na leitura tradicional do princípio da separação dos Poderes, entendendo que somente o Poder Legislativo expede novas normas gerais e abstratas no sistema jurídico.

Cumpre apontar que essa linha de pensamento tradicional do *civil law* tem evoluído, inclusive no Direito brasileiro, com um movimento doutrinário e legislativo no sentido de reconhecer a relevância do aplicador/juiz na própria construção do direito¹¹. Admite-se que o Direito positivado não está completo, sendo ele uma prática argumentativa que precisa do intérprete para sua construção¹². Entender que o ordenamento jurídico positivo é “completo, avesso a lacunas e absolutamente claro” é uma visão reducionista do Direito à lei, não sendo mais aceitável à luz do Estado Democrático de Direito, que exige que a interpretação jurídica seja praticada à luz dos princípios constitucionais e dos direitos fundamentais¹³. Esse contexto, inclusive, molda um novo conceito de jurisdição segundo o qual “não apenas atua a lei, senão ainda propriamente cria o direito”¹⁴.

Com isso, a visão tradicional tem sido superada, ocorrendo uma natural aproximação das duas tradições (*civil* e *common law*), com o reconhecimento da relevância da decisão, já que o aplicador constrói o significado do texto normativo, produzindo normas quando da prolação das decisões que orientam a conduta

⁹ PICARDI, Nicola. *Jurisdição e processo*. Organizador e revisor técnico da tradução Carlos Alberto Alvaro de Oliveira. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 145.

¹⁰ STEINER, Eva. Judicial rulings with prospective effect-from comparison to systematisation. In: STEINER, Eva. *Comparing the prospective effect of judicial rulings across jurisdictions*. Springer International Publishing Switzerland, 2015, p. 2-5.

¹¹ No sentido da crise da orientação tradicional, ver: PICARDI, Nicola. *Jurisdição e processo*. Organizador e revisor técnico da tradução Carlos Alberto Alvaro de Oliveira. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 146.

¹² Quanto ao Direito como uma prática argumentativa, ver: ÁVILA, Humberto. Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 29. São Paulo: Dialética e IBDT, jan. 2013, p. 181-204.

¹³ DELFINO, Lúcio; ROSSI, Fernando. Interpretação jurídica e ideologias: o escopo da jurisdição no Estado Democrático de Direito. *Revista jurídica UNIJUS* vol. 11, n. 15. Uberaba, nov. 2008, p. 85.

¹⁴ DELFINO, Lúcio; ROSSI, Fernando. Interpretação jurídica e ideologias: o escopo da jurisdição no Estado Democrático de Direito. *Revista jurídica UNIJUS* vol. 11, n. 15. Uberaba, nov. 2008, p. 86. Adepto a essa concepção, ver: THEODORO JÚNIOR, Humberto. Normas fundamentais do processo civil. In: THEODORO JÚNIOR, Humberto; OLIVEIRA, Fernanda Alvim Ribeiro de; REZENDE, Ester Camila Gomes Norato (coord.). *Primeiras lições sobre o novo direito processual civil brasileiro (de acordo com o Novo Código de Processo Civil Lei 13.105, de 16 de março de 2015)*. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 5.

do sujeito para as quais foram direcionadas¹⁵. Uma vez que o aplicador exerce também a função de criar Direito, passa-se a admitir a possibilidade de se conferir força vinculativa às decisões, de observância obrigatória e não mais apenas persuasiva, com efeitos gerais e abstratos, como as normas editadas pelo Poder Legislativo¹⁶.

O que se altera entre as tradições é como essa decisão atingirá outros sujeitos além daqueles afetados diretamente pela decisão, utilizando-se o *common law* da figura do precedente, enquanto o *civil law* traz diferentes instrumentos vinculativos, igualmente denominados de forma geral no Brasil de precedentes judiciais. Mas qual seria o conceito de precedentes judiciais?

Na doutrina pátria, muitos se utilizam do *common law* como parâmetro para o desenvolvimento de uma teoria dos precedentes no Brasil¹⁷, sendo que o precedente traria em sua *ratio decidendi* a regra da lei ou as regras ditadas pelos tribunais¹⁸. Contudo, buscando compatibilizar as duas tradições, entre a legalidade ditada pelo legislador do *civil law* e aquela ditada pelos tribunais, os precedentes judiciais podem ser identificados como aquelas decisões judiciais que, na forma da lei, são dotados de generalidade e abstração, não restringindo sua eficácia às partes que ingressaram com a ação. Sob esta perspectiva, admite-se como prece-

¹⁵ Aproximação do *civil* e *common law* identificada como uma nova família jurídica, o *Brazilian Law* por ARAÚJO, Juliana Furtado. O precedente no novo Código de Processos Civil e suas implicações tributárias. In: ARAÚJO, Juliana Costa Furtado; CONRADO, Paulo César (org.). *O novo CPC e seu impacto no direito tributário*. São Paulo: Fiscosoft, 2015, p. 101-126. Exigindo mudanças mais profundas para essa aproximação para a criação de um chamado *Macunaíma Law*, ver: RIBEIRO, Diego Diniz. Precedentes em matéria tributária e o novo CPC. In: CONRADO, Paulo César (org.). *Processo tributário analítico*. São Paulo: Noeses, 2016. vol. 3, p. 111-140.

¹⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificação da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 586. Identificando esse fenômeno da Itália: PICARDI, Nicola. *Jurisdição e processo*. Organizador e revisor técnico da tradução Carlos Alberto Alvaro de Oliveira. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 150-151.

¹⁷ Ver: BECHO, Renato Lopes. Precedentes e direito tributário: nova perspectiva da legalidade tributária. In: CARVALHO, Paulo de Barros (org.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 1019-1034; DE LUCCA, Rodrigo Ramina. O conceito de precedente judicial, *ratio decidendi* e a universalidade das razões jurídicas de uma decisão. In: NUNES, Dierle; MENDES, Aluisio; JAYME, Fernando Gonzaga (org.). *A nova aplicação da jurisprudência e precedentes no CPC/2015*. São Paulo: RT, 2017, p. 951-962. FAERMANN, Flávia. Vinculação aos precedentes pelo ordenamento jurídico brasileiro: reflexo de um fenômeno pautado pela busca da segurança jurídica. *Revista Brasileira de Advocacia Pública – RBAP* ano 2, n. 3. Belo Horizonte, jul./dez. 2016, p. 223-243; TUCCI, José Rogério Cruz e. O regime do precedente judicial no novo CPC. In: DI-DIER JÚNIOR, Fredie *et al.* (coord.). *Precedentes*. Salvador: JusPodivm, 2015, p. 445-457; MARI-NONI, Luiz Guilherme. Uma nova realidade diante do Projeto de CPC: a *ratio decidendi* ou os fundamentos determinantes da decisão. *Interesse Público – IP* ano 15, n. 77. Belo Horizonte, jan./fev. 2012, p. 23-85.

¹⁸ CORDOPATRI, Francesco. The ratio decidendi (an historical and comparative review). In: FAZ-ZALARI, Elio (ed.). *Italian yearbook of civil procedure*. Milano: Giuffrè, 1991. vol. I, p. 80. Ver ainda: ALEXANDER, Larry. Constrained by precedent. *Southern California Law Review* i. 63, p. 18, 1989.

dentess aquelas decisões identificadas no art. 927 do CPC/2015, que são de observância obrigatória pelos juízes e tribunais, quais sejam:

- I – As decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) em controle concentrado de constitucionalidade;
- II – Os enunciados de súmula vinculante;
- III – Os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;
- IV – Os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;
- V – A orientação do plenário ou do órgão especial aos quais os julgadores estão vinculados.

Não obstante essa aproximação busque compatibilizar o ideal do precedente estrangeiro com o sistema normativo brasileiro, cumpre apontar que o próprio Código Processual não se utilizou do termo precedente para se referir apenas à essas decisões identificadas no art. 927. Com efeito, ao tratar da motivação na criação dos enunciados de súmulas, o art. 926, § 2º, do CPC/2015 identifica que “ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos *precedentes* que motivaram sua criação.” Contudo, as decisões que dão origem às *súmulas não necessariamente são pronunciamentos de observância obrigatória pelos tribunais*, podendo se referir às decisões individuais que, em conjunto, formam a jurisprudência dominante do tribunal, na forma do § 1º do mesmo dispositivo. Além desta falta de padrão na referência ao signo precedente, acresce-se que inexistente uma delimitação legal do seu significado.

Esse cenário enseja em um uso indiscriminado do termo precedente pela jurisprudência. Apenas a título de exemplo, o mesmo órgão colegiado, em uma mesma sessão de julgamento, identificou o signo precedente ora como se referisse ao conjunto de decisões individuais já proferidas sobre o tema na mesma matéria¹⁹, ora para se referir à decisão proferida em sede de repercussão geral no STF²⁰.

De toda forma, ainda que não se trate de matéria pacificada, buscando delimitar este conceito face à relevância para o estudo aqui proposto, adota-se os elementos legais trazidos pelo já mencionado art. 927 do CPC/2015, que traz critério objetivo claro para delimitar quais são as decisões de observância obrigatória pelos julgadores.

¹⁹ A título de exemplo, vide TRF3, 0042394-18.1999.4.03.6182, Rel. Desembargador Federal Jose Carlos Francisco, 2ª Turma, Data 03.03.2023, Data da publicação 13.03.2023.

²⁰ A título de exemplo, vide TRF3, 0016784-47.2016.4.03.9999, Rel. Desembargador Federal Jose Carlos Francisco, 2ª Turma, Data 03.03.2023, Data da publicação 13.03.2023.

2. Críticas acerca da aderência dos precedentes judiciais no processo administrativo tributário no âmbito federal

A delimitação conceitual do signo precedente judicial mostra-se relevante para buscar identificar quais são as decisões que devem ser observadas pela Administração Pública quando do exercício da função jurisdicional nos processos administrativos tributários²¹. Entretanto, como um reflexo da ausência da delimitação legal clara do conceito de precedente, muitas decisões qualificadas como precedentes judiciais pelo art. 927 do CPC/2015 não são aplicadas no processo administrativo.

De fato, a própria lei que disciplina o processo administrativo federal reconhece o efeito geral e abstrato de determinadas decisões judiciais, reconhecendo-as como vinculantes para a Administração para fins de autorizar aos julgadores administrativos a não aplicação do instrumento normativo por vício de inconstitucionalidade. É o que se denota da expressão do § 6º do art. 26-A do Decreto n. 70.235/1972, na redação dada pela Lei n. 11.941/2009. Esse dispositivo, contudo, elenca apenas uma hipótese de decisões que se enquadra no critério de “generalidade e abstração”, qual seja, a decisão definitiva plenária do STF declarando a inconstitucionalidade de lei ou dispositivo (prevista no inciso I do art. 927 do CPC/2015). As demais decisões, enunciados e súmulas referenciadas no art. 927 apenas poderão refletir na Administração Pública quando forem editados atos administrativos específicos pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral – arts. 18 e 19 da Lei n. 10.522/2002), e pela Advocacia-Geral da União (súmula do art. 43 da Lei Complementar n. 73/1993 ou os pareceres do Advogado-Geral aprovados pelo Presidente da República – art. 40 da Lei Complementar n. 73/1993).

Desta forma, ainda que a lei do processo administrativo federal identifique a necessidade de observância obrigatória de uma espécie de precedente judicial, deixa de elencar outras que constam do rol do art. 927 do CPC/2015, como os enunciados de súmula vinculante, os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos, os enunciados das súmulas do STF em matéria constitucional e do STJ em matéria infraconstitucional. Essas decisões somente seriam aplicáveis à Administração Pública quando intermediadas por um ato administrativo específico editado pela PGFN e pela AGU. Entretanto, em se tratando de precedentes obrigatórios, de observância vinculante pelos tribunais, não deveriam ser esses precedentes automaticamente aplicáveis aos tribunais administrativos, desde sua publicação, sem necessidade de intermediação de atos administrativos?

²¹ Pelo exercício de função jurisdicional pela administração no processo administrativo vide: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. *Efeitos das decisões no processo administrativo tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 41-102.

Ora, no exercício de uma função jurisdicional de resolver um conflito perante a Administração Pública, o julgador administrativo deve observar as previsões do Código de Processo Civil, aplicável supletiva e subsidiariamente ao processo administrativo na forma do art. 15 do CPC/2015, que expressamente indica que “na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou *administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente*”. E aqui frise-se que a lei do processo administrativo não disciplina de forma diferente o que se entende por precedente ou mesmo o momento em que os precedentes têm eficácia para todos os julgadores, sendo normalmente considerados a partir da publicação da decisão ou súmula.

Especificamente quanto aos recursos extraordinário (repercussão geral) e especial repetitivos, observa-se que ainda que a lei processual administrativa não traga previsão específica reconhecendo a sua natureza de precedente obrigatório, o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF n. 345/2015 (Ricarf/2015) prevê sua observância obrigatória pelos julgadores sob pena de responsabilidade funcional. É o que se depreende do art. 62 do Ricarf/2015, que acrescenta expressamente o dever dos Conselheiros de reproduzirem as “decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional”, na sistemática dos recursos repetitivos (arts. 1.036 a 1.041 do CPC/2015 e arts. 543-B e 543-C do CPC/1972).

Entretanto, essa previsão não encontra correspondente no Regimento Interno das Delegacias de Julgamento da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF n. 20/2023, ainda que as DRJs hoje sejam órgãos com cada vez maior notoriedade dentro do processo administrativo fiscal federal. Com efeito, as DRJs são atualmente responsáveis não apenas pelo julgamento em primeira instância federal, mas também em segunda instância para os processos de pequeno valor e de pequena complexidade na forma do art. 23 da Lei n. 13.988/2020 (com a redação dada pela Medida Provisória n. 1.160/2023, ainda não convertida em lei até o momento da conclusão deste artigo).

Ora, a previsão do art. 62 do Ricarf/2015 ilustra como os tribunais administrativos podem, por meio de seus regimentos internos, dar efetividade às previsões legais constantes do CPC/2015, garantindo a observância de precedentes judiciais e evitando a prolongação desnecessária de litígios tributários. Com efeito, a inobservância do precedente pela Administração somente prejudica a própria, que irá insistir em uma discussão de mérito já concluída no Poder Judiciário, ensejando o ressarcimento de custas recursais e honorários advocatícios incorridos pelos contribuintes para cancelar uma exigência tributária que já poderia ter sido extinta sem a necessidade de movimentar a máquina judiciária.

Neste aspecto, acresce-se que igualmente não existe na lei processual administrativa uma previsão acerca da suspensão do processamento dos processos en-

quanto se aguarda o julgamento da questão em um precedente. De fato, a previsão de suspensão dos processos em curso enquanto pendente a conclusão da discussão travada em um precedente judicial é veiculada no CPC/2015 em especial para os incidentes de resolução de demandas repetitivas (art. 982, inciso I), a repercussão geral do STF (art. 1.035, § 5º) e os recursos repetitivos do STJ (art. 1.037, inciso II). Nesses dois últimos, inclusive, a determinação legal é no sentido de suspender o “processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e *tramitem no território nacional*”, o que automaticamente já atingiria os processos administrativos em curso. Essa suspensão é relevante exatamente para evitar decisões conflitantes entre a Administração Pública e os órgãos do Poder Judiciário quanto à questão de direito que está pendente de julgamento em um precedente judicial.

Contudo, na seara administrativa a aplicação supletiva do CPC/2015 ainda encontra entraves, exigindo alguns julgadores administrativos que essa previsão de suspensão de tramitação estivesse expressa seja na lei processual administrativa específica, seja no regimento interno dos tribunais²². Ainda que essa exigência de sobrestamento já tenha sido veiculada no Ricarf ao tratar especificamente dos processos referentes à matéria com repercussão geral reconhecida pelo STF²³, inexistente previsão regimental atual nesse sentido no Ricarf/2015. Com isso, o sobrestamento fica atualmente a critério do julgador administrativo e do Colegiado, ainda que existente a previsão legal do CPC/2015 determinando a suspensão do trâmite processual.

E essa ausência de suspensão por ordem legal pode gerar decisões diametralmente divergentes pelos colegiados dos tribunais que, ainda que em controvérsias idênticas, relacionadas ao mesmo precedente judicial, referentes a contribuintes em situações análogas, ora podem entender pela continuidade da discussão, ora pela suspensão. Foi o que ocorreu no Carf, por exemplo enquanto se aguardava o julgamento pelo STF dos embargos de declaração proferido no tema n. 69 de repercussão geral, no qual a União pleiteava a modulação dos efeitos da decisão que reconheceu a não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins. De fato, enquanto estava pendente o trânsito em julgado do acórdão do STF e a análise da modulação de efeitos, alguns colegiados entenderam pela suspensão dos processos enquanto pendente o resultado do julgamento²⁴. Outros, por sua vez,

²² Vide, a título de exemplo, Acórdão n. 9303-005.471, de 27 de julho de 2017, da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais: “[...] Sobrestamento do processo judicial pelo tribunal inferior. Esfera administrativa. Não vinculação. A decisão do presidente ou do vice-presidente do tribunal que determina o sobrestamento de recurso extraordinário ou recurso especial não vincula o julgamento na esfera administrativa. Trata-se de decisão desprovida de conteúdo judicial, cujo reexame pode ser deflagrado por mero requerimento da parte, nos termos do CPC/2015. Recurso Especial do Procurador provido em parte. Recurso Especial do Contribuinte negado.”

²³ Art. 62-A, § 1º, do Ricarf aprovado pela Portaria n. 256/2009.

²⁴ Por exemplo, no Acórdão n. 3402-002.784, de 18 de novembro de 2020.

continuaram com os julgamentos seja entendendo pela necessidade de inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, com fulcro no julgamento proferido em sede de recurso repetitivo pelo STJ transitado em julgado em sentido contrário à posição do STF²⁵, seja reconhecendo o crédito parcial em favor do contribuinte considerando que deve ser excluído somente o ICMS efetivamente pago e não o destacado²⁶, seja negando o direito creditório pleiteado pelo contribuinte em razão da ausência do trânsito em julgado da decisão do STF²⁷. Esse exemplo ilustra os problemas no tratamento isonômico dos contribuintes nos tribunais administrativos sem uma disciplina uníssona em torno dos precedentes judiciais e sua aplicação na seara administrativa.

Por fim, importante apontar que a ausência de uma padronização quanto à forma como os precedentes judiciais devem ser aplicados na seara administrativa pode gerar problemas quanto à coerência e à aplicação consistente dos precedentes. De fato, a depender da tese sob análise, e em especial dos impactos orçamentários que podem ser gerados, a forma de aplicação do precedente judicial pela Administração poderá ser diferente. Caso a posição seja contrária à Administração, os atos administrativos da PGFN e da AGU podem demorar para ser editados, exigindo-se o trânsito em julgado das decisões para que sejam aplicadas. Por outro lado, os precedentes favoráveis à posição fazendária são aplicados de forma imediata, sem a necessidade de se aguardar os atos administrativos, desde a publicação do resultado do julgamento. Esse cenário pode gerar arbitrariedades que apenas prejudicam a credibilidade do processo administrativo tributário e a imparcialidade dos julgadores.

3. Considerações finais

Neste artigo buscou-se levantar problemas e soluções acerca da aderência dos precedentes judiciais no processo administrativo tributário no âmbito federal. Primeiramente foi necessário sedimentar o conceito de precedente judicial do qual se parte para proceder com a análise de sua aplicação na seara administrativa, entendendo-se por precedentes judiciais aquelas decisões e súmulas identificadas no art. 927 do CPC/2015 para as quais a lei atribua uma eficácia geral e abstrata.

Voltando-se para a análise dos tribunais administrativos, observa-se que inexistente uma disciplina legal que trate da aplicação dos precedentes judiciais obrigatórios pelos tribunais, o que exigiria a aplicação subsidiária e supletiva do CPC/2015, conforme previsto no art. 15 daquele Código. Entretanto, essa não é a realidade seja quanto à aplicação dos precedentes, seja quanto à garantia de sus-

²⁵ Nesse sentido, por exemplo, o Acórdão n. 9303-010.555, de 11 de agosto de 2020.

²⁶ Como no Acórdão n. 3001-001.093, de 22 de janeiro de 2020.

²⁷ Como no Acórdão n. 3003-000.823, de 21 de janeiro de 2020.

pensão do processamento das causas administrativas pendentes de julgamento nos precedentes qualificados.

A inobservância dos precedentes judiciais pela Administração somente prejudica a própria Administração e o erário público, indevidamente postergando a conclusão de litígios administrativos já definitivamente julgados pelo Poder Judiciário, somente ensejando despesas processuais, custas e honorários de sucumbência que poderiam ser economizados pelos cofres públicos, com a redução da cada vez mais crescente litigiosidade que assola o Brasil.

Aderência dos Precedentes Judiciais no Processo Administrativo Tributário

Vanessa Pereira Rodrigues Domene

Mestre em Direito Tributário pela FGV/Direito-SP. Especialista em Direito Tributário pela PUC-SP. Ex-juíza do TIT (2004 a 2015) e ex-conselheira do CARF (2007 a 2010).

Vice-presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB-Pinheiros.

Sócia de Lima Junior – Domene Advogados.

Introdução

Com a edição do Código de Processo Civil de 2015 – Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015 – e, conseqüentemente, a valorização dos precedentes em nosso ordenamento jurídico, com aplicação obrigatória pelos órgãos jurisdicionais, surge um reforço processual na busca pela racionalidade e pela eficiência do sistema jurídico. Isso se faz necessário para atingir o objetivo do CPC/2015, que é garantir um ordenamento jurídico uniforme, íntegro, coerente e estável, restabelecendo a segurança jurídica e a isonomia.

No âmbito das resoluções de conflitos no Poder Judiciário, a demora nas decisões dos tribunais judiciais e sua falta de previsibilidade e uniformidade são pontos críticos preocupantes em um sistema jurídico que se pretende eficiente. Diante dessas incertezas jurídicas, acreditamos que a aplicação de precedentes judiciais pelos tribunais administrativos pode minimizar o impacto desses entraves em nosso sistema jurídico, contribuindo para sua maior racionalidade, uniformidade, celeridade e eficiência.

Portanto, a partir da análise dos principais aspectos que envolvem o sistema de precedentes adotado no Brasil e da função jurisdicional que exercem os tribunais administrativos tributários, busca-se, neste estudo, tratar da obrigatoriedade da aplicação de precedentes no âmbito do contencioso administrativo tributário.

1. Uniformização da jurisprudência

A busca pela uniformidade de um sistema jurídico é dever de todo Estado democrático de direito, que prima por previsibilidade, segurança jurídica e isonomia a seus cidadãos. Uniformidade não significa que o entendimento deva prevalecer eternamente, mas ao menos a ponto de gerar estabilidade, até porque a sociedade e seus valores mudam, e como o direito age em serventia à sociedade, também há a necessidade de se adaptar a novas realidades, de forma a evitar surpresas.

A alteração de jurisprudência é salutar e benéfica em um ordenamento jurídico, desde que acompanhada de justificativa plausível, aliada às mudanças sociais e políticas ou à própria alteração da lei. Isso contribui para a evolução do direito. O que não se permite é a mudança corriqueira ou brusca de entendimen-

to da câmara ou turma de um tribunal por mera alteração na composição de seus membros, ou, ainda, a existência de decisões conflitantes para casos semelhantes. Afinal, além de solucionar conflitos, também é papel dos tribunais superiores orientar as condutas de uma sociedade, gerando credibilidade a seus cidadãos.

Especificamente no âmbito do direito tributário, em que os temas se repetem e alcançam uma grande gama de contribuintes em situações semelhantes, é fato que a mudança repentina e despida de critérios plausíveis da jurisprudência firmada gera enorme insegurança à sociedade. Isso porque a resposta a um litígio instaurado não pode depender da “sorte” ou do “azar” na distribuição do processo, ou da mudança da composição do órgão julgador, prestigiando-se uma “jurisprudência lotérica”. Logo, em matéria tributária, na qual a discussão de teses jurídicas acaba por se repetir, torna-se plenamente viável a implementação de um sistema de precedentes que possa desafogar o Poder Judiciário.

Não só no âmbito do Poder Judiciário, mas também nos âmbitos federal, estadual e municipal, a postura adotada pelas administrações públicas deve ser guiada pela eficiência, como forma de dar segurança jurídica à sociedade. Essa mesma eficiência deve ser aplicada no âmbito dos tribunais administrativos tributários, onde se iniciam muitas das demandas tributárias. William Pugliese, em referência a Evan Caminker¹, defende a uniformidade nas decisões do Poder Judiciário como forma de beneficiar a própria administração pública: “Sem coerência e previsibilidade, a administração pública não teria um planejamento eficiente”².

Disso se extrai que os tribunais administrativos brasileiros, que sempre gozaram de extremo prestígio no âmbito do direito tributário, em razão da qualidade técnica e da rica análise probatória das operações objeto de seus julgamentos, devem primar pela eficiência e traduzir em créditos tributários definitivos apenas as matérias em que sabidamente o Estado não restará vencido posteriormente.

Assim, sendo a uniformização da jurisprudência um dever atribuído pelo CPC/2015 como reforço ao texto constitucional, cabe-nos iniciar a análise pela interpretação do *caput* do art. 926.

1.1. Dever de estabilidade, integridade e coerência

O CPC/2015 tem como objetivo primordial uniformizar e estabilizar a jurisprudência, em prol da segurança jurídica e da isonomia. Disso resultou a redação do *caput* do art. 926 do CPC/2015: “Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente”. De rigor aprofundar tais conceitos.

¹ CAMINKER, Evan H. Why must inferior courts obey superior court precedents? *Stanford Law Review*, v. 46, n. 4, p. 836, Apr. 1994.

² PUGLIESE, William. *Precedentes e a civil law brasileira: interpretação e aplicação do novo Código de Processo Civil*. Coordenação Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart, Daniel Miti-diero. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. (Coleção O Novo Processo Civil), p. 65.

A estabilidade tem como principal objetivo evitar a mudança constante de posicionamento, o que só deve acontecer em situações muito específicas, desde que devidamente motivadas por questões sociais, culturais, econômicas ou políticas da sociedade, ou, ainda, por mudança de lei, cujos efeitos são prospectivos em respeito à segurança jurídica, como bem retratado no § 4º do art. 927³. Além disso, a estabilidade da jurisprudência dá maior segurança aos julgadores na aplicação aos casos concretos e fortalece a credibilidade do Poder Judiciário e da administração pública⁴.

Por outro lado, a integridade exige que a construção da jurisprudência de um tribunal remeta ao que fora decidido em precedentes anteriores, a fim de evitar distorções na compreensão do direito. O objetivo desse dever tem inspiração na obra *O império do direito*⁵, de Ronald Dworkin. Para viabilizar o sistema de precedentes, a jurisprudência deve ser contínua. Isso porque, para Dworkin, os juízes não criam nem descobrem o direito, mas o interpretam, e devem partir da análise de precedentes que foram construídos no passado para serem projetados para o futuro.

Para Dworkin, o direito como integridade se divide em dois princípios: o *princípio da integridade na legislação* e o *princípio da integridade no julgamento*. Neste último, que é o que nos interessa, a aplicação do direito pelos juízes deve ser coerente com o que foi decidido em precedentes do passado por seus próprios tribunais e pelos tribunais superiores. Ele equipara o *princípio da integridade no julgamento* a um *romance em cadeia*, em que, para a criação de uma norma, deve-se analisar os pontos essenciais dos julgados passados e dar-lhes a melhor interpretação do significado da norma, em consonância também com princípios constitucionais, como se fosse um novo capítulo do romance⁶. A integridade evita também decisões arbitrárias pelos juízes, sem qualquer vínculo ou coerência com o que fora definido anteriormente. Dworkin também entende que o juiz não está livre para a interpretação que lhe melhor convier, porém, lhe é defeso dar um novo contexto à interpretação da norma, desde que em continuidade aos precedentes judiciais anteriores e aos princípios constitucionais.

³ “Art. 927. [...] § 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.”

⁴ *Vide* enunciados no Fórum Permanente dos Processualistas Cíveis (FPPC): “Enunciado 316: (art. 926). A estabilidade da jurisprudência do tribunal depende também da observância de seus próprios precedentes, inclusive por seus órgãos fracionários”. “Enunciado 453: (arts. 926 e 1.022, parágrafo único, I) A estabilidade a que se refere o *caput* do art. 926 consiste no dever de os tribunais observarem os próprios precedentes”.

⁵ DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. Tradução Jefferson Luiz Camargo. Revisão técnica Gildo Sá Leitão Rios. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

⁶ DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. Tradução Jefferson Luiz Camargo. Revisão técnica Gildo Sá Leitão Rios. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 275-279.

Ao lado da integridade, tem-se a coerência. Para Freddie Didier Jr., Paula Sarno Braga e Rafael Alexandria de Oliveira, a integridade e a coerência têm a mesma finalidade: *consistência* na jurisprudência⁷. Além da necessidade de coerência com os precedentes anteriores, referido valor ganha forte coro na aplicação de precedentes em causas semelhantes. Logo, a observância a estes três valores, *estabilidade, integridade e coerência*, leva à obtenção da uniformização da jurisprudência.

1.2. Princípios jurídicos norteadores do sistema de precedentes

O respeito a um sistema de precedentes se justifica, especialmente, por dois princípios, considerados deontológicos: segurança jurídica e isonomia, que, mais do que princípios, são valores fundamentais à sociedade e essenciais à compreensão acerca da obrigatoriedade na utilização de precedentes judiciais em todos os níveis jurisdicionais.

Um Estado democrático de direito deve garantir a todos os cidadãos tratamento isonômico para aqueles que se encontram na mesma situação, bem como uniformidade no ordenamento jurídico – que se diz uno – para que se gere estabilidade e previsibilidade como formas de orientação nas condutas da sociedade.

É basilar que todo cidadão tenha pleno conhecimento das normas. Mais do que isso, deve-se ter amplo conhecimento da interpretação que lhes é dada. Para fins de concretude da segurança jurídica, não importa a norma em abstrato, mas sim a norma individual e concreta, construída por meio da interpretação judicial, pois a mera análise da norma em abstrato não é capaz de prever qual será a interpretação a lhe ser dada.

Conseqüentemente, alcançando uma única interpretação, chega-se perto do que Marinoni chamou de *ideal de previsibilidade*⁸, já que sempre haverá dúvida acerca da correta interpretação. O importante é dar efetividade ao sistema jurídico, permitindo que, para cada norma abstrata, seja dada uma única interpretação capaz de chegar ao conhecimento de todos e de se tornar uma orientação para a sociedade.

Além da segurança jurídica, o princípio da isonomia também se destaca como valor fundamental, do qual se extrai que as partes iguais devem ser tratadas de forma igual, assim como as partes desiguais devem ser tratadas de forma desigual, conforme o art. 5º da Constituição Federal. Isso significa que, em um sistema jurídico que respeita precedentes, os casos idênticos serão tratados de forma idêntica, de maneira que a decisão de uma tese jurídica deve ser aplicada indis-

⁷ DIDIER JR., Freddie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual civil*. 13. ed. rev. atual. e ampliada. Salvador: JusPodivm, 2018. v. 2, p. 552.

⁸ MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 101.

criminação a todos os demais casos que tratem da mesma discussão. Ou seja, a isonomia aqui é vinculada ao processo, no sentido de que o mesmo resultado seja aplicado aos demais casos idênticos.

Assim, a decisão judicial que vira precedente tem a função de orientar as decisões posteriores em casos iguais, assumindo a condição de norma jurídica. Na verdade, criam-se duas normas jurídicas, sendo uma de caráter geral, em que se tem a tese jurídica constante da fundamentação extraída do precedente e que será aplicada aos demais casos idênticos; e a outra, de caráter individual, que é a decisão aplicada a cada caso concreto.

Ao se falar da isonomia como valor fundamental de um sistema de precedentes, está a se falar em igualdade na interpretação que foi dada a determinada norma, e não à lei propriamente dita, visto que esta pode dar brecha a diversas formas de interpretação⁹. Além disso, resultados diferentes para processos idênticos afetam também a credibilidade de todo o sistema jurídico.

A utilização do sistema de precedentes também prestigia os princípios da *celeridade processual*¹⁰, do *desestímulo à litigância* e da *solução para as causas repetidas*, de grande valia especialmente na realidade brasileira, podendo, assim, ser considerados como *princípios pragmáticos*¹¹.

A aplicação de precedentes está diretamente relacionada à solução de processos com causas repetidas, de forma que os futuros litígios acerca da mesma questão deverão seguir a tese jurídica estabelecida pelos tribunais superiores, cabendo aos demais órgãos jurisdicionais a tarefa de realizar a distinção com o caso concreto. Isso implicará a redução de tempo na análise de processos idênticos e em seu trâmite processual, além de contribuir para a redução de estoque dos processos do Judiciário.

2. Interferência dos precedentes judiciais no processo administrativo tributário pela ótica do CPC/2015

Somente a partir da Constituição Federal de 1988 os tribunais administrativos passaram a ter controle jurisdicional, nos termos do art. 5º, LV¹². A partir disso, os órgãos administrativos em matéria tributária passaram a ter relevante papel no Estado democrático de direito para defesa e garantia de direitos funda-

⁹ MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 116.

¹⁰ O princípio da celeridade processual, em se tratando de aplicação de precedentes, deve ser considerado em observância aos princípios do contraditório e da fundamentação das decisões, razão pela qual o mais correto é falar em duração razoável do processo, que significa rapidez com respeito aos princípios processuais (CRAMER, Ronaldo. *Precedentes judiciais: teoria e dinâmica*. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 62).

¹¹ CRAMER, Ronaldo. *Precedentes judiciais: teoria e dinâmica*. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 61-66.

¹² “Art. 5º. [...] LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

mentais, permitindo a todos os cidadãos o direito ao devido processo legal (inciso LIV¹³), representado pela ampla defesa e pelo contraditório, a serem respeitados em todas as instâncias processuais, inclusive no âmbito administrativo.

Impera no Brasil o “princípio da universalidade absoluta da jurisdição”, ou “princípio da garantia jurisdicional”, ou, ainda, “sistema de jurisdição única”, em que somente os órgãos do Poder Judiciário podem apreciar, em definitivo, qualquer lesão ou ameaça a direito, ainda que oriunda de atos da administração pública¹⁴. Isso não significa que a função de julgar seja exclusiva do Poder Judiciário, mas que apenas a definitividade é de competência judicial.

Assim é que é legítimo ao Poder Executivo criar órgãos de julgamento administrativo, que formam o contencioso administrativo tributário, para solucionar conflitos de interesse entre Estado e contribuinte em matéria tributária, com o intuito de exercer o autocontrole de seus próprios atos, antes mesmo de levar a discussão ao crivo do Poder Judiciário. Ainda, o sistema de autocontrole age em respeito ao princípio da legalidade, visando reparar equívocos ou ilegalidades, e não pode ser utilizado apenas como mero efeito corretivo. Deve, sim, atingir objetivos mais abrangentes, na medida em que a administração pública também está ligada ao princípio da eficiência, da legalidade e da moralidade administrativa.

Logo, podemos conceituar jurisdição como sendo o pressuposto da existência do fato jurídico conflito, manifestada pelo ato de resistência do contribuinte, que, por sua vez, dará início à relação jurídica processual, buscando a melhor solução ao conflito instaurado¹⁵.

Acrescente-se, ainda, que o Estado exerce jurisdição não apenas na função administrativa propriamente dita, mas também em sua função atípica. Isso porque o Estado, apesar de dividido em três poderes – Legislativo, Executivo e Judiciário –, com cada qual exercendo sobretudo sua função típica, ou seja, legislar, administrar e julgar, respectivamente, também exerce atos secundários – função atípica –, desde que respeitados princípios e preceitos constitucionais de um Estado de direito¹⁶.

¹³ “Art. 5º. [...] LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.”

¹⁴ “Art. 5º. [...] XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.”

¹⁵ CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 99 e 102.

¹⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 34: “Eis, pois, que, de acordo com tais formulações, tanto Legislativo quanto Judiciário, como Executivo, exerceriam as três funções estatais: de normal e típico aquela que lhes corresponde primacialmente – respectivamente, legislar, julgar e administrar – e, em caráter menos comum (ou até mesmo em certas situações muito invulgares, como ocorre no processo de *impeachment*), funções, em princípio, pertinentes a outros órgãos do Poder. À vista disto, jamais se poderia deprender, com segurança, se uma atividade é legislativa, administrativa ou jurisdicional pelo só fato de provir do corpo Legislativo, Executivo ou Judiciário, fato que compromete irremissivelmente o critério orgânico”.

Portanto, seja qual for a linha a adotar, se função típica ou atípica, é fato que o tribunal administrativo exerce jurisdição e deve se subsumir ao que fora decidido pelos tribunais superiores.

2.1. Aplicação supletiva e subsidiária: interpretação do art. 15 do CPC/2015

Partindo da premissa de que os tribunais administrativos possuem jurisdição, o art. 15 do CPC/2015 estabeleceu uma regra integrativa ao aplicador do direito, a ser utilizada quando houver omissão ou complemento nas legislações específicas¹⁷. Importante também conceituar “subsidiariedade” e “supletividade”, para que possamos adequá-las de forma precisa ao caso concreto. Por subsidiariedade entende-se o cumprimento de todas as regras previstas no CPC/2015 naquilo que não for disciplinado pelas legislações específicas que tratam do contencioso administrativo tributário, ou seja, quando houver omissão. Já por aplicação supletiva entende-se a utilização das regras do CPC/2015 conjuntamente com as legislações processuais administrativas e, portanto, em caráter complementar.

No Projeto de Lei n. 8.046/2010¹⁸, que originou o CPC/2015, verificamos que a Emenda na Comissão n. 80 incluiu a expressão “aplicação subsidiária”, deixando claro que, de fato, houve a intenção do legislador de abarcar ambos os institutos. Tratando-se, pois, de aplicação em casos de “omissão” e “complemento”, fica claro o alto grau de abrangência que se pretendeu com referido dispositivo legal, a fim de que as normas trazidas pelo CPC/2015 sejam aplicadas ao processo administrativo.

Convém destacar, ainda, a interessante interpretação feita pelos professores Paulo Cesar Conrado e Rodrigo Dalla Pria¹⁹ na análise conjunta dos arts. 13 (ju-

¹⁷ FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. A aplicação subsidiária e supletiva do novo CPC ao processo tributário. In: BUENO, Cassio Scarpinella; RODRIGUES, Marco Antonio (coord.). *Processo tributário*. Coordenação geral Fredie Didier Jr. Salvador: JusPodivm, 2017. (Coleção Repercussões do Novo CPC, v. 16), p. 315-329. Destaque para a nota de rodapé que traz os ensinamentos de Humberto Ávila, para quem o art. 15 pode ser interpretado como um postulado normativo, que, em brevíssima síntese, é norma que orienta a aplicação de outras.

¹⁸ Emenda na Comissão – EMC n. 80/2011: “Com frequência, os termos ‘aplicação supletiva’ e ‘aplicação subsidiária’ têm sido usados como sinônimos, quando na verdade, não o são. Aplicação subsidiária significa a integração da legislação subsidiária na legislação principal, de modo a preencher os claros e as lacunas da lei principal”. Relatório do Deputado Federal – PSDB/MS, Reinaldo Azambuja. PL n. 8.046/2010. Comissão Especial destinada a proferir parecer ao Projeto de Lei n. 6.025, de 2005, ao Projeto de Lei n. 8.046, de 2010, ambos do Senado Federal, e outros, que tratam do Código de Processo Civil (revogam a Lei n. 5.869, de 1973) (PL602505). Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=520696>. Acesso em: 19 jun. 2019.

¹⁹ CONRADO, Paulo Cesar; PRIA, Rodrigo. Aplicação do Código de Processo Civil ao processo administrativo tributário. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (coord.). *O novo CPC e seu impacto no direito tributário*. São Paulo: Fiscosoft/Thomson Reuters, 2015, p. 249-250.

risdição regida pelas normas processuais) e 15 (aplicação supletiva e subsidiária ao processo administrativo) do CPC/2015 para confirmar a função jurisdicional dos órgãos administrativos e prestigiar a uniformização da jurisprudência, administrativa e judicial, de forma a mantê-la estável, íntegra e coerente, como prevê o art. 926 do CPC/2015.

Mesmo com o entendimento de que o CPC/2015 deve ser aplicado de forma subsidiária e supletiva no processo administrativo, é importante abordar o tema pela ótica dos contenciosos administrativos tributários, cuja legislação processual específica é restrita quanto à aplicação dos precedentes vinculantes. Isso porque algumas legislações processuais específicas em nosso ordenamento jurídico não preveem, ou limitam, as hipóteses de aplicação obrigatória de precedentes por seus tribunais administrativos, como é o caso do art. 28 da Lei do Contencioso Administrativo Tributário do estado de São Paulo – Lei n. 13.457/2009²⁰.

Pelo dispositivo, apenas a norma declarada inconstitucional pelo STF e retirada formalmente do sistema jurídico, nos termos ali previstos, será objeto de aplicação obrigatória pelos tribunais administrativos. Concordamos com referida argumentação para os demais órgãos da administração pública, que não os judicantes, na medida em que aqueles, de fato, estão vinculados às normas do Poder Executivo. Porém, há de se discordar quanto aos órgãos julgadores que exercem função jurisdicional.

O fato de o referido dispositivo legal não mencionar expressamente as hipóteses de precedentes vinculativos do CPC/2015 é irrelevante, visto que, pelo caráter supletivo e subsidiário do art. 15 do Código, é dever dos julgadores sua aplicação. No caso da legislação paulista, entende-se pela aplicação subsidiária, porque há norma específica que delimita as hipóteses de aplicação de decisões proferidas pelo Poder Judiciário. Portanto, tratando-se de norma específica parcialmente omissa, utiliza-se a orientação integrativa do art. 15, para que os julgadores dos tribunais administrativos apliquem os precedentes do art. 927 do CPC/2015 como forma de efetuar o controle de legalidade de seus atos de exigência fiscal e dar a melhor interpretação ao caso concreto.

Exemplificamos a não aplicação supletiva e subsidiária do CPC/2015, por falta de previsão em legislação processual específica, no julgamento do AIIM n. 4.027.367-2, pelo TIT, cuja decisão de recurso ordinário foi proferida pela 11ª

²⁰ “Art. 28. No julgamento é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada: I - em ação direta de inconstitucionalidade; II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo.”

Câmara Julgadora²¹ e confirmada pela Câmara Superior²². A fundamentação do acórdão se baseou em dois fundamentos: (i) a ausência de menção expressa à Súmula do STJ nas hipóteses do art. 28 da lei paulista; e (ii) a violação ao art. 15 do CPC/2015.

Entretanto, tais argumentos não de ser rechaçados. Os enunciados das Súmulas do STF e STJ são vinculantes, não só porque foram previstos no art. 927, II, do CPC, mas, principalmente, pelo papel exercido pelos tribunais superiores em nosso sistema jurídico, que visam a garantir a igualdade, a coerência do direito e a segurança jurídica, como previsto no art. 926 do CPC/2015²³. Logo, as antigas Súmulas do STF e STJ são vinculantes, pois representam o posicionamento firmado em decisões atuais.

Também não podemos concordar com a suposta violação ao art. 15 do CPC/2015, pelo entendimento de que sua aplicação só se justifica nos casos de ausência de norma processual específica. Como já dito, o referido artigo tratou da “subsidiariedade” e “supletividade” para abranger os casos de “omissão” e “complemento”, respectivamente, com ampla abrangência.

Disso se conclui, portanto, que a menção isolada ao art. 28 da lei paulista não pode ser utilizada como argumento para justificar a não aplicação de precedentes firmados pelos tribunais superiores, visto que o art. 15 do CPC/2015 supre tanto a ausência quanto a eventual lacuna existente na legislação processual específica.

2.2. Princípios adstritos à administração pública: moralidade, boa-fé objetiva, proteção da confiança e eficiência pública

Os princípios constitucionais do art. 37²⁴ da CF/1988 – legalidade²⁵, eficiência pública e moralidade administrativa – são adstritos à administração pública e por

²¹ AIIM n. 4.027.367-2 – DRT-14-4027367-2/2013 – Recurso Ordinário. Julgado em 5 de outubro de 2016 pela 11ª Câmara Julgadora. Destaque para o trecho do acórdão da 11ª Câmara Julgadora: “[...] entendemos pela impossibilidade, no âmbito dos julgamentos realizados perante este Tribunal, da aplicação da Súmula 166 do STJ e outros precedentes que vierem a ser firmados por outras vias processuais que não aquelas previstas no art. 28 da Lei 13.457/2009, quais sejam: ação direta de inconstitucionalidade e decisão definitiva do STF, em controle incidental de inconstitucionalidade, desde que haja suspensão da execução do ato normativo pelo Senado Federal, ou pela Assembleia, no caso da legislação atacada ser estadual”.

²² SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. Tribunal de Impostos e Taxas. *Auto de Infração e Imposição de Multa n. 4.027.367-2*. Disponível em: https://www.fazenda.sp.gov.br/epat/extratoprocesso/ExtratoDetalhe.aspx?num_aiim=4027367. Acesso em: 20 jul. 2019.

²³ No direito brasileiro, a súmula não teve como objetivo inicial dar coerência, reversibilidade e igualdade à ordem jurídica, mas apenas ser um facilitador na solução de questões que envolvem matérias repetidas. Tratava-se de enunciados abstratos e gerais para solução dos casos (cf. MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 309-310).

²⁴ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, e também ao seguinte [...]”

²⁵ O princípio da legalidade está insculpido no art. 5º, II, da CF/1988, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude da lei.

esta devem ser perseguidos. O prestígio e o fortalecimento dos tribunais administrativos em nosso sistema jurídico passam pela confiabilidade de seus julgamentos, de modo que os contribuintes possam sentir segurança nas decisões ali proferidas, que, por sua vez, devem refletir a jurisprudência firmada por nossos tribunais superiores.

Além do resgate da confiabilidade, intrinsecamente ligada à moralidade administrativa, a utilização de precedentes no âmbito do processo administrativo tributário também ecoa na eficiência da administração pública, na medida em que cabe a esta exercer suas funções de acordo com os interesses da sociedade, sendo-lhe desafiador concretizar o princípio da eficiência, sem desprezitar a legalidade. Em suma, a eficiência na administração pública está relacionada à existência de uma boa administração, sendo-lhe exigido o dever de mostrar resultados efetivos aos interesses da sociedade.

Fica evidente, portanto, que a aplicação de precedentes pelos tribunais administrativos é medida que prima pela eficiência e deve ser adotada pela administração pública, não só como autocontrole de seus atos, mas também para dar eficácia social ao crédito tributário e orientar a sociedade acerca da interpretação dada à lei pelos tribunais superiores, de modo a regular as futuras ações dos cidadãos.

Com tais iniciativas, identificam-se dois benefícios de ordem prática que, além de atingirem os cidadãos, trazem resultados para a própria administração pública: (i) a orientação e a previsão de como será o julgamento de determinada matéria, no âmbito judicial ou administrativo, auxiliam no comportamento futuro dos contribuintes, de forma a diminuir os custos na fiscalização e lavratura de autos de infração; e (ii) há a redução de custos com futuras discussões no Poder Judiciário, porque o próprio precedente solucionará a lide tributária no âmbito administrativo.

Logo, a aplicação de precedentes no processo administrativo tributário impacta positivamente: (i) a economia financeira do Estado, com a diminuição dos custos atinentes à judicialização desnecessária, que vão desde as despesas processuais, verbas sucumbenciais, até os demais riscos de multas e indenizações, a critério do magistrado; (ii) a economia processual, visto que resultará em maior celeridade no trâmite dos processos administrativos, reduzindo o custo da máquina administrativa e, conseqüentemente, propiciando maior eficiência e agilidade na cobrança judicial.

3. Aspectos relevantes do sistema de precedentes judiciais do Código de Processo Civil de 2015

O “modelo brasileiro de sistemas de precedentes” adotado pelo CPC/2015, embora siga a tradição do *civil law*, traz, ainda que de forma parcial, conceitos do *common law*. Pretendemos realçar apenas pontos de conexão e diferenciação entre tais tradições com o modelo que vem se formando no Brasil.

Em sua origem, a característica que distingue as tradições do *common law* e do *civil law* está na eleição de sua principal fonte do direito e, conseqüentemente, no papel assumido pelo Poder Judiciário para a solução de demandas. No primeiro, tem-se como norma jurídica o precedente judicial, em que, a partir do julgamento de um caso concreto, identificam-se os fundamentos jurídicos e passa-se a aplicá-los em outros julgamentos de casos idênticos. O Poder Judiciário, por sua vez, atua como protagonista na solução das lides. Para o *civil law*, cuja tradição é seguida pelo direito brasileiro, temos a lei como principal fonte do direito, de onde se extrai a norma jurídica que trará todas as hipóteses de incidência. Os códigos trazem todas as respostas à sociedade, e o Poder Judiciário, nesse caso, atua apenas como aplicador da lei, não lhe cabendo interpretá-la.

Porém, com a evolução dos tempos e, mais especificamente, com os efeitos da globalização, ocasionando inúmeras mudanças sociais, culturais, econômicas e políticas no mundo, tem-se visto cada vez mais a necessidade de convergência entre esses dois sistemas jurídicos, com o intuito de complementar as respectivas deficiências.

Assim, em função dessa necessária convergência entre os sistemas do *common law* e do *civil law* é que estamos vivenciando no Brasil uma grande mudança de técnica de julgamento consistente na implementação do sistema de precedentes com características próprias, respeitando nossa realidade e nossa tradição jurídica.

A aplicação de precedentes em casos concretos é uma tarefa que deverá ser executada por todos os órgãos jurisdicionais de nosso ordenamento jurídico, razão pela qual é de extrema importância a compreensão dos conceitos de *ratio decidendi* e *distinguishing* (*distinguish*) para que as subsunções ocorram de forma eficiente, a ponto de dar concretude aos precedentes vinculantes.

O entendimento acerca da *ratio decidendi* é controverso inclusive nos países do *common law* e é visto como uma das tarefas mais difíceis no ato de decidir. Um precedente deve conter as circunstâncias fáticas, a tese jurídica extraída da fundamentação e a respectiva argumentação jurídica.

No *common law* define-se a *ratio* por meio das peculiaridades do caso a ser julgado. No *civil law*, especificamente no modelo brasileiro: (i) a *ratio* deve ser interpretada de forma coerente com as questões postas no julgado; (ii) deve ser considerada a partir dos precedentes passados e atuais do tribunal, em respeito à integridade da jurisprudência; e (iii) seu processo interpretativo não pode violar garantias fundamentais constitucionais, exceto se for em detrimento de outra garantia fundamental²⁶.

Pode-se afirmar que a *ratio decidendi*²⁷ é a própria norma jurídica do precedente em que se encontra a razão de decidir do julgado e que será aplicada em

²⁶ CRAMER, Ronaldo. *Precedentes judiciais: teoria e dinâmica*. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 109-113.

²⁷ Convém esclarecer que a *ratio decidendi*, advinda da tradição do *common law*, tem como objetivo solucionar os casos, diferentemente do que ocorre no sistema brasileiro de precedentes, em que

casos análogos. Disso se extrai que a força vinculante e obrigatória para aplicação em decisões futuras vem da *ratio decidendi* e não do precedente em si. Apesar de a *ratio decidendi* se encontrar de forma expressa na fundamentação do julgado, é importante que seja feita a análise completa do julgado, assim entendido como relatório, fundamentação e dispositivo final, para que se possa compreendê-lo em sua totalidade, incluindo as circunstâncias fáticas relevantes, a interpretação que foi dada às normas e, finalmente, a conclusão.

A fundamentação é de extrema relevância na *ratio decidendi*, sendo mais importante, inclusive, que o próprio resultado do julgamento, afinal, o que a definirá como tal é a quantidade de votos favoráveis ao fundamento vencedor. Somente com a análise de todos esses elementos é que se pode identificar com clareza e precisão a *ratio decidendi* de determinado precedente.

Quanto ao *distinguishing*, tem-se a identificação dos fatos relevantes que levaram à decisão do precedente como item fundamental para a delimitação da *ratio decidendi*. De rigor a verificação da proximidade entre os fatos do precedente e os fatos do caso a ser julgado, que também deve ser exercida pelos julgadores. Em suma, deverá ocorrer a distinção quando não houver semelhança dos fatos e dos fundamentos jurídicos entre a *ratio decidendi* do precedente e o caso concreto.

3.1. Os precedentes obrigatórios do CPC/2015 e seu poder de vinculação no processo administrativo tributário

Tema bastante relevante no contexto deste estudo é a força do precedente, prevista no CPC/2015, para avaliarmos a capacidade de sua vinculação nos casos futuros. Apesar de existirem outros²⁸, trataremos dos precedentes com eficácia vinculante/obrigatória.

Por estarmos em um sistema jurídico que segue o *civil law*, cuja principal fonte do direito é a lei, têm-se como precedentes vinculantes os institutos arrolados no art. 927. De forma geral, a tese jurídica definida na fundamentação de um precedente vinculará as decisões futuras a serem proferidas em casos idênticos, mesmo que o julgador não concorde²⁹.

A doutrina não é unânime quanto ao entendimento acerca da obrigatoriedade desse dispositivo legal³⁰, mas o Fórum Permanente de Processualistas Civis

também se objetiva a solução de questões inerentes à causa, como, por exemplo, quando o tribunal decide sobre questões processuais e competência. Isso implica dizer que da análise de um precedente pode-se extrair mais de uma *ratio decidendi*.

²⁸ Para os autores Fredie Didier Jr., Paula Sarno Braga e Rafael Alexandria de Oliveira, há seis tipos de efeitos jurídicos no Brasil: (i) vinculante/obrigatório; (ii) persuasivo; (iii) obstativo da revisão das decisões; (iv) autorizante; (v) rescindente/deseficacizante; e (vi) revisão da sentença.

²⁹ Enunciado n. 172 do FPPC: “A decisão que aplica precedentes, com a ressalva de entendimento do julgador, não é contraditória”.

³⁰ Ronaldo Cramer expõe de forma bastante clara, rica e objetiva as cinco correntes que interpretam a vinculatividade do art. 927 do CPC/2015. Para conhecê-las, sugere-se a leitura das páginas 183 a 192 da obra *Precedentes judiciais: teoria e dinâmica*, de 2016, já citada.

(FPPC) editou o Enunciado n. 170, definindo: “As decisões e precedentes previstos nos incisos do *caput* do art. 927 são vinculantes aos órgãos jurisdicionais a eles submetidos”.

Fortalece, ainda, o argumento de caráter vinculativo do art. 927 o disposto no § 1º, que prevê a necessidade do contraditório prévio entre as partes litigantes (art. 10 do CPC/2015), bem como da fundamentação específica pela aplicação ou não dos precedentes ali listados (art. 489, § 1º, CPC). Se não fossem vinculantes, não fariam sentido tais exigências³¹.

Assim, precisamos entender quais institutos uniformizadores de jurisprudência devem ser aplicados pelos órgãos jurisdicionais. Para tanto, partilhamos o entendimento de Teresa Arruda Alvim e Bruno Dantas de que a obrigatoriedade do art. 927 do CPC/2015 decorre de sua *finalidade* e de sua *razão de ser*, resultando em três graus diferentes de obrigatoriedade: forte, média e fraca³².

Como obrigatoriedade em sentido forte, encontram-se os casos em que sua desobediência será solucionada com a reclamação, conforme o art. 988 do CPC/2015, como é o caso das súmulas vinculantes e das súmulas do STF e do STJ; dos recursos repetitivos objeto dos arts. 543-B e 543-C do CPC/1973 e 1.036 a 1.041 do CPC/2015; do incidente de resolução de demandas repetitivas (IRDR) e do incidente de assunção de competência (IAC). Há obrigatoriedade em sentido médio quando eventual desobediência for solucionada por recursos, e em sentido fraco, quando se tem uma expectativa de direito. Porém, somente os precedentes vinculantes, em sentido forte, são os que devem ser aplicados pelos órgãos jurisdicionais, e serão objeto do nosso estudo.

O primeiro precedente vinculante em sentido forte é a súmula. Interessamos os enunciados das súmulas do STF e STJ, de acordo com o art. 927, IV, do CPC/2015. Eles espelham o entendimento jurisprudencial firmado pelos precedentes das Cortes Superiores, que, por sua vez, têm a missão de dar sentido ao direito³³. Com isso, é de se entender que o caráter vinculante das súmulas vem da própria função dos tribunais superiores, independentemente da vinculatividade que fora expressamente mencionada no art. 927 do CPC/2015. Consequentemente, as antigas súmulas do STF e do STJ, emitidas antes da edição do CPC/2015, também possuem caráter vinculante, desde que proferidas em decisões atuais, tendo em vista a *responsabilidade institucional* dos tribunais superiores de garantir a igualdade, a coerência do direito e a segurança jurídica³⁴.

³¹ “Art. 927. [...] § 1º Os juízes e tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.”

³² ALVIM, Teresa Arruda; DANTAS, Bruno. *Recurso especial, recurso extraordinário e a nova função dos tribunais superiores*: precedentes no direito brasileiro. 5. ed. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 275-279.

³³ MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 311.

³⁴ MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 312.

Já os precedentes decorrentes de julgamentos em recursos especial e extraordinário são os de maior relevância no atual sistema jurídico, especialmente pela quantidade de temas tributários que vêm sendo decididos pelos tribunais. Essa sistemática teve início com a Emenda Constitucional n. 45/2004, que inseriu a figura da repercussão geral como requisito para admissão do recurso extraordinário. Com a edição das Leis n. 11.418/2006 e n. 11.672/2008, foram incluídos os arts. 543-B e 543-C ao CPC/1973, passando a instituir o incidente de demandas repetitivas em nosso ordenamento jurídico, cujo objetivo primordial era diminuir o número de processos em trâmite no STF.

Conclusão

O CPC/2015 traz o modelo de precedentes ao estilo brasileiro, para que demandas repetidas e idênticas, como ocorre em inúmeras matérias tributárias, possam ser solucionadas de forma célere e eficiente. Assim é que a busca pela uniformização e estabilização da jurisprudência deve partir também da aplicação de precedentes pelos tribunais administrativos, seja porque estes exercem função jurisdicional, seja por medida de eficiência, que deve ser adotada pela administração pública para solucionar os conflitos fiscais existentes entre Estado-fisco e cidadão-contribuinte, como autocontrole de seus atos, bem como para dar eficácia social ao crédito tributário e orientar a sociedade acerca da correta interpretação dada à lei, de modo a regular as futuras ações dos cidadãos. Em suma, é preciso clareza na legislação e uma única interpretação válida para determinada norma para todos os que se encontram na mesma situação.

Com esses argumentos é que a aplicação de precedentes judiciais pode ser realizada no âmbito do processo administrativo. Consequentemente, matérias tributárias idênticas, assim entendidas aquelas que tenham identidade absoluta e essencial e, portanto, com semelhança dos fatos essenciais ao caso e sua respectiva valoração jurídica, merecem a devida análise por partes dos julgadores administrativos. Obviamente, não se pretende aplicar todo e qualquer precedente, mas aqueles tidos como vinculantes e em sentido forte, que são, entre outros, os oriundos de súmulas e os decorrentes de julgamentos em recursos especial e extraordinário repetitivos.

Conclui-se, dado o exposto, pela necessidade de total aderência aos precedentes judiciais nos processos administrativos tributários. Para tanto, será necessário o aprimoramento das legislações processuais e/ou dos procedimentos internos dos tribunais administrativos tributários, visando à racionalização de sua utilização nas futuras decisões proferidas pelos julgadores dos tribunais administrativos. Essa medida trará maior eficiência às administrações públicas federal, estadual e municipal e impactará positivamente na uniformização da jurisprudência em todas as instâncias, de forma a reduzir os litígios tributários perante o Poder Judiciário.

Segurança Jurídica e Desenvolvimento: o Brasil Precisa de uma Reforma do Processo Tributário?

Marcus Livio Gomes

Pesquisador Associado da Universidade de Londres (Instituto de Estudos Jurídicos Avançados – IALS/University of London). Professor Associado de Direito Financeiro da UERJ. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Universidad Complutense de Madrid, Espanha. Juiz Federal da 2ª Região. Foi Secretário Especial de Programas, Pesquisas e Gestão Estratégica do Conselho Nacional de Justiça. Rio de Janeiro/RJ. *E-mail*: marcusliviogomes@gmail.com.

Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva

Doutorando em Direito Constitucional Tributário pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP. Mestre e Especialista em Direito Tributário pela mesma instituição. Atualmente, é Chefe de Gabinete da Secretaria Especial de Programas, Pesquisas e Gestão Estratégica do Conselho Nacional de Justiça. É membro do Observatório da Macroligância Fiscal. Brasília/DF. *E-mail*: edu.silva06@hotmail.com.

1. Considerações iniciais

Estima-se que o contencioso tributário brasileiro tenha alcançado R\$ 5,44 trilhões de reais em 2019. Esse valor torna-se ainda mais expressivo quando se avalia que ele atingiu, em 2019, 75% do Produto Interno Bruto (PIB), principal medida de desempenho econômico de um país¹.

Segundo dados constantes do relatório *Justiça em números*, historicamente as execuções fiscais são o principal fator de morosidade do Poder Judiciário. No ano de 2022, o referido relatório² apontou números expressivos, a saber: 35% do total de casos pendentes correspondem a execuções fiscais, sendo também 65% das execuções pendentes, com taxa de congestionamento de 90%. Significa dizer que, em um universo de 100 processos de execução fiscal, apenas 10 foram baixados em 2021.

Os dados são ainda mais alarmantes quando analisados os gargalos dessa forma de cobrança. Apenas 3,6% dos executados apresentam-se voluntariamente ao juízo, e, em 46,2% dos casos, o devedor não é encontrado pela Justiça. Em 15,7% dos processos, verifica-se a presença de penhora de bens, e em apenas 3,8% a presença de execuções que contenham leilão judicial. Ressalta o IPEA que, somente em 0,3% dos casos, o pregão atinge recursos suficientes para saldar o débito e que, em 0,4%, há a extinção da dívida³. Como conclui o Ministro Gurgel de

¹ NÚCLEO DE TRIBUTAÇÃO DO INSPER. *Contencioso tributário no Brasil*. Relatório 2020, ano de referência 2019. São Paulo, dez. 2020. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf. Acesso em: 05 jun. 2023, p. 7.

² CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em números 2022*. Brasília, DF: CNJ, 2022a. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf>. Acesso em: 04 set. 2022, p. 170-171.

³ CUNHA, Alexandre dos Santos *et al.* *Custo e o tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN)*. Comunicados do Ipea, n. 127. Brasília: Ipea,

Faria, estamos diante de uma macrolitigância fiscal. Os números falam por si e revelam que estamos longe da segurança jurídica e da simplicidade do nosso sistema tributário⁴.

Sem pretender esgotar todas as dimensões dos problemas do contencioso tributário, este artigo tem por objetivo analisar os pontos centrais dos projetos de lei apresentados pela Comissão de Juristas responsável pela dinamização e modernização do processo tributário – Ato Conjunto Senado/STF n. 1/2022.

2. Análise dos principais aspectos dos projetos de lei da Comissão de Juristas para a reforma do processo tributário

O PLP n. 124/2022 cuidou especificamente sobre normas gerais de prevenção de litígio, consensualidade e processo administrativo em matéria tributária.

O projeto prevê a inclusão do art. 113-A e do 194-A no Código Tributário Nacional (CTN), antevendo que as penalidades cominadas pela legislação em razão do descumprimento de obrigações principais e acessórias deverão observar o princípio da razoabilidade e guardar relação de proporcionalidade com a infração praticada pelo sujeito passivo. Além disso, dispõe que as multas cominadas em face do descumprimento de obrigações tributárias serão graduadas motivadamente, levando em consideração as circunstâncias ali previstas.

A moderação sancionatória e a racionalidade na aplicação da multa permitirão a redução de litígios, discutindo eventual aplicação indevida da sanção. Com isso, também, é possível tratar o contribuinte de maneira mais consentânea com a realidade existente no Brasil, pois, vale dizer, são inúmeras as legislações a serem observadas, as quais muitas das vezes guardam uma excessiva complexidade. Reduzem-se gastos com o conflito em si e com eventuais valores garantidos em juízo, possibilitando que parcela dessa quantia volte para a economia e para o ambiente de negócios, favorecendo o desenvolvimento. Desse modo, promove-se, isto sim, a autorregularização espontânea e o advento de uma conduta colaborativa com o fisco.

Outras inovações de significativa importância residem nas propostas de acréscimos dos arts. 139-A e 139-B, segundo os quais a Administração Tributária deverá priorizar e disponibilizar métodos preventivos para possibilitar ao contribuinte autorregularizar o pagamento dos tributos e das obrigações acessórias antes da lavratura do auto de infração, bem como estabelecer programas de conformidade com vistas à prevenção de conflitos, a fim de assegurar o diálogo e a

2012. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/120103_comunicadoipea127.pdf. Acesso em: 18 jan. 2022.

⁴ FÁRIA, Luiz Aberto Gurgel de. Sistema tributário nacional: a segurança jurídica e a contribuição que o PLS n. 298/2011 pode emprestar na busca pela simplicidade. In: MARQUES, Kassio Nunes Marques; RIBEIRO, Paulo Moura (coord.). *Segurança jurídica para o desenvolvimento econômico: análises de impacto legislativo*. Rio de Janeiro: Justiça & Cidadania, 2022, p. 114.

plena compreensão objetiva e subjetiva de divergências ou disputas acerca da interpretação ou aplicação da legislação tributária. Além disso, o art. 194-C traz para o corpo do CTN a previsão da consulta tributária como meio de esclarecer dúvidas dos contribuintes e fixar a interpretação e a aplicação da legislação tributária pelo fisco, com efeitos vinculantes no âmbito do respectivo órgão e devendo ser observada em relação a todos os demais sujeitos passivos não consulentes que se encontrem nas mesmas situações fáticas e jurídicas.

Pode-se compreender a segurança jurídica como norma-princípio que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos cidadãos e na sua perspectiva, de um estado de confiabilidade e de calculabilidade pelo Direito, com base na sua cognoscibilidade, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de, sem engano, frustração ou surpresa, plasmar com dignidade o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro⁵.

O estabelecimento de um contexto capaz de prevenir conflitos se aplica eminentemente ao procedimento fiscal e ao processo tributário, trazendo benefícios para todas as partes ao oferecer transparência e garantir que os contribuintes possam determinar facilmente seus direitos e obrigações tributárias, na caminhada em direção ao estado ideal da cognoscibilidade, da calculabilidade e da confiabilidade.

Permite, além disso, aumento da arrecadação voluntária, sem correr riscos demasiados de não recebimento do crédito de contribuintes inadimplentes com menor risco de inadimplência. Os meios também têm o condão de promover mais confiança e melhoria da relação entre fisco e contribuinte. Tal como para os contribuintes, os meios preventivos possibilitam à Administração Tributária não dispendar recursos com litígios.

Traduz-se, portanto, em maior segurança jurídica e, em alguns casos, até mesmo economia, com a redução do custo de conformidade com a legislação tributária ou para litigância em contencioso. Trata-se de iniciativas que se alinham a outras ao redor do mundo, as quais vêm sendo objeto de atenção de organismos internacionais como a OCDE e a ONU, que divulgou o seu *Handbook on the avoidance and resolution of tax disputes*⁶.

Ainda no contexto de melhoria da relação entre fisco e contribuinte, do fomento à confiança recíproca e à resolução adequada de conflitos tributários, o PLP n. 124/2022 traz a previsão da arbitragem (inciso VII do art. 151 c/c inciso XII do art. 156 e art. 171-A) e da mediação tributária (art. 171-B c/c inciso V do

⁵ GOMES, Marcus Livio. *A interpretação da legislação tributária: instrumentos para a unificação de critério administrativo em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 37-50.

⁶ UNITED NATIONS. *Handbook on avoidance and resolution of tax disputes*. New York: United Nations, 2021. Disponível em: <https://www.un.org/development/desa/financing/document/un-handbook-avoidance-and-resolution-tax-disputes>. Acesso em: 05 jun. 2023.

parágrafo único do art. 174), bem como a nacionalização do modelo federal de transação tributária (§§1º a 4º do art. 171), inserindo no CTN dispositivos que conferem segurança jurídica para quem optar pela sua utilização dos referidos.

São iniciativas que vão ao encontro da Recomendação CNJ n. 120, de 28 de outubro de 2021, com vistas à promoção, sempre que possível, das soluções consensuais de conflitos tributários, e da Resolução CNJ n. 471, de 31 de agosto de 2022, que versa sobre a Política de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário no âmbito do Poder Judiciário.

O art. 194-B trata da eficácia vinculante para a Administração Tributária quando existente controvérsia tributária decidida pelo Supremo Tribunal Federal, sob a sistemática da repercussão geral em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos em matéria infraconstitucional, favoravelmente a contribuintes ou responsáveis.

Em recente estudo realizado pelo Conselho Nacional de Justiça, identificou-se a baixa integração entre as instâncias administrativas e judiciais, gerando ineficiências e comprometendo a duração razoável do processo, o que afeta negativamente o fisco e, também, o contribuinte. Nesse contexto, foi localizado um percentual significativo de administrações tributárias que não dispõem de atos que as vinculem a precedentes judiciais qualificados, notadamente em âmbito municipal⁷.

E ainda, o percentual de decisões judiciais que confirmam ou que modificam a decisão do contencioso administrativo foi outro dado que chamou a atenção, a saber: 51,8% das decisões proferidas em processos de primeira instância judicial confirmam a decisão administrativa, enquanto 48,2% modificam o resultado definido administrativamente. O percentual de decisões judiciais da primeira instância reformadas pela segunda é, no entanto, baixo⁸.

Identificou-se, assim, espaço para promoção de maior coerência decisória entre instâncias administrativas e judiciais, uma faceta da segurança jurídica, que se traduz no referido art. 194-B do PLP n. 124/2022.

A questão dos precedentes vinculantes, como bem nos ensina o Ministro Gurgel de Faria, parte da ideia de conferir previsibilidade aos jurisdicionados, racionalidade ao sistema e unidade ao Direito, uma vez que visa a coordenar e tornar coerentes a interpretação e a aplicação do Direito aos casos semelhantes. O precedente tem como tarefa reduzir o campo de equivocidade inerente ao Direito, viabilizando maior cognoscibilidade deste. O respeito aos precedentes assegura, portanto, a segurança jurídica, conferindo credibilidade ao Poder Judiciário e à Administração Tributária e permitindo que os jurisdicionados pautem

⁷ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Sistematização do diagnóstico do contencioso tributário nacional: contencioso judicial tributário*. Coordenação Marcus Livio Gomes, Trícia Navarro Xavier Cabral e Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva. Brasília: CNJ, 2022b, p. 22-25.

⁸ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Sistematização do diagnóstico do contencioso tributário nacional: contencioso judicial tributário*. Coordenação Marcus Livio Gomes, Trícia Navarro Xavier Cabral e Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva. Brasília: CNJ, 2022b, p. 25-28.

suas condutas levando em conta as teses já firmadas, o que estratifica a confiança legítima⁹.

Outro fator frequentemente associado ao cenário de incerteza no Brasil é a quantidade de legislações de diversos entes existentes que versam sobre processo administrativo tributário, cada uma com a sua peculiaridade e um rito próprio, com diversidade de estruturas, procedimentos, prazos e meios de defesa, o que causa insegurança jurídica e alto custo de conformidade.

O fato é que o desenho do federalismo fiscal esboçado na Constituição Federal não está funcionando a contento. Vale dizer, os entes político-administrativos, detentores de competência tributária, respeitados os limites fixados na Lei Ápice, aprovam diversas normas tributárias diariamente, acarretando uma complexidade enorme e confundindo o contribuinte.

O PLP n. 124/2022 vai na contramão dessa realidade ao prever um quadro mínimo a ser seguido por União, Estados, Distrito Federal e Município, estabelecendo normas gerais da matéria, tais como elementos obrigatórios do auto de infração, critérios de julgamento, garantias dos contribuintes, revisão administrativa e vinculação da Administração Tributária – arts. 208-B, 208-C, 208-D, 208-E, 208-F, 208-G, 208-H, 208-I.

É proposta mais simplicidade ao sistema, através da legislação material e, principalmente, processual, para reduzir os custos burocráticos concernentes à tributação. A ideia é que, se ao contribuinte já é penoso arcar com os tributos, muito maior revolta lhe causam os custos administrativos relacionados à cobrança¹⁰.

O PLP n. 125/2022 é outra iniciativa que guarda muita relação com a segurança judicial e com o desenvolvimento. O projeto pretende estabelecer normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres dos contribuintes.

As administrações tributárias e as procuradorias podem ser mais ativas em relação à transparência tributária. O contribuinte, por sua vez, não encontra portais eletrônicos amigáveis e acessíveis, na sua percepção, a fim de localizar as informações de que necessita. A experiência de diálogo pode ser mais intensa¹¹.

O achado é confirmado no *Diagnóstico do contencioso administrativo tributário*, segundo o qual a relação entre fisco e contribuinte vinha sendo marcada por an-

⁹ FARIA, Luiz Aberto Gurgel de. Sistema tributário nacional: a segurança jurídica e a contribuição que o PLS n. 298/2011 pode emprestar na busca pela simplicidade. In: MARQUES, Kassio Nunes Marques; RIBEIRO, Paulo Moura (coord.). *Segurança jurídica para o desenvolvimento econômico: análises de impacto legislativo*. Rio de Janeiro: Justiça & Cidadania, 2022, p. 115-116.

¹⁰ FARIA, Luiz Aberto Gurgel de. Sistema tributário nacional: a segurança jurídica e a contribuição que o PLS n. 298/2011 pode emprestar na busca pela simplicidade. In: MARQUES, Kassio Nunes Marques; RIBEIRO, Paulo Moura (coord.). *Segurança jurídica para o desenvolvimento econômico: análises de impacto legislativo*. Rio de Janeiro: Justiça & Cidadania, 2022, p. 116.

¹¹ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, *Sistematização do diagnóstico do contencioso tributário nacional: contencioso judicial tributário*. Coordenação Marcus Livio Gomes, Trícia Navarro Xavier Cabral e Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva. Brasília: CNJ, 2022b, p. 25-28.

tagonismo, desconfiança, baixa colaboração e pouca transparência. Terreno fértil para a insegurança jurídica¹².

Em razão de circunstâncias como essas, o art. 4º do PLP n. 125/2022 estabelece que as administrações tributárias submetam-se aos critérios de respeito às expectativas dos contribuintes sobre a aplicação da legislação tributária, observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos contribuintes, facilitação do cumprimento das obrigações tributárias, com a utilização de formas simples e suficientes para propiciar adequado grau de certeza e segurança, e elaboração e aplicação de legislação tributária que considere o nível de cooperação do contribuinte e os fatores que possam influenciar a capacidade de cumprir regularmente suas obrigações.

Ainda nessa esteira, vale mencionar que o art. 12 prevê que é obrigatória a disponibilização em ambiente digital e centralizado, de forma atualizada, transparente, acessível e organizada, das informações relevantes para o atendimento das obrigações tributárias pelos contribuintes, devendo a Fazenda Pública consolidar e sistematizar periodicamente sua legislação tributária, de forma temática e com a utilização de notas explicativas.

O projeto de lei prevê, como direitos dos contribuintes, dentre outros, receber explicações claras sobre a legislação tributária e os procedimentos necessários ao atendimento de suas obrigações; ser intimado e impugnar atos e decisões que lhe imponham deveres, ônus, sanções ou restrições ao exercício de direitos e atividades; e ter seus processos decididos em prazo razoável. Nesse sentido, compete à Fazenda Pública adotar medidas de transparência e participação dos contribuintes, inclusive por meio de entidades representativas, na elaboração e no contínuo aprimoramento da legislação tributária; promover, de ofício, ações e campanhas de orientação aos contribuintes; auxiliar no atendimento às obrigações tributárias do contribuinte; e identificar os contribuintes que, a seu critério e de forma objetiva, sejam considerados bons pagadores e cooperativos com a aplicação da legislação tributária – arts. 5º e 7º.

Outrossim, consta no PLP n. 125/2022 o dever da Administração Tributária de priorizar e disponibilizar métodos preventivos para possibilitar ao contribuinte autorregularizar o pagamento dos tributos e das obrigações acessórias antes da lavratura do auto de infração (art. 9º).

No capítulo IV do PLP n. 125/2022, repousam as principais disposições do Código, ao realizar a diferenciação jurídica entre o bom contribuinte e o devedor contumaz, visa à proteção da igualdade de concorrência e dos que cooperam com o fisco e agem com o ânimo de cumprir com suas obrigações fiscais, ao mesmo

¹² ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE JURIMETRIA; BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO; SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Diagnóstico do contencioso tributário administrativo*: relatório final de pesquisa. São Paulo: Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2022. Disponível em: https://abj.org.br/pdf/abj_bid_2022.pdf. Acesso em: 05 jun. 2023, p. 99-100.

tempo que estabelece meios de combate aos devedores que fraudam a atividade fiscal. Os dispositivos foram previstos a fim de impossibilitar que o mau contribuinte se aproveite das vantagens trazidas pela Administração Tributária ao bom contribuinte.

Indo ao encontro de achado do *Diagnóstico do contencioso tributário administrativo*, no qual se conclui pela timidez de iniciativas que premiam contribuintes bons e regulares¹³, pretende-se possibilitar que bons contribuintes tenham acesso a: canais de atendimento simplificados para orientação e regularização; flexibilização das regras para aceitação ou substituição de garantias; possibilidade de antecipar a oferta de garantias para regularização de débitos futuros; execução de garantias em execução fiscal somente após o trânsito em julgado da discussão judicial relativa ao título executado; e priorização na análise de processos administrativos, em especial dos que envolvem a possibilidade de devolução de créditos – art. 30.

Avança-se na identificação do devedor contumaz – aquele que apresenta débitos inscritos em dívida ativa em valor consolidado superior ao estabelecido na regulamentação de cada ente federativo, desde que comprovado que operacionaliza suas atividades com o emprego de fraudes contra o fisco –, bem como se especificam os meios que podem ser considerados para a comprovação do emprego de fraude. São previstas, por fim, as restrições impostas ao devedor contumaz, quais sejam, o impedimento ao gozo de benefícios ou créditos federais, estaduais ou municipais; de parcelamento de qualquer espécie; de remissão ou anistia de dívidas; de utilização de créditos fundados em prejuízo fiscal ou em base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) para a quitação de tributos; além da proibição de propor recuperação judicial ou de nela prosseguir – arts. 34 e 35.

Já o PL n. 2.488/2022, que dispõe sobre a cobrança da dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações de Direito público, traz importantes contribuições para a segurança jurídica e para o desenvolvimento.

Objetivou-se trazer à contemporaneidade uma legislação criada num momento jurídico e econômico diverso, bem como modernizar a cobrança do crédito tributário à noção de instrumentalidade, condicionando o avanço dos procedimentos a evidências empíricas de que a execução pode ser bem-sucedida e célere, seja judicial, seja extrajudicialmente.

Na esteira do advento da cooperação e da aproximação entre fisco e contribuinte, as Fazendas Públicas deverão, sobretudo antes da propositura da execu-

¹³ ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE JURIMETRIA; BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO; SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, *Diagnóstico do contencioso tributário administrativo*: relatório final de pesquisa. São Paulo: Banco Interamericano de Desenvolvimento, 2022. Disponível em: https://abj.org.br/pdf/abj_bid_2022.pdf. Acesso em: 05 jun. 2023.

ção fiscal, utilizar métodos de autocomposição e consensualidade, com vistas a permitir a regularização do débito inscrito. Devem, inclusive, demonstrar a tentativa de resolução do litígio por essas vias, sob pena de indeferimento da inicial – § 3º do art. 6º.

Ainda nessa perspectiva, o art. 12 possibilita o diálogo direto entre as partes, antes mesmo da judicialização da demanda, por meio do amplo direito à revisão da dívida. E também contém autorização legal para oferta antecipada de garantia por parte do devedor, oportunidade em que poderá se valer de método consensual disponível para dirimir eventual conflito e de apólice de seguro-garantia ou carta de fiança bancária que estejam em conformidade com a regulamentação da Fazenda Pública credora ou de quaisquer outros bens ou direitos sujeitos a registro público, passíveis de arresto ou penhora – art. 14.

Merece destaque o esforço de racionalização da cobrança constante do art. 32, segundo o qual o ajuizamento da execução fiscal é prescindível quando o montante do débito consolidado do devedor estiver abaixo do valor mínimo fixado pela autoridade competente ou enquanto não forem localizados bens ou direitos em nome do sujeito passivo, ou indícios de sua existência.

A regra é reforçada quando se prevê que, constatada a não localização do devedor e/ou a ausência de bens ou direitos passíveis de penhora em nome do executado, o juiz determinará o arquivamento dos autos, sem baixa na distribuição, podendo a Fazenda Pública reconhecer administrativamente a prescrição intercorrente e pedir a extinção da execução fiscal – art. 70 e seguintes.

Prevê-se, também, a autorização legal para o Poder Judiciário e a Advocacia Pública estabelecerem intercâmbio de dados, com o objetivo de promover a automação robótica de atos processuais e providências administrativas, com vistas a garantir a tramitação mais célere e uniforme de executivos fiscais e demandas antiexacionais – art. 80.

Com o mesmo desiderato, a solução encampada no art. 83 tem o condão de integrar as instâncias administrativa e judicial e possibilitar maior eficácia à cobrança ao estabelecer que o CNJ disponibilizará às Fazendas Públicas interessadas, aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas e à Ordem dos Advogados do Brasil acesso aos módulos de identificação, localização e bloqueio de bens e direitos disponíveis para a satisfação dos débitos inscritos em dívida ativa.

O art. 86 habilita as Fazendas Públicas a não executar judicialmente dívidas com valor total inferior a 40 (quarenta) salários-mínimos – ou de até 60 (sessenta) salários-mínimos – com relação à Fazenda Pública Federal, não impedindo a realização de medidas administrativas de cobrança. O dispositivo se soma à seção II do capítulo III, que estabelece rito especial de cobrança, possibilitando a ampla defesa do contribuinte na esfera administrativa e judicial e condicionando a eventual intervenção do Poder Judiciário à iniciativa do próprio devedor.

A partir dos dados presentes no *Diagnóstico do contencioso judicial tributário*, foi possível concluir que a sistemática de cobrança de créditos tributários por

meio de execução fiscal possui eficácia reduzida, considerando tanto o baixo percentual de débitos garantidos quanto o baixo índice de extinção da execução pela satisfação do débito. Chegou-se, até mesmo, a sugerir que fosse repensado o modo de cobrança de créditos pela Fazenda Pública, deixando de propor inúmeras execuções fiscais que sabidamente serão infrutíferas, alocando os esforços das procuradorias em tratar de grandes devedores, bem como expandindo e solidificando a transação tributária e outros métodos adequados de resolução de conflitos, especialmente no âmbito administrativo¹⁴. Não fosse o bastante, grande parte das execuções fiscais ajuizadas exige valores inferiores ao custo de tramitação do próprio processo de execução¹⁵.

Se outrora inexistiam critérios objetivos que impedissem o ajuizamento da ação de cobrança de valor inferior ao custo do processo, o PL n. 2.488/2022 endereça bem essa questão ao condicionar a intervenção judicial pela via da execução fiscal à presença do inadimplemento de um crédito com repercussão para o erário.

A baixa eficácia da execução fiscal atual, somada ao problema do congestionamento do Poder Judiciário, que muito se dá por esse procedimento, *vis a vis*, o relatório *Justiça em números*, tem uma relação direta com o desenvolvimento, ou melhor, com a sua ausência, ao não permitir celeridade e efetividade na recuperação dos recursos indispensáveis à realização de políticas públicas.

O PL n. 2.483/2022, que versa sobre o processo administrativo tributário federal, também atualiza a legislação vigente, com vistas a promover mais integração entre as instâncias administrativa e judicial, bem como ampliar a transparência e a cooperação na relação entre fisco e contribuinte, sem descuidar da razoável duração do processo.

Prevê a contagem de prazo em dias úteis, o dia de início e o de término do interstício, e a suspensão dos prazos processuais nos dias compreendidos entre 20 de dezembro e 20 de janeiro, em consonância com o Código de Processo Civil, trazendo mais cognoscibilidade ao sistema.

O art. 22 do projeto de lei substituiu o prazo de 30 dias por 60 dias para a cobrança do crédito amigável, outrora presente no antigo art. 21, *caput* e § 1º, do Decreto n. 70.235/1972. No § 3º, há autorização legal para a Administração Tributária adotar meios consensuais de solução de litígios no curso da cobrança amigável.

Foi prevista a regra de publicidade dos julgamentos do CARF e a possibilidade de apresentação de memoriais aos integrantes da turma de julgamento. Assim, também, foi prevista a divulgação do dia e da hora das sessões, com prazo míni-

¹⁴ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, *Sistematização do diagnóstico do contencioso tributário nacional: contencioso judicial tributário*. Coordenação Marcus Livio Gomes, Trícia Navarro Xavier Cabral e Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva. Brasília: CNJ, 2022b, p. 95.

¹⁵ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, *Sistematização do diagnóstico do contencioso tributário nacional: contencioso judicial tributário*. Coordenação Marcus Livio Gomes, Trícia Navarro Xavier Cabral e Eduardo Sousa Pacheco Cruz Silva. Brasília: CNJ, 2022b, p. 62.

mo de dez dias, em nome dos contribuintes e dos procuradores cadastrados em sistema próprio.

São disposições que trazem mais segurança jurídica e promovem a prevenção da litigiosidade tributária por meio da cooperação, confiança e transparência nas relações entre o fisco e o contribuinte.

É preciso ressaltar, neste ponto, mais uma contribuição importante do Ministro Gurgel de Faria, para quem a transparência é uma das faces do desenvolvimento, referindo-se às necessidades de sinceridade e de confiança legítima, e à liberdade de lidar, inclusive, com o Estado sob os auspícios de publicidade e clareza.

Em uma das maiores inovações do projeto de lei do PAT, o art. 40 e parágrafos preveem as hipóteses de efeitos vinculantes no âmbito do processo administrativo tributário e de sobrestamento, a fim de conferir celeridade, segurança jurídica e coerência decisória entre as instâncias administrativa e judicial, além de redução de contencioso.

O PL n. 2.486/2022, de sua vez, trata da arbitragem em matéria tributária e aduaneira. O excessivo acervo de processos pendentes de julgamento, a complexidade presente no Direito Tributário a demandar cada vez mais julgadores com expertise especializada e a celeridade e efetividade da arbitragem são aspectos que reverberam em favor da utilização do instituto.

Vale mencionar importante contribuição do Ministro Gurgel de Faria para o avanço das discussões a respeito da matéria. Após brilhante condução de sua excelência na I Jornada de Direito Tributário, restou aprovado o Enunciado 3, o qual afirma que a arbitragem é meio legítimo de solução de conflitos entre fisco e contribuintes, se vier a ser legalmente instituída. O enunciado esclarece que compete ao legislador, flexibilizando a indisponibilidade do crédito tributário, autorizar a Administração Tributária a submeter os seus litígios à arbitragem¹⁶.

É o que se propõe. No modelo constante do PL em referência, a arbitragem tem por objetivo promover a prevenção do litígio e, subsidiariamente, resolver aqueles já instaurados no contencioso administrativo e jurisdicional, a partir de arquitetura legal capaz de ser atrativa para contribuintes e fisco e de garantir a consensualidade também nesse procedimento, por intermédio da edição de norma interna do fisco e da adesão do contribuinte.

É, aliás, o ato autorizador da Fazenda que tratará das matérias sujeitas à arbitragem, dos critérios de valor do crédito, das fases processuais, administrativa e judicial em que o sujeito passivo poderá propor o procedimento.

Aspira-se a tratar adequadamente os conflitos já instaurados no contencioso administrativo e judicial e possibilitar a redução do tempo de tramitação das controvérsias, ponto de desejo do contribuinte e da Fazenda Pública, sobretudo se

¹⁶ JORNADA DIREITO TRIBUTÁRIO, 1., 2022, Brasília, DF. *Enunciados aprovados*. Brasília, DF: Conselho da Justiça Federal: Centro de Estudos Judiciários, 2022. Disponível em: https://www.cjf.jus.br/cjf/corregedoria-da-justica-federal/centro-de-estudos-judiciarios-1/publicacoes-1/jornada-de-direito-tributario/?_authenticator=3dfbe9a3c50d69959cfeff63cab8f162f2e195149. Acesso em: 05 jun. 2023, p. 15.

levamos em conta que a média de tempo para a conclusão de um processo tributário no Brasil (administrativo e judicial somados) é de 18 anos e 11 meses¹⁷.

As informações sobre o processo de arbitragem serão, em regra, públicas. Não será submetida à arbitragem controvérsia envolvendo a constitucionalidade de normas jurídicas ou discussão sobre lei em tese, mantendo a unidade do ordenamento jurídico.

O projeto exige que a sentença arbitral observe o art. 927 do Código de Processo Civil (CPC/2015) e os julgamentos pelo Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral, em se tratando da mesma matéria fática. Isso porque as decisões judiciais nos regimes dos precedentes vinculantes e de repercussão geral compõem o ordenamento jurídico e devem, por isso, ser observadas nos julgamentos da arbitragem, com vistas a observar isonomia e segurança jurídica para a própria administração e para os sujeitos passivos, sob pena de nulidade. Busca-se, assim, a formação de uma jurisprudência arbitral estável, íntegra e coerente, em diálogo constante com a jurisprudência vinculante do Poder Judiciário.

Preocupa-se, por fim, com a segurança dos agentes públicos que tenham participado dos procedimentos arbitrais, ao expressar que a arbitragem não constitui renúncia de receita, tampouco operação de crédito, e ao garantir a redução de multas aos sujeitos passivos que optarem pelo procedimento arbitral como incentivo à não opção pela via judicial.

No PL n. 2.485/2022, que cuida da mediação tributária na União, vale fazer menção ao disposto no art. 4º, I, que conceitua o instituto como o método e procedimento requerido, instaurado e mantido voluntariamente pelo agente competente da Administração Tributária Federal e pelo sujeito passivo, no qual a assistência facilitadora ou diretiva de um terceiro imparcial busca a prevenção de conflito tributário, cujo resultado poderá ser a celebração de acordo, formalizado por meio de termo de entendimento das partes.

Busca-se auxiliar contribuinte e Administração Tributária na localização de pontos de desacordo e alternativas de consenso e avaliar essas opções no desiderato de se alcançar um acordo, distensionando a relação.

Interessante notar que o PLP n. 124/2022 traz previsão importante para a utilização da mediação tributária, notadamente ao propor o acréscimo do inciso V do parágrafo único do art. 174 do CTN, para firmar que a instauração do procedimento de mediação interrompe a prescrição da ação de cobrança do crédito tributário. Possibilita-se que haja tempo para contribuinte e Administração Tributária levarem em conta os argumentos e provas expostos.

Importa destacar, dentre os princípios aplicáveis à mediação constantes do art. 3º do PL n. 2.485/2022, o sigilo e a confidencialidade – inciso XI – e a imparcialidade do mediador – IX.

¹⁷ INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. *Desafios do contencioso tributário brasileiro*. São Paulo: ETCO: EYGM, 2019. Disponível em: <https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf>. Acesso em: 05 jun. 2023, p. 12.

O procedimento é confidencial, o que garante às partes conhecerem suas propostas e posicionamentos, sabendo que serão mantidos em sigilo pelo mediador e não se tornarão públicos. Desse modo, possibilita-se confiança e fomenta-se a negociação no curso da mediação. Além disso, a imparcialidade é extremamente importante para trazer segurança e legitimidade ao procedimento.

No âmbito do PL n. 2.484/2022, que versa sobre o processo de consulta quanto à aplicação da legislação tributária e aduaneira federal, vale destacar o disposto nos arts. 4º, 11, 16.

O art. 4º prevê que a solução de consulta terá efeitos vinculantes para toda a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e será observada em relação a todos os demais sujeitos passivos não consulentes que se encontrem nas mesmas situações fáticas e jurídicas.

Ao utilizar a mesma solução para o fisco e para todo o universo de contribuintes na mesma situação, garante-se isonomia e reduz-se o espaço de incerteza, fazendo cognoscível a aplicação e a interpretação da legislação tributária federal e tornando-a confiável, o que possibilita agir de maneira a respeitar o ordenamento jurídico e a manter-se em conformidade com. Produz ainda o efeito de possibilitar a antecipação das consequências que advirão da prática de um determinado ato.

O art. 11, de sua vez, estabelece que, na hipótese de alteração do entendimento expresso em solução de consulta, a nova orientação será aplicada apenas aos fatos geradores ocorridos após a data de sua publicação na imprensa oficial, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que será aplicada, também, ao período abrangido pela solução anteriormente dada.

Interessa notar que o disposto acima busca promover a segurança jurídica em aspecto temporal, ao fixar quando as orientações estão autorizadas a exarar efeitos, via proibição de retroatividade tributária. E, também, protege a confiança depositada pelos contribuintes em orientação anterior.

Nessa perspectiva, deve-se evitar que os contribuintes sejam surpreendidos com as novas cobranças sem o tempo necessário para conhecer a nova legislação, a fim de que possam se programar. Figura, assim, ao lado do princípio da irretroatividade, como afirmação da não surpresa tributária, a anterioridade. Como princípio que protege o contribuinte contra abusos fazendários, favorecendo seu bem-estar, a anterioridade tributária deve ser considerada direito fundamental. Permite que, conhecida a norma, pessoas físicas e jurídicas possam ter um tempo razoável para organizar suas atividades e programar seu orçamento. Assim, tanto a anterioridade geral quanto a nonagesimal, a qual foi estabelecida na Lei Maior mais recentemente, são consectárias do princípio da segurança jurídica¹⁸.

¹⁸ FARIA, Luiz Aberto Gurgel de; FARIA, Isabela Medeiros Gurgel de. O princípio da anterioridade e a revogação de isenções: a evolução da jurisprudência do STF em prol da segurança jurídica. In: SCAFF, Fernando Facury *et al.* (org.). *Supremos acertos: avanços doutrinários a partir da jurisprudência do STF*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022, p. 464-465.

O art. 16 prevê que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil poderá, no âmbito dos programas de conformidade tributária, criar procedimentos de consulta diferenciados para promover um espaço de diálogo, com vistas à implementação de um programa de *compliance* cooperativo.

Trata-se de abordagem que possibilita à Administração Tributária e aos contribuintes chegar a uma melhor compreensão da posição de cada uma das partes, à celebração de acordos e à certeza quanto a uma determinada questão. Há um ganho de transparência, segurança jurídica e de economia, além de se permitir o aumento de arrecadação voluntária, colaboração e confiança.

3. Considerações finais

Como visto, existe um longo caminho a ser percorrido para o tratamento adequado da litigiosidade tributária. Para isso, faz-se necessária uma reforma robusta que abranja diversas frentes do trato fiscal.

Partindo da premissa de buscar a convivência harmoniosa entre o interesse público e os interesses particulares na solução da elevada litigância, foram apresentados sete projetos de leis relacionados ao Direito Processual Tributário, a saber: normas gerais de prevenção de litígios, consensualidade e processo administrativo tributário – PLP n. 124/2022; Código de Defesa do Contribuinte – PLP n. 125/2022; processo administrativo tributário da União – PL n. 2.483/2022; a nova execução fiscal – PL n. 2.488/2022; consulta tributária da União – PL n. 2.484/2022; arbitragem tributária – PL n. 2.486/2022; mediação tributária da União – PL n. 2.485/2022.

Todos os projetos são, em larga medida, embebidos das contribuições do Ministro Gurgel de Faria, que, a partir do seu magistério, os enriqueceu sobremaneira.

Todas essas iniciativas legislativas decorrem de intenso debate, resultando em textos com inúmeras inovações, modificações, supressões e acréscimos, a partir de uma intervenção consensual de juristas com atuação acadêmica e profissional de segmentos representativos, como a Fazenda Pública, a Administração Tributária, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a Advocacia e o Poder Judiciário.

A reforma do processo tributário orientada e presidida pela Professora e Ministra Regina Helena Costa conjuga os valores necessários para a transformação da cultura atual da litigiosidade tributária tendo em vista novas premissas de cooperação, transparência e integração, com atenção a todos os lados do sistema fiscal, em esforço conjugado para promover melhorias ao contribuinte, ao fisco e ao Poder Judiciário.

VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Atual

IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP

15º Painel

**Debates sobre precedentes recentes dos
tribunais superiores envolvendo o ITBI**

Dimensionamento e Arbitramento da Base de Cálculo do ITBI: Perspectivas Jurisprudenciais

Caio Augusto Takano

Professor de Direito Tributário da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo – USP. Advogado.

Thiago Marini

Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT. Graduado em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogado em São Paulo.

Introdução

Não é fenômeno recente a base de cálculo eleita pelo legislador para conformar a norma de incidência tributária ocupar posição de destaque no exame acerca da constitucionalidade da exação tributária. Isso porque, consoante precisamente aponta Ricardo Mariz de Oliveira, se é verdadeiro que o fato gerador define a natureza do tributo, é forçoso que haja plena compatibilidade entre ele e a sua base de cálculo, guardando pertinência com ela, por ser “inerente a ela”. No caso de não haver a plena aderência entre ambas as figuras, restará desfigurada a própria natureza, revelando-se tratar de exação distinta (*i.e.*, outro tributo) que seja compatível com a referida base de cálculo¹.

Tal é a importância da base de cálculo que Alfredo Augusto Becker a via como o núcleo da hipótese de incidência, porquanto, por seu intermédio, seria possível distinguir as diferentes naturezas das normas jurídico-tributárias, conferindo-lhes gênero jurídico². Daí não surpreender que medidas normativas que imponham uma base de cálculo distinta daquela que reflita com precisão o fato jurídico-tributário, em sua exata dimensão, deem azo a discussões acerca de sua constitucionalidade e dos limites para que sejam consideradas válidas no ordenamento jurídico pátrio.

Eis o que ocorre em relação à base de cálculo do ITBI, em especial diante das opções legislativas para se dimensionar o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, nos termos do art. 38 do CTN³, que, em princípio, corresponderia ao preço que seria alcançado em uma operação de compra e venda à vista, em condições normais do mercado imobiliário⁴. Ocorre que, em muitos municípios, aplicam-se inadvertidamente diferentes normas e metodologias para apuração da

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Bases de cálculo do IPTU e do ITBI (e do ITCMD). *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, ano 40, p. 554-568, 1º quadrim. 2022, p. 563.

² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 348.

³ “Art. 38. A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos.”

⁴ HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 581-582.

base de cálculo do ITBI, valendo-se de presunções legais para estimar o valor venal dos bens ou direitos transmitidos a partir de critérios legais, como, por exemplo, a apresentação de um valor venal obtido mediante pesquisa de mercado (por exemplo, o “Valor Venal de Referência”, previsto na Lei Municipal n. 14.256/2006, que alterou e incluiu as disposições contida nos arts. 7º, 7º-A e 7º-B da Lei Municipal n. 11.154/1991), ou, ainda, pelo arbitramento da base de cálculo do imposto.

Diante desse cenário, este artigo se propõe a examinar, à luz dos critérios construídos ao longo da evolução jurisprudencial dos últimos anos, a adequada forma de mensuração da base de cálculo do ITBI, bem como estabelecer os precisos limites para que possam ser utilizados critérios alternativos para definir o “valor venal” e proceder ao arbitramento da base de cálculo.

1. A base de cálculo do ITBI e os desafios para sua conformação

O art. 38 do CTN prescreve que “a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos”. Consoante leciona Aires Fernandino Barreto, o “valor venal” é “o preço provável que o imóvel alcançará para compra e venda à vista, diante de mercado estável e quando o comprador e vendedor têm plena consciência do potencial de uso e ocupação que ao imóvel pode ser dado”⁵.

Não se confunde, pois, com o preço praticado na transação. Isso porque, muitas vezes, serão coincidentes o preço pactuado pelas partes na transação e o valor de mercado para aquele bem ou direito transmitido, ao passo que haverá situações em que o valor praticado no negócio jurídico, de forma proposital ou não, poderá ser inferior àquele valor de mercado passível de ser alcançado para compra à vista.

Nesses casos, haverá de prevalecer aquele valor que melhor reflita o fato gerador constitucionalmente pressuposto do ITBI, que releve a efetiva capacidade contributiva do contribuinte. Valores que constem meramente em elementos formais, tais como contratos, não são suficientes para prevalecer sobre o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, uma vez que são passíveis de manipulações pelas partes. Eis porque, em antigo precedente do Supremo Tribunal Federal (STF), por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n. 72.586, quando ainda o tributo era de competência estadual, afirmou-se a constitucionalidade da legislação estadual (no caso, o Decreto-lei Estadual n. 102/1969), que determinou a correspondência do “valor venal” ao efetivo valor da transmissão, e não ao valor de registro⁶.

⁵ BARRETO, Aires Fernandino. Imposto sobre a transmissão de bens imóveis – ITBI. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 749.

⁶ “Imposto de transmissão – base de cálculo – valor do imóvel. O Código Tributário Nacional veda que no curso do exercício fiscal sejam cobrados novos impostos, majorados os existentes, ou criados novos casos de tributação. Interpretação do art. 104 do Código Tributário Nacional” (STF,

Se assim é, o preço da transação declarado pelo contribuinte equivale a uma declaração de valor, que poderá ser aceita ou não pelo fisco⁷, a depender de o preço corresponder ao efetivo valor dos bens ou direitos transmitidos, o que deverá ser aferido caso a caso. Eis a razão de o fisco ter a possibilidade tanto de acatar o valor declarado pelo contribuinte pelo qual está sendo realizada a transmissão do bem ou do direito, como também, caso o valor declarado seja inferior ao de mercado, lançar o tributo por montante superior que efetivamente corresponda ao valor venal, muitas vezes aplicando-se, na hipótese de divergência, o que dispõe o art. 148 do Código Tributário Nacional⁸.

A redação do art. 148 do CTN é expressa ao *autorizar* a penalidade correspondente ao arbitramento da base de cálculo na hipótese de o contribuinte do imposto deixar de observar seus deveres de cooperação legalmente instituídos⁹, o que poderia prejudicar o poder probatório da Administração Tributária.

No entanto, não é livre a Administração Tributária para proceder ao arbitramento da base de cálculo sem observar de forma prévia os requisitos instituídos pela legislação. A começar pelos requisitos específicos previstos no próprio CTN, que delimita as situações nas quais se justifica a sua aplicação, quais sejam, sempre que sejam omissas ou não mereçam fé (i) as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou (ii) os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial. Não se trata de uma escolha do fisco, cabendo a sua utilização de forma excepcional, em conformidade com a sua disciplina normativa no Código Tributário.

Além disso, é forçoso reconhecer que a base de cálculo arbitrada, como qualquer forma de base presumida a partir de critérios legais, possui natureza de presunção legal relativa. Isso porque, segundo leciona Roque Antonio Carrazza, “quem presume extrai, de um fato notório, outro ignorado [...] Quem presume obtém o convencimento antecipado da verdade provável sobre um fato desconhe-

Recurso Extraordinário n. 72.586, Rel. Min. Oswaldo Trigueiro, j. 22.02.1972, Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/37932/36681>. Acesso em: 18 jul. 2022).

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 398.

⁸ “Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.”

⁹ SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e. *Standards de prova no Direito Tributário*. 2022. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/T.2.2022.tde-27092022-101344>. Acesso em: 9 maio 2023.

cido, a partir de fatos conhecidos a eles conexos”¹⁰. Nesse sentido, vê-se claramente a função presuntiva que o método do arbitramento adota, ao dimensionar o valor do imóvel a partir de critérios legais.

Alberto Macedo, por seu turno, entende que o arbitramento da base de cálculo com base no art. 148 do CTN se justifica quando houver a desconsideração da base declarada em virtude de suspeita de simulação¹¹.

No entanto, é necessário ressaltar que, por vezes, o arbitramento pode não representar fielmente os valores passíveis de tributação e, em última instância, a capacidade contributiva manifestada. Por essa razão, “a rigidez de nosso sistema constitucional tributário não permite a adoção de qualquer presunção absoluta que venha em detrimento do contribuinte”¹², o que significa dizer que as presunções legais sempre devem admitir prova em contrário, convertendo-se, nesse viés, em presunções relativas.

Ademais, não é qualquer divergência entre o valor apresentado pelo contribuinte e o valor do bem ou do direito transmitido, identificado e estimado pelo município, que enseja o arbitramento, nos moldes do art. 148 do CTN. Conforme exposto no voto vencido do Conselheiro Michell Przepiorcka, no julgamento de diversos recursos ordinários nos autos do Processo Administrativo n. 6017.2021/0060570-0, no âmbito do Conselho Municipal de Tributos¹³, o valor do

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 547-548.

¹¹ MACEDO, José Alberto Oliveira. *ITBI: aspectos constitucionais e infraconstitucionais*. São Paulo: Quartier Latin: 2010, p. 265-267.

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 550.

¹³ “AIIS/ITBI – UJ – Arbitramento da base de cálculo – preliminar. Afastada alegação de vício de procedimento. Arbitramento com fundamento legal. Decisão judicial em mandado de segurança que não afastou a possibilidade de arbitramento. AIIS que atendem ao art. 142 do CTN e art. 11 da Lei 14.107/05. AIIS devidamente motivados. Informações relevantes constam do processo de fiscalização. Trabalho fiscal não agiu aleatória ou indiscriminadamente. Não configurada ofensa ao devido processo legal, contraditório ou ampla defesa. Decisão recorrida devidamente motivada. Demais alegações se confundem com o próprio mérito – do arbitramento. Art. 148 do CTN. Art. 24 da Lei 11.154/91. Discrepância entre valor declarado na transmissão, valor venal do IPTU e valor obtido em laudo de avaliação da unidade especializada, realizado em obediência aos preceitos da NBR 14653-2 da ABNT. As características dos imóveis foram levadas em consideração na apuração da base de cálculo, inclusive o ano de construção, havendo correção do valor de metro quadrado através de aplicação do fator de obsolescência. Valor declarado não refletia corretamente o valor pelo qual poderia ser negociado à vista, em condições normais de mercado. Avaliação contraditória que só pode ser interposta após a apuração da base de cálculo pela administração tributária e que deve questionar especificamente o laudo e valor indicados. O contribuinte, apesar de apresentar laudo elaborado por auditoria externa, e apenas na fase recursal, não foi capaz de afastar as conclusões alcançadas pela fiscalização. Laudo de avaliação imobiliária elaborado por DIMAP empregou método comparativo de dados de mercado, utilizou-se de robusta amostra de oferta e transações contemporâneas, sendo realizados os ajustes necessários. AIIS devidamente lavrados para cobrança da diferença do ITBI devido. Recurso conhecido e não provido.”

ITBI “não é absoluto, mas relativo, pode sofrer oscilações diante das peculiaridades de cada imóvel, do momento em que realizada a transação e da motivação dos negociantes”. Assim, a mera diferença em relação ao valor do laudo produzido pela prefeitura ou mesmo em relação ao valor do IPTU não configura, por si, razão suficiente para o arbitramento.

Por derradeiro, importa ressaltar que a base de cálculo do ITBI é única, de modo que não há necessidade de um paralelismo no que tange ao seu dimensionamento, quando comparado a outros tributos que possuam como base de cálculo o valor venal, como o caso do IPTU, imposto que é igualmente de competência municipal. Não obstante a desejável consistência que esse paralelismo pudesse ensejar, não há qualquer direito do contribuinte, nem obrigação do fisco à utilização da mesma base de cálculo do IPTU para a determinação da base de cálculo do ITBI, atualmente pautada em presunções previstas nas Plantas Genéricas de Valores¹⁴, o que já foi ratificado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ)¹⁵.

2. Dimensionamento e arbitramento: perspectiva jurisprudencial – Tema Repetitivo n. 1.113

O dimensionamento da base de cálculo do ITBI tem sido objeto, igualmente, de significativas controvérsias jurisprudenciais. Em 2022, por ocasião do julgamento do REsp n. 1.937.821/SP, o STJ fixou o Tema Repetitivo n. 1.113, resolvendo as principais discussões relacionadas à determinação da base de cálculo do ITBI e definindo como teses: a) 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; b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN); c) o município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente.

Como se verifica, inicialmente o STJ reafirmou sua jurisprudência no sentido de inexistir um imbricado paralelismo entre a base de cálculo do IPTU e a do ITBI, ainda que ambos, em seus respectivos desenhos normativos no CTN, tenham como base de cálculo eleita o “valor venal do imóvel”.

Isso porque, no entender dos Ministros, a distinção na forma de mensurar a base de cálculo dos tributos decorre das diferenças entre os respectivos fatos geradores do IPTU e do ITBI. No primeiro, tributa-se a propriedade, cabendo à

¹⁴ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário completo*. 13. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2022, p. 421.

¹⁵ Nesse sentido o AgRg no AREsp n. 839.173/SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, *DJe* 22.03.2016.

autoridade fiscal definir o valor venal de um imóvel que sequer está no mercado, sendo conceitualmente impossível identificar qual seria o seu valor de mercado. Eis porque, em muitos municípios, esse imposto é lançado de ofício tendo por base de cálculo a Planta Genérica de Valores aprovada pelo Poder Legislativo local, que considera aspectos mais amplos e objetivos, como a localização e a metragem do imóvel, para determinar a base de cálculo.

De outro lado, no caso do ITBI, o fato gerador do imposto decorre de um negócio jurídico, que nasce de um acordo de vontades entre o alienante e o adquirente, de modo que a base de cálculo do imposto deverá ter em conta o valor de mercado do imóvel individualmente considerado.

Se assim é, tendo em vista que a base de cálculo deve ser compatível com a materialidade da hipótese de incidência tributária, guardando relação de pertinência com ela e sendo a ela inerente¹⁶, é forçoso reconhecer que, havendo dois fatos geradores distintos, as grandezas que refletirão as suas respectivas mensurações poderão também ser distintas.

Ademais, também o STJ afastou qualquer pretensão da legislação estadual de que haja vinculação da base de cálculo do ITBI àquela estipulada para o IPTU, nem mesmo terá ela validade como piso de tributação, *i.e.*, a cobrança do ITBI ser o valor da transação ou do IPTU, “o que for maior”¹⁷.

O segundo ponto que foi decidido pelo STJ é que “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)”. Em consequência, presume-se que o valor de mercado daquele específico imóvel corresponde ao valor da transação informado na declaração do contribuinte, com base no princípio da boa-fé, sendo que, reitera-se, essa presunção pode vir a ser afastada pelo fisco em regular processo administrativo, desde que observado o procedimento disposto no art. 148 do CTN (destaques nossos).

Assim, o preço indicado pelo contribuinte como aquele praticado em seu negócio jurídico, conquanto possa ser questionado posteriormente pela Administração Tributária, goza de presunção de veracidade. Eventuais divergências justificarão o arbitramento da base de cálculo do imposto mediante a abertura do processo administrativo competente, que garantirá o exercício do contraditório e da ampla defesa ao contribuinte.

Garantida estará, sempre, a possibilidade de os contribuintes questionarem o arbitramento efetuado e demonstrarem a qualquer tempo que este não é compatível com as operações realmente passíveis de tributação. Caberá ao contribu-

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, p. 626-627.

¹⁷ STF, ARE n. 1.245.097 RG, Rel. Ministro Presidente, Tribunal Pleno, j. 09.04.2020, processo eletrônico *DJe-102* 28.04.2020, divulg. 27.04.2020.

te a demonstração de eventuais erros na conformação da base de cálculo de forma objetiva, clara, com comprovação minudente, sob pena de se terem como verdadeiros os valores alcançados por meio presuntivo.

Por último, foi fixado que “o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente”. Isso porque entenderam os Ministros do STJ que a sistemática do valor venal de referência invertia a lógica de determinação da base de cálculo do imposto, bem como transferia indevidamente o ônus da prova ao contribuinte para demonstrar a integridade do valor da transação utilizado como preço do negócio jurídico, o que resultaria no “arbitramento da base de cálculo sem prévio juízo quanto à fidedignidade da declaração do sujeito passivo”.

Em seu voto, o Ministro Relator Gurgel de Faria aponta que a aplicabilidade do valor venal de referência seria muito mais limitada do que o uso que as municipalidades têm feito dele, podendo, no máximo, justificar a ação fiscal para apurar a veracidade da declaração prestada pelo contribuinte, “mas, em hipótese alguma, pode servir para antecipar tal juízo, porquanto, além de não abranger todas as áleas definidoras do valor de mercado daquele específico imóvel, acaba por subtrair a garantia do contraditório assegurada ao contribuinte, cujo exercício pressupõe a prévia instauração de regular processo administrativo”.

É importante destacar que a tese firmada no Tema Repetitivo n. 1.113 tem sido objeto de aplicação pelos tribunais pátrios. Cite-se, exemplificativamente, a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Em 2015, antes do referido julgamento pelo STJ, o posicionamento majoritário daquele Tribunal seria no sentido da inconstitucionalidade da instituição de valor venal de referência, por violar o princípio da legalidade¹⁸. Posteriormente, no ano de 2018, o 7º Grupo de Direito Público do Egrégio Tribunal de Justiça, no julgamento do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas n. 2243516-62.2017.8.26.0000 (Tema n. 19), estabeleceu que o ITBI deve considerar como base de cálculo o valor venal do imóvel para fins de IPTU ou o valor da transação, prevalecendo o que for maior¹⁹.

Atualmente, posicionamento jurisprudencial do TJ/SP está em consonância com o Recurso Especial n. 1.937.821 – Tema n. 1.113, reconhecendo que é “o valor declarado de aquisição do imóvel que deve, a princípio, prevalecer como valor venal do ITBI. Ressalva-se, contudo, o direito de o Município realizar lançamento complementar se apurada inconsistência em tal quantia, desde que seguido o

¹⁸ TJSP, *Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade Cível n. 0056693-19.2014.8.26.0000*, Rel. Paulo Dimas Mascaretti, Órgão Especial, Foro Central, Fazenda Pública/Acidentes, 12ª Vara de Fazenda Pública, j. 25.03.2015, registro 23.04.2015.

¹⁹ TJSP, *Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas n. 2243516-62.2017.8.26.0000*, Rel. Torres de Carvalho, Turma Especial, Público, Foro Central, Fazenda Pública/Acidentes, 9ª Vara de Fazenda Pública, j. 13.04.2018, registro 03.05.2018.

rito previsto no art. 148 do CTN”²⁰, ou seja, quando houver indícios de que não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

A toda evidência, parece-nos acertado o caminho que tem sido trilhado pela jurisprudência após o julgamento do Recurso Especial n. 1.937.821 pelo STJ, que confere prevalência à verdade material no que tange ao dimensionamento da base de cálculo do ITBI, devendo ser levado em consideração o valor efetivamente praticado no negócio jurídico realizado pelo contribuinte, exceto se houver indícios de que o valor não condiz com a realidade ou não reflete o valor venal de referência, o que incumbe o ônus da prova ao fisco. O arbitramento, não obstante seja um direito inequívoco dos Municípios nas hipóteses do art. 148 do CTN, não pode ser um “cheque em branco” para que o Estado aumente indiretamente a carga tributária à míngua da competente alteração legislativa.

3. Conclusão

O dimensionamento da base de cálculo do ITBI tem sido tema controverso, em especial diante das opções legislativas que, para determinar o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, aplicam inadvertidamente diferentes normas e metodologias, não raro valendo-se de presunções legais para estimar o valor da base de cálculo, pela utilização seja do valor venal de referência, seja do arbitramento da base de cálculo declarada pelo contribuinte, em detrimento da busca efetiva pela capacidade contributiva manifestada por este.

Por ocasião do julgamento do REsp n. 1.937.821/SP, o STJ fixou o Tema Repetitivo n. 1.113, resolvendo as principais discussões relacionadas à determinação da base de cálculo do ITBI, definindo como teses: a) 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; b) o valor da transação declarado pelo contribuinte goza da presunção de que é condizente com o valor de mercado, que somente pode ser afastada pelo fisco mediante a regular instauração de processo administrativo próprio (art. 148 do CTN); c) o Município não pode arbitrar previamente a base de cálculo do ITBI com respaldo em valor de referência por ele estabelecido unilateralmente.

A tese fixada, que tem sido seguida pelos tribunais pátrios, tem o mérito de conferir prevalência à verdade material no que tange ao dimensionamento da base de cálculo do ITBI, ao impor como regra a consideração do valor declarado, que, em princípio, refletiria aquele efetivamente praticado no negócio jurídico

²⁰ TJSP, *Apelação Cível n. 1016553-33.2021.8.26.0564*, Rel. Ricardo Chimenti, 18ª Câmara de Direito Público, Foro de São Bernardo do Campo, 1ª Vara da Fazenda Pública, j. 03.05.2023, registro 03.05.2023.

realizado pelo contribuinte, exceto se houver indícios de que o valor não condiz com a realidade ou não reflete o valor venal de referência, o que incumbirá o ônus da prova ao fisco, cabendo-lhe estrita obediência aos pressupostos de aplicação do art. 148 do CTN.

O ITBI sobre Transferência de Bens para Fundos de Investimento Imobiliários

Carlos Augusto Daniel Neto

Sócio do Daniel & Diniz Advocacia Tributária. Professor do Mestrado Profissional do Cedes e da Especialização do IBDT. Pós-doutorado em Direito Tributário na UERJ (em andamento).

Doutor em Direito Tributário pela USP. Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP.

Ex-Conselheiro titular nas 1ª e 3ª Seções do Carf. Contato: carlos.daniel@ddtax.com.br.

Introdução

Recentemente, a 1ª Turma do *Superior Tribunal de Justiça* (STJ), ao analisar o AREsp n. 1.492.971/SP¹, entendeu em votação unânime que: (i) a aquisição de imóvel para a composição do patrimônio de *fundo de investimento imobiliário* (FII), efetivada mediante emissão de novas quotas em favor dos alienantes configuraria transferência onerosa de propriedade de imóvel, estando sujeita à incidência do *Imposto sobre a Transmissão Onerosa de Bens Imóveis* (ITBI), na forma dos arts. 35 do CTN e 156, II, da CF/1988; e (ii) o fato gerador ocorreria no momento da averbação da propriedade fiduciária em nome da administradora do FII, no cartório de registro imobiliário.

Além disso, rejeitou a análise da existência da imunidade tributária acobertando a situação em tela, com fulcro no art. 156, § 2º, I, da CF/1988, por possuir natureza constitucional, devendo essa matéria ser analisada pelo *Supremo Tribunal Federal* (STF).

Diante dessa controvérsia, o presente artigo tem dois objetivos: (i) analisar a consistência dogmática e jurisprudencial do entendimento exarado pela 1ª Turma do STJ, com vistas a verificar se ele goza de um grau de correção apto a gerar uma expectativa da sua manutenção em outros julgados; e (ii) analisar o argumento relacionado à imunidade, para verificar se ele seria alinhado materialmente à jurisprudência do STF, bem como a sua correção.

Para tanto, o trabalho se dividirá em três tópicos: o primeiro será dedicado à exposição da natureza dos FIIs e das operações envolvidas na transferência de bens ao seu patrimônio; o segundo analisará incidência no caso, à luz dos fundamentos adotados no AREsp n. 1.492.971/SP; e o terceiro avaliará a questão sob a perspectiva constitucional, da imunidade.

1. A natureza jurídica dos FIIs e a transferência de imóveis para seu patrimônio

Os fundos de investimento são, conforme o art. 1.386-C do CC/2002, o produto da comunhão de recursos, constituído sob a forma de *condomínio especial*

¹ Relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 28.02.2023, *DJe* 31.03.2023.

(não se aplicando a ele as regras típicas de condomínios da legislação cível), destinado à aplicação em bens e direitos de qualquer natureza, e sujeito à regulação pela *Comissão de Valores Mobiliários* (CVM).

Os FIIs, regulados especificamente pela Lei n. 8.668/1993, são caracterizados pela ausência de personalidade jurídica, na forma de condomínio fechado, e cujos recursos são destinados a aplicação em empreendimentos imobiliários (arts. 1º e 2º).

Na constituição do FII por meio da integralização de bens imóveis, é preciso identificar os tipos de relações jurídicas que são estabelecidas – e nisso talvez resida o cerne da controvérsia instaurada a respeito do tema.

Por um lado, a tese dos contribuintes se baseia na ideia de que a propriedade fiduciária consiste em um direito real de garantia estabelecido por ato realizado entre os cotistas-fiduciantes e a administradora-fiduciária, *i.e.*, a pessoa física ou jurídica, proprietária do imóvel que pretende integralizar no FII, transmite a titularidade fiduciária do bem ao administrador, que por sua vez se compromete a destinar o bem a uma finalidade específica. Na lição de Eduardo Arriero Elias, no ato de integralização de cotas do FII, mediante conferência de imóveis, a administradora adquire a propriedade dos bens, administrando-os em favor dos cotistas, o que se daria porque “os FII não têm personalidade jurídica, não sendo, portanto, adquirentes de quaisquer bens, ainda que os registrem contabilmente”².

De outro giro, a posição adotada pelo STJ reconhece duas operações distintas, ainda que realizadas de forma sucessiva: (i) a primeira se dá entre os cotistas e o próprio FII, de caráter oneroso, baseada na subscrição de quotas, mediante a entrega dos bens, e recebimento dos respectivos instrumentos patrimoniais; (ii) a segunda se dá entre o FII, novo titular dos bens, e a instituição administradora, de natureza fiduciária, que administrará os bens, na forma e para os fins estabelecidos. Ainda nessa linha, sustentada por diversos Fiscos Municipais (por todos, *Solução de Consulta SF/DEJUG n. 16*, do Município de São Paulo), haveria a ocorrência do fato gerador do ITBI na primeira operação, sendo cobrado o tributo no momento da averbação da segunda operação na matrícula do imóvel, tendo em vista que em razão da ausência de personalidade jurídica do FII, a transferência pela conferência de bens não está sujeita ao registro em cartório.

Como se vê, o *busílis* da questão consiste em determinar se o FII, enquanto ente despersonalizado, pode ou não ser titular de direitos patrimoniais sobre os bens imóveis que lhe foram entregues no ato de integralização. Essa discussão evoca imediatamente a antiga controvérsia civilista entre as *teorias subjetivistas e objetivistas acerca do patrimônio*.

² ELIAS, Eduardo Arriero. A (não) incidência do ITBI na integralização de cotas de Fundos de Investimentos Imobiliários mediante conferência de bens imóveis. *Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais* v. 80, abril-junho 2018, p. 5-6 e 10.

A *teoria subjetivista*, ou clássica, tem seu desenvolvimento mais completo na consagrada obra de Aubry e Rau³, que sustentam que o patrimônio decorre diretamente da personalidade, como emanção desta. Essa teoria entendia que todo patrimônio estaria ligado necessariamente a uma pessoa física ou jurídica, que por sua vez deteria um único patrimônio, compreendendo a universalidade de bens e direitos sob seu poder jurídico⁴. A posição é bem sumarizada pela lição de Maria Helena Diniz, “designa-se patrimônio [...] a projeção econômica da personalidade”⁵.

Em oposição a ela, desenvolveu-se a *teoria objetivista*, ou moderna, que reconhecia que a relação entre sujeito e patrimônio não seria imprescindível, sendo possível tanto a existência de pessoas desprovidas de patrimônio, como estes desvinculados daqueles. Nesse sentido, por exemplo, Francesco Ferrara reconhece a existência de “patrimônios separados”, que são criados por força do direito objetivo, com um escopo especial, passível de contrair direitos e deveres próprios⁶. Nesse mesmo diapasão, Mazeaud e Mazeaud também criticam duramente a proposta de Aubry e Rau, afirmando que a ideia da constituição de um patrimônio enquanto universalidade de direitos não seria uma decorrência da personalidade, mas sim de uma afetação a uma finalidade específica (que, no caso das pessoas, seria a garantia dos seus credores)⁷.

Aqui não é o foro adequado para uma ampla revisão acerca dessas teorias⁸, mas concordamos com Oliva no sentido de que no direito brasileiro não há nenhum dispositivo legal que autorize a conclusão de que o patrimônio emana exclusivamente da personalidade, nela encontrando sua razão de ser⁹.

O patrimônio se conecta, sim, à personalidade, tendo em vista que esta é pressuposto para a aquisição daquele, pois demanda a aptidão de ser titular de

³ AUBRY, Charles M. B. A.; RAU, Charles F. *Cours de Droit Civil Français d'après la méthode de Zachariae*. Paris: Marchal & Billard, 1917, p. 333. Nessa mesma linha, com algumas variações, Cf. GONÇALVES, Luiz da Cunha. *Tratado de direito civil*. T. I. São Paulo: Max Limonad, 1955. vol. I, p.350; e BEVILACQUA, Clóvis. *Teoria geral do direito civil*. 2.ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves Editora, 1976, p. 167.

⁴ AUBRY, Charles M. B. A.; RAU, Charles F. *Cours de Droit Civil Français d'après la méthode de Zachariae*. Paris: Marchal & Billard, 1917, p. 335-336.

⁵ DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. vol. I, p. 99. A despeito disso, em outra passagem a autora afirma que é inerente à personalidade, como patrimônio, a “aptidão genérica para adquirir direitos e contrair obrigações”, no que incorre em uma clássica confusão entre os elementos patrimoniais em si e a capacidade de obtê-los, coisas evidentemente distintas – esta é a aptidão de aquisição daqueles.

⁶ FERRARA, Francesco. *Trattato di diritto civile italiano*. Roma: Athenaum, 1921. vol. I, p. 876. Nessa mesma linha, reconhecendo a possibilidade de o Direito prever patrimônios separados, cf. LARENZ, Karl. *Derecho civil – parte general*. Madrid: Editoriales de Derecho, 1978, p. 414.

⁷ MAZEAUD, Henri; MAZEAUD, Leon; MAZEAUD, Jean. *Leçons de Droit Civil*. T. I. Paris: Éditions Montchrestien, 1955, p. 314.

⁸ Essa análise é feita com absoluta competência em OLIVA, Milena Donato. *Patrimônio separado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, *passim*.

⁹ OLIVA, Milena Donato. *Patrimônio separado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 165.

situações jurídicas subjetivas com valor econômico¹⁰. Não obstante, o próprio ordenamento jurídico estabelece a possibilidade de se reunir conjuntos de situações jurídicas subjetivas e segregá-las para a persecução de determinadas finalidades específicas, hipótese em que assumem a natureza de universalidades particulares, distintas da universalidade representada pelo patrimônio do sujeito.

A despeito disso, um dos resquícios da influência das teorias subjetivistas do patrimônio sobre o Direito Civil brasileiro é a ideia de que os patrimônios segregados somente serão possíveis nas hipóteses em que a lei expressamente autorize essa separação, *i.e.*, as hipóteses de patrimônio desvinculado de personalidade devem ser consideradas taxativamente¹¹. *E uma dessas hipóteses expressas que a lei estabelece é a criação dos FIIs, nos termos da Lei n. 8.668/1993.*

O art. 6º da Lei n. 8.668/1993 deixa claro que “o patrimônio do Fundo será constituído pelos bens e direitos adquiridos pela instituição administradora, em caráter fiduciário”, evidenciando a um só tempo duas situações: (i) o FII possui patrimônio próprio; e (ii) ele é transmitido, em caráter fiduciário, à administradora. Inclusive, o artigo seguinte estabelece a *absoluta incomunicabilidade* entre os bens e direitos integrantes do patrimônio do FII, em especial os bens imóveis mantidos sob a propriedade fiduciária da administradora, bem como seus frutos e rendimentos, e o patrimônio desta.

Em outras palavras, o patrimônio do FII não se confunde com o dos seus quotistas. A estes são distribuídos valores mobiliários, em contraprestação pela entrega de bens e direitos ao fundo, para serem explorados economicamente. Como estabelece o art. 36 da Instrução Normativa (IN) CVM n. 205/1994, as quotas do FII correspondem a *frações ideais do seu patrimônio*, enquanto universalidade, e não de cada um dos imóveis lá contidos, como se condomínio fosse¹².

Inclusive, a esse respeito, o art. 13 da Lei n. 8.668/1993 estabelece que o titular das quotas do FII não tem qualquer direito real sobre os imóveis pertencentes ao patrimônio do fundo, mas tampouco responde por qualquer obrigação legal ou contratual decorrente deles, salvo quanto à obrigação de pagamento do valor integral das quotas subscritas. *A segregação de patrimônios é total.*

Em suma, no contexto de constituição de um FII coexistem pelo menos três universalidades distintas e incomunicáveis: o patrimônio dos quotistas, do fundo e da administradora. O patrimônio do FII exerce a sua capacidade de modificar o conjunto de situações subjetivas que engloba por meio da personalidade dos seus administradores, tendo os quotistas direito apenas à parcela do resultado econômico das atividades desempenhadas pelo fundo.

¹⁰ OLIVA, Milena Donato. *Patrimônio separado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 213.

¹¹ OLIVA, Milena Donato. *Patrimônio separado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 277-278.

¹² FREITAS, Ricardo de Santos. *Natureza jurídica dos Fundos de Investimento*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 97.

Levando suas premissas adiante, Eduardo Arriero Elias afirma que o patrimônio do Fundo continuaria, em última análise, a ser patrimônio dos quotistas¹³. Essa conclusão nos parece categoricamente *errada*, bastando verificar a possibilidade de que o FII se utilize de imóveis integralizados no seu patrimônio para firmar contratos (de locação, por exemplo) com seus quotistas, sem que se incorra em confusão, no sentido obrigacional. A doutrina reconhece que os diferentes patrimônios podem estabelecer relações jurídicas entre si, por se tratar de centros de interesses distintos, com funções próprias, a despeito de estarem sob controle de um mesmo sujeito – isso pois uma vez constituídas as situações jurídicas subjetivas, a relação jurídica entre elas prescinde do sujeito¹⁴.

Além disso, Elias afirma que não haveria transferência da propriedade do quotista para o FII, e nem deste para o administrador, em razão de o art. 11, § 4º, da Lei n. 8.668/1993 estabelecer que a sucessão da propriedade fiduciária do bem imóvel, pela troca do administrador, não constituiria transferência de propriedade¹⁵.

Novamente, com a devida vênia, a conclusão não procede: não há transferência da propriedade, porque com a substituição do administrador se opera uma sub-rogação subjetiva na posição de fiduciário, no bojo de um *negócio jurídico fiduciário de administração*, constituindo propriedade resolúvel apenas para este fim. Além disso, essa modificação depende de renúncia da administradora ou de ato do próprio FII, na condição de fiduciante, e não da vontade individual dos quotistas, como estabelece o art. 11 da Lei n. 8.668/1993¹⁶.

Como se vê, por todos os ângulos que se analise a questão, parece-nos que tem razão o STJ no estabelecimento das premissas fático-jurídicas de apreciação dos efeitos tributários do caso. O que há, em rigor, são dois negócios jurídicos distintos, como aduzido anteriormente: primeiramente, uma transmissão de bens e direitos de caráter oneroso, mediante entrega de valores mobiliários, o que se

¹³ ELIAS, Eduardo Arriero. A (não) incidência do ITBI na integralização de cotas de Fundos de Investimentos Imobiliários mediante conferência de bens imóveis. *Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais* v. 80, abril-junho 2018, p. 10.

¹⁴ OLIVA, Milena Donato. *Patrimônio separado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 261; LARENZ, Karl. *Derecho civil* – parte general. Madrid: Editoriales de Derecho, 1978, p. 417. Na lição de Pietro Perlingieri, “Il rapporto non è relazione tra soggetti, ma relazione tra situazioni giuridiche soggettive contrapposte o collegate” (*apud* OLIVA Milena Donato. *Patrimônio separado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 262).

¹⁵ ELIAS, Eduardo Arriero. A (não) incidência do ITBI na integralização de cotas de Fundos de Investimentos Imobiliários mediante conferência de bens imóveis. *Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais* v. 80, abril-junho 2018, p. 10.

¹⁶ “Art. 11. Nas hipóteses de renúncia da instituição administradora, seu descredenciamento pela Comissão de Valores Mobiliários, destituição pela assembleia de quotistas ou sua sujeição ao regime de liquidação judicial ou extrajudicial, a ata da assembleia de quotistas que eleger nova instituição administradora para substituí-la, devidamente aprovada e registrada na Comissão de Valores Mobiliários, constitui documento hábil para averbação, no Registro de Imóveis, da sucessão da propriedade fiduciária dos bens imóveis integrantes do patrimônio do fundo.”

dá entre os cotistas e o FII e, sucessivamente, a constituição de um negócio jurídico fiduciário com o administrador, para gestão do patrimônio do FII.

2. A incidência do ITBI na integralização de bens aos FII no AREsp n. 1.492.971/SP

Nos termos do art. 156, II, da CF/1988, os Municípios têm competência para instituir impostos sobre “transmissão ‘inter vivos’, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição”. Por sua vez, ao dispor sobre a hipótese de incidência desse tributo, estabeleceu o art. 35 do CTN, *verbis*:

“Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I – a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II – a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III – a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.”

Ao analisar o acórdão do STJ, fica evidente que a própria divergência entre o Fisco e os contribuintes, a respeito da existência ou não de um patrimônio segregado no FII, afetou a identificação de qual dos incisos do art. 35 do CTN regularia o caso.

Os contribuintes, por entenderem que o FII não teria personalidade, logo também seria desprovido de patrimônio, concluem que haveria um único negócio jurídico realizado entre os quotistas e o administrador, de caráter fiduciário, e que não estaria sujeito ao ITBI por força da exceção estabelecida no art. 35, II, do CTN, relativa aos “direitos reais de garantia”.

Por outro lado, o Fisco reconheceu que o FII, apesar de despersonalizado, era um patrimônio segregado e que, portanto, a operação de integralização de bens imóveis do quotistas, mediante recebimento de valores mobiliários, seria uma operação de transmissão onerosa, enquadrada no art. 35, I, do CTN. Além disso, a operação de *alienação fiduciária* não corresponderia a uma nova operação translativa de propriedade ou direitos reais, mas apenas uma entrega dos bens para fins de *administração* deles, nos termos dos arts. 6º e 7º da Lei n. 8.668/1993 c/c o art. 1.368-A do CC/2002¹⁷ (tanto que se estabelece que essa propriedade fiduciária não se comunica com o patrimônio da administradora), não havendo incidência de ITBI nesse negócio.

¹⁷ “Art. 1.368-A. As demais espécies de propriedade fiduciária ou de titularidade fiduciária submetem-se à disciplina específica das respectivas leis especiais, somente se aplicando as disposições deste Código naquilo que não for incompatível com a legislação especial.”

Conforme foi aduzido no item anterior, a posição esposada pelos contribuintes se equivoca ao confundir a ausência de personalidade do FII com a inexistência de um patrimônio, a partir da assunção de uma teoria subjetivista cuja proeminência não mais se sustenta atualmente, mormente diante de disposições expressas do ordenamento que reconhecem a existência de diversas hipóteses de patrimônios segregados. Essa premissa equivocada de análise acabou por influenciar o próprio enquadramento legal errôneo, no art. 35, II, do CTN, por entender que a relação jurídica se daria diretamente entre os quotistas e o administrador que receberia os imóveis em fidúcia.

Ainda há um segundo equívoco, sucessivo, ao entenderem os contribuintes que o negócio jurídico fiduciário estabelecido seria um direito real de garantia. É preciso entender que *nem toda alienação fiduciária é feita em garantia* – como corretamente aduzido no voto do Ministro Gurgel de Faria, “a propriedade fiduciária averbada no registro de imóveis [...] é apenas o meio jurídico pelo qual se instrumentaliza o exercício da atribuição designada pela Lei à administradora do fundo”. Em suma, não se trata de alienação de direito real, muito menos de garantia, mas simples atribuição de capacidade de administração dos bens do FII, como decorrência do próprio regime jurídico desse fundo, estabelecido pela Lei n. 8.668/1993.

Não obstante os evidentes equívocos da posição esposada pelos contribuintes, a incidência do ITBI somente restaria confirmada se os argumentos do Fisco forem subsistentes.

Este argumenta que a conferência de bens na integração do FII, recebendo em contrapartida os valores mobiliários que lhe darão direito a uma fração ideal daquela universalidade e de seus frutos, seria uma transmissão onerosa de propriedade, sendo sujeita ao ITBI.

Contrário a esse ponto, Leonardo Freitas de Moraes Castro¹⁸ aduz que “o que há na integralização de imóvel em sociedade é uma substituição dos bens imóveis (terrenos ou prédios) detidos pelos sócios, por bens móveis (quotas representativas do capital social de sociedade)”, concluindo que não se trataria de uma operação onerosa. Com a devida vênia, não podemos concordar com essa afirmação, por duas razões.

Em primeiro lugar, a classificação dos contratos em *onerosos* ou *gratuitos* se baseia na unilateralidade ou bilateralidade de vantagens e sacrifícios. Na clássica lição de Orlando Gomes, acatada por toda a doutrina civilista, contratos gratuitos são aqueles em que uma só parte obtém proveito, e a outra só tem um sacrifício, ao passo que os contratos onerosos ostentam benefícios para ambos os contratan-

¹⁸ CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. “Impossibilidade de exigência do ITBI na transferência de bens imóveis por meio de subscrição e integralização de capital em pessoa jurídica não imobiliária: revisitando a imunidade do art. 156, § 2º, I, da CF/1988”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* v. 21, n. 108. São Paulo, jan.-fev. 2013, p. 253.

tes¹⁹. No caso sob análise, é patente a bilateralidade de ônus que provém da relação jurídica formada.

Em segundo lugar, adotar um conceito estipulado livremente de onerosidade, em desconformidade com aquele utilizado no campo cível, configuraria em uma ofensa direta ao estabelecido no art. 110 do CTN²⁰, alterando o alcance da competência tributária do ITBI por meio da redefinição de conceitos tradicionais do Direito Privado.

Em se tratando da conferência de bens, há benefícios para ambos: o quotista passa a deter um valor mobiliário que lhe dá direito à fração ideal do patrimônio do fundo, bem como seus rendimentos, e o FII passa a ter bens no seu capital social, que podem ser utilizados para a exploração de seu escopo econômico.

Analisando a operação havida entre o quotista e o FII, *não restam dúvidas de que se trata de uma operação de transmissão onerosa de bens imóveis*, o que atrai, *a priori*, a incidência do ITBI sobre a realização de capital social nas pessoas jurídicas e/ou do patrimônio dos entes despersonalizados. Entretanto, há um aspecto prévio a ser examinado, na terceira parte desse trabalho, antes de se concluir pela incidência ou não do referido tributo, qual seja, o alcance ou não da situação pela imunidade tributária prevista no art. 156, § 2º, I, da CF/1988.

3. A imunidade do art. 156, § 2º, I, da CF/1988 na integralização de bens ao FII

A análise do alcance da imunidade diz respeito ao alcance da própria competência tributária dos Municípios, antecedendo logicamente a análise da incidência da regra a um caso concreto. Não obstante, optou-se por abordar a matéria apenas na terceira parte do trabalho, com a finalidade de segregar as questões com maior clareza.

A imunidade a que se refere aqui é aquela estabelecida no art. 156, § 2º, I, da CF/1988, *verbis*:

“Art. 156 [...] § 2º O imposto previsto no inciso II:

I – não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;”

¹⁹ GOMES, Orlando. *Contratos*. 25. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 73. Dele não discrepa o restante da doutrina, a exemplo de VARELA, João de Matos Antunes. *Das obrigações em geral*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1989. vol. I, p. 368.

²⁰ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

A abrangência dessa imunidade sobre a aquisição de quotas do FII mediante conferência de bens imóveis encontra alguns empecilhos, de duas ordens: (i) a operação realizada não é equivalente à realização do capital social de pessoa jurídica; e (ii) o fundo exerceria atividades preponderantemente imobiliárias, se sujeitando à exceção da regra de incompetência. Por versarem acerca de questões constitucionais, o STJ deixou de enfrentá-las, por se tratar de matérias sujeitas a recurso extraordinário, com fulcro no art. 102, III, da CF/1988.

Antes de analisar esses dois potenciais óbices, deve-se fazer um breve aparte a respeito do RE n. 796.736/SC²¹, julgado pelo STF sob a sistemática de repercussão geral, no qual se analisou o alcance dessa mesma imunidade sobre a parcela do valor do bem que ultrapassasse o montante do capital social realizado, sendo classificada como reserva de capital relativa ao ágio dispendido na subscrição das quotas ou ações. Do julgamento do referido Tema 796, foi fixada a seguinte tese: “A imunidade em relação ao ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado”. Nesse julgamento, há dois pontos que merecem ser destacados, por impactarem o raciocínio que será desenvolvido a seguir.

Os contribuintes alegaram, no caso, que as únicas exceções constitucionais seriam aquelas definidas na parte final do inciso I do § 2º do art. 156 da CF/1988 (ligados à preponderância da atividade imobiliária), no que sustentou o voto vencedor do Ministro Alexandre de Moraes que essas hipóteses seriam aplicáveis somente à aquisição de bens *decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica*, não se aplicando, por outro lado, à realização de capital, que seria uma imunidade incondicionada. Entende-se que essa afirmação, por não ser essencial ao raciocínio desenvolvido na sequência, deve ser tratada como *obiter dictum*.

Sucessivamente, o Ministro propõe uma interpretação restritiva da regra analisada, pois “[a] imunidade está voltada ao valor destinado à integralização do capital social, que é feita quando os sócios quitam as quotas subscritas” e que ainda que o preceito constitucional “tenha por finalidade incentivar a livre iniciativa, estimular o empreendedorismo, promover a capitalização e o desenvolvimento das empresas”²², não pode se prestar a imunizar imóvel cuja destinação ultrapasse o escopo da norma. Em suma, considerando a finalidade da imunidade analisada, promoveu uma *redução teleológica* para restringir o seu alcance apenas à parcela do bem ligada à capitalização da pessoa jurídica.

²¹ RE n. 796.376 (Repercussão Geral), Rel. Marco Aurélio, Rel. p/ Acórdão: Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 05.08.2020.

²² Sobre a finalidade da imunidade, o voto vencido do Ministro Marco Aurélio também aduziu, na mesma linha, que “A razão de ser da imunidade – e nada surge sem causa, princípio lógico e racional do determinismo – é facilitar o trânsito jurídico de bens, considerado o ganho social decorrente do desenvolvimento nacional, objetivo fundamental da República – artigo 3º, inciso III, da Lei Maior.”

Pois bem. Feito esse breve, posto que necessário, esborço, pode-se retomar a análise dos óbices à aplicação da referida imunidade à transmissão de imóveis aos FIIs.

Iniciando pelo segundo item, mais simples, verifica-se que ele se conecta óbvia e diretamente com o *obiter dictum* indicado no RE n. 796.736/SC, relativamente à exceção da imunidade na hipótese de atividade preponderantemente imobiliária da pessoa jurídica. Em prevalecendo a interpretação do dispositivo proposta pelo Ministro Alexandre de Moraes, essa barreira para o alcance da imunidade deixa de existir, por não se tratar de uma operação de *fusão, incorporação, cisão ou extinção*.

A interpretação dessa disposição é bastante controversa, com argumentos linguísticos que dão suporte aos dois sentidos apresentados por Antunes e Maia, que concluem que a *interpretação gramatical* do referido artigo “não oferece elementos suficientes para compreensão segura do alcance da exceção à regra de imunidade”²³. Por outro lado, a doutrina tributária majoritária se manifestou em diversas oportunidades no sentido de que a exceção se aplicaria a todas as situações descritas na regra de imunidade²⁴, inclusive com duras críticas ao voto do Ministro Alexandre de Moraes²⁵.

Entende-se, aqui, que a exceção do final do dispositivo se aplicaria a todas as situações lá previstas, visto que o seu escopo é bastante evidente: impedir que os contribuintes pessoas físicas burlassem a incidência do ITBI por meio de criação de pessoas jurídicas para transmitirem os bens imóveis por meio de operações societárias, sem que se pagasse o imposto devido²⁶. Não obstante, deve-se aguardar como o Judiciário irá consolidar a interpretação da imunidade²⁷ e, principalmente, se o STF convalidará o *obiter dictum* presente no RE n. 796.736/SC em julgados posteriores, específicos acerca desse ponto.

Retornando ao primeiro item, ele apresenta um óbice de caráter literal à abrangência da imunidade, afastando a competência municipal sobre a “transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em

²³ ANTUNES, Tales Mendes; MAIA, Felipe Fernandes Ribeiro. O ITBI na integralização de imóveis no capital social de pessoa jurídica: aspectos controversos da imunidade prevista no art. 156, § 2º, I, da CF/88. *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito da UFBA* v. 32, ano 2022, p. 15-20.

²⁴ Por todos, Cf. COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 160.

²⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 276.

²⁶ Nesse sentido, SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 276, *verbis*: “Aparentemente, não há razão que justifique tal tratamento. Parece que a exceção da atividade preponderante está em justamente evitar a criação de pessoas jurídicas apenas para evitarem o ITBI que seria pago pela pessoa física”.

²⁷ Há decisões recentes adotando esse entendimento, como no Agravo de Instrumento n. 2042850-06.2021.8.26.0000 (TJSP, Rel. Kleber Leyser de Aquino, 14ª Câmara de Direito Público, Foro Central Fazenda Pública/Acidentes 4ª Vara de Fazenda Pública, Data do Julgamento: 23.04.2021, Data de Registro: 23.04.2021).

realização de capital”, pois (i) *os FIIs não são pessoas jurídicas*, mas entes despersonalizados, como estabelece o próprio art. 1º da Lei n. 8.668/1993; e (ii) *os FIIs não possuem capital social*, mas correspondendo a uma *universalidade patrimonial segregada*, por determinação legal, formada a partir da comunhão dos recursos transferidos pelos quotistas, em contraprestação do recebimento dos valores mobiliários.

Esse ponto foi bem abordado pelo voto do Desembargador Wanderley José Federighi, na Ap. Cív. n. 1036674-39.2016.8.26.0053²⁸ (que posteriormente foi objeto de análise no STJ no AREsp n. 1.492.971/SP), que afasta categoricamente a operação em análise como uma integralização de capital de pessoa jurídica. Inclusive, esclarece que as “quotas” recebidas pelos investidores do FII teriam natureza distinta das quotas sociais, possuídas por quem detém participação no capital social de uma pessoa jurídica.

Afirma o julgador que as quotas sociais teriam um duplo aspecto, pessoal e patrimonial, ligado à percepção de lucros e direito de partilha da massa residual, além dos direitos decorrentes do *status* de sócio, nas deliberações sociais²⁹. Por outro lado, as quotas do FII, nos termos do art. 3º da Lei n. 8.668/1993³⁰, teriam uma natureza de valores mobiliários, sujeitas à fiscalização da Comissão de Valores Mobiliários e passíveis de serem ofertadas publicamente no mercado bursátil.

A priori, a quota do FII também possuiria esse duplo aspecto, pessoal e patrimonial, razão pela qual reputamos que a distinção traçada deveria se basear em outros elementos. Entretanto, o óbice literal apontado acima resta incólume independentemente de eventuais distinções entre os títulos em questão, razão pela qual não se aprofundará esse tema aqui.

A despeito da interpretação literal rechaçar o cabimento da imunidade ao caso, deve-se rememorar que no RE n. 796.736/SC o STF se utilizou de uma interpretação teleológica do dispositivo, a pretexto de construir uma norma com conteúdo *materialmente adequado* às finalidades buscadas pelo legislador quando da criação daquele texto³¹, utilizando-se da técnica de *redução teleológica*, para corrigir o que entendeu ser uma hipótese de sobreinclusão (*overinclusiveness*) da regra³².

²⁸ TJSP, Apelação Cível n. 1036674-39.2016.8.26.0053, Rel. Wanderley José Federighi, 18ª Câmara de Direito Público, Foro Central – Fazenda Pública/Acidentes – 5ª Vara de Fazenda Pública, Data do Julgamento: 23.11.2017.

²⁹ Nesse sentido, REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. vol. I, p. 479.

³⁰ “Art. 3º As quotas dos Fundos de Investimento Imobiliário constituem valores mobiliários sujeitos ao regime da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, admitida a emissão sob a forma escritural.”

³¹ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 6. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012, p. 471.

³² “Todas as regras são caracterizadas por serem generalizações que, por conta disso, podem não estar adequada a todos os casos em que devam ser aplicadas. Diante disso, podem surgir hipóteses em que o caso concreto está abarcado pelo conteúdo da regra, mas se encontra totalmente

Entretanto, é preciso considerar que a *interpretação teleológica*, i.e., o reconhecimento de normatividade diretamente a partir das finalidades subjacentes à regra, pode ter efeitos opostos³³: (i) ela pode justificar a transposição do efeito da regra a situações não alcançadas, mas semelhantes e potencialmente valoráveis de forma idêntica pelo legislador, por meio da *analogia*; ou (ii) fundamentar a limitação do alcance da regra a uma situação originalmente alcançada, mas que não se conecta com a *ratio* subjacente, por meio da *redução teleológica*³⁴. Como ensina Larenz, a justificação da analogia radica no imperativo de tratar igualmente os casos iguais, segundo o ponto de vista valorativo decisivo, e a justificação da redução teleológica radica no imperativo de tratar desigualmente os casos desiguais, procedendo-se as diferenciações exigidas pela valoração³⁵.

Sob essa perspectiva, e considerando que o próprio STF realizou uma interpretação teleológica da referida imunidade em outra oportunidade (ainda que para reduzi-la), poder-se-ia argumentar que tanto a integralização de bens ao capital social de uma pessoa jurídica quanto a transferência de imóveis a um FII são atos que se relacionam à livre iniciativa e ao desenvolvimento nacional, valores que justificam a retirada da competência municipal para a cobrança de ITBI sobre essas operações.

O reconhecimento de que ambas as operações compartilham de similaridades sob um mesmo ponto de vista valorativo, reconhecido àquela imunidade no RE n. 796.736/SC, poder-se-ia justificar a sua aplicação por analogia à situação da transmissão de bens imóveis para os FIIs, em método similar ao empregado pelo STF no RE n. 330.817³⁶, para ampliar a imunidade sobre livros e o papel utilizado na sua confecção para “livros eletrônicos”.

Não obstante o raciocínio acima seja materialmente coerente com os precedentes do STF, discorda-se aqui da possibilidade da aplicação por analogia da imunidade em questão, para a integralização de bens no FII.

A *norma de competência tributária* não se contrapõe às imunidades, mas é o produto da interpretação conjunta de *diversos dispositivos constitucionais*: (i) aqueles que tratam da *delimitação positiva* do âmbito da competência; e (ii) os que dispõem sobre a *delimitação negativa* do âmbito de competência, conjugando-se de modo a compor o vetor final que determina a extensão do poder de tributar de cada ente

divergente do escopo da mesma, sendo tratados tais casos como hipóteses de sobreinclusão.” (Cf. SCHAUER, Frederick. *Thinking like a lawyer*. Cambridge: Harvard University Press, 2009, p. 26-27)

³³ Em rigor, ao se falar em interpretação ampliativa ou restritiva, não se está tratando de métodos interpretativos, mas do resultado possível do processo de interpretação. Cf. JORGE, Carolina Schäffer Ferreira. *A interpretação das imunidades do art. 150, VI, da Constituição Federal*. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2014, p. 63.

³⁴ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 6. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012, p. 540-555.

³⁵ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 6. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2012, p. 556.

³⁶ Rel. Min. Dias Toffoli, Pleno, j. 08.03.2017, Tema 593.

federado. *A norma é o significado de um enunciado normativo*, e não se confunde com o texto ou o conjunto de formulações linguísticas que serviram de base para a sua construção³⁷.

Por se tratar de partes para a construção de sentido da norma de competência completa, elas não operam isoladamente, mas a partir da interpretação conjunta dos textos que as veiculam, como resultante dos seus sentidos. Desse modo, não nos parece haver razão jurídica determinante para que as normas de competência sejam interpretadas de uma forma e as imunidades de outra, possuindo ambas exatamente as mesmas características e natureza jurídica, *por serem o verso e o reverso de uma mesma medalha*³⁸.

Não procede o argumento de que as imunidades mereceriam uma interpretação ampliativa, diferente das competências, por se relacionarem a princípios e valores consagrados pela CF/1988. Ora, o gasto público viabilizado pelo exercício das competências e arrecadação de tributos também se relaciona à realização dos princípios e valores que se consagrou conglobar no conceito de interesse público.

Nessa linha, entende-se aqui que enquanto regras a respeito da delimitação material do alcance do poder de tributar, estabelecido de forma privativa entre os entes, esses textos normativos, de atribuição positiva ou negativa da competência, devem ser interpretados no seu sentido literal, sem abrir margens nem à analogia, nem à redução teleológica³⁹.

Conclusões

À luz das considerações feitas anteriormente, fica evidente que a questão da incidência do ITBI na integralização dos FII's possui um nível de profundidade dogmática bastante acentuado, comportando análises em diversos níveis, desde a própria compreensão das operações realizadas, à luz do Direito Privado, passando pela discussão do alcance da imunidade do art. 156, § 2º, I, da CF/1988, até a questão da própria incidência tributária no caso.

No que foi enfrentado pelo STJ no AREsp n. 1.492.971/SP, entendemos que *a Corte está absolutamente correta em sua decisão*.

Compreendeu com exatidão a natureza jurídica do FII, de uma universalidade patrimonial segregada, por força de regime jurídico próprio, capaz de conglobar situações jurídicas subjetivas e não se confundindo nem com seus quotistas,

³⁷ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 54.

³⁸ DANIEL NETO, Carlos Augusto. Reflexos da segregação entre o direito financeiro e o tributário sobre as competências tributárias. In: SCAFF, F. F.; ROCHA, S. A.; MURICI, G. L. (org.). *Interseções entre o direito financeiro & o direito tributário*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2021, p. 263-265.

³⁹ DANIEL NETO, Carlos Augusto. Reflexos da segregação entre o direito financeiro e o tributário sobre as competências tributárias. In: SCAFF, F. F.; ROCHA, S. A.; MURICI, G. L. (org.). *Interseções entre o direito financeiro & o direito tributário*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2021, p. 266.

nem com seus administradores. Desse modo, a operação analisada envolve duas etapas: a transferência onerosa dos bens imóveis dos quotistas para o FII e a constituição da propriedade fiduciária para fins de administração, tendo como fiduciante o FII e fiduciário o administrador.

Como decorrência da correta descrição da operação descrita acima, a etapa na qual o quotista entrega os imóveis em conferência de bens e recebe as quotas – valores mobiliários – resta evidentemente de *caráter oneroso*, não parecendo restar grande dúvida a respeito da incidência do ITBI, a despeito de posições isoladas que não tratam tal negócio como não oneroso.

Quanto ao alcance do art. 156, § 2º, I, da CF/1988 sobre a situação, verifica-se que encontra um óbice literal bastante forte, em razão de não se tratar de pessoa jurídica, tampouco deter capital social. Não obstante, à luz do decidido no RE n. 796.736/SC, não causaria espécie se o STF desse uma interpretação analógica ao dispositivo (na esteira do que decidiu a respeito da imunidade do livro eletrônico), em razão da similaridade entre o aporte de bens no FII e na integralização na pessoa jurídica, considerando-se o ponto de vista valorativo da regra de imunidade.

Além disso, o alcance da imunidade também dependeria da confirmação, pelo STF, do *obiter dictum* do RE n. 796.736/SC, que vinculou a condicionante da “atividade preponderantemente imobiliária” apenas às operações societárias de *fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoas jurídicas*, considerando-a incondicionada na realização do capital.

Entende-se, aqui, que as razões dogmáticas indicam pela tributação das operações sob análise, na esteira do que fora decidido no TJSP e no STJ.

A Imunidade Incondicionada do ITBI e o Castigo de Sísifo: Reflexões sobre o Julgamento do Tema n. 796 do STF

Fabio Pereira da Silva

Mestre e doutorando em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP.
Professor e advogado tributarista em São Paulo.

Introdução

Desde a publicação do resultado do julgamento do Recurso Extraordinário n. 796.376/SC pelo Supremo Tribunal Federal (STF), consolidando o tema n. 796 de repercussão geral, todos os operadores do direito têm se debruçado em compreender as consequências práticas do resultado, sendo muitas as reflexões, inclusive abrangendo conclusões contrapostas.

É certo que essas divergências permearão as discussões jurídicas futuras e continuarão a fomentar grande contencioso tributário, ao menos até que o STF seja instado a esclarecer definitivamente o conteúdo do voto vencedor, deliberando, espera-se, de maneira categórica, qual é a interpretação constitucional correta dos limites da imunidade do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).

Neste trabalho, são expostas algumas reflexões acerca da imunidade incondicionada, presente no voto do Ministro Alexandre de Moraes e que, em nossa visão, constitui um *obiter dictum* que não vincula outros juízes e tribunais. Não há intenção de apresentar uma posição definitiva ou esgotar o tema, que merece discussões continuadas até que se obtenha uma compreensão mais aprofundada.

1. O ITBI no sistema tributário brasileiro

O imposto sobre transmissão imobiliária não é exclusividade brasileira, tampouco é imposição tributária recente no país. Conforme relato de Pedro Humberto Bruno de Carvalho Jr., o ITBI é cobrado em diversos países do mundo e tem como objetivo tributar o fluxo de transferência de propriedade¹. Dilson José França Junior traça um preciso histórico e aduz que a gênese do imposto no Brasil, ainda que de forma embrionária, está no “imposto da sisa”, introduzido no sistema tributário brasileiro por meio do Alvará n. 3 de 1809².

¹ CARVALHO JR., Pedro Humberto Bruno de. O Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI). In: FAGNANI, Eduardo (org.). *A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas*. Brasília: ANFIP; FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 436-454.

² FRANÇA JR., Dilson José. Revisitando o ITBI e algumas de suas controvérsias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 28, v. 147, p. 67-94, 4. trim. 2020, p. 68.

No âmbito constitucional, o imposto sobre transmissão imobiliária tem previsão expressa inaugurada na Constituição da República de 1891³. Note-se que, nessa oportunidade, a competência para decretar impostos sobre esse evento econômico pertencia exclusivamente aos estados. A partir daí, a previsão foi mantida em todas as cartas constitucionais, incluindo a mais recente, de 1988. É bem verdade que, nesse interregno, foram promovidas alterações relacionadas à competência tributária, ora sendo atribuída aos estados, ora aos municípios⁴. De todo modo, a previsão da possibilidade de oneração das transmissões imobiliárias sempre esteve presente.

Naquilo que é o ponto central deste estudo – a imunidade na incorporação de bens ao capital –, foi a Emenda Constitucional n. 18/1965 que, pela primeira vez, excepcionou a competência tributária sobre a transmissão de bens ou direitos na incorporação ao capital de pessoas jurídicas, já prevendo, naquela oportunidade, a exceção atinente às hipóteses em que verificada a preponderância da atividade imobiliária da adquirente. Dada a importância para a compreensão do histórico do ITBI no sistema tributário brasileiro, é pertinente a reprodução do texto constitucional em análise:

“EMENDA CONSTITUCIONAL N. 18, DE 1º DE DEZEMBRO DE 1965.

Art. 9º Compete aos Estados o imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia.

§ 2º O imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos neste artigo, para sua incorporação ao capital de pessoas jurídicas, salvo o daquelas cuja atividade preponderante, como definida em lei complementar, seja a venda ou a locação da propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição”⁵.

Oportuno destacar que a Emenda Constitucional n. 18/1965 dispõe de forma clara que a imunidade não alcança a incorporação ao capital de pessoas jurídicas que exerçam atividade imobiliária de forma preponderante, nada mencionando sobre operações de reorganização societária atinentes à fusão, incorporação e extinção de empresas. Tal previsão foi incluída apenas na Constituição Federal promulgada em 1967, conforme conferimos a seguir:

“CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1967.

³ “Art. 9º. É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: 3º) sobre transmissão de propriedade; [...]” (BRASIL. Presidência da República. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891). *Diário Oficial da União*, 24 fev. 1891).

⁴ FRANÇA JR., Dilson José. Revisitando o ITBI e algumas de suas controvérsias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 28, v. 147, p. 67-94, 4. trim. 2020, p. 68-70.

⁵ BRASIL. Presidência da República. Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. *Diário Oficial da União*, 06 dez. 1965.

Art. 24 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre:

I – transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis;

§ 3º O imposto a que se refere o n. I não incide sobre a transmissão de bens Incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica nem sobre a fusão, incorporação, extinção ou redução do capital de pessoas jurídicas, salvo se estas tiverem por atividade preponderante o comércio desses bens ou direitos, ou a locação de imóveis”⁶.

Disposição semelhante foi mantida na Emenda Constitucional n. 1/1969 e, finalmente, na Constituição Federal promulgada em 1988, ambas reproduzidas adiante:

“EMENDA CONSTITUCIONAL N. 1, DE 17 DE OUTUBRO DE 1969.

Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre a cessão de direitos à sua aquisição; e

§ 3º O imposto a que se refere o item I não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação ou extinção de capital de pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante dessa entidade for o comércio desses bens ou direitos ou a locação de imóveis”⁷.

“CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

II – transmissão “*inter vivos*”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I – não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil; [...]”⁸.

⁶ BRASIL. Presidência da República. Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. *Diário Oficial da União*, 24 jan. 1967, p. 1.

⁷ BRASIL. Presidência da República. Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967. *Diário Oficial da União*, 24 jan. 1967, p. 1.

⁸ BRASIL. Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. *Diário Oficial da União*, 05 out. 1988, p. 1.

Para melhor visualização da evolução do texto da imunidade constitucional referente à incorporação de bens imobiliários ao capital de pessoa jurídica em procedimento de realização de capital, é válida a apresentação de um quadro sinótico⁹, ofertando destaque aos pontos centrais em análise:

Emenda n. 18/1965	CF/1967	Emenda n. 18/1969	CF/1988
O imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos neste artigo, para sua incorporação ao capital de pessoas jurídicas, salvo o daquelas cuja atividade preponderante, como definida em lei complementar, seja a venda ou a locação da propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.	O imposto a que se refere o n. I não incide sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica nem sobre a fusão, incorporação, extinção ou redução do capital de pessoas jurídicas, salvo se estas tiverem por atividade preponderante o comércio desses bens ou direitos, ou a locação de imóveis.	O imposto a que se refere o item I não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação ou extinção de capital de pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante dessa entidade for o comércio desses bens ou direitos ou a locação de imóveis.	Não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

Da análise dos destaques contidos no quadro sinótico, podemos chegar a algumas conclusões, que serão relevantes para a interpretação da decisão referente ao tema n. 796 do STF:

- i. Desde a Emenda n. 18/1965, há previsão de não incidência do ITBI na transmissão de bens imóveis para incorporação ao capital de pessoas jurídicas, ressalvando-se pequenas alterações textuais que, ao nosso sentir, não modificam fundamentalmente a imunidade¹⁰, muito embora de-

⁹ Bastante ilustrativa e ainda mais completa é a tabela contida produzida por Guilherme Broto Follador e Maurício Dalri Timm do Vale, em “A imunidade do ITBI sobre as operações de transmissão imobiliária efetuadas em realização do capital de pessoa jurídica” (*Revista Direito Tributário Atual*, n. 46, p. 199-235, 2. sem. 2020, p. 216-219).

¹⁰ Dilson José França Junior defende que, na vigência da Carta Política de 1967, bastava a “transmissão” dos bens imóveis, o que não ocorre no sistema jurídico vigente, porquanto há exigência de que a transmissão se dê em “realização de capital” (Revisitando o ITBI e algumas de suas controvérsias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 28, v. 147, p. 67-94, 4. trim. 2020, p. 85. Guilherme Broto Follador e Maurício Dalri Timm do Vale, em “A imunidade do ITBI sobre as operações de transmissão imobiliária efetuadas em realização do capital de pessoa jurídica” (*Revista Direito Tributário Atual*, n. 46, p. 199-235, 2. sem. 2020, p. 215), denotam possuir opinião

notem ter influenciado o julgamento do tema n. 796¹¹, porquanto “incorporação ao capital” possa ser interpretado de forma diversa de “realização de capital”, no que se refere ao alcance da imunidade nos casos em que o valor total desses bens exceda o limite do capital social a ser integralizado.

- ii. Desde a Emenda n. 18/1965, há previsão sobre a exceção nas ocasiões em que a atividade preponderante da pessoa jurídica adquirente envolver atividades imobiliárias, ressalvando-se pequenas alterações textuais que, ao nosso sentir, não modificam fundamentalmente a imunidade, exceto pela inclusão, na Constituição de 1988, da operação de cisão e da atividade de arrendamento mercantil.
- iii. A partir da Constituição Federal de 1967, foi incluída a previsão sobre a exceção alcançar eventos de reorganização societária. Posteriormente, foram procedidas pequenas alterações textuais que, ao nosso sentir, não modificam fundamentalmente a imunidade, mas podem gerar controvérsias pelas divergências no uso dos pronomes demonstrativos: “daquelas”; “estas”; “dessa”; “nesses casos”, a denotar, vez ou outra, distância ou proximidade ao que está se referindo e, assim, podendo influenciar o intérprete.

Instado a se manifestar sobre a correta interpretação da imunidade constitucional do tributo, o STF proferiu decisão fixando a seguinte tese (tema n. 796): “A imunidade em relação ao ITBI, prevista da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado”.

Durante o julgamento, o Excelentíssimo Ministro Alexandre de Moraes, Redator do Acórdão, construiu interpretação calcada na doutrina de Kiyoshi Harada¹². Embora o foco da análise do ministro – como não poderia deixar de ser – seja o texto contido no inciso I do § 2º do art. 156 da CF/1988, segundo nos é permitido concluir do acórdão vencedor, a exceção à imunidade do ITBI plasmada no texto constitucional de 1967 consistiria em hipótese diversa daquela contida na Emenda n. 18/1965, inaugurando uma espécie de imunidade incondicionada para as hipóteses de incorporação de bens e direitos imobiliários ao capital das pessoas jurídicas. Desse modo, a partir da Constituição Federal de 1967, a incidência do tributo em razão da verificação de atividade preponderante envolvendo atividades imobiliárias seria confinada às hipóteses de reorganizações societárias.

semelhante. Entretanto, sem deixar de reconhecer que a mudança possa influenciar o alcance da interpretação da imunidade, entendemos que o “ponto-chave” do texto da Emenda n. 18/1965 está em “incorporação ao capital”, e não em “transmissão”.

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 796.376/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator do Acórdão Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 05.08.2020, *Dje* 25.08.2020, p. 12-24.

¹² HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2010, p. 85.

Objetivamente, o ministro defendeu uma leitura diversa do inciso I do § 2º do art. 156 da CF/1988, a que grande parte da comunidade jurídica estava habituada, no sentido de que o ITBI não incide:

- a) sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital,
- b) sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, *salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil; [...]*”.

Surgem daí duas questões que desde então vêm sendo intensamente debatidas pelos operadores do direito e que pretendemos responder, ainda que sem a pretensão de esgotar o assunto e assumir posição definitiva: (i) a interpretação do ministro relator vai ao encontro da melhor técnica hermenêutica para esse caso concreto?; (ii) a menção à “imunidade incondicionada” é *ratio decidendi* ou é “mero” *obiter dictum*, não vinculando juízes e tribunais?

2. Analisando o conteúdo da decisão do tema n. 796 do STF

Em trabalho anterior versando sobre essa temática¹³, tivemos oportunidade de analisar mais detidamente o conteúdo dos votos apresentados no decorrer do julgamento do Recurso Extraordinário n. 796.376/SC, que deu origem à fixação da tese sobre a limitação da imunidade do ITBI.

Consequentemente, privilegiando a objetividade, neste trabalho pretende-se apenas ressaltar a divergência entre duas vertentes interpretativas sobre a imunidade do ITBI externadas durante o julgamento do Recurso Extraordinário n. 796.376/SC.

Analisando o voto do Ministro Relator Marco Aurélio, é possível extrair sua inclinação à interpretação teleológica da imunidade, ainda que sua avaliação se cinja à questão do alcance da imunidade em realização de capital, nada mencionando sobre uma suposta imunidade incondicionada¹⁴. O ministro ressalta que, na exposição de motivos da Emenda n. 18/1965, o ministro da Fazenda na ocasião, Otávio Bulhões, demonstrou sua contrariedade em relação à cobrança do ITBI, devido à sua falta de racionalidade econômica e aos diversos obstáculos que acabaria gerando, com sérios entraves para o desenvolvimento econômico do país. Aliomar Baleeiro, inclusive, reforça essa compreensão ao se alinhar à crítica

¹³ SILVA, Fabio Pereira; CAPELONI, Paulo Victor Lisboa; SOUZA, Kauê Guimarães Castro. Recurso Extraordinário n. 796.376/SC e a imunidade do ITBI na realização de capital social. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, v. 4, n. 8, jul./dez. 2022.

¹⁴ “Justifica-se a interpretação teleológica das regras de imunidade: a verdadeira razão da lei está na finalidade para a qual editada e no exame dos fatos que para ela contribuíram” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 796.376/SC, Rel. Min. Marco Aurélio, Relator do Acórdão Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 05.08.2020, *DJe* 25.08.2020, p. 5).

de Otávio Bulhões, inclusive aplaudindo sua opinião, conforme conferimos a seguir:

“Quero dar o aplauso ao professor Bulhões na condenação que ele faz do imposto de transmissão *inter vivos*. A condenação dele é peremptória, inapelável. A meu ver, deveríamos suprimir integralmente do sistema tributário os impostos de transmissão de propriedade *inter vivos*. São impostos sem sentido econômico, criam empecilho de toda ordem, e representam sério obstáculo ao desenvolvimento econômico do País. Se alguém quiser abrir, suponhamos, uma fábrica de cerveja em Brasília, e queira comprar um terreno custoso de um particular, ele teria que pagar de 10% a 12% sobre o capital”¹⁵.

Diante disso, fica claro que, segundo a compreensão do Ministro Marco Aurélio, a imunidade do ITBI tem por objetivo incentivar o desenvolvimento empresarial, de modo a não incidir tributo em operações que não tenham sentido econômico¹⁶.

Por sua vez, o Ministro Alexandre de Moraes traçou caminho interpretativo distinto. Embora, durante a exposição de seus argumentos, reconheça que o preceito constitucional referente à imunidade do ITBI “tenha por finalidade incentivar a livre iniciativa, estimular o empreendedorismo, promover a capitalização e o desenvolvimento das empresas”, o que daria azo para a aplicação de interpretação teleológica do dispositivo constitucional, no que se refere à leitura do inciso I do § 2º do art. 156 da CF/1988, propôs interpretação literal ao aduzir “que a expressão ‘nesses casos’ não alcança o ‘outro caso’ referido na primeira oração do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF”.

Como resultado, a partir do voto do ministro, teríamos uma imunidade condicionada e outra incondicionada, consoante já tivemos oportunidade de mencionar anteriormente. No caso de operações de reorganização societária, a imunidade seria condicionada à verificação de que a atividade preponderante do adquirente não esteja relacionada a compra e venda, locação ou arrendamento mercantil de bens ou direitos imobiliários. Por sua vez, a imunidade incondicionada

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. O direito financeiro na Constituição de 1967. In: CAVALCANTI, Themístocles Brandão; BRITO, Luiz Navarro de; BALEEIRO, Aliomar. *Constituições Brasileiras*: 1967. 3. ed. Brasília, DF: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012. p. 41-64. (Coleção Constituições brasileiras, v. 6). Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/137603/Constituicoes_Brasileiras_v6_1967.pdf?sequence=9&isAllowed=y. Acesso em: 20 abr. 2023.

¹⁶ Na 1723ª Reunião da Mesa de Debates de Estudos e Casos de Direito Tributário do IBDT, onde se discutia a “Exigência do ITBI na incorporação de empresa imobiliária”, durante debates envolvendo o § 4º do art. 37 do Código Tributário Nacional, Luís Eduardo Schoueri se manifestou em sentido que revela seu entendimento de que o objetivo da imunidade do ITBI era “fortalecer empresas”, pois o constituinte desejava “empresas fortes” (REUNIÃO DA MESA DE DEBATES DE ESTUDOS E CASOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 1723., 13 abr. 2023, São Paulo. *Ata* [...]. São Paulo: IBDT, 2023. Disponível em: <https://ibdt.org.br/site/mesa-de-debates-2023/>. Acesso em: 24 abr. 2023).

refere-se à primeira parte da oração do inciso I do § 2º do art. 156 da CF/1988, ou seja, independentemente da atividade preponderante, o ITBI não incidiria sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital.

Como é cediço, prevaleceu, por maioria, o voto do Ministro Alexandre de Moraes, Redator para o Acórdão, vencidos os Ministros Marco Aurélio (Relator), Edson Fachin, Ricardo Lewandowski e Cármen Lúcia.

3. O voto do Ministro Alexandre de Moraes frente à hermenêutica da norma imunizante

Conforme se extrai do resultado do julgamento do Recurso Extraordinário n. 796.376/SC, o Ministro Alexandre de Moraes construiu interpretação no sentido de que a norma constitucional imunizante não abrange qualquer incorporação de bens ou direitos imobiliários ao patrimônio da pessoa jurídica, mas exclusivamente a incorporação realizada até o limite da realização do capital social subscrito. Adicionalmente, seguindo doutrina de Kiyoshi Harada, expôs entendimento de que a condicionante relacionada à atividade preponderante obsta a imunidade exclusivamente em operações de reorganização societária (fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoas jurídicas)¹⁷.

Essa posição encontra ressonância não apenas na doutrina citada expressamente pelo ministro no bojo do seu voto. Em linha semelhante, Guilherme Traple aduz que o uso de “nem” e “nesses casos” proporciona a conclusão no sentido de que o ITBI não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital. Indo ao encontro da posição adotada pelo Ministro Alexandre de Moraes, o autor afirma que a exceção relacionada à atividade preponderante só se aplica às operações de reorganização societária mencionadas expressamente na Constituição, na medida em que a finalidade da norma imunizante é a proteção do contribuinte¹⁸.

Trata-se de argumentos empreendidos habilmente, mas que, segundo nossa compreensão, não consideram aspectos fundamentais da moderna hermenêutica jurídica.

Ricardo Lobo Torres assevera que a aplicação do método literal é apenas o ponto de partida do processo interpretativo, devendo-se considerar aspectos mais amplos, abrangendo inclusive o espírito da lei¹⁹. Há de ser reconhecida, portanto,

¹⁷ HARADA, Kiyoshi. *ITBI: doutrina e prática*. São Paulo: Atlas, 2010, p. 85.

¹⁸ TRAPLE, Guilherme. A imunidade absoluta à cobrança do ITBI em transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 203, p. 91-100, ago. 2012.

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Interpretação e integração da lei tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Interpretação e integração da lei tributária*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2010. p. 346-347.

a coexistência de diversos métodos interpretativos da norma jurídica, de forma que, ao final, seja extraída a interpretação mais alinhada com seu objetivo. Não por outro motivo, Luís Eduardo Schoueri, dissertando sobre a existência de várias interpretações “corretas”, afirma que o aplicador da lei não exerce papel passivo, autômato, cabendo-lhe descortinar o alcance das normas²⁰.

Sobre o tema, Ramon Tomazela Santos relaciona etapas do processo interpretativo, afirmando iniciar-se pelo método literal, a partir dos sentidos possíveis do texto, mas incluindo também a interpretação sistemática, lógica, histórica e teleológica²¹.

Para além da necessidade de expansão dos métodos de hermenêutica jurídica, é interessante mencionar que, mesmo do ponto de vista gramatical, o argumento empreendido pelo ministro relator não parece convencer. Conforme esclarece Dilson José França Junior, “nesse” é um pronome demonstrativo utilizado para se referir a algo mencionado anteriormente no texto, de modo que, se a intenção do constituinte fosse se referir somente à parte final da oração, deveria ter utilizado algo como “neste último caso”, denotando claramente seu objetivo²². Em opinião semelhante, Guilherme Broto Follador e Maurício Dalri Timm do Vale afirmam que, se o constituinte pretendia criar uma distinção entre a hipótese de realização de capital e as operações de reorganização societária, seria preferível utilizar o pronome “nestes”, por denotar com mais clareza se referir “àquilo que está mais próximo do encerramento do discurso”²³.

Ainda que no caso em tela se admita que o pronome demonstrativo “nesse” somente poderia ser empregado para referir-se à parte final da oração, é indispensável alertar que nem sempre o legislador, inclusive o constituinte, sinaliza grau elevado de expertise gramatical, de modo que nos parece razoável acolher a possibilidade de as locuções “*salvo se, nesses casos*” se referirem a todas as orações contidas no inciso I do § 2º do art. 156 da CF/1988. Oportuno, nesta ocasião, retornarmos ao quadro sinótico apresentado inicialmente, onde é possível verificar que, desde a Emenda n. 18/1965, havia a previsão de que a imunidade não se aplicava aos casos em que a atividade preponderante da adquirente envolvesse a venda ou locação da propriedade imobiliária, ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

A inclusão das situações relacionadas às operações de reorganizações societárias deu-se a partir da Constituição de 1967, no mais permanecendo praticamen-

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 781.

²¹ SANTOS, Ramon Tomazela. *Ágio na Lei 12.973/2014: aspectos tributários e contábeis*. 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, p. 247.

²² FRANÇA JR., Dilson José. Revisitando o ITBI e algumas de suas controvérsias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 28, v. 147, p. 67-94, 4. trim. 2020, p. 91.

²³ FOLLADOR, Guilherme Broto; VALE, Maurício Dalri Timm do. A imunidade do ITBI sobre as operações de transmissão imobiliária efetuadas em realização do capital de pessoa jurídica. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 46, p. 199-235, 2. sem. 2020, p. 230.

te sem alteração o texto constitucional. Desse modo, concluir que a excepcionalidade da imunidade se cinge à segunda parte da oração, abrangendo exclusivamente situações envolvendo fusão, incorporação e extinção de pessoas jurídicas, significa entender que os constituintes de 1967 tinham objetivo diverso dos congressistas de 1965. Enquanto estes últimos compreendiam que a finalidade da imunidade do ITBI mantinha-se intacta nas operações de incorporação de capital com bens e direitos sobre imóveis, exceto quando a atividade preponderante da adquirente envolvesse atividades imobiliárias, o constituinte de 1967, de forma distinta, teria concluído que a manutenção dessa condição infringiria o objetivo da imunidade, que deveria ficar restrita às hipóteses de reorganização societária.

Apesar de ser possível empreender argumentos sólidos nesse sentido, alinhando-se à posição do Ministro Alexandre de Moraes, a interpretação histórica parece nos direcionar para uma conclusão oposta, no sentido de que o constituinte de 1967 apenas pretendeu incluir mais uma hipótese em que a imunidade não se aplicaria, relacionada às operações de reorganização societária, da mesma forma que o constituinte de 1988 houve por bem incluir que “arrendamento mercantil” de bens imobiliários, sempre em caso de preponderância da atividade, também obsta a aplicação da imunidade.

Oportuno destacar que não há qualquer elemento que indique uma modificação de objetivos referente à imunidade de ITBI entre os congressistas responsáveis pela Emenda n. 18/1965 e o constituinte de 1967. Ao que se sabe, nenhum documento histórico permite concluir que houve uma mudança de interpretação da finalidade da imunidade a direcionar o constituinte de 1967 a criar uma imunidade incondicionada, para as operações de realização de capital em geral, e uma condicionada, restrita às hipóteses de fusão, incorporação, extinção de pessoas jurídicas²⁴.

Ademais, é igualmente indispensável mencionar que, na Constituição Federal de 1946, previa-se a incidência do imposto de transmissão imobiliária nos casos de incorporação de imóvel ao capital das sociedades. Consequentemente, sequer é possível defender – do ponto de vista histórico – a interpretação no sentido de que a imunidade condicionada à verificação da atividade preponderante, nas hipóteses de simples realização de capital, representaria exegese prejudicial ao contribuinte. Afinal, antes da Emenda n. 18/1965, sequer havia previsão obstando a incidência do tributo. Daí por que a interpretação que mais se amolda à

²⁴ Embora não exaustivamente, foram consultados os 7 volumes dos anais da Constituição de 1967, disponíveis em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/558388>; o volume 6º da coleção Constituições Brasileiras, sobre a Constituição de 1967, disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/137603/Constituicoes_Brasileiras_v6_1967.pdf?sequence=9&isAllowed=y; e a “Exposição de Motivos do Projeto de Constituição”, disponível em <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/29112/27962/53956>, sem que algo tenha sido encontrado que possa justificar uma mudança de interpretação acerca da finalidade da imunidade do ITBI.

intenção do legislador constitucional, a partir de 1965, é no sentido de garantir a não incidência do ITBI nas operações de realização de capital quando a empresa não possui atividade preponderantemente imobiliária e, a partir de 1967, considerando a mesma condição, também nas hipóteses de reorganização societária.

Diante do exposto, a partir da análise histórica, é possível inferir que o legislador constituinte de 1967 incluiu uma nova hipótese de não aplicação da imunidade tributária, provavelmente objetivando impedir operações de planejamento tributário envolvendo atos de reorganização societária que visariam o não pagamento do ITBI.

É correto afirmar que a imunidade tributária relativa ao ITBI tem como objetivo fomentar a atividade econômica, facilitando mobilização e desmobilização de bens entre sócios e sociedade, de forma a promover a atividade empresarial e o progresso das empresas ao facilitar essas operações, assim prestigiando a livre iniciativa²⁵. Inclusive, consta do voto do Ministro Marco Aurélio Melo que a essência da imunidade se sustentaria em duas premissas: (i) a imunidade tributária de operações de transmissões imobiliárias em integralização de capital em sociedades tem por objetivo evitar a tributação dessas operações, sob fundamento de que tais atos não possuem sentido econômico; (ii) o legislador constitucional, ao instituir tal imunidade, buscou incentivar o desenvolvimento econômico por meio do empreendedorismo empresarial²⁶.

Considerando a validade das premissas mencionadas, é razoável concluir que não haveria justificativa para a manutenção da imunidade tributária em situações nas quais a atividade principal da pessoa jurídica envolvesse atividades imobiliárias, uma vez que a transferência do bem imóvel, nesse particular, teria finalidade comercial diretamente relacionada a esse tipo de empreendimento. Por outro lado, a inserção da segunda hipótese de vedação à imunidade tributária, que se refere às operações de reorganização societária, teria como objetivo evitar planejamentos tributários que buscassem contornar a incidência do ITBI. Como exemplo, em vez de uma pessoa jurídica integralizar um imóvel em outra em realização de capital, poderia proceder a uma cisão e posterior incorporação, buscando evitar a incidência do referido imposto, sempre considerando a preponderância da atividade imobiliária da adquirente²⁷.

²⁵ FRANÇA JR., Dilson José. Revisitando o ITBI e algumas de suas controvérsias. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, ano 28, v. 147, p. 67-94, 4. trim. 2020, p. 85.

²⁶ SILVA, Fabio Pereira; CAPELONI, Paulo Victor Lisboa; SOUZA, Kauê Guimarães Castro. Recurso Extraordinário n. 796.376/SC e a imunidade do ITBI na realização de capital social. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, v. 4, n. 8, jul./dez. 2022, p. 122.

²⁷ Novamente, é oportuna a menção da discussão empreendida na 1723ª Reunião da Mesa de Debates de Estudos e Casos de Direito Tributário do IBDT. Luís Eduardo Schoueri se manifestou afirmando que o § 4º do art. 37 do CTN teria por objetivo explicitar a “exceção da exceção” da imunidade constitucional, em que seria mantida a imunidade do ITBI quando a transmissão envolvesse a totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante, o que denotaria a intenção do legislador de evitar planejamentos tributários visando o não pagamento do tributo de transmis-

Talvez por essa razão, Sacha Calmon Navarro Coelho inclua as operações de integralização ou aumento de capital social, bem como a fusão, a incorporação, a transformação, a cisão e a extinção como atos da mesma natureza, representando hipóteses de mutações das sociedades mercantis e pessoas jurídicas²⁸. A interpretação, nessa linha, reforça o argumento de que não haveria justificativa para distinção entre “realização de capital” e operações de reorganização societária, criando-se uma hipótese de imunidade condicionada e outra de incondicionada. Sobre o tema, Luís Eduardo Schoueri também afirma não ver razões para essa distinção, aludindo que a exceção parece objetivar justamente impedir a constituição de pessoas jurídicas unicamente para obstar o pagamento do ITBI por pessoas físicas²⁹.

Tampouco Aliomar Baleeiro fazia qualquer diferenciação sobre tais atos societários, afirmando que o imposto “não incide sobre transmissão de bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídicas, nem sobre fusão, incorporação, extinção e redução de capital”, salvo na hipótese prevista relacionada à atividade preponderante³⁰.

Em síntese, apesar de a presente discussão suscitar um debate contínuo, que pode inclusive propiciar melhor compreensão do tema, parece-nos, neste momento, que o entendimento do Ministro Alexandre de Moraes baseia-se em uma interpretação gramatical, devendo ser confrontado com outros métodos hermenêuticos, sobretudo o histórico e o teleológico, que podem direcionar para conclusão oposta³¹.

4. *Ratio decidendi* ou *obiter dictum*?

Após finalização do julgamento e publicação do inteiro teor dos votos componentes do RE n. 796.376/SC, um intenso debate tomou conta da comunidade jurídica a respeito da chamada imunidade incondicionada, contida especificamente no bojo do voto do Ministro Alexandre de Moraes. Consoante anteriormente indicado, segundo a interpretação proposta pelo ministro, referida hipótese de imunidade desprovida de condicionantes refere-se aos atos de incorpora-

são (REUNIÃO DA MESA DE DEBATES DE ESTUDOS E CASOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 1723., 13 abr. 2023, São Paulo. *Ata* [...]. São Paulo: IBDT, 2023. Disponível em: <https://ibdt.org.br/site/mesa-de-debates-2023/>. Acesso em: 24 abr. 2023).

²⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 382.

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 520.

³⁰ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 364.

³¹ Para aprofundamento dos argumentos no sentido da interpretação do Ministro Alexandre de Moraes que ensejou a construção da hipótese de imunidade incondicionada, indica-se o trabalho de Guilherme Broto Follador e Maurício Dalri Timm do Vale, em “A imunidade do ITBI sobre as operações de transmissão imobiliária efetuadas em realização do capital de pessoa jurídica” (*Revista Direito Tributário Atual*, n. 46, p. 199-235, 2. sem. 2020).

ção de bens e direitos imobiliários ao capital das pessoas jurídicas, sendo a excepcionalidade referente à atividade preponderante aplicada exclusivamente nas hipóteses de reorganização societária.

Em síntese, a controvérsia cinge-se a saber se a menção à imunidade incondicionada comporia a *ratio decidendi* do voto ou se se trataria de mero *obiter dictum*. Sabe-se, nessa linha, que a vinculação de juízes e tribunais somente alcança a *ratio decidendi*, de modo que, caso a conclusão sobre a imunidade incondicionada for no sentido de que expressa mero *obiter dictum* do voto vencedor, então inexistirá, ao menos no que se refere ao tema em debate, a propalada vinculação³².

Também é conhecido o debate sobre o sistema de precedentes ter sido ou não adotado no Brasil, país de tradição *code law*. Conforme esclarece Caio Cezar Soares Malpighi, a partir da promulgação do Código de Processo Civil (CPC, Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015), “aclimatou-se ao sistema jurídico brasileiro a figura dos precedentes vinculativos”³³. No entanto, o autor admite que há um obstáculo para a aplicação da teoria de precedentes no contexto tributário, devido à prevalência do princípio da legalidade na definição do fato gerador. Assim, a fonte primária do direito tributário é o processo legislativo, restringindo o processo judicial a uma margem limitada para estabelecer regras de direito sobre o tema, somente no que concerne à interpretação e aplicação da lei tributária³⁴.

De toda sorte, é incontestável que os precedentes judiciais, mesmo que nos limites mencionados, possuem uma influência significativa na aplicação da legislação tributária, fato esse que tem sido amplamente constatado na prática jurídica tributária. Da mesma forma, é notável a dificuldade enfrentada pelos Tribunais Superiores em estabelecer precedentes que apresentem razões de decidir de forma clara³⁵. Com isso, o aplicador da legislação tributária fica impossibilitado de identificar os casos em que a similitude conduza a uma conclusão idêntica à do precedente ou a situações em que seja necessária a aplicação da distinção (*distinguishing*), como certamente é o caso referente à tese fixada no julgamento do RE n. 796.376/SC.

³² Segundo Jônatas Luiz Moreira de Paula e Maristela Silva Fagundes Ribas, o Brasil adotou a teoria dos precedentes, e o que é vinculante na decisão são suas razões de decidir (A *ratio decidendi* e a sua adequação ao caso concreto. *Revistas de Ciências Jurídicas e Sociais da UNIPAR*, v. 19, n. 1, p. 75-85, jan./jun. 2016, p. 78).

³³ MALPIGHI, Caio Cezar Soares. Precedentes vinculativos em matéria tributária: como identificar a *ratio decidendi* de um paradigma. *Revista Direito Tributário Atual*, ano 40, n. 51, p. 104-129, 2. quadrim. 2022, p. 105.

³⁴ MALPIGHI, Caio Cezar Soares. Precedentes vinculativos em matéria tributária: como identificar a *ratio decidendi* de um paradigma. *Revista Direito Tributário Atual*, ano 40, n. 51, p. 104-129, 2. quadrim. 2022, p. 107.

³⁵ PENCAK, Nina; ALVES, Raquel de Andrade Vieira. A *ratio decidendi* e a fixação de teses tributárias. *JOTA*, 30 jul. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/elas-no-jota/a-ratio-decidi-e-a-fixacao-de-teses-em-materia-tributaria-08042021>. Acesso em: 24 abr. 2023.

Enfrentando essa notável dificuldade decorrente de fixação da tese referente ao tema n. 796, socorremo-nos novamente das lições de Caio Cezar Soares Malpighi, que aduz comporem a *ratio decidendi* apenas aqueles fatos essenciais “para a dedução da regra jurídica decorrente do julgamento”³⁶. O autor complementa sua argumentação citando os dispositivos legais do CPC, mais especificamente os arts. 489, § 1º, IV, e 926, § 2º, que, segundo expõe, evidenciam que a *ratio decidendi* é identificada pelas circunstâncias fáticas consideradas como essenciais para a construção do raciocínio jurídico apresentado³⁷.

Tereza Arruda Alvim Wambier, ao seu turno, afirma que a *ratio decidendi* é o *core* da decisão, ao passo que o *obiter dictum* tem função meramente persuasiva, ou seja, é empregado em reforço àquilo que é essencial ao julgado³⁸.

Considerando tais argumentos, já tivemos oportunidade de expressar nosso entendimento de que a menção à imunidade incondicionada é “mero” *obiter dictum* contido no voto do Ministro Alexandre de Moraes, de modo que, embora seja um precedente importante, não expressa o entendimento da Corte, tampouco possui efeitos vinculantes³⁹. Isso decorre, ao nosso sentir, do fato de que o reconhecimento da limitação da não incidência do ITBI ao montante do capital social realizado independeria da existência da chamada imunidade incondicionada. Apesar de nossa discordância sobre a limitação da não incidência do tributo nos termos plasados no voto em análise, não compreendemos que o reconhecimento da imunidade incondicionada seja essencial para a dedução da regra jurídica decorrente do julgamento do tema principal, de modo que se trata de “mero” *obiter dictum*.

Trata-se de entendimento acompanhado, dentre outros, por Guilherme Broto Follador e Maurício Dalri Timm do Vale, que aduzem que o voto condutor se ocupou de *obiter dictum*⁴⁰. Igualmente relevante é a observação de Luís Eduardo Schoueri, mencionando que a alusão à imunidade condicionada se configura como um *obiter dictum*⁴¹.

Válido ainda destacar a posição de Alexandre Tadeu Navarro Pereira Gonçalves e Rodrigo Antonio Dias, que defendem que “essa matéria não era objeto

³⁶ MALPIGHI, Caio Cezar Soares. Precedentes vinculativos em matéria tributária: como identificar a *ratio decidendi* de um paradigma. *Revista Direito Tributário Atual*, ano 40, n. 51, p. 104-129, 2. quadrim. 2022, p. 111.

³⁷ MALPIGHI, Caio Cezar Soares. Precedentes vinculativos em matéria tributária: como identificar a *ratio decidendi* de um paradigma. *Revista Direito Tributário Atual*, ano 40, n. 51, p. 104-129, 2. quadrim. 2022, p. 115.

³⁸ WAMBIER, Tereza Arruda Alvim. Precedentes e evolução do direito. In: WAMBIER, Tereza Arruda Alvim (coord.). *Direito jurisprudencial*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 11-96, p. 44.

³⁹ SILVA, Fabio Pereira da; MELO, Caio; ROSSI, Alexandre Alves. *Holding familiar: aspectos jurídicos e contábeis do planejamento patrimonial*. 3. ed. Barueri: Atlas, 2023, p. 172.

⁴⁰ FOLLADOR, Guilherme Broto; VALE, Maurício Dalri Timm do. A imunidade do ITBI sobre as operações de transmissão imobiliária efetuadas em realização do capital de pessoa jurídica. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 46, p. 199-235, 2. sem. 2020, p. 201.

⁴¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 519.

central da discussão do recurso, tendo sido contida no voto vencedor como mera consignação de entendimento (*obiter dictum*)⁴².

Não se trata, entretanto, de posição unânime, conforme é possível extrair de decisões judiciais recentes em que foi reconhecido o direito ao contribuinte à chamada imunidade incondicionada, conforme analisaremos com mais detalhes adiante, a denotar que a decisão do STF, longe de propiciar um ambiente de segurança jurídica, acarretou um aumento do contencioso tributário⁴³.

5. O tema n. 796 e o castigo de Sísifo

A capa do livro *Planejamento tributário e liberdade não simulada*, de Sergio André Rocha, exhibe a figura de Sísifo, da mitologia grega. Explica o autor que, após uma série de atos desaprovadores, Sísifo foi condenado a passar a eternidade empurrando uma grande pedra de mármore ao cume de uma montanha para – próximo ao destino – ela rolar em retorno ao seu ponto de partida, exigindo do condenado o reinício do esforço a fim de levar a pedra novamente ao topo⁴⁴.

A alegoria utilizada pelo autor tem como objetivo retratar seu sentimento a respeito das discussões relacionadas ao planejamento tributário no Brasil, em que “fica-se rodando em círculos”. É ainda aludida a decisão do STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446, que indicaria, segundo a percepção do autor, que a pedra do planejamento tributário “rolará até a base da montanha novamente”⁴⁵.

Naturalmente, uma decisão do STF em caráter de repercussão geral suscita expectativa (legítima) em toda a sociedade civil, especialmente entre os operadores do direito, de mais segurança jurídica às atividades econômicas dos contribuintes, permitindo um planejamento mais adequado de suas operações. No caso do julgamento do tema n. 796 do STF, a sensação é justamente oposta, o que remete à alegoria sobre o dilema de Sísifo: a pedra encontra-se novamente na base da montanha.

Com efeito, o caso julgado retrata uma operação de integralização de capital com bem imóvel registrado no ativo da empresa em montante superior à contra-

⁴² GONÇALVES, Alexandre Tadeu Navarro Pereira; DIAS, Rodrigo Antonio. *Tributação das operações imobiliárias*. 2. ed., rev., ampl. e atual. São Paulo: Quartier Latin, 2022, p. 218.

⁴³ Michell Przepiorka, Daniel de Paiva Gomes, Eduardo de Paiva Gomes e Arthur Leite da Cruz Pitman, em linha com o resultado de algumas decisões judiciais e em contraposição à posição manifestada neste trabalho, parecem se inclinar à conclusão de que a imunidade incondicionada compõe as razões de decidir do voto do Ministro Alexandre de Moraes e, portanto, vincularia os demais juízes e Tribunais, exceto em situações onde verificada a distinção (The (not so) good place: consequências indesejadas e a imunidade do ITBI. *JOTA*, 01 set. 2021, atualizado em 06 abr. 2022. Disponível em: <http://surl.li/gpadx>. Acesso em: 24 abr. 2023).

⁴⁴ ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário e liberdade não simulada: doutrina e situação pós ADI 2.446*. 2. ed. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito, 2022, p. 13.

⁴⁵ ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário e liberdade não simulada: doutrina e situação pós ADI 2.446*. 2. ed. Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito, 2022, p. 14.

partida em conta de capital social, o que demandou registro adicional (a crédito) em conta de reserva de capital no patrimônio líquido. Diante desse caso concreto, cuja operação não é usual nos atos de integralização de capital social, o STF fixou a tese do tema n. 796 de repercussão geral, o qual dispõe que “A Imunidade em relação ao ITBI, previsto no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado”.

O conteúdo da tese fixada tem dado azo aos municípios brasileiros exigirem o ITBI considerando eventual diferença entre o valor do capital social integralizado e o valor venal do imóvel. Em outras palavras, uma operação até então aceita com certa tranquilidade como imune passou a ser considerada tributada, ainda que parcialmente. Entretanto, muitos contribuintes estão questionando a exação tributária com base no argumento de que as operações por eles realizadas são distintas do caso concreto analisado pelo Supremo Tribunal Federal⁴⁶.

Além disso, em decorrência da menção contida no voto do Ministro Alexandre de Moraes, no sentido de que a constituição estabelece uma imunidade incondicionada, as operações até então aceitas por boa parte da comunidade jurídica como tributadas, em razão da preponderância da atividade imobiliária da adquirente, passaram a ser consideradas, ao menos do ponto de vista dos contribuintes, como ímunes, gerando uma grande controvérsia no âmbito jurídico.

Como sói ocorrer na praxe tributária brasileira, os municípios têm adotado postura combativa, aplicando a tese fixada alinhada aos seus interesses arrecadatórios, sem considerar a distinção das operações analisadas e o caso concreto julgado pelo STF. De outro lado, em relação à “imunidade incondicionada”, têm entendido tratar-se de mero *obiter dictum* contido no voto do ministro, não possuindo efeito de repercussão geral.

O desfecho desse conflito não impacta apenas a segurança jurídica na elaboração do planejamento das atividades econômicas dos contribuintes, mas também resulta em uma multiplicidade de litígios judiciais que discutem o assunto, ocasionando um aumento expressivo do contencioso tributário.

Prova de que estamos diante, alegoricamente, do “castigo de Sísifo” é que há ações judiciais alinhando-se com diferentes teses, ora favoráveis aos contribuintes, ora favoráveis aos fiscos municipais. É de se concluir que a propalada segurança jurídica almejada em decisões de repercussão geral, ao menos nesse caso,

⁴⁶ Raphael Lavez defende que a decisão do STF não autoriza a cobrança por parte dos municípios do ITBI sobre a diferença entre o valor do capital social e o valor venal do bem imóvel, exceto nas hipóteses em que, no ato de integralização, parte do valor é vertida em conta de capital social, e parte em conta de reserva de capital (Gestão de tributos sobre o patrimônio e transferências patrimoniais: IPTU, IPVA, ITR, ITCMD e ITBI. In: SILVA, Fabio Pereira da; PINTO, Alexandre Evaristo; PITMAN, Arthur (org.). *Manual de gestão tributária: teoria e prática*. Barueri: Atlas, 2023. p. 415-451, p. 440).

ficou ainda mais distante do que era proporcionado pelo cenário pré-julgamento⁴⁷.

A título meramente exemplificativo, foram selecionados alguns casos discutidos pelo Poder Judiciário que denotam que a controvérsia está longe de ser finalizada, conforme quadro sinótico abaixo:

Processo	Resultado
Apelação Cível n. 0011320-46.2019.8.06.0064. Tribunal de Justiça do Estado do Ceará	Reconheceu o direito do contribuinte à “imunidade incondicionada”
Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade Cível n. 0705115-03.2021.8.07.0018. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios	Reconheceu o direito do contribuinte à “imunidade incondicionada”
Agravo de Instrumento n. 2042850-06.2021.8.26.0000. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo	Reconheceu o direito do contribuinte à “imunidade incondicionada”
Embargos de Declaração Cível n. 0253589-43.2021.8.06.0001/50000. Tribunal de Justiça do Estado do Ceará	Embora trate de preponderância da atividade em uma operação de cisão, é manifesta a adesão à imunidade incondicionada, consoante voto do Ministro Alexandre de Moraes no RE n. 796.376
Apelação Cível n. 1001775-59.2022.8.26.0326. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo	Não reconheceu o direito do contribuinte à “imunidade incondicionada”
Apelação / Remessa Necessária n. 1016900-55.2021.8.26.0309. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo	Não reconheceu o direito do contribuinte à “imunidade incondicionada”
Apelação / Remessa Necessária n. 1016942-32.2022.8.26.0451. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo	Não reconheceu o direito do contribuinte à “imunidade incondicionada”
Apelação / Remessa Necessária n. 1064211-97.2022.8.26.0053. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo	Não reconheceu o direito do contribuinte à “imunidade incondicionada”
Agravo de Instrumento n. 2031375-19.2022.8.26.0000. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo	Não reconheceu o direito do contribuinte à “imunidade incondicionada”

⁴⁷ Em feliz conclusão sobre a decisão proferida pelo STF, Michell Przepiorka, Daniel de Paiva Gomes, Eduardo de Paiva Gomes e Arthur Leite da Cruz Pitman assim asseveram: “Tudo posto, verifica-se mais um caso em que uma decisão do Supremo Tribunal Federal em repercussão geral, proferida com o objetivo de sanar determinada controvérsia, tem efeitos com potencial aumento da macrolitigância fiscal” (The (not so) good place: consequências indesejadas e a imunidade do ITBI. *JOTA*, 01 set. 2021, atualizado em 06 abr. 2022. Disponível em: <http://surl.li/gpadx>. Acesso em: 24 abr. 2023, p. 1).

Apelação Cível n. 1057676-89.2021.8.26.0053. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo	Não reconheceu o direito do contribuinte à “imunidade incondicionada”
Mandado de Segurança n. 5002414-97.2023.8.13.0079 pelo juízo da 2ª Vara Empresarial, de Fazenda Pública e Registros Públicos de Contagem (TJ-MG)	Reconheceu a não incidência do ITBI sobre a diferença entre o capital social integralizado e o valor venal do imóvel, aplicando o “ <i>distinguishing</i> ”
Apelação Cível n. 1000527-56.2022.8.26.0262. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo	Reconheceu a obrigatoriedade ao recolhimento do ITBI sobre a diferença entre o capital social integralizado e o valor venal do imóvel, não aplicando o “ <i>distinguishing</i> ”
Agravo Interno Cível n. 0802829-72.2020.8.12.0045/50000. Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul	Reconheceu a obrigatoriedade ao recolhimento do ITBI sobre a diferença entre o capital social integralizado e o valor venal do imóvel, não aplicando o “ <i>distinguishing</i> ”
Apelação Cível n. 1000459-26.2021.8.11.0047. Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul	Reconheceu a obrigatoriedade ao recolhimento do ITBI sobre a diferença entre o capital social integralizado e o valor venal do imóvel, não aplicando o “ <i>distinguishing</i> ”
Apelação Cível n. 0706863-67.2018.8.02.0001. Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas	Reconheceu a obrigatoriedade ao recolhimento do ITBI sobre a diferença entre o capital social integralizado e o valor venal do imóvel, porém destacou a existência de imunidade incondicionada à atividade preponderante, exceto nos casos de reorganização societária
Apelação Cível n. 0800360-19.2021.8.12.0045. Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul	Reconheceu a obrigatoriedade ao recolhimento do ITBI sobre a diferença entre o capital social integralizado e o valor venal do imóvel, embora, por maioria, sendo que 2 votos reconheceram a não incidência do ITBI sobre a diferença entre o capital social integralizado e o valor venal do imóvel, aplicando o “ <i>distinguishing</i> ”
Reclamação n. 49.320/MS. Supremo Tribunal Federal	Reconhece que a imunidade não alcança o valor dos bens que excedem o capital a integralizar, negando seguimento à reclamação, ao fundamento de que não houve aplicação errônea da tese firmada no RE n. 796.376 (tema n. 796)

Desse singelo quadro com a menção de poucas entre tantas decisões envolvendo a questão, fica evidente que o julgamento do tema n. 796 pelo STF acarretou aumento significativo do contencioso e proporcionou aos contribuintes menos segurança jurídica sobre suas atividades econômicas, típicas do sistema tributário nacional, que, usando a expressão cunhada por Alfredo Augusto Becker, é um verdadeiro carnaval tributário⁴⁸!

⁴⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989.

Conclusões

Tem-se a expectativa legítima de que decisões do STF em caráter de repercussão geral proporcionarão mais segurança jurídica aos contribuintes, na medida em que, em tese, representam a interpretação definitiva sobre determinado assunto, encerrando as controvérsias jurídicas que lhe envolvem.

É emblemático o julgamento pelo Pleno da Corte Suprema do Recurso Extraordinário n. 796.376/SC, consolidando o tema n. 796 de repercussão geral, por demonstrar que essa expectativa, por vezes, não se transforma em realidade – muito pelo contrário. Após publicação do acórdão vencedor, instaurou-se verdadeira celeuma jurídica, com aumento significativo das disputas fiscais envolvendo a imunidade do ITBI.

Na nossa compreensão, o STF se equivocou duplamente. Primeiro, ao restringir a imunidade do ITBI ao valor do capital social “realizado”. Segundo, por não deixar claro na fixação da tese que o caso concreto julgado envolvia uma operação não habitual de integralização de capital, uma vez que apresentava particularidades relacionadas ao registro de reserva de capital.

No entanto, neste trabalho, nos ocupamos de analisar mais detidamente a questão relacionada à suposta “imunidade incondicionada”, ou seja, a inexistência de óbice à incidência do tributo nas operações de transmissões em realização de capital, independentemente da atividade preponderante da pessoa jurídica adquirente. Trata-se, segundo defendemos, de outro equívoco, dessa feita contido no bojo do voto do Ministro Alexandre de Moraes, por desconsiderar métodos hermenêuticos mais apropriados para o caso em questão, em especial os métodos histórico e teleológico da norma constitucional.

Igualmente entendemos que a interpretação manifestada no voto vencedor não compõe sua *ratio decidendi*, cingindo-se ao *obiter dictum*, que não representa o entendimento da Corte, não irradiando efeitos vinculantes ao Poder Judiciário, o que justifica diversas decisões desfavoráveis aos contribuintes que vêm sendo proferidas nos últimos meses, conforme exemplificação trazida acima.

**VIII Congresso Brasileiro de
Direito Tributário Atual**

IBDT / DEF-FD-USP / AJUFE/AJUFESP

Prêmio “Ruy Barbosa Nogueira”

A Necessidade da Definição de um Sistema Tributário Adequado aos Princípios Consagrados na Ordem Constitucional: para uma Reforma que atenda à Repartição de Encargos

Raphaela Conte

Advogada. Pós-graduanda em Direito Tributário pela Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (USP-FDRP). Graduada em Direito pelo Centro Universitário de Bauru, mantido pela Instituição Toledo de Ensino (CEUB-ITE).
E-mail: raphaelaconte@hotmail.com.

Resumo

O presente artigo tem como desígnio precípua apresentar, como contribuição ao debate que ora se (re)inicia, a necessidade da definição de um sistema tributário adequado aos princípios consagrados na ordem constitucional, sobretudo no momento atual de deliberação de propostas de reforma já maduras e com possibilidade de serem finalmente efetivadas pelo Congresso Nacional. Por meio da investigação histórica do federalismo e da análise do conteúdo jurídico-normativo do princípio federativo como cláusula pétrea na Constituição Federal de 1988, realiza-se o cotejo entre as propostas de reforma tributária mais maduras em discussão – PECs n. 45/2019 e n. 110/2019 – e o necessário respeito à repartição de encargos.

Palavras-chave: sistema tributário, princípios, Constituição Federal, Reforma Tributária, repartição de encargos.

Abstract

The main purpose of this article is to present, as a contribution to the debate that is now (re)initiating, the need to define a tax system appropriate to the principles enshrined in the constitutional order, especially at the current moment of deliberation of reform proposals already mature and with the possibility of being finally effected by the National Congress. Through the historical investigation of federalism and the analysis of the legal-normative content of the federative principle as a stone clause in the Federal Constitution of 1988, the comparison between the most mature tax reform proposals under discussion – PECs n. 45/2019 and n. 110/2019 – and the necessary respect for burden sharing is carried out.

Keywords: tax system, principles, Federal Constitution, Tax Reform, burden sharing.

1. Introdução

Em discussão há pelo menos duas décadas pelo Congresso, pela academia e pela sociedade, a reforma tributária voltou à agenda de debates, destacando-se entre as prioridades nacionais. Atualmente, o projeto de reforma conta com duas propostas de emenda constitucional (PECs) já maduras, a PEC n. 45, de 2019, da

Câmara dos Deputados e a PEC n. 110, de 2019, do Senado Federal, e um texto alternativo recém apresentado, a PEC n. 46, de 2022, todas elas com promessas de simplificação do Sistema Tributário brasileiro.

Muito embora cada projeto de reforma e, conseqüentemente, proposta de emenda constitucional contenha sua particularidade, é possível observar que há um consenso entre elas: objetivos abstratos em comum, a exemplo da simplificação, eficiência e justa repartição da carga tributária, bem como o desenvolvimento nacional. Isso, sobretudo, pelo fato de que o Brasil ainda se mostra, entre os 30 países com a maior carga tributária, o que proporciona o pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem-estar social¹. Além do mais, como cediço, o Sistema Tributário brasileiro é também um dos mais complexos e onerosos do mundo, e uma prova disso é o tempo que uma empresa aqui situada gasta apenas para calcular e pagar impostos: entre 1.483 e 1.501 horas, o que corresponde, para uma pessoa física, a 149 dias trabalhados², já que há a necessidade de se navegar por um mar de tributos com regras fixadas por 5.568 municípios, 26 estados, mais o Distrito Federal e a União³.

É por estes motivos que dizem que uma reforma fiscal, em terras brasileiras, deve priorizar determinados objetivos, como a simplificação, a redução das distorções geradas na economia, a correção das ineficiências na alocação de recursos, a contribuição para a estabilidade econômica e o atendimento aos ditames da justiça, mormente no que se refere à capacidade contributiva e à isonomia. Porém, tem-se deixado de lado o principal deles: o atendimento à repartição de encargos e ao próprio princípio do federalismo, consagrado na Constituição Federal de 1988 (CF/1988) como cláusula pétrea.

O presente artigo propõe-se a demonstrar, portanto, sem pretensão de esgotar o tema, a necessidade da definição de um Sistema Tributário adequado aos princípios consagrados na ordem constitucional, sobretudo no que se refere aos limites materiais inerentes à forma federativa de Estado, consagrada na CF/1988 como cláusula pétrea, com vistas à busca de uma reforma que atenda ao pacto federativo e à repartição de encargos.

2. A Constituição Federal de 1988 e o Sistema Tributário Nacional

Aprovada pela Assembleia Constituinte em 22 de setembro de 1988 e promulgada em 5 de outubro de 1988, sob o espírito da redemocratização, a Consti-

¹ BRASIL oferece o pior retorno em benefícios em comparação à alta carga tributária. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT. Disponível em: <https://ibpt.com.br/brasil-tem-alta-carga-tributaria-mas-continua-oferecendo-menor-retorno-a-populacao/>. Acesso em: 05 abr. 2023.

² IMPOSTÔMETRO. Associação Comercial de São Paulo. Disponível em: <https://impostometro.com.br/>. Acesso em: 06 abr. 2023.

³ REFORMA TRIBUTÁRIA 2023: O que é o sistema tributário brasileiro e por que ele é tão complexo. Reforma Tributária. *Valor Econômico*. Disponível em: <https://valor.globo.com/reforma-tributaria/noticia/2023/04/04/reforma-tributaria-2023-o-que-e-o-sistema-tributario-brasileiro-e-por-que-ele-e-tao-complexo.ghtml>. Acesso em: 07 abr. 2023.

tuição da República Federativa do Brasil vigente, batizada de “Constituição Cidadã”, foi concebida. Por meio de representantes eleitos pelo povo e com intensa participação da sociedade, o Brasil começou, então, a viver uma nova ordem: a democrática.

Considerado como uma das grandes (re)conquistas em *terrae brasilis*, o Estado Democrático de Direito foi (re)instituído na Constituição Federal de 1988 com a proclamação de seus fundamentos – a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político (art. 1º e incisos da CF/1988) – e seus objetivos – construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3º e incisos da CF/1988).

Notoriamente, para alcançar seus objetivos e fundamentos, o Estado brasileiro necessita de recursos, motivo pelo qual se vale do poder de tributar, baseando-se nos princípios gerais e elementos de organização e funcionamento dos entes políticos, ou federados – União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios –, estabelecidos pela Constituição, sobretudo, no “Título VI – Da Tributação e do Orçamento” (arts. 145 a 162 da CF/1988). É desta forma, portanto, que no âmbito do Sistema Constitucional brasileiro encontra-se o Sistema Constitucional Tributário, que com toda a ordem constitucional se harmoniza e extrai seus fundamentos e condições de existência⁴.

Por meio da Constituição Federal, portanto, é que revelaram-se os principais princípios e regras do Direito Tributário, tal como o Código Tributário Nacional estabelece as normas gerais e a lei ordinária promove tais princípios e regras a partir da indicação das obrigações e dos direitos dos contribuintes. Sendo assim, para compreender verdadeiramente o Sistema Tributário brasileiro é de extrema importância que se o entenda *a priori* sob a perspectiva do texto constitucional, onde está salvaguardado o conjunto de princípios que estabelece o quadro orgânico das normas fundamentais e gerais do direito tributário⁵. Até porque os elementos que integram um sistema não lhe constituem, somados, o todo por si só, mas são responsáveis por papéis que, coordenada e harmoniosamente, são desempenhados em função uns dos outros e todos em função do todo (sistema)⁶.

⁴ ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. *Revista da Faculdade de Direito* 62 (2), Universidade de São Paulo, p. 223-240. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66521>. Acesso em: 05 abr. 2023, p. 226.

⁵ ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. *Revista da Faculdade de Direito* 62 (2), Universidade de São Paulo, p. 223-240. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66521>. Acesso em: 05 abr. 2023, p. 228.

⁶ ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. *Revista da Faculdade de*

Com efeito, por “sistema” deve-se entender o conjunto ordenado de elementos que fazem parte de um todo sob uma perspectiva unitária, ao passo em que o conjunto de normas constitucionais forma, portanto, o Sistema Constitucional. Por corolário, o Sistema Constitucional Tributário é o conjunto das normas, ou melhor, dos princípios constitucionais mais genéricos com disposições que envolvem matéria tributária, de modo que, a partir disso, tem-se o poder tributante e as garantias e os direitos dos contribuintes⁷.

Ao delimitar a atividade de tributar, por sua vez, o Sistema Constitucional Tributário apresenta duas características evidentes: rigidez, exaustão e complexidade – considerada como consequência da rigidez –, tendo em vista que o constituinte brasileiro desenhou praticamente todos os contornos da disciplina tributária de forma analítica e pormenorizada, deixando ao legislador ordinário a mera função regulamentar. A partir desta concepção, há quem defenda que o sistema brasileiro é um dos mais rígidos – senão o mais – dentre os conhecidos no mundo, em comparação, por exemplo, com a França, a Itália ou os Estados Unidos da América (EUA)⁸, pois discrimina e distribui sistematicamente as rendas e os encargos tributários para evitar a bitributação e os conflitos de competência, bem como para garantir e preservar a autonomia dos entes federados⁹. Ou seja, mostra-se singular no Direito Comparado¹⁰ pelo grau de detalhamento das competências tributárias, além do extenso rol de limitações constitucionais ao poder de tributar¹¹.

Esta rigidez constitucional, inclusive, se mostra como um importante entrave para se conseguir reformar, ou modernizar, o sistema tributário, uma vez que vincula o legislador ordinário aos fundamentos e aos limites estabelecidos na Constituição. Tanto isso é verdade que, no Brasil, para realizar qualquer reforma substancial no sistema tributário, é necessário que uma emenda constitucional seja aprovada e, para tanto, deve ser votada nas duas Casas do Congresso Nacional, e só terá aprovação se obtiver, em ambas, três quintos dos votos de seus respectivos membros em dois turnos de votação (art. 60, § 2º, da CF/1988).

*Direito*62 (2), Universidade de São Paulo, p. 223-240. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66521>. Acesso em: 05 abr. 2023, p. 227.

⁷ ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. *Revista da Faculdade de Direito*62 (2), Universidade de São Paulo, p. 223-240. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66521>. Acesso em: 05 abr. 2023, p. 230-231.

⁸ ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. *Revista da Faculdade de Direito*62 (2), Universidade de São Paulo, p. 223-240. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66521>. Acesso em: 05 abr. 2023, p. 237.

⁹ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 3-39.

¹⁰ TÔRRES, Helene Taveira (coord.). *Sistema tributário, legalidade e direito comparado*: entre forma e substância. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 21.

¹¹ BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1974, p. 2.

Ocorre, no entanto, que algumas questões não poderão sequer ser objeto de proposta de emenda, por representarem limites materiais à *modificação do texto constitucional* impostos pelo Poder Constituinte Originário, a fim de preservar os elementos que formam o seu núcleo essencial. Estas limitações materiais são chamadas de cláusulas pétreas e podem ser entendidas como princípios constitucionais, ou normas essencialmente constitucionais, responsáveis por preservar a ordem constitucional em vigor¹². Entre elas, encontram-se a forma federativa de Estado, o voto direto, secreto, universal e periódico, a separação dos Poderes e os direitos e garantias individuais (art. 60, § 4º, incisos I a IV, da CF/1988).

Devido ao fato de que o Sistema Tributário goza de autonomia dogmática (princípios e conceitos próprios) e estrutural (institutos e figuras jurídicas próprios)¹³, é inevitável que seus primados necessitem de proteção, de forma a se manterem íntegros no espaço e no tempo. Foi justamente por este motivo que a Ordem Constitucional se encarregou de estabelecer e resguardar os princípios tributários, alguns deles até abrangidos pelas cláusulas pétreas.

2.1. Os princípios tributários consagrados na ordem constitucional

Assim como as regras, os princípios são classificados no sistema jurídico como normas, seja de forma implícita ou explícita. Em contrapartida, enquanto as regras são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas¹⁴, devendo ser aplicadas da forma tudo ou nada¹⁵, os princípios são considerados como *mandamentos de otimização*, ordenando que algo seja realizado no maior grau possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes¹⁶.

Disso decorre que os primados têm como função primordial atuar como verdadeiros alicerces a serem seguidos no exercício do direito, servindo de critério para a compreensão das regras jurídicas e definindo a lógica e a racionalidade do

¹² SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 137.

¹³ SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Financieiras, 1960, p. 29-65.

¹⁴ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 90-91.

¹⁵ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. 3. ed. Tradução: Nelson Boeira. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010, p. 39.

¹⁶ Neste ponto, é importante ressaltar que a ideia de distinção entre regras e princípios convergem entre Roberto Alexy (em sua obra *Teoria dos direitos fundamentais*) e Ronald Dworkin (especialmente em *Levando os direitos a sério*), como explicitado por Luigi Ferrajoli: “Llego así al segundo de los tres aspectos del constitucionalismo principialista que señalé antes, en los que se basa una concepción de la constitución y del constitucionalismo opuesta a la concepción positivista y garantista recientemente ilustrada: la distinción entre reglas y principios, tal como ha sido formulada por Ronald Dworkin y que Robert Alexy considera como ‘uno de los pilares fundamentales del edificio de la teoría de los derechos fundamentales.’” (FERRAJOLI, Luigi. *Constitucionalismo principialista y constitucionalismo garantista*. Universidad de Roma III. DOXA, *Cuadernos de Filosofía del Derecho*, 34 (2011), p. 15-53, p. 34).

sistema normativo. Em síntese, ao atraírem em torno de si regras jurídicas que são interpretadas sob sua influência, manifestam a força de sua presença de forma harmônica exercendo uma reação centrípeta¹⁷.

Considerando, desta forma, que a norma jurídica é gênero, do qual normas-regras e normas-princípios são espécies, o Sistema Tributário nacional é formado tanto por regras específicas¹⁸ quanto por princípios constitucionais fundamentais e outros especificamente tributários, que podem ser encontrados na legislação infraconstitucional – Código Tributário Nacional e leis tributárias – e, em especial, na Constituição Federal.

Atribuindo-se destaque àqueles princípios tributários inscritos na CF/1988, é possível citar: princípio da segurança jurídica (art. 5º, inciso XXXVI¹⁹), princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º²⁰), princípio da legalidade (art. 150, inciso I²¹), princípio da isonomia (art. 150, inciso II²²), princípio da irretroatividade (art. 150, inciso III, alínea a²³), princípio da anterioridade geral e nonagesimal (art. 150, inciso III, alíneas b e c²⁴), princípio do não confisco (art. 150, inciso IV²⁵), princípio da uniformidade geográfica (art. 151, inciso I²⁶), princípio da não cumu-

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 72.

¹⁸ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da segurança jurídica*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 261-262.

¹⁹ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;”

²⁰ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

²¹ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

²² “Art. 150. [...] 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;”

²³ “Art. 150. [...] III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;”

²⁴ “Art. 150. [...] III – cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;”

²⁵ “Art. 150. [...] IV – utilizar tributo com efeito de confisco;”

²⁶ “Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro,

latividade (art. 153, § 3º, inciso II²⁷, e art. 155, § 2º, inciso I²⁸), princípio da seletividade (art. 153, § 3º, inciso I²⁹, e art. 155, § 2º, inciso III³⁰).

Além dos princípios citados, tem-se o princípio do federalismo, protegido como uma das cláusulas pétreas pela Constituição Federal (art. 60, § 4º, inciso I, da CF/1988), que consiste, em poucas palavras, na adoção da forma federativa pelo Estado brasileiro.

2.1.1. O princípio do federalismo e a repartição de encargos como cláusula pétrea

Muito embora alguns traços cooperativos já se revelavam desde as sociedades políticas mais remotas, foi por meio da Constituição dos Estados Unidos da América, em 1787, que o federalismo surgiu³¹. Na época, as 13 colônias inglesas, ao se tornarem Estados soberanos após a Declaração da Independência, exprimiram sua vontade de fomentar um regime federal devido à “falência” do Estado Confederado. Considerada como a pioneira, a federação norte-americana é famosa por sua formação centrípeta, originada do desejo das 13 colônias inglesas, após se tornarem Estados independentes, em adotarem uma forma de poder político unificado, mas sem perder a independência, a individualidade, a liberdade e a soberania que tinham acabado de conquistar³².

É possível afirmar que James Madison, Alexander Hamilton e John Jay contribuíram para dar à luz o Estado Federal, pois, ao reunirem-se com o intuito de sanar as complicações oriundas da Confederação, revolucionaram a história dos EUA ao publicarem artigos em jornais³³ propondo uma forma de Estado jamais vista antes: a federação, que era compreendida por duas ordens, ou entidades, jurídicas, quais sejam, a ordem central – concedida à União – e as ordens parciais –

admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;”

²⁷ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;”

²⁸ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”

²⁹ “Art. 153. [...] § 3º O imposto previsto no inciso IV:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;”

³⁰ “Art. 155. [...] § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

III – terá competência para sua instituição regulada por lei complementar;”

³¹ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 141.

³² BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 246.

³³ MADISON, James; HAMILTON, Alexander; JAY, John. *Os artigos federalistas*. Tradução de Maria Luiza X. de A. Borges. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1993, p. 9-11.

concedidas aos Estados-membros. Esta forma de Estado pregava acima de tudo um regime em que a autonomia das entidades regionais sobressaísse à soberania que, antes presente em cada um desses entes, agora exclusivamente era posta às mãos do Estado Federal.

Portanto, além de ser o resultado de um fenômeno histórico-cultural, o federalismo se molda especialmente na ideia de descentralização político-administrativa, já que o poder político fica descentralizado, compreendendo entidades federativas dotadas de autonomia. Não há, contudo, se falar em hierarquia entre as ordens jurídicas da federação, tendo em vista que a soberania é exclusiva e somente designada ao Estado Federativo, e as competências das entidades são devidamente distribuídas pelo corpo de normas constitucionais. É por esta razão que a distinção de competências atribuídas constitucionalmente se mostra como o traço marcante do Estado Federal, ao passo em que o equilíbrio entre os Estados-membros e o poder central é estabelecido pela descentralização política e administrativa, ficando ao encargo de cada um suas próprias competências, definidas na Constituição Federal³⁴.

Não à toa, afirma-se que a forma federativa de Estado é um modo de escapar do excesso de centralização de poder³⁵. Ainda assim, para que um Estado seja agraciado com o federalismo, não basta que possua apenas a descentralização do poder político e a distribuição de competências, pois inúmeras outras variáveis influenciam no resultado desta equação³⁶. É preciso que também contemple certas casuísticas, como, notadamente, a participação das vontades regionais nas decisões da vontade central, a rigidez constitucional – aquela em que o processo de elaboração da emenda é mais complexo que o de uma lei ordinária e que conserva a forma federativa como petrificada –, a indissolubilidade do vínculo federativo e a possibilidade dos Estados-membros de elaborarem sua própria Constituição.

A gênese do Estado Federal na América do Norte inspirou diversos outros países a aderirem a esta ordem jurídica descentralizada, também considerada como um mecanismo de fortalecimento da democracia dos Estados de Direito. O Brasil, por exemplo, é um dos países que foi diretamente influenciado pela experiência norte-americana e, apesar de existirem divergências doutrinárias acerca do nascimento da federação brasileira, pouco importa se foi fruto de uma mera idealização³⁷ ou resultado de fatos histórico-culturais, uma vez que, de fato, a forma federativa de Estado foi ratificada em terras brasileiras.

³⁴ SILVA, Sandra Krieger Gonçalves. *O município na Constituição Federal de 1988: autonomia, competência legislativa e interesse local*. 1. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2003, p. 7.

³⁵ MORAIS, José Luis Bolzan de; STRECK, Lenio Luiz. *Ciência política e Teoria Geral do Estado*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 158.

³⁶ BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional brasileiro: o problema da Federação*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 25.

³⁷ “[...], parte da doutrina entende que a federação brasileira proveio de uma idealização. E essa idealização, revelada juntamente à República, era consequência da vontade de atender o interes-

Importante mencionar que a forma de Estado, no Brasil, passou por inúmeras modificações durante a história, inclusive, pela transição da Monarquia para a República, até finalmente se consolidar no federalismo. Este último, porém, surgiu em terras brasileiras no ano de 1889, sendo ratificado como forma de Estado, de maneira simultânea à fixação da República como forma de Governo, apenas em 1891, com a primeira Constituição promulgada.

Entre o íterim das Constituições de 1891 e 1988, a federação brasileira sofreu recaídas. A Carta Magna de 1934, que teve a menor duração até hoje e veio após a de 1891, manteve a forma federal de Estado, mas com uma singularidade: o Senado Federal passou a ser órgão colaborador da Câmara dos Deputados³⁸. Já a Constituição de 1937, conhecida como a “Polaca”, foi a que aniquilou a forma federativa, a democracia e os direitos humanos, e concentrou todo o poder no Presidente da República, de modo que persistiu, na Constituição de 1946 até a Constituição de 1967, um período marcado pela forma de Estado unitária, devido ao regime ditatorial. Foi graças à Carta Constitucional de 1988 que a redemocratização ocorreu, tendo sido retornado, então, o modelo federativo, com o inédito estabelecimento de quatro entidades federativas (art. 18³⁹).

Merece destaque o fato de que o federalismo brasileiro é considerado como atípico e singular, porque seu surgimento não seguiu de maneira estrita o movimento original, como ocorreu nos EUA – onde a Confederação como regime jurídico estava trazendo instabilidade, então os Estados se uniram abdicando de sua soberania e, em seu lugar, auferindo autonomia. Aqui, a formação do Estado Federal se deu de maneira centrífuga, provindo de dentro para fora, quando a união de todos os Estados se fragmentou em vários centros competenciais e especialmente autônomos. Isto é, a centralização do poder político que colocava as províncias em um nível exacerbado de subordinação foi extinta, pondo fim, portanto, ao Estado Unitário, sendo justamente por este motivo que o poder deixou de irradiar da entidade central – União – e de tão só uma entidade regional – Estados-membros –, e abriu suas portas a outras entidades regionais – Distrito Federal e Municípios, no caso específico da República Federativa do Brasil.

Neste sentido, em que pese efetivamente não crie tributos, a CF/1988 outorga a competência tributária para os entes federados, conferindo-lhes aptidão para criar, modificar e extinguir, mediante lei, tributos. E foi visando proteger a auto-

se coletivo que ansiava por uma forma de Estado que lograsse êxito em aproximar o poder do povo. Por isso, ainda sob o ensinamento do Ministro supramencionado, ‘o federalismo brasileiro não foi uma imposição dos fatos, mas uma criação legal, surgida com a República.’ (BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional brasileiro: o problema da Federação*. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 29)

³⁸ TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 71.

³⁹ “Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.”

nomia e os limites impostos aos entes que a Carta Constitucional consagrou o princípio do federalismo, delimitando e dividindo o poder de tributar entre cada um deles, os quais desenvolvem, dentro de suas respectivas competências, iniciativas voltadas à incorporação de novos tributos e ao aproveitamento dos recursos arrecadados dentro de suas respectivas possibilidades. *À vista disso*, quanto aos aspectos fiscais, se diz que o Estado Federal brasileiro apresenta algumas particularidades, entre as quais cita-se: (i) presença de quatro entes federados – União, estados, Distrito Federal e municípios – dotados de autonomia e com Poderes Legislativo e Executivo próprios; (ii) todos os entes federados possuem competências voltadas à instituição, fiscalização, arrecadação e administração de tributos; e (iii) além de suas receitas próprias, advindas da arrecadação que lhe é atribuída, os entes também se valem do compartilhamento de receitas entre si⁴⁰.

Ao elevar o federalismo e, por corolário, a repartição de encargos a um princípio constitucional intangível, a CF/1988 pretendeu reforçar a descentralização tanto política quanto financeira. Isso, em verdade, se deu devido ao objetivo do Constituinte Originário em proteger os verdadeiros sustentáculos à existência e organização do Estado brasileiro por meio das cláusulas pétreas, entre as quais está a forma federativa de Estado (art. 60, § 4º, inciso I⁴¹). Esta elevação da discriminação de rendas tributárias ao altiplano constitucional, com rigidez modificativa, faz com que estes dispositivos constitucionais com conteúdo predominantemente tributário somente possam ser alterados por emenda, o que exige quórum qualificado e votação em dois turnos nas duas Casas do Congresso Nacional. Assim, além do rigoroso requisito formal para a sua modificação, a CF/1988 veda expressamente a propositura de emenda constitucional tendente a abolir a forma federativa de Estado (requisito material), de maneira que qualquer reforma que vise alguma modificação neste sentido deve se ater a tais “barreiras”.

3. As propostas de emenda constitucional com vistas à Reforma Tributária no cenário brasileiro

No ano corrente de 2023, o cenário brasileiro de discussão sobre a reforma tributária volta-se especialmente a duas propostas de emenda constitucional que se mostram mais maduras no âmbito do Congresso Nacional, as PECs n. 45 e n. 110, de 2019, e uma terceira proposta apresentada mais recentemente, mas nem tão madura, a PEC n. 46, de 2022.

⁴⁰ LEITE, Vitor Thaler Teixeira. A cláusula pétrea do princípio federativo e a PEC n. 45/2019. *Revista Direito Tributário Atual. Current Issues of Tax Law Review*. ISSN: 1415-8124 /e-ISSN: 2595-6280. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/12/Vitor-Thaler-Teixeira.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2023.

⁴¹ “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I – a forma federativa de Estado;”

A PEC n. 45/2019, apresentada pelo Deputado Federal Baleia Rossi (MDB/SP), trata-se de uma proposta que já foi, inclusive, aprovada pela Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) da Câmara dos Deputados em 22 de maio de 2019 e encaminhada para a Comissão Especial de Reforma Tributária. De forma sintética, esta PEC pretende promover uma verdadeira reforma tributária na incidência sobre bens e serviços no Brasil, prevendo a substituição de cinco tributos – Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Serviços (ISS), Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) –, por um único imposto sobre bens e serviços incidente no destino e com alíquota uniforme, bem como com exportações e investimentos totalmente desonerados⁴².

Por outro lado, a PEC n. 110/2019 propõe acabar com nove tributos – Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre os combustíveis (Cide-Combustíveis), IPI, ICMS, ISS, PIS/Pasep e Salário-educação – e criar o Imposto sobre Valor Agregado (IVA, ou VAT, de *Value Added Tax*) dual com sistema eletrônico de cobrança. Nesse caso, o IVA seria dual porque, dele, decorreria um tributo federal chamado CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços)⁴³ e um tributo para os Estados e Municípios, resultado da fusão do ICMS e ISS, intitulado de IBS (Imposto sobre Bens e Serviços)⁴⁴.

Além das propostas de emenda à Constituição mencionadas, tem-se também a PEC n. 46/2022 que, apesar de não ter avançado no âmbito legislativo tanto quanto as demais, possui praticamente o mesmo fim: simplificar a cobrança dos impostos sobre o consumo. Na presente ocasião, a proposta tem como foco, resumidamente, unificar as leis estaduais, do Distrito Federal e municipais que regulam o ICMS e o ISS, de modo a beneficiar os cidadãos e o setor produtivo com uma verdadeira simplificação da legislação tributária.

⁴² O QUE é a reforma tributária e quais mudanças são discutidas no Congresso? JOTA. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/o-que-e-a-reforma-tributaria-e-quais-mudancas-sao-discutidas-no-congresso-26042023>. Acesso em: 14 abr. 2023.

⁴³ “Características do IBS: (i) terá caráter nacional, com alíquota formada pela soma das alíquotas federal, estaduais e municipais; estados e municípios determinam suas alíquotas por lei; (ii) incidirá sobre base ampla de bens, serviços e direitos, tributando todas as utilidades destinadas ao consumo; (iii) será cobrado em todas as etapas de produção e comercialização; (iv) será não cumulativo; (v) contará com mecanismo para devolução dos créditos acumulados pelos exportadores; (vi) será assegurado crédito instantâneo ao imposto pago na aquisição de bens de capital; (vii) incidirá em qualquer operação de importação (para consumo final ou como insumo); e (viii) nas operações interestaduais e intermunicipais, pertencerá ao estado e ao município de destino.” (REFORMA TRIBUTÁRIA: entenda a proposta. Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/internet/agencia/infograficos-html5/ReformaTributaria/index.html>. Acesso em: 18 abr. 2023)

⁴⁴ SENADO NOTÍCIAS. Reforma tributária deve ficar para 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/07/27/reforma-tributaria-deve-ficar-para-2023>. Acesso em: 10 abr. 2023.

Vê-se que todas as propostas de emenda constitucional com vistas à reforma do sistema tributário nacional possuem objetivos similares, mas a principal questão, e que deve-se chamar atenção, é o fato de que, embora todas elas contenham determinadas promessas, há, ainda, a necessidade da definição de um sistema adequado aos princípios consagrados na ordem constitucional, sobretudo no que tange à repartição de encargos.

4. A necessidade da definição de um sistema tributário adequado aos princípios consagrados na ordem constitucional: para uma reforma que atenda à repartição de encargos

Não se nega que o Sistema Tributário Nacional vigente conta com inúmeras deficiências⁴⁵. É necessário ter em vista, porém, que qualquer proposta de reforma com teoria de uma tributação justa que não leve em conta a totalidade do sistema social cai na abstração metafísica, pois o sistema tributário é parte de um sistema econômico-social concreto⁴⁶. É justamente por este motivo que a reforma tributária, no Brasil, se mostra como um paradoxo: é deveras almejada, mas não consegue ser planejada de forma a adequar-se completamente aos princípios consagrados na ordem constitucional, sobretudo à repartição de encargos.

Prestes a fazer 35 anos, a Constituição Federal, que já foi modificada mais de cem vezes desde 1988⁴⁷, agora corre o risco de ser novamente alterada por meio de emenda e, ainda, em dos alicerces da ordem constitucional: a forma federativa de Estado. Isso porque, muito embora as propostas de emenda constitucional que visam à reforma do sistema tributário – especialmente as que pretendem concentrar vários tributos em um só – não comprometam, por si só, os recursos destinados aos entes federados para desempenhar suas funções, tais receitas não se mostram suficientes para tanto.

A Constituição consagra certas particularidades, presentes na forma federal de Estado, que são indispensáveis para preservar o pacto federativo, mantendo-o

⁴⁵ “[...] o sistema é injusto e cumulativo, onera exportações, é ineficaz na prevenção da guerra fiscal, gera inúmeras e custosas batalhas administrativas e judiciais, inibe o investimento e impõe uma fiscalização a um tempo onerosa, porque burocrática, e incapaz de combater a sonegação e a irregularidade” (RELATÓRIO DA REFORMA TRIBUTÁRIA – PEC N. 45/2019 E N. 110/2019. Comissão Mista da Reforma Tributária. Maio de 2021. Disponível em: https://www.agfadvice.com.br/wp-content/uploads/2021/05/Relato%CC%81rio_Reforma-Tributaria_Dep-Aguinaldo-Ribeiro_04.05.2021.pdf. Acesso em: 16 abr. 2023).

⁴⁶ SILVA, José Afonso da. *Tributos e normas de política fiscal na Constituição do Brasil*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 89.

⁴⁷ “Além das 128 emendas regulares, há as seis emendas aprovadas durante a revisão de 1994 e seis tratados internacionais sobre direitos humanos que foram aprovados pelo Congresso com quórum de emenda constitucional e, por isso, têm a mesma força.” (AGÊNCIA CÂMARA DE NOTÍCIAS. Parlamentares aprovaram 14 emendas à Constituição em 2022. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/931900-parlamentares-aprovaram-14-emendas-a-constituicao-em-2022/>. Acesso em: 12 abr. 2023)

exatamente como o constituinte positivou, sendo a repartição constitucional de competências a maior delas, oportunidade em que para cada entidade federativa são distribuídas parcelas de autonomia em forma de encargos. Disso decorre, conseqüentemente, um sistema complexo em que convivem competências privativas, repartidas horizontalmente, com competências concorrentes, repartidas verticalmente, abrindo-se espaço também para a participação das ordens parciais na esfera de competências próprias da ordem central, mediante delegação⁴⁸.

A repartição de encargos, assim, é considerada como a característica da federação de maior importância, a julgar pelos benefícios que traz, como a ativa cooperação entre as entidades federativas e a efetivação da democracia participativa. Por isso, é imprescindível que haja recursos suficientes para que os entes federados – Estados e Municípios – sejam, de fato, autônomos, de tal forma que possam receber e gerenciar as receitas, decorrentes dos tributos, sem ter que cumprir condições impostas pelo Poder Central (União) ou depender completamente de repasses feitos por este, sob pena de tornar os entes subservientes. Sustenta-se que, caso isso ocorra, os Estados e os Municípios acabariam se tornando autarquias federais, o que acarretaria a perda da autonomia destes entes, modificando o federalismo brasileiro e ferindo a cláusula pétreia do princípio federativo (art. 60, § 4º, inciso I, da CF/1988).

Daí a necessidade imperiosa que seja dada maior segurança jurídica aos princípios consagrados na ordem constitucional, primordialmente àqueles salvaguardados como cláusulas pétreas, evitando-se, portanto, grave distorção de todo o sistema na corrida desenfreada para efetivação de uma reforma. É claro que, no Brasil, esse desafio se torna ainda mais significativo diante de tanta definição e detalhes de matérias tributárias cravados no texto da Constituição, ou seja, diante da rigidez, exaustão e complexidade do Sistema Tributário Constitucional.

Seja qual for a reforma que se efetivar(á), que tenha-se como prioridade uma reforma que reafirme o federalismo, à repartição de encargos e, por corolário, a própria força normativa da Constituição⁴⁹. Ainda que não se possa nutrir a ilusão de que uma reforma tributária seja efetuada sem que se altere o *status quo* e sem provocar ganhos e perdas para determinados entes, não se pode perder de vista a necessidade da definição de um Sistema Tributário que se adeque aos princípios da ordem constitucional.

5. Conclusão

Analisando, ainda que de forma superficial, as propostas de emenda constitucional que visam à reforma tributária em discussão no Congresso Nacional,

⁴⁸ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 74.

⁴⁹ HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 1991.

principalmente as PECs n. 45 e n. 110, de 2019, foi possível perceber que ao mesmo tempo em que apresentam características adequadas aos princípios tributários e constitucionais, no que se refere à forma federativa, também apresentam características que tendem à abolição do federalismo brasileiro.

Por esta razão é que se afirma que a melhor reforma tributária será – enquanto viger a Constituição Federal de 1988 – aquela que atender à repartição de encargos, e que se vier para transformar o Sistema Tributário Nacional, que seja para adequá-lo cada vez mais aos princípios consagrados na ordem constitucional, reafirmando o princípio do federalismo e a própria força normativa da Constituição.

6. Referências

- AGÊNCIA CÂMARA DE NOTÍCIAS. Parlamentares aprovaram 14 emendas à Constituição em 2022. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/931900-parlamentares-aprovaram-14-emendas-a-constituicao-em-2022/>. Acesso em: 12 abr. 2023.
- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2017.
- ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: RT, 1968.
- ATALIBA, Geraldo. Direito constitucional tributário positivo – sistemas rígidos e flexíveis – diversa esfera de liberdade do legislador ordinário em matéria tributária. *Revista da Faculdade de Direito* 62 (2), Universidade de São Paulo. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66521>. Acesso em: 05 abr. 2023.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da segurança jurídica*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1974.
- BARROSO, Luís Roberto. *Direito constitucional brasileiro: o problema da Federação*. Rio de Janeiro: Forense, 1982.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 5 out.1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao-Compilado.htm. Acesso em: 03 abr. 2023.
- BRASIL oferece o pior retorno em benefícios em comparação à alta carga tributária. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT. Disponível em: <https://ibpt.com.br/brasil-tem-alta-carga-tributaria-mas-continua-oferecendo-menor-retorno-a-populacao/>. Acesso em: 05 abr. 2023.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. 3. ed. Tradução: Nelson Boeira. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.
- FERRAJOLI, Luigi. *Constitucionalismo principialista y constitucionalismo garantista*. Universidad de Roma III. DOXA, *Cuadernos de Filosofía del Derecho*, 34 (2011).
- HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 1991.
- IMPOSTÔMETRO. Associação Comercial de São Paulo. Disponível em: <https://impostometro.com.br/>. Acesso em: 06 abr. 2023.
- LEITE, Vitor Thaler Teixeira. A cláusula pétrea do princípio federativo e a PEC n. 45/2019. *Revista Direito Tributário Atual. Current Issues of Tax Law Review*. ISSN: 1415-8124 / e-ISSN: 2595-6280. Disponível em: <https://ibd.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/12/Vitor-Thaler-Teixeira.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2023.
- MADISON, James; HAMILTON, Alexander; JAY, John. Os artigos federalistas. Tradução: Maria Luiza X. de A. Borges. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1993.
- MORAIS, José Luis Bolzan de; STRECK, Lenio Luiz. *Ciência política e Teoria Geral do Estado*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.
- O QUE é a reforma tributária e quais mudanças são discutidas no Congresso? JOTA. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/o-que-e-a-reforma-tributaria-e-quais-mudancas-sao-discutidas-no-congresso-26042023>. Acesso em: 14 abr. 2023.
- REFORMA TRIBUTÁRIA: entenda a proposta. Câmara dos Deputados. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/internet/agencia/infograficos-html5/ReformaTributaria/index.html>. Acesso em: 18 abr. 2023.
- REFORMA TRIBUTÁRIA 2023: O que é o sistema tributário brasileiro e por que ele é tão complexo. Reforma Tributária. *Valor Econômico*. Disponível em: <https://valor.globo.com/reforma-tributaria/noticia/2023/04/04/reforma-tributaria-2023-o-que-e-o-sistema-tributario-brasileiro-e-por-que-ele-e-tao-complexo.ghtml>. Acesso em: 07 abr. 2023.
- RELATÓRIO DA REFORMA TRIBUTÁRIA – PEC N. 45/2019 E N. 110/2019. Comissão Mista da Reforma Tributária. Maio de 2021. Disponível em: https://www.agfadvice.com.br/wp-content/uploads/2021/05/Relato%CC%81rio_Reforma-Tributaria_Dep-Aguinaldo-Ribeiro_04.05.2021.pdf. Acesso em: 16 abr. 2023.
- SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- SENADO NOTÍCIAS. Reforma tributária deve ficar para 2023. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/07/27/reforma-tributaria-deve-ficar-para-2023>. Acesso em: 10 abr. 2023.

- SILVA, José Afonso da. *Tributos e normas de política fiscal na Constituição do Brasil*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- SILVA, Sandra Krieger Gonçalves. *O município na Constituição Federal de 1988: autonomia, competência legislativa e interesse local*. 1. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2003.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Financieiras, 1960.
- TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Sistema tributário, legalidade e direito comparado: entre forma e substância*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

Solução de Consulta n. 20/2022 da Secretaria de Fazenda de São Paulo: uma Análise do Posicionamento dos Municípios a Respeito da Incidência do ISS sobre os Honorários de Sucumbência

Rebeca Peccia da Silva

Especialista em Tributação e Negócios pela Universidade Presbiteriana Mackenzie e graduada em direito pela mesma instituição. Advogada Tributarista. São Paulo, SP.

E-mail: rebeca.peccia@hotmail.com.

Resumo

O presente artigo científico discorre sobre o posicionamento dos Municípios a respeito da tributação dos honorários de sucumbência pelo Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (“ISSQN” ou simplesmente “ISS”), a análise da jurisprudência escassa a respeito do tema e as eventuais consequências que o posicionamento do Fisco Municipal poderá trazer para os contribuintes, sua proteção jurídica e seu planejamento econômico. Em suma, apesar de o ISS incidir somente sobre os “serviços prestados”, o Município de São Paulo, em sua Solução de Consulta n. 20/2022, afirma que os honorários de sucumbência são tributáveis pelo ISS e, sendo uma prestação de serviço, é necessária a emissão de Nota Fiscal de Serviço Eletrônica. Ao lado desse posicionamento, também foi esclarecido que a emissão da NFS-e deve ocorrer no momento do trânsito em julgado – assim que o processo for liquidado – e deve ser feita no nome do cliente, mesmo que esse tenha sido a parte vencedora da demanda. Em contraposição ao posicionamento do Fisco, os escritórios discorrem que tal tributação é inconstitucional, vez que os honorários sucumbenciais: (i) não estão na lista anexa de serviços da Lei Complementar n. 116/2003; (ii) possuem natureza indenizatória ao advogado e punitiva à parte perdedora, não existindo serviço prestado à essa última. De rigor destacar que esse posicionamento do Fisco Municipal também foi adotado por outros Municípios do território brasileiro, o que abre portas para que os escritórios de advocacia ingressem com processos administrativos e ações judiciais questionando a natureza dos honorários sucumbenciais, a tributação, aplicação de multa e a isonomia com os escritórios que recolhem o ISS fixo.

Palavras-chave: tributação, honorários sucumbenciais, isonomia, Fisco Municipal, Solução de Consulta.

Abstract

This scientific article aims to discuss the position of the Municipalities regarding the incidence of the Tax on Services of Any Nature (“ISSQN” or simply “ISS”) on succumbential fees, the analysis of the jurisprudence and the possible consequences that the positioning of the Municipal Treasury may bring to taxpayers, their legal protection and economic planning. Although the ISS only incidences on “provided services”, the Municipality of São Paulo, in the Consultation Solution n. 20/2022, provides that an Electronic Invoice for the succumbential fees is required. Alongside this position, it was also

clarified that the issuance of the NFS-e must occur at the time of the final decision of the process – as soon as the process is settled – In the name of the client, even if the client was the winner part of the demand. In contrast to the Tax Authorities' position, the offices argue that such taxation is unconstitutional, since the succumbent fees: (i) are not on the attached list of services of Complementary Law n. 116/2003; (ii) have a compensatory nature to the lawyer and punitive nature to the losing part, with no service provided to the last one. It should be noted that this position of the Municipal Tax Authorities was also adopted by other Municipalities in the Brazilian territory, which opens the door for law firms to file administrative proceedings and lawsuits questioning the nature of succumbent fees, taxation, application of fines and equality with the offices that collect the fixed ISS.

Keywords: tax, succumbent fees, isonomy, Municipal Tax Authorities, Consultation Solution.

I. Introdução

Para melhor entendimento a respeito do debate que ronda o presente artigo será necessário destacar que os Municípios entendem que o termo “advocacia” contido na Lista Anexa da Lei Complementar n. 116/2003 deve ser interpretado de forma extensiva, isto é, de forma a também considerar o recebimento dos honorários sucumbenciais recebidos pelos advogados.

Por essa razão, mister se faz pontuar as diferenças entre as espécies de honorários e seus respectivos enquadramentos perante a jurisprudência e a doutrina.

Em continuidade será apontado que os Municípios têm adotado posicionamentos distintos a respeito da incidência do ISS sobre os valores sucumbenciais e a necessidade de emissão de NFS-e, o que tem trazido certa instabilidade e insegurança jurídica aos contribuintes e também fomentando discussões a respeito de questões como isonomia, legalidade da conduta e abuso de conduta por parte do Fisco para ampliar as arrecadações aos cofres públicos.

Como o entendimento sobre a incidência – ou não – do ISS sobre os honorários sucumbenciais ainda não está pacificado pela jurisprudência, vez que a discussão é extremamente recente e tramita, precipuamente, no âmbito administrativo, é de extrema relevância o debate acerca desse posicionamento dos Municípios e os impactos que a referida exação surpresa poderá causar à segurança jurídica dos contribuintes, conforme se passará a expor.

II. O ISS e a Solução de Consulta n. 20, do Município de São Paulo/SP

Cumprido destacar, pois, para os propósitos do estudo, que o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza é um tributo com finalidade arrecadatória, de competência municipal e do Distrito Federal, cuja previsão consta no art. 156, III, da Constituição Federal de 1988, sendo regulamentado pela Lei Complementar n. 116/2003 e sua Lista Anexa:

“Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços

constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.”

Sob a perspectiva do referido dispositivo, o contribuinte será a pessoa física ou jurídica prestadoras de serviços, ao passo que o fato gerador da exação será a prestação de serviços que não estejam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviços e cujas hipóteses de incidência estejam dispostas na Lista Anexa da LC n. 116/2003. No mais, o recolhimento do referido imposto deverá ser efetuado no momento da emissão da Nota Fiscal referente ao serviço prestado.

A prestação de serviços advocatícios, firmada e configurada em razão do contrato de prestação de serviços, é uma das hipóteses tributáveis pelo ISS – uma vez que o referido serviço consta no item 17.14 da Lista Anexa da LC n. 116/2003 – tendo como base de cálculo o valor do serviço prestado¹.

As alíquotas incidentes sobre a prestação de serviço variam de acordo com o enquadramento do contribuinte, isto é, serão diferentes para o advogado autônomo e para a sociedade de advogados. Enquanto o advogado autônomo será tributado na alíquota mínima de 2% (dois por cento) e máxima de 5% (cinco por cento) sobre o serviço prestado², a sociedade de advogados poderá recolher uma alíquota fixa, caso seja optante pelo Simples Nacional³, ou uma alíquota de 5% (cinco por cento) sobre a receita bruta presumida, caso seja sociedade unipessoal de São Paulo⁴.

¹ “Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.”

² “Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes: [...] II – demais serviços, 5% (cinco por cento).
Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).”

³ O pagamento de alíquota fixa é uma estratégia constante no Projeto de Lei Complementar n. 49/2015 (“PLP n. 49/2015”), que visa beneficiar os escritórios optantes pelo Simples Nacional, de forma que a sociedade não utilizará mais o faturamento como base de cálculo da exação, mas sim o número de advogados atuantes. Apesar de a proposta ter sido aprovada Comissão de Desenvolvimento Econômico, Indústria e Comércio, o projeto ainda está pendente de análise pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania e pelo Plenário.

⁴ A Lei n. 17.719/2021 alterou o art. 15 da Lei n. 13.701, de 2003, de forma que o referido dispositivo passou a prever a incidência de uma alíquota de 5% sobre uma receita bruta presumida, to-

Ocorre que, diferentemente dos honorários contratuais que decorrem do compromisso firmado com o cliente para a prestação de serviços advocatícios, os honorários sucumbenciais decorrem de uma condenação judicial imposta à parte perdedora em uma demanda judicial.

Conforme expresso no art. 85, § 14, do Código de Processo Civil, essa espécie de honorários decorre de uma imposição legal, sendo um direito do advogado da parte vencedora, detendo caráter alimentar. No mais, de rigor destacar que a sucumbência será fixada entre 10% (dez por cento) a 20% (vinte por cento) do valor da condenação ou proveito econômico:

“Art. 85. A sentença condenará o vencido a pagar honorários ao advogado do vencedor.

§ 1º São devidos honorários advocatícios na reconvenção, no cumprimento de sentença, provisório ou definitivo, na execução, resistida ou não, e nos recursos interpostos, cumulativamente.

§ 2º Os honorários serão fixados entre o mínimo de dez e o máximo de vinte por cento sobre o valor da condenação, do proveito econômico obtido ou, não sendo possível mensurá-lo, sobre o valor atualizado da causa, atendidos:

I – o grau de zelo do profissional;

II – o lugar de prestação do serviço;

III – a natureza e a importância da causa;

IV – o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para o seu serviço.

§ 3º Nas causas em que a Fazenda Pública for parte, a fixação dos honorários observará os critérios estabelecidos nos incisos I a IV do § 2º e os seguintes percentuais:

I – mínimo de dez e máximo de vinte por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido até 200 (duzentos) salários-mínimos;

II – mínimo de oito e máximo de dez por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 200 (duzentos) salários-mínimos até 2.000 (dois mil) salários-mínimos;

mada com base na quantidade de profissionais habilitados na sociedade unipessoal. Dessa forma, as faixas de receita bruta mensal passaram a ser de: “§ 12 [...]:

I – R\$ 1.995,26 (mil novecentos e noventa e cinco reais e vinte e seis centavos) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, até 5 (cinco) profissionais habilitados;

II – R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 5 (cinco), até 10 (dez) profissionais habilitados;

III – R\$ 10.000,00 (dez mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 10 (dez), até 20 (vinte) profissionais habilitados;

IV – R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 20 (vinte), até 30 (trinta) profissionais habilitados;

V – R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 30 (trinta), até 50 (cinquenta) profissionais habilitados;

VI – R\$ 40.000,00 (quarenta mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 50 (cinquenta), até 100 (cem) profissionais habilitados;

VII – R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) multiplicados pelo número de profissionais habilitados, para o número de profissionais que superar 100 (cem).”

III – mínimo de cinco e máximo de oito por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 2.000 (dois mil) salários-mínimos até 20.000 (vinte mil) salários-mínimos;

IV – mínimo de três e máximo de cinco por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 20.000 (vinte mil) salários-mínimos até 100.000 (cem mil) salários-mínimos;

V – mínimo de um e máximo de três por cento sobre o valor da condenação ou do proveito econômico obtido acima de 100.000 (cem mil) salários-mínimos.

[...]

§ 14. Os honorários constituem direito do advogado e têm natureza alimentar, com os mesmos privilégios dos créditos oriundos da legislação do trabalho, sendo vedada a compensação em caso de sucumbência parcial.”

A diretriz é repetida no plano infraconstitucional, no Estatuto da Advocacia e da Ordem dos Advogados do Brasil que dispõe, em seus arts. 22 e 23, que os honorários sucumbenciais são devidos em razão da prestação de serviço profissional e serão pagos diretamente ao advogado, podendo o patrono executá-los de forma autônoma.

“Art. 22. A prestação de serviço profissional assegura aos inscritos na OAB o direito aos honorários convencionados, aos fixados por arbitramento judicial e aos de sucumbência.

Art. 23. Os honorários incluídos na condenação, por arbitramento ou sucumbência, pertencem ao advogado, tendo este direito autônomo para executar a sentença nesta parte, podendo requerer que o precatório, quando necessário, seja expedido em seu favor.”

Partindo desse entendimento de que os honorários de sucumbência são devidos em razão da prestação de serviços jurídicos, a Prefeitura Municipal de São Paulo, por meio do Departamento de Tributação e Julgamento da Secretaria da Fazenda, em 4 de julho de 2022, elaborou a Solução de Consulta n. 20, na qual entende que os honorários de sucumbência devem ser tributados pelo ISS.

Elaborada em resposta à consulta formulada por um escritório de advocacia sediado no Município de São Paulo que questionava quem seria o tomador de serviço a ser remunerado pelas verbas sucumbenciais e qual seria o momento de emissão da NFS-e, a referida Solução de Consulta traz que o termo “advocacia” indicado na Lista Anexa da LC n. 116/2003 deve ser interpretado de forma abrangente, sendo os honorários sucumbenciais uma renda tributável e suscetível à emissão de NFS-e.

Em continuidade, a Municipalidade Paulistana dispõe que a emissão da NFS-e deve ser feita no nome da parte contratante ou tomador de serviço, ainda que esse não tenha sido a parte sucumbente do processo, e no momento do trânsito em julgado e liquidação dos valores devidos.

Como decorrência dessa Solução de Consulta, a Secretaria Municipal da Fazenda, do Município de São Paulo, em 15 de fevereiro de 2023, publicou a Instru-

ção Normativa n. 4, que visa disciplinar a emissão de NFS-e pelos prestadores do serviço previsto no subitem 17.13 da Lista Anexa da Lei n. 13.701/2003.

Na referida IN, o Município reforça seu posicionamento a favor da exação – sem, contudo, fazer distinção dos honorários contratuais dos sucumbenciais, entendendo que ambos derivam da prestação de serviços realizada por advogados – e descreve que a emissão da NFS-e deverá conter dados do processo, como o número dos autos, as partes envolvidas, bem como os valores recebidos.

De forma adicional, a Secretaria dispõe que os advogados devem manter registros contábeis – como relatórios contendo todos os serviços prestados e valores recebidos – que possibilitem a fiscalização das receitas sujeitas à tributação do ISS. A única faculdade possibilitada ao contribuinte é a emissão de uma única Nota Fiscal contendo todos as verbas sucumbenciais recebidas, desde que observada a limitação mensal.

“Art. 1º É facultado aos prestadores do serviço descrito no subitem 17.13 da lista do *caput* do artigo 1º da Lei n. 13.701, de 24 de dezembro de 2003, emitir uma única Nota Fiscal de Serviços Eletrônica – NFS-e por incidência e por código de serviço – 3220 ou 3379 – nos termos da IN SF/SUREM n. 8/2011 e suas atualizações posteriores, conforme especificado nesta instrução normativa.

§ 1º O contribuinte deverá preencher o campo ‘Valor total da nota’ com o somatório dos valores relativos a honorários de sucumbência devidos durante o mês, como tal considerado o montante bruto total decorrente dos honorários sucumbenciais recebidos, sem nenhuma dedução.

§ 2º O preenchimento de cada NFS-e considerará como data da prestação o último dia do mês e deverá seguir o padrão adotado para o preenchimento das demais NFS-e, exceção feita em relação ao campo destinado à indicação do tomador do serviço, o qual deverá ser preenchido com a identificação do prestador de serviços.

§ 3º Deverão constar no campo ‘discriminação dos serviços’, as informações dos números dos processos judiciais, os valores de honorários sucumbenciais de cada processo e, salvo nos casos de segredo de justiça, a identificação dos clientes que tenham integrado as respectivas lides.

§ 4º Caso seja excedido o número de linhas disponíveis no campo ‘discriminação dos serviços’, o prestador deverá manter à disposição da Administração Tributária registros contábeis auxiliares que possibilitem a perfeita identificação das receitas eventualmente sujeitas à tributação do ISS, por meio de elaboração de relatório mensal analítico descritivo com o detalhamento de todos os processos judiciais, clientes e valores respectivos individualizados.

§ 5º O relatório aludido no parágrafo anterior deverá mencionar expressamente a incidência a que se refere e o número desta instrução normativa.

§ 6º Caso os tomadores venham a exigir a NFS-e relativa aos honorários de sucumbência, deverá ela ser fornecida individualmente nos termos da legislação pertinente.

Art. 2º Esta instrução normativa entrará em vigor na data de sua publicação, não sendo aplicável a exercícios anteriores.”

Cumprе ressaltar que, apesar de a discussão a respeito do posicionamento favorável à tributação dos honorários de sucumbência pelo ISS ter ganhado força somente nos últimos meses, a Municipalidade de São Paulo, na Solução de Consulta n. 23/2017, já havia manifestado que os honorários de sucumbência decorrem da contratação feita pelo cliente vencedor da demanda. Em outras palavras, percebe-se que a Municipalidade já defendia, há muitos anos, que os honorários sucumbenciais decorrem diretamente da prestação de serviços, sendo tais verbas também passíveis da tributação pelo ISS:

“a consulente não teria direito ao recebimento desses honorários caso não houvesse sido a referida relação contratual estabelecida. Em outras palavras, os honorários de sucumbência são decorrentes da prestação do serviço para o qual a consulente foi contratada.”

De igual forma, na Solução de Consulta SF/DEJUG n. 9, de 18 de abril de 2018, o Município de São Paulo também pontuou que os honorários sucumbenciais decorrem dos serviços prestados ao cliente, razão pela qual estes também deveriam ser tributados pelo ISS, como se vê:

“5. Os honorários de sucumbência, previstos em lei federal, decorrem da prestação do serviço para o qual a consulente foi contratada, caracterizando receita tributável pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

[...]

7. Considerando que o valor dos honorários de sucumbência é determinado posteriormente ao momento da prestação do serviço, há uma impossibilidade técnica de se conhecer seu valor durante a prestação.

8. Assim, a consulente deverá emitir a NFS-e, de acordo com as disposições do Decreto n. 53.151, de 2012, tão logo o valor dos honorários de sucumbência seja definido pela autoridade judiciária e o valor a ser recebido se tornar líquido.

9. Ademais, em decorrência do item 5 desta solução de consulta, a NFS-e deverá ser emitida em favor do cliente com a qual a consulente tem relação contratual, ainda que dele não tenha recebido o valor referente aos honorários de sucumbência.”

Apesar desses posicionamentos desfavoráveis serem de extrema relevância por afetar todos os profissionais que prestam serviços de forma autônoma, também é relevante pontuar que as sociedades advocatícias optantes pelo Simples Nacional *não* devem ser afetadas.

Isso porque, diferentemente dos profissionais autônomos que recolhem o ISS a cada serviço prestado, as sociedades optantes pelo Simples Nacional recolhem o ISS tendo como base a receita bruta auferida pelo escritório, o que, em tese, já englobaria os valores recebidos a título de honorários sucumbenciais.

Apesar de essa ser a conclusão lógica obtida pelos contribuintes, ainda não há posicionamentos claros sobre a questão.

III. O posicionamento controverso dos municípios a respeito da incidência do ISS sobre os honorários de sucumbência: a defesa promovida pela OAB de cada estado e a segurança jurídica do contribuinte

Sobre a questão da tributação dos honorários de sucumbência, podemos observar duas correntes de entendimento adotadas pelos Municípios em nosso território nacional e que afetam diretamente o princípio da segurança jurídica, uma vez que o contribuinte não vislumbra previsibilidade e coerência na aplicação da exação: (i) um posicionamento favorável ao enquadramento dos honorários sucumbenciais no item 17.14 da Lista Anexa à Lei Complementar n. 116/2003; e (ii) um posicionamento desfavorável à tributação de hipótese não prevista na legislação.

Seguindo o posicionamento do Fisco Municipal de São Paulo, o Conselho Fiscal Administrativo da Secretaria de Finanças do Município de Recife, em recente resposta à Solução de Consulta n. 07.83386.0.15/16, também entendeu “em relação aos honorários de sucumbência fixados pelo juiz, a Nota Fiscal deve ser emitida em nome do cliente, não importando se quem arcou financeiramente com o pagamento foi um terceiro”⁵.

De igual forma, os Municípios de Londrina e Maringá também possuem disposição favorável a respeito da emissão de NFS-e relativa aos honorários sucumbenciais e, conseqüentemente, sobre a tributação destes pelo ISS.

Em contraposição à conduta adotada pelos demais entes, o Município de Ponta Grossa, para a surpresa de muitos contribuintes, tem se manifestado de forma desfavorável à tributação. Em recente resposta⁶ ao ofício enviado pela Ordem dos Advogados do Brasil de Ponta Grossa⁷, a municipalidade reconheceu que os honorários sucumbenciais não constituem fato gerador do ISS, sendo essa uma hipótese de não incidência.

Além do parecer favorável, o Município de Ponta Grossa também disponibilizou um *tutorial* aos contribuintes, ensinando como a NFS-e poderia ser emitida em face da parte sucumbente e sem considerar a incidência do ISS.

Embora ainda não exista posicionamento advindo de algum dos Municípios do Espírito Santo a respeito da questão, a OAB-ES, por meio de sua Comissão de Direito Tributário, já se posicionou favoravelmente à defesa dos advogados inscritos.

Em síntese, a Seccional do Espírito Santo reuniu diversos profissionais da área tributária e elaborou um parecer jurídico defendendo que a não incidência de ISS sobre os valores recebidos a título de honorários está respaldada na inexistência de fato jurídico tributável. Corroborando com os argumentos já trazidos no

⁵ Secretaria de Finanças – Conselho Administrativo Fiscal, Consulta n. 07.83386.0.15, Acórdão n. 013/2016, Rel. Fernando Ribeiro da Cunha, Data de Julgamento: 20.01.2016.

⁶ SEI/PMPG – 0951169.

⁷ Ofício n. 69/2020.

referido artigo, foi demonstrado que a exação seria indevida em razão da inexistência de relação jurídica entre o advogado da parte vencedora e a parte vencida, da ausência de previsão no rol taxativo da Lista Anexa à Lei Complementar n. 116/2003 e por serem os honorários sucumbenciais uma espécie de verba indenizatória.

No mais, a Seccional também pontuou que o material será enviado para todas as Prefeituras do Estado, visando provocá-las sobre a questão e evitar discussões futuras.

Perceba-se que, embora a questão seja recente, a existência de duas controvérsias a respeito dessa exação é de impacto tão relevante, tendo em vista que a exação aumenta drasticamente a carga tributária imposta aos advogados e as verbas arrecadadas pelos Municípios, que a questão já foi remetida ao Judiciário.

Embora ainda sejam poucos, os posicionamentos proferidos merecem destaque.

A 2ª Vara Judicial da Comarca de Anicuns e a 2ª Turma da 3ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Goiás, no julgamento da Ação de Cobrança n. 0065699-23.2016.8.09.0010 e do Agravo de Instrumento n. 5028342-11.2022.8.09.0010, foram responsáveis por publicar os primeiros precedentes, a respeito da matéria, que se tem notícia.

Sintetizando a demanda, pontua-se que na ação originária⁸ o Município de Anicuns foi condenado ao pagamento de indenização à Autora da ação de cobrança, Leonídia Maria do Rozario Couto, sendo também condenado ao pagamento de honorários de sucumbência fixados em 10% (dez por cento) sobre o valor da condenação, nos moldes do art. 85 do CPC.

Iniciado o cumprimento de sentença pela Autora, o Município de Anicuns efetuou o depósito judicial da quantia supostamente devida⁹, efetuando a retenção de R\$ 302,72 (trezentos e dois reais e setenta e dois centavos) a título de ISS e Imposto de Renda Retido na Fonte.

Inconformada com a retenção, a Autora informa que o ISS seria indevido, por inexistir prestação de serviço à parte sucumbente, sendo a sucumbência mera obrigação decorrente de lei.

Partindo de tais pressupostos, a Juíza Lígia Nunes de Paula, da 2ª Vara Judicial da Comarca de Anicuns, determinou o depósito da quantia indevidamente retida em razão da não incidência das tributações supramencionadas. Vejamos:

“[...] De acordo com o item 17.14 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/03, norma geral do ISS, tem-se o serviço de ‘Advocacia’ dentre aqueles que têm como

⁸ Processo n. 0065699-23.2016.8.09.0010, ajuizado por Leonídia Maria do Rozario Couto em face do Município de Anicuns, para fins de obtenção dos pagamentos devidos e relativos ao período de julho de 2009 a dezembro de 2012, em razão da demissão, judicialmente reconhecida como ilegal, da Autora.

⁹ R\$ 5.045,49 (cinco mil, quarenta e cinco reais e quarenta e nove centavos).

fato gerador a prestação de serviços e que não se constituam como atividade preponderante do prestador. *Contudo, o citado item diz respeito à advocacia e, portanto, aos honorários pactuados no contrato de prestação de serviços entre o cliente e o advogado, por ocasião da relação jurídica entre eles existente. Dessa forma, os honorários sucumbenciais não compõem a relação jurídica contratual estabelecida, para formalizar a contratação da prestação dos serviços de advocacia, não integrando, assim a relação jurídica cliente-advogado. O advogado não presta serviços de advocacia ao terceiro sucumbente, pois não possui qualquer relação jurídica de natureza contratual com o mesmo. A relação entre a parte que sucumbiu e o advogado beneficiário da verba de sucumbência é uma decorrência direta da aplicação da legislação processual civil (art. 85 do CPC), não havendo vínculo ou manifestação de vontade. Assim, não há que se falar em incidência do Imposto sobre Serviços – ISS sobre a referida verba.*

[...]

Ante ao exposto, intime-se o município para efetuar o pagamento do remanescente no total R\$ 302,72 (trezentos e dois reais e setenta e dois centavos) referente a retenção indevida do ISSQN e IRRF, no prazo de 30 (trinta) dias.”¹⁰ (Destaquei)

Discordando totalmente da referida decisão o Município interpôs o Agravo n. 5028342-11.2022.8.09.0010, sustentando que os honorários de sucumbência decorrem, ainda que indiretamente, da prestação de serviço do advogado ao seu cliente sendo, portanto, renda tributável pelo ISS. Ainda, o Município defende que Lista Anexa da LC n. 116/2003 traz que as atividades de advocacia são tributáveis pelo Município¹¹.

A 2ª Turma da 3ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça de Goiás, com o brilhantismo que lhe é inerente, negou provimento ao agravo da Municipalidade, por entender que o item “Advocacia” constante na Lista Anexa da LC n. 116/2003 diz respeito aos honorários contratuais convenionados entre o advogado e seu cliente, não englobando os honorários sucumbenciais. No mais, também foi pontuado que a sucumbência é direito autônomo do advogado, sendo essa uma hipótese de não incidência tributária:

“Agravo de instrumento. Tributação ISS sobre honorários sucumbenciais. Incabível. 1. o item ‘Advocacia’ da Lista Anexa à Lei Complementar n. 116/2003, ou seja, serviços de natureza advocatícia, decorrem estritamente da relação contratual, bilateral, existente entre o advogado e seu cliente, não abarcando a verba sucumbencial. 2. Dispõe o artigo 1º da Lei Complementar Federal n. 116/2003: ‘Art. 1º: O imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios e

¹⁰ Goiás. Tribunal de Justiça. Cumprimento de Sentença n. 0065699-23.2016.8.09.0010. Exequente: Leonídia Maria do Rozario Couto. Executado: Município de Anicuns. Juíza Lígia Nunes de Paula. Anicuns, 13 dez. 2021. Disponível em: <https://www.tjgo.jus.br/jurisprudencia/juris.php>. Acesso em: 14 abr. 2023.

¹¹ Ao lado de tais argumentos, o Município defende que a Lei Municipal n. 1.657/2002, em seu art. 27, traz que “a retenção de tributo devido ao Município deve ser feita quando o pagador possuir qualquer vínculo com o fato gerador da obrigação tributária, seja como substituto ou responsável tributário.”

do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.' 3. Nesse contexto, não estão inseridos os honorários sucumbenciais, pois não equivale a serviço, mas de condenação judicial com dupla natureza: indenizatória ao advogado da parte vencedora e penalizadora para a parte perdedora. 4. Assim, verifica-se que os honorários advocatícios constituem direito autônomo do advogado e não pode ser tributado com o ISS. *Agravo de instrumento conhecido e desprovido.*" (Destques originais)¹²

A referida decisão, embora ainda esteja sujeita à alteração em razão da interposição de Recurso Especial pelo Município de Anicuns, tornou-se um precedente favorável à argumentação sustentada pelo advogados e sociedades advocatícias.

Por sua vez, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, no julgamento do Mandado de Segurança n. 10513 55-04.2022.8.26.0053, concedeu uma liminar ao escritório Simões Advogados para suspender os efeitos da Solução de Consulta n. 20/2022 e, conseqüentemente, afastar a imposição do recolhimento de ISS sobre os honorários advocatícios de sucumbência e a aplicação da penalidade por descumprimento de obrigação acessória. Em sede de pedido definitivo, o escritório requisitou que fosse declarado seu direito de excluir os honorários sucumbenciais da base de cálculo do ISS.

Em resposta ao pedido do Impetrante, o juízo da 15ª Vara da Fazenda Pública de São Paulo entendeu que a hipótese de incidência dependeria de reserva legal e que, se o entendimento do Município fosse cabível, o recolhimento do ISS seria devido não só pelos escritórios, mas também pelas Procuradorias Municipais, Estaduais e da Fazenda Nacional¹³.

Apesar do entendimento favorável emitido em setembro de 2022, o juízo revogou a liminar ao apreciar o mérito, por entender que o escritório impetrante não detinha interesse processual. A questão ainda poderá ser reavaliada em sede de embargos de declaração.

No segundo posicionamento do Judiciário sobre a questão, a 4ª Vara Federal de Campo Grande, em sentença publicada no dia 5 de dezembro de 2022, mos-

¹² Goiás. Tribunal Regional Federal da Quinta Região. Agravo de Instrumento 5028342-11.2022.8.09.0010. Agravante: Município de Anicuns. Agravada: Leonídia Maria do Rozário Couto. Relator: Des. Gerson Santana Cintra, 3ª Câmara Cível. Goiás, 27 de jun. 2022. Disponível em: <https://www.trf5.jus.br/index.php/jurisprudencia-home>. Acesso em: 14 abr. 2023.

¹³ "Caso seja adotada a tese de que os honorários de sucumbência devem compor a base de cálculo do ISS, o recolhimento deve ser providenciado por todos os sucumbentes, quer sejam advogados, Procuradores do Estado, Procuradores do Município, Procuradores da Fazenda Nacional. Pela leitura da Consulta n. 20/22 do Município de São Paulo, denota-se indícios de ampliação da base de cálculo do ISS, o que não se revela possível, pois a hipótese de incidência depende de reserva legal." (São Paulo. Tribunal de Justiça. Mandado de Segurança n. 1051355-04.2022.8.26.0053. Impetrante: Thiago Tabor da Simões. Impetrado: Município de São Paulo. Juíza Gilsa Elena Rios, 15ª Vara da Fazenda Pública. São Paulo, 12 set. 2022. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsjg/consultaCompleta.do?gateway=true>. Acesso em: 14 abr. 2023)

trou-se favorável ao pleito da Ordem dos Advogados do Mato Grosso do Sul ao suspender a exigibilidade do ISS sobre os honorários sucumbenciais e reconhecer o direito dos advogados campo-grandenses à restituição dos valores indevidamente pagos nos cinco anos anteriores ao ajuizamento da ação¹⁴, devidamente corrigidos pelos mesmos índices utilizados pelo Município de Campo Grande.

Em síntese, o Juiz Pedro Pereira dos Santos entendeu que o legislador não se referia aos honorários sucumbenciais ao autorizar a incidência do ISS sobre a prestação de serviços jurídicos, não existindo lacunas que autorizassem uma nova arrecadação. Perceba-se:

“Ora, para parte sucumbente o advogado da parte vitoriosa não presta serviço algum. Pelo contrário, bem sopesado o resultado, o trabalho do advogado vitorioso sempre importa em prejuízo a quem lhe paga. Logo, as Leis invocadas pelo Município (LC 116/03 e LC Municipal 59/03) devem ser interpretadas em consonância com a citada norma constitucional. *Assim, não há inconstitucionalidade no item 17.14 da Lista Anexa à Lei Municipal, pela singela razão de se referir o termo Advocacia, à tributação dos valores recebidos a quem o Advogado presta serviços, não a quem lhe paga valores decorrentes de sucumbência. E o art. 85, II, do CPC tampouco autoriza a exação. Ao se referir a prestação de serviços não quis o legislador processual disciplinar relações tributárias, simplesmente mencionado que o local em que ocorreu o trabalho do advogado deve ser levado em consideração na fixação dos sucumbenciais.* O mesmo deve ser dito quanto ao art. 22 do Estatuto da Advocacia, segundo o qual a prestação de serviço profissional assegura aos inscritos na OAB o direito aos honorários convenionados, aos fixados por arbitramento judicial e aos de sucumbência. Aqui também *o legislador não autorizou a conclusão de que o advogado presta serviços à parte sucumbente e que, por conseguinte, sobre o valor dos honorários deve incidir ISS.* [...] Diante do exposto: 1 – concedo a segurança para o fim de declarar que o ISSQN não incide sobre honorários sucumbenciais percebidos por advogados, sociedades individuais de advogados e sociedades de advogados. Por conseguinte, nos termos do art. 14 da LMS, suspendo a exigibilidade do crédito tributário; 2 – reconheço que os advogados desta Capital e as sociedades mencionadas têm direito à restituição (via compensação ou restituição) dos valores que indevidamente pagaram, a partir de 23.08.2017, devidamente corrigidos pelos mesmos índices utilizados pelo Município de Campo Grande para atualizar seus créditos tributários, a ser pleiteado por cada associado, em ação própria. Sem honorários. O Município é isento de custas.” (Destaquei)¹⁵

Embora a sentença em questão esteja sujeita ao reexame necessário, também pode ser considerada como mais um precedente favorável aos contribuintes.

¹⁴ i.e., desde 23 de agosto de 2017.

¹⁵ Mato Grosso do Sul. Tribunal de Justiça. Mandado de Segurança Coletivo n. 5007387-32.2022.4.03.6000. Impetrante: Ordem dos Advogados do Brasil Seção Mato Grosso do Sul. Impetrado: Município de Campo Grande. Juiz Pedro Pereira dos Santos, 4ª Vara Federal de Campo Grande. Campo Grande, 05 dez. 2022. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/base-textual>. Acesso em: 13 abr. 2023.

Perceba-se que, como a jurisprudência a respeito da questão ainda é extremamente escassa e incerta a respeito do tema discutido, possivelmente haverá um aumento exponencial de discussões judiciais que buscam a resolução da matéria até que haja um posicionamento definitivo sobre a incidência ou não da exação.

IV. Conclusão

Embora o Município de São Paulo tenha editado e publicado a Lei n. 17.875/2022, que concede anistia¹⁶ – até a data de sua publicação – as infrações resultantes da falta de emissão de NFS-e que verse sobre os honorários advocatícios sucumbenciais, percebe-se que os Municípios favoráveis à tributação da verba sucumbencial adotam conduta temerária e que visa ampliar a arrecadação aos cofres municipais.

Mesmo diante da existência de duas correntes distintas a respeito da tributação dos honorários de sucumbência¹⁷, por certo que a não incidência do ISS deve ser o entendimento a ser observado pelos Tribunais, pelos órgãos administrativos fiscais, bem como pelos contribuintes.

Primeiro porque, conforme explicitado anteriormente, a sucumbência é resultado de uma determinação judicial, que advém do comando normativo constante em nossa legislação. De forma a complementar o entendimento esposado, a jurisprudência e a doutrina também entendem que os honorários sucumbenciais são uma maneira de penalizar a parte perdedora do processo e bonificar o advogado pelo trabalho satisfatoriamente desempenhado.

Por fim, a aplicação de um ônus – qual seja, a exação – sobre uma verba utilizada para bonificar o advogado por sua vitória judicial seria questão contraditória, desconexa e agravada pelo fato de que o advogado apenas presta serviços para seu cliente, não possuindo qualquer relação ou vínculo com o terceiro sucumbente.

Dessa forma, ausentes quaisquer justificativas que respaldem a tributação dos honorários sucumbenciais pelo ISS.

Salienta-se que, mesmo que a questão ainda esteja em discussão, a falta de certeza a respeito da realização do fato gerador da tributação já seria mais do que suficiente para afastá-la. Isso porque, especificamente no caso do Município de

¹⁶ “Art. 3º Ficam anistiadas as infrações cometidas até a data de publicação desta Lei, referentes ao descumprimento da obrigação acessória de emitir, em cada operação, nota fiscal de prestador de serviços correspondente aos honorários advocatícios sucumbenciais.

Parágrafo único. A anistia não alcança infrações relacionadas a outras obrigações acessórias, ainda que semelhantes, análogas ou decorrentes, nem infrações por descumprimento de obrigação tributária principal.”

¹⁷ Quais sejam: (i) o posicionamento a favor da aplicação da exação, cujo entendimento é que a sucumbência deriva do serviço prestado pelo advogado ao cliente, sendo, portanto, passível de tributação; (ii) o posicionamento contrário à tributação, que defende que o advogado que recebe os honorários de sucumbência não presta serviços à parte condenada, inexistindo relação jurídica que justifique a incidência do tributo.

São Paulo, o posicionamento do TJSP é no sentido de que a ocorrência do fato gerador deve ser *certa* para que o tributo seja exigido. Vejamos:

“Execução Fiscal. ISS, Taxa de Publicidade, Taxa de Expediente e Taxa de Licença e Localização dos exercícios de 2013 e 2014. Sentença que acolheu exceção de pré-executividade, e extinguiu a execução, em razão da ausência de fato gerador hábil a fundamentar a cobrança. Insurgência da municipalidade. Pretensão à reforma. Desacolhimento. Suficiência dos elementos comprobatórios do encerramento das atividades da executada antes da ocorrência dos fatos geradores. Lançamento tributário e inscrição em dívida ativa que tiveram como único pressuposto a suposição de que, ante a existência de um cadastro ainda não encerrado, teria sido prestado serviço tipificador do fato impositivo do ISS e passível de potencial fiscalização. Descumprimento de obrigação acessória de comunicação do encerramento das atividades que atrai apenas a imposição de penalidade pecuniária (art. 113, § 3º, CTN) e é insuficiente para demonstrar que houve fato gerador das taxas ou do ISS. Sentença mantida. Recurso desprovido.” (Destaquei)¹⁸

“Tributário – apelação – embargos à execução fiscal – ISS – Município de Jandira – Sentença que julgou procedentes os embargos – Apelo do Município. Fato gerador – cadastro municipal – O fato gerador do ISS é a efetiva prestação de serviço, a teor do artigo 1º da Lei Complementar Federal n. 116/2003 – *Desatualização cadastral que não autoriza a cobrança de ISS sobre hipotética prestação de serviço, uma vez que a ocorrência do fato gerador deve ser certa para que o tributo seja exigido* – Prova produzida pelo embargante demonstrando que não mais exercia a profissão como autônomo no Município – Conjunto probatório que permite afirmar que o embargante não presta mais o serviço – Inocorrência do fato gerador – Tributo inexigível – Precedente desse E. Tribunal de Justiça e desta C. Câmara. Sucumbência – Condenação do Município ao pagamento da verba de sucumbência – Cabimento – A sucumbência, regulada no art. 85 do Código de Processo Civil de 2015, está contida no princípio da causalidade, segundo o qual aquele que deu causa à instauração do processo deve arcar com as despesas dele decorrentes – No caso, o Município lançou ISS e protestou a CDA sem que estivesse comprovada a ocorrência do fato gerador e, para impugnar o lançamento, teve a apelada que arcar com o ônus de contratar advogado para o ajuizamento do presente feito, fazendo jus, portanto, ao recebimento das verbas sucumbenciais. Honorários fixados em 10% do valor da causa, correspondente ao valor corrigido da execução – Valor da causa corretamente fixado – Honorários recursais – Majoração nos termos do artigo 85, §11 do Código de Processo Civil de 2015 – Possibilidade – Observância ao disposto nos §§ 2º a 6º do artigo 85, bem como aos limites estabelecidos nos §§ 2º e 3º do respectivo artigo – Majoração em 5%, totalizando a

¹⁸ São Paulo. Tribunal de Justiça. Apelação Cível n. 1500823-89.2018.8.26.0123. Apelante: Prefeitura Municipal de Capão Bonito. Apelada: Fernanda Alves Ferreira Fuzikawa. Rel. Des. Ricardo Cunha Chimenti, 18ª Câmara de Direito Público. São Paulo, 20 mar. 2020. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/consultaCompleta.do?gateway=true>. Acesso em: 15 abr. 2023.

verba honorária de 15% sobre o valor da causa. Sentença reformada – Recurso provido.” (Destaquei)¹⁹

“Ementa declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária – ISSQN Período de 1998 a 2006 – Prova documental e oral produzida pelo autor, demonstrando que no período mantinha vínculo de emprego e não mais prestava as atividades de profissional autônomo como jardineiro como constava no cadastro municipal. *Eventual descumprimento de obrigação acessória não autoriza a tributação sobre situação hipotética, mas sobre a efetiva prestação dos serviços, inexistentes, no caso concreto* – Sentença de procedência mantida por seus próprios fundamentos Recurso improvido.” (Destaquei)²⁰

Como a verba sucumbencial não compõe a base de cálculo do ISS – e também não está expressamente prevista na LC n. 116/2003, o que faz com que o Município esteja extrapolando o rol taxativo constante na Lista Anexa – o princípio da estrita legalidade tributária deve ser observado, de forma que os honorários de sucumbência deveriam ser enquadrados como um uma hipótese de não incidência.

Paralelamente a essas questões, há outras divergências que pendem de esclarecimentos, como por exemplo como será feita a fiscalização e a aplicação de multas em razão da ausência de emissão de NFS-e, as possíveis divergências que as emissões poderão causar no momento de prestação de informações fiscais e contábeis à Receita Federal do Brasil e, por fim, a discussão a respeito do tratamento isonômico em relação aos escritórios que recolhem o ISS fixo.

Apesar da discussão do presente artigo atualmente tramitar, sobretudo, no âmbito administrativo e ter sido debatida poucas vezes no Judiciário, não demorará para que os patronos passem a ingressar com Mandados de Segurança, Ações Declaratórias e Anulatórias para afastar tal cobrança, o que lesará – ainda mais – nosso sistema judiciário.

Perceba-se, portanto, que a atuação e a intervenção imediata do Executivo e/ou do Judiciário na questão é de suma importância, tendo em vista que somente dessa forma os advogados terão respaldo suficiente sobre a incidência, ou não, do ISS sobre os honorários sucumbenciais.

Por fim, de rigor pontuar que, apesar da mencionada intervenção ser de extrema necessidade para definir quais os limites e implicações da exação, a revisão de nosso sistema tributário e, conseqüentemente, do nosso Código Tributário Nacional, também não deve ser descartada, vez que poderá pacificar de vez a

¹⁹ São Paulo. Tribunal de Justiça. Apelação Cível n. 1001054-33.2018.8.26.0299. Apelante: Município de Jandira. Apelada: Pietro Mignozzetti. Rel. Des. Eurípedes Faim, 15ª Câmara de Direito Público. São Paulo, 20 set. 2022. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/consultaCompleta.do?gateway=true>. Acesso em: 15 abr. 2023.

²⁰ São Paulo. Tribunal de Justiça. Apelação Cível n. 9223951-08.2008.8.26.0000. Apelante: Prefeitura Municipal de São Carlos. Apelada: Paulo Sergio Luiz. Rel. Des. Rezende Silveira, 15ª Câmara de Direito Público. São Paulo, 12 dez. 2013. Disponível em: <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/consultaCompleta.do?gateway=true>. Acesso em: 15 abr. 2023.

questão e evitar que situações futuras – e por vezes muito semelhantes à ora discutida – tornem a ser novamente debatidas.

V. Referências

- BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. Notas sobre o ISS e a Lei Complementar n. 116/2003. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidente da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 17 nov. 2022.
- BRASIL. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 17 nov. 2022.
- BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 17 nov. 2022.
- BRASIL. Lei n. 8.906, de 4 de julho de 1994. Estatuto da Advocacia e da Ordem dos Advogados do Brasil. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18906.htm. Acesso em: 17 nov. 2022.
- BRASIL. Lei n. 13.105, de 17 de março de 2015. Código de Processo Civil. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em: 17 nov. 2022.
- BRASIL. Lei n. 13.247, de 12 de janeiro de 2016. Altera a Lei n. 8.906, de 4 de julho de 1994 – Estatuto da Advocacia. *Diário Oficial da União*, Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13247.htm. Acesso em: 17 nov. 2022.
- CARNEIRO, Cláudio. *Curso de direito tributário e financeiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- HARADA, Kiyoshi. ISS e honorários de sucumbência. Disponível em: <https://haradaadvogados.com.br/iss-exame-do-subitem-17-14-da-lista-de-servicos/#:~:text=Tributar%20honor%C3%A1rios%20de%20sucumb%C3%Aancia%20%C3%A9,o%20fato%20gerador%20do%20imposto>. Acesso em: 17 nov. 2022.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. As contribuições de intervenção no domínio econômico e a constituição. *Revista do Advogado* n. 65, dezembro de 2001.
- MAZZA, Alexandre. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.
- SABBAG, Eduardo. *Código Tributário Nacional Comentado*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.
- SABBAG, Eduardo. *Direito tributário essencial*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020.

PATROCINADORES

**MATTOS
FILHO**



**Tozzini
Freire.**
ADVOGADOS



**CESCON
BARRIEU**



PINHEIRONETO
ADVOGADOS



DIAS CARNEIRO
ADVOGADOS



ISBN 978-65-86252-68-2



9 786586 252682