

Revista de  
**DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET**

SÃO PAULO • NÚMERO 48 • ABR./SET. 2023

Publicação semestral da Associação Paulista de Estudos Tributários – APET

Revista de  
DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

EDITORES

Marcelo Magalhães Peixoto  
Diógenes Teófilo de Jesus  
Paulo Caliendo

PROJETO GRÁFICO E EDITORAÇÃO

S. Guedes Editoração

IMPRESSÃO E ACABAMENTO

Colorsystem

---

FONTE	ROSARIO LIGHT
MIOLO	OFFSET 75 G/M <sup>2</sup>
CAPA	SUPREMO DESIGN 250 G/M <sup>2</sup>

---

Associação Paulista de Estudos Tributários – APET

Av. Paulista, 509, sala 704  
01311-910 – São Paulo, SP  
Tel./Fax: (11) 3105 6191  
[www.apet.org.br](http://www.apet.org.br)

MP Editora  
Av. Paulista, 509, sala 511  
01311-910 – São Paulo, SP  
Tel./Fax: (11) 3105 7132  
[www.mpeditora.com.br](http://www.mpeditora.com.br)

ISSN 1806 1885

Revista de  
**DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET**

SÃO PAULO • NÚMERO 48 • ABR./SET. 2023

Publicação semestral da Associação Paulista de Estudos Tributários – APET



**MP**  
EDITORA



## **CONSELHO DE PARECERISTAS AD HOC**

Alessandra Okuma – Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), SP, Brasil.

Alexandre Evaristo Pinto – Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), SP, Brasil.

Antonio Carlos Ferreira de Souza Júnior – Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), SP, Brasil.

Ariane Costa Guimarães – Mestre e Doutora em Direito e Políticas Públicas pelo Centro Universitário de Brasília (UniCEUB), Brasília, DF, Brasil.

Caio Augusto Takano – Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), SP, Brasil.

Cristiano Rosa Carvalho – Livre-docente em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP), SP, Brasil.

Edison Carlos Fernandes – Doutor em Direito das Relações Econômicas Internacionais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), SP, Brasil.

Edmar Oliveira Andrade Filho – Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), SP, Brasil.

Edmo Colnaghi Neves – Doutor em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), SP, Brasil.

Fábio Pallaretti Calcini – Doutor em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), SP, Brasil.

Helenilson Cunha Pontes – Livre-docente em Legislação Tributária pela Universidade de São Paulo (USP), SP, Brasil.

Jeferson Teodorovicz – Pós-doutor em Direito pela Universidade de Brasília (UnB), Brasília, DF, Brasil.

Jimiar Doniak Jr. – Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), SP, Brasil.

Marcelo de Lima Castro Diniz – Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), SP, Brasil.

Maria de Fátima Ribeiro – Professora titular do Programa de Mestrado e Doutorado em Direito e do Curso de Graduação em Direito da Universidade de Marília (Unimar), SP, Brasil.

Maurício Barros – Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), SP, Brasil.

Miguel Delgado Gutierrez – Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), SP, Brasil.

Octavio Campos Fischer – Doutor em Direito Tributário pela Universidade Federal do Paraná (UFPR), PR, Brasil.

Rafael Pandolfo – Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), SP, Brasil.

Renata Elaine Silva Ricetti Marques – Pós-doutora em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), SP, Brasil.

Renato Nunes – Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), SP, Brasil.

Solon Sehn – Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), SP, Brasil.

## CONSELHO EDITORIAL

### EDITORES

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

BRASIL – Recife, PE

Doutorando em Direito Constitucional e Processual Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

DIÓGENES TEÓFILO DE JESUS

BRASIL – Recife, PE

Doutorando em Direito Constitucional e Processual Tributário na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

PAULO CALIENDO

BRASIL – Porto Alegre, RS

Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).  
Doutor em Filosofia pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC-RS). Professor Titular da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC-RS).

### MEMBROS

Alessandra Okuma

BRASIL – São Paulo, SP

Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

Alexandre Evaristo Pinto

BRASIL – São Paulo, SP

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Professor da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi).

Alexandre Naoki Nishioka

BRASIL – São Paulo, SP

Professor Doutor da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (USP). Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da USP (Largo de São Francisco).

Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo

BRASIL – Brasília, DF

Pós-doutoranda na Escola de Políticas Públicas e Governo (EPPG) da Fundação Getúlio Vargas (FGV) de Brasília, DF. Pós-doutora pela Universidade Católica de Brasília (UCB). Professora da Escola de Políticas Públicas e Governo (EPPG) da Fundação Getúlio Vargas (FGV) de Brasília, DF.

Ana Cláudia Akie Utumi

BRASIL – São Paulo, SP

Professora do Mestrado Profissional em Tributação Internacional e Desenvolvimento do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Doutora em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

André de Souza Dantas Elali

BRASIL – Natal, RN

Professor Associado de Direito Tributário na Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Pesquisador-visitante da Queen Mary University of London.

André Felix Ricotta de Oliveira

BRASIL – São Paulo, SP

Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Coordenador do Curso de Pós-Graduação *lato sensu* do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) de São José dos Campos, SP.

André Mendes Moreira

BRASIL – Belo Horizonte, MG

Professor de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Livre-docente em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP).

Antonio Carlos Ferreira de Souza Júnior

BRASIL – Recife, PE

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Professor do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) de Recife, PE.

Antônio Machado Guedes Alcoforado

BRASIL – Recife, PE

Professor dos Cursos de Pós-Graduação em Direito Tributário da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) de Recife, PE. Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

Argos Campos Ribeiro Simões

BRASIL – São Paulo, SP

Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

Ariane Costa Guimarães

BRASIL – Brasília, DF

Mestre e Doutora em Direito e Políticas Públicas pelo Centro Universitário de Brasília (UniCEUB). Professora de Direito Tributário no Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Arthur M. Ferreira Neto

BRASIL – Porto Alegre, RS

Professor Adjunto de Direito Tributário na Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Doutor em Direito Tributário pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Doutor em Filosofia pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC-RS).

Betina Treiger Gruppenmacher

BRASIL – Curitiba, PR

Professora Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Paraná (UFPR). Doutora em Direito Tributário pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Pós-doutora pela Universidade de Lisboa. *Visiting Scholar* pela Universidade de Miami.

Caio Augusto Takano

BRASIL – São Paulo, SP

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Professor de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, em São Paulo, SP.

Carlos Augusto Daniel Neto

BRASIL – São Paulo, SP

Doutor em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Professor do Mestrado Profissional em Direito do Centro de Estudos de Direito Econômico e Social (Cedes), em São Paulo, SP.

Carlos Henrique de Oliveira

BRASIL – São Paulo, SP

Doutor em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito do Trabalho e da Seguridade Social pela Università degli Studi di Modena e Reggio Emilia, na Itália. Coordenador e Professor do Curso de Direito Tributário Previdenciário do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

Charles William McNaughton

BRASIL – São Paulo, SP

Mestre e Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professor do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) em São Paulo, SP.

Clélio Chiesa

BRASIL – Campo Grande, MS

Professor Titular da Universidade Católica Dom Bosco (UCDB), em Campo Grande, MS. Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

Cleucio Santos Nunes

BRASIL – Brasília, DF

Doutor em Direito do Estado pela Universidade de Brasília (UnB). Professor da Universidade Católica de Brasília (UCB).

Cristiano Araújo Luzes

BRASIL – São Paulo, SP

Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

Cristiano Rosa de Carvalho

BRASIL – Porto Alegre, RS

Professor do Mestrado Profissional em Direito do Centro de Estudos de Direito Econômico e Social (Cedes), em São Paulo, SP. Livre-docente em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP).

Edison Carlos Fernandes

BRASIL – São Paulo, SP

Doutor em Direito das Relações Econômicas Internacionais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professor do Mestrado Profissional em Direito da Fundação Getúlio Vargas, em São Paulo (FGV Direito SP).

Edmar Oliveira Andrade Filho

BRASIL – São Paulo, SP

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

Edmo Colnaghi Neves

BRASIL – São Paulo, SP

Doutor em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

Eduardo Perez Salusse

BRASIL – São Paulo, SP

Doutor em Direito Constitucional e Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

Elidie Palma Bifano

BRASIL – São Paulo, SP

Doutora e Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professora do Mestrado Profissional em Direito da Fundação Getúlio Vargas, em São Paulo (FGV Direito SP).

Fabiana Del Padre Tomé

BRASIL – São Paulo, SP

Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP) e do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) em São Paulo, SP.

Fábio Pallaretti Calcini

BRASIL – Ribeirão Preto, SP

Doutor em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professor convidado do Mestrado Profissional em Direito da Fundação Getúlio Vargas, em São Paulo (FGV Direito SP) e do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) em São Paulo, SP.

Fernando Aurelio Zilveti

BRASIL – São Paulo, SP

Livre-docente em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Professor do Mestrado Profissional em Direito Tributário Internacional e Comparado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

Fernando Facury Scaff

BRASIL – São Paulo, SP

Professor Titular de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP).

Galderise Fernandes Teles

BRASIL – São Paulo, SP

Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professor de Direito Tributário no Mestrado do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) em São Paulo, SP.

Geilson Salomão Leite

BRASIL – João Pessoa, PB

Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professor de Direito Tributário da Universidade Federal da Paraíba (UFPB).

Gilberto de Castro Moreira Júnior

BRASIL – São Paulo, SP

Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP).

Gilson Wessler Michels

BRASIL – Florianópolis, SC

Professor de Direito Tributário da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Doutor em Direito Tributário pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).

Giovanni Christian Nunes Campos

BRASIL – Recife, PE

Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).

Helenilson Cunha Pontes

BRASIL – Belém, PA

Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Livre-docente em Legislação Tributária pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP).

Igor Mauler Santiago

BRASIL – São Paulo, SP

Doutor em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG).

Ivan Allegretti

BRASIL – Brasília, DF

Doutor e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Professor de Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP) em Brasília, DF.

Jeferson Teodorovicz

BRASIL – Brasília, DF

Professor do Programa de Mestrado Acadêmico em Políticas Públicas e Governo da Escola de Políticas Públicas e Governo (EPPG) da Fundação Getulio Vargas (FGV), em Brasília, DF. Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Pós-doutor em Direito pela Universidade de Brasília (UnB).

Jimir Doniak Jr.

BRASIL – São Paulo, SP

Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

João Ricardo Nunes Dias de Pinho

BRASIL – Campo Grande, MS

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professor de Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) em São Paulo, SP.

José Alberto Oliveira Macedo

BRASIL – São Paulo, SP

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Professor de Direito Tributário na Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi) e no Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper).

José Antonio Minatel

BRASIL – Campinas, SP

Professor de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Campinas (PUC-Campinas). Mestre e Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

José Eduardo Tellini Toledo

BRASIL – São Paulo, SP

Doutor em Relações Econômicas Internacionais pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

José Maria Arruda de Andrade

BRASIL – São Paulo, SP

Livre-docente em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Professor da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP).

Karem Jureidini

BRASIL – São Paulo, SP

Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

Karoline Marchiori de Assis

BRASIL – Vitória, ES

Professora de Direito Financeiro na Faculdade de Direito de Vitória (FDV). Doutora em Direito pela Westfälische Wilhelms-Universität Münster (Alemanha) e pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP).

Leandro Paulsen

BRASIL – Porto Alegre, RS

Doutor em Direitos e Garantias do Contribuinte pela Universidade de Salamanca, na Espanha.

Luís Flávio Neto

BRASIL – São Paulo, SP

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Coordenador e Professor do Mestrado Profissional em Tributação Internacional e Desenvolvimento do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

Marcelo de Lima Castro Diniz

BRASIL – Londrina, PR

Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), em Londrina, PR. Professor nos Cursos de Pós-Graduação do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), da Universidade Estadual de Londrina (UEL) e da Escola da Magistratura do Paraná.

Maria de Fátima Ribeiro

BRASIL – Londrina, PR

Pós-doutora em Direito Fiscal pela Universidade de Lisboa. Professora titular do Programa de Mestrado e Doutorado em Direito e do Curso de Graduação em Direito da Universidade de Marília (Unimar), no estado de São Paulo.

Marina Vieira de Figueiredo

BRASIL – São Paulo, SP

Doutora em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professora do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) em São Paulo, SP.

Mary Elbe Gomes Queiroz

BRASIL – Recife, PE

Pós-doutora em Direito Tributário pela Universidade de Lisboa. Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

Maurício Barros

BRASIL – São Paulo, SP

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP).

Maysa de Sá Pittondo Deline

BRASIL – Belo Horizonte, MG

Doutora em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Professora do Mestrado Profissional do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP) em Brasília, DF.

Miguel Delgado Gutierrez

BRASIL – São Paulo, SP

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP).

Octavio Campos Fischer

BRASIL – Curitiba, PR

Doutor em Direito Tributário pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Professor de Direito no Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD) do UniBrasil Centro Universitário, em Curitiba, PR.

Oswaldo Santos de Carvalho

BRASIL – São Paulo, SP

Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professor nos Cursos de Pós-Graduação do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), em São Paulo, SP.

Paulo Ayres Barreto

BRASIL – São Paulo, SP

Professor Associado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Livre-docente em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

Rafael Pandolfo

BRASIL – Porto Alegre, RS

Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professor do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

Ramon Tomazela Santos

BRASIL – São Paulo, SP

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Coordenador Assistente e Professor do Mestrado Profissional em Direito Tributário Internacional e Comparado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

Renata Elaine Silva Ricetti Marques

BRASIL – São Paulo, SP

Pós-doutora em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Doutora e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Coordenadora e Professora do Curso de Pós-Graduação *lato sensu* em Direito Tributário da Escola Paulista de Direito (EPD).

Renato Nunes

BRASIL – São Paulo, SP

Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professor de Direito Tributário do MBA em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário da Fundação Getúlio Vargas (FGV), de São Paulo, e do MBA em Gestão Tributária da Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz (ESALQ) da Universidade de São Paulo (USP).

Ricardo Maito da Silveira

BRASIL – São Paulo, SP

Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Professor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

Roberto Codorniz Leite Pereira

BRASIL – São Paulo, SP

Professor do Corpo Permanente e Coordenador Assistente do Mestrado Profissional em Direito Tributário Internacional e Desenvolvimento do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Master of Laws (LL.M.) em Direito Tributário Internacional (International Tax Law) pela Wirtschaftsuniversität Wien (WU).

Roberto França de Vasconcellos

BRASIL – São Paulo, SP

Professor da Escola de Administração de Empresas de São Paulo (EAESP) da Fundação Getúlio Vargas (FGV) e do Mestrado Profissional da Fundação Getúlio Vargas, em São Paulo (FGV Direito SP). LL.M. pela Universidade de Munique. Doutor em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP).

Rodrigo Dalla Pria

BRASIL – São Paulo, SP

Professor do Mestrado do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Doutor em Direito Processual Civil pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

Rodrigo Maito da Silveira

BRASIL – São Paulo, SP

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Professor do Mestrado Profissional em Direito Internacional e Comparado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

Rodrigo Numeriano Dubourcq Dantas

BRASIL – Recife, PE

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP).

Sergio André Rocha

BRASIL – Rio de Janeiro, RJ

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Livre-docente em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP).

Solon Sehn

BRASIL – Florianópolis, SC

Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

Susy Gomes Hoffmann

BRASIL – Campinas, SP

Doutora em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

Suzana Soares Melo

BRASIL – Florianópolis, SC

Doutora em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Professora convidada do Curso de Pós-Graduação da Faculdade Cesusc (Complexo de Ensino Superior de Santa Catarina), em Florianópolis, SC.

Talita Pimenta Félix

BRASIL – São Paulo, SP

Doutora em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Professora da Faculdade Autônoma de Direito de São Paulo (Fadisp).

Thais De Laurentiis

BRASIL – São Paulo, SP

Doutora em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP).

Victor Borges Polizelli

BRASIL – São Paulo, SP

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Professor do Mestrado Profissional em Direito Tributário Internacional e Comparado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).



## AUTORES CONVIDADOS

FERNANDO AURELIO ZILVETI

Mestre, Doutor e Livre-docente em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Professor e Diretor Executivo do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogado em São Paulo.

FERNANDO FACURY SCAFF

Professor Titular de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Professor aposentado da Universidade Federal do Pará. Doutor e Livre-docente pela Universidade de São Paulo. Advogado.

MÔNICA PEREIRA COELHO DE VASCONCELLOS

Especialista em Direito Tributário e Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Advogada em São Paulo.

RENATA ELAINE SILVA RICETTI MARQUES

Pós-doutora em Direito Tributário pela USP. Doutora e Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Coordenadora e Professora do Curso de Pós-graduação *lato sensu* em Direito Tributário da Escola Paulista de Direito (EPD). Coordenadora e Professora dos Cursos de Pós-Graduação em Direito Tributário da ATAME (Brasília e Cuiabá). Presidente do Instituto Acadêmico de Direito Tributário e Empresarial (IADTE). Membro da Comissão de Direito Constitucional e Tributário da Ordem dos Advogados do Brasil – Subseção de Pinheiros.

SERGIO ANDRÉ ROCHA

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Livre-docente em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo.

## AUTORES

ALEXANDRE EVARISTO PINTO

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Doutorando em Controladoria e Contabilidade na Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Comercial pela Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Pesquisador concursado do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) e do Centro Brasileiro de Análise e Planejamento (Cebrap).

ANDRÉA DUEK SIMANTOB

Auditora-fiscal da Receita Federal do Brasil. Atualmente, exerce a função de Coordenadora de Projetos na Subsecretaria de Tributação e Contencioso na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Foi Diretora de Programa da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Atuou no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), como Conselheira titular na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), Presidente da 1ª Seção e Presidente em exercício da 1ª Turma da CSRF do CARF. Foi Delegada da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/Rio de Janeiro), julgadora e Presidente da 4ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro. Graduada em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), com MBA em Tributos pela PUC-RJ. É Mestranda em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento na UERJ.

ANDRÉ ELALI

Professor Associado de Direito Tributário da UFRN. Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Mackenzie e Doutor em Direito Público pela Faculdade de Direito do Recife com Estágio e Bolsa de Pesquisa no *Max-Planck-Institut für Steuerrecht. Visiting Scholar* da *Queen Mary University of London* (2016). Pesquisador em *Law and Economics* na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (2018). Ex-presidente da Comissão de Defesa do Contribuinte da OAB/RN. Membro do IBDT e da APET. Advogado.

ANDRESSA PAULA SENNA LÍSIAS

Mestre e Doutoranda em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Advogada tributarista. Pesquisadora.

ANTONIO LOPO MARTINEZ

Doutor em Direito pela Universidade de Coimbra e pela Universidade de Salamanca. Doutor em Contabilidade pela Universidade de São Paulo. Bolsista de Produtividade e Pesquisa do CNPq. Investigador integrado do Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Professor assistente convidado da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

CHARLES WILLIAM McNAUGHTON

Advogado. Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC-SP. Concluiu estágio de Pós-doutorado na USP. Professor do Mestrado do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

CLAIRTON KUBASSEWSKI GAMA

Advogado. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

DAVI COZZI DO AMARAL

Mestre em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco (Unicap). Graduado em Direito pela Faculdade de Direito do Recife da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Julgador do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE-PE). Superintendente jurídico da Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco.

EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO

Consultor e advogado em São Paulo. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Autor do livro *Imposto de renda das empresas: lucro real e lucro arbitrado* (14. ed. MP Editora, 2021). Membro Benemérito da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET).

EVANDRO ZARANZA

Professor de Direito Tributário da UNI-RN. Mestre em Direito pela UFRN. Pós-graduado em Direito Tributário pelo IBET. Membro do IBDT. Advogado. Foi Subsecretário do Ministério da Economia (2021-2022).

## JEFERSON TEODOROVICZ

Professor da FGV EPPG (Mestrado e Graduação). Pós-doutor em Direito pela UnB. Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Mestre em Direito Econômico e Socioambiental pela PUCPR. Especialização (MBA) em Gestão Contábil e Tributária pela UFPR. Graduado em Direito pela PUCPR. Conselheiro Titular da Primeira Seção de Julgamento do CARF.

## LUCAS BARDUCCO

Advogado. Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper). Graduado em Direito pela PUC-SP.

## MANUEL FERNANDO

Doutorando em Direito, Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social pela Unimar (Marília). Mestre em Direito Empresarial pela Faculdade de Direito Milton Campos. Pós-graduado em Agregação Pedagógica pela Universidade Agostinho Neto. Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Professor Auxiliar da Faculdade de Direito da Universidade Agostinho Neto.

## MARIA DE FÁTIMA RIBEIRO

Advogada. Possui graduação em Direito pela Universidade Estadual de Londrina, Mestrado em Ciências Jurídicas Empresariais pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Doutorado em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Pós-doutorado em Direito Fiscal/Tributário na Universidade de Lisboa, Curso complementar créditos de Doutorado na Sapienza Università di Roma Facoltà di Economia e Commercio e Facoltà di Giurisprudenza em Roma (Itália). É professora titular do Programa de Mestrado e Doutorado em Direito e do Curso de Graduação em Direito da Universidade de Marília (Unimar) (cidade de Marília, estado de São Paulo, Brasil), desde 2002.

## MIGUEL DELGADO GUTIERREZ

Advogado em São Paulo, formado em Direito pela Universidade de São Paulo. Mestre e Doutor em Direito Tributário pela mesma instituição.

MONIQUE RODRIGUES GONÇALVES MONTEIRO

Procuradora do Município de João Pessoa (PB). Mestre em Direito Público pelo Centro Universitário Unipê (PB). Doutoranda na Universidade de Marília (Unimar).

PAULO ROSENBLATT

Professor de Direito Financeiro e de Direito Tributário da Universidade Católica de Pernambuco (Unicap). Graduado e mestre pela Faculdade de Direito do Recife da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). PhD em Direito Tributário pela Universidade de Londres (Institute of Advanced Legal Studies).

RAMON TOMAZELA SANTOS

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Master of Laws (LL.M.) em Tributação Internacional pela Universidade de Economia e Negócios de Viena, na Áustria. Professor de Direito Tributário no Mestrado Profissional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) e em diversos cursos de pós-graduação.

RENATO NUNES

Advogado. Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Especializado em Direito Tributário pela PUC-SP. Professor universitário.

VICTORIA WERNER DE NADAL

Advogada. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto de Estudos Tributários (IET).



## SUMÁRIO

EDITORIAL 31

### AUTORES CONVIDADOS

REVISITANDO O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: O MÍNIMO EXISTENCIAL  
PERMITE A SUA OPERACIONALIZAÇÃO SISTEMÁTICA? 37

*Fernando Aurelio Zilveti*

*Mônica Pereira Coelho de Vasconcellos*

INCENTIVOS FISCAIS PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA  
NO BRASIL 57

*Fernando Facury Scaff*

ANÁLISE DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES  
E DA RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES PREVISTA NO CÓDIGO  
TRIBUTÁRIO NACIONAL 71

*Renata Elaine Silva Ricetti Marques*

RENÚNCIA DE RECEITAS: A INTERSEÇÃO ENTRE O  
DIREITO FINANCEIRO E O DIREITO TRIBUTÁRIO 89

*Sergio André Rocha*

### ARTIGOS

DO DIREITO AO PAGAMENTO ACUMULADO DE JUROS SOBRE O CAPITAL  
PRÓPRIO – REFLEXÕES SOBRE A POSSIBILIDADE DE PAGAMENTO  
RETROSPECTIVO OU RETROATIVO A PARTIR DA LEI, DOCTRINA  
E JURISPRUDÊNCIA 105

*Alexandre Evaristo Pinto*

O CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF), POR MEIO DE SEUS PRECEDENTES E JURISPRUDÊNCIA, PODERIA, EM QUE MEDIDA, CONTRIBUIR PARA A MELHORIA DAS RELAÇÕES ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES, CONFERINDO-LHES MAIOR SEGURANÇA JURÍDICA?	131
<i>Andréa Duek Simantob</i>	
A COBRANÇA DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA DE GRUPOS ECONÔMICOS EM EXECUÇÕES FISCAIS – A VISÃO ATUAL DO STJ	147
<i>André Elali</i> <i>Evandro Zaranza</i>	
CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE AS DESPESAS COM PROPAGANDA E PUBLICIDADE: A EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO E UMA REFLEXÃO SOBRE O SETOR INDUSTRIAL	163
<i>Andressa Paula Senna Lísias</i>	
REFORMAS TRIBUTÁRIAS ANTI-BEPS E A OMC: ENFRENTANDO DESAFIOS FISCAIS GLOBAIS	181
<i>Antonio Lopo Martinez</i>	
SOBRE O CARÁTER ININTERRUPTO DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO: REFLEXÕES ACERCA DA SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 223/2019 COSIT	199
<i>Charles William McNaughton</i>	
O PARADIGMA DA CONSENSUALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO	213
<i>Clairton Kubassewski Gama</i> <i>Victoria Werner de Nadal</i>	
A SÚMULA N. 509 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E O ÔNUS DA PROVA DE INIDONEIDADE DE NOTAS FISCAIS	239
<i>Davi Cozzi do Amaral</i> <i>Paulo Rosenblatt</i>	
EFICÁCIA DA NORMA TRIBUTÁRIA. DIREITO INTERTEMPORAL E COISA JULGADA. MUDANÇA NA JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE	259
<i>Edmar Oliveira Andrade Filho</i>	

AS REVISTAS TRIBUTÁRIAS NO BRASIL: UMA ANÁLISE PANORÂMICA <i>Jeferson Teodorovicz</i>	283
O “MÍNIMO EXISTENCIAL” NO SISTEMA TRIBUTÁRIO ANGOLANO <i>Manuel Fernando</i> <i>Maria de Fátima Ribeiro</i>	311
NÃO INCIDÊNCIA DO PIS/COFINS SOBRE O PERDÃO DE DÍVIDAS CONCEDIDO NO ÂMBITO DE PARCELAMENTOS TRIBUTÁRIOS <i>Miguel Delgado Gutierrez</i>	333
ALTERAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS PARA CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO <i>Monique Rodrigues Gonçalves Monteiro</i>	351
A NÃO INCIDÊNCIA DE IRRF SOBRE O GANHO DE CAPITAL AUFERIDO NA CESSÃO DEFINITIVA DE ATIVOS INTANGÍVEIS (DIREITOS DA PROPRIEDADE INTELECTUAL OU INDUSTRIAL) ENTRE NÃO RESIDENTES <i>Ramon Tomazela Santos</i>	373
AMORTIZAÇÃO DE OUTORGA EM CONCESSÕES PÚBLICAS – DEDUTIBILIDADE PARA FINS DE IRPJ E CSLL <i>Renato Nunes</i> <i>Lucas Barducco</i>	397
REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET	415



## EDITORIAL

A Associação Paulista de Estudos Tributários (APET), em comemoração aos 20 anos de sua fundação, retoma a publicação da *Revista de Direito Tributário da APET*, sendo, a partir de agora, com periodicidade semestral.

Com seu primeiro número veiculado em março de 2004, a *Revista de Direito Tributário da APET* foi publicada ininterruptamente até o ano de 2015, com periodicidade trimestral, sempre apresentando três seções: “Artigos”, “Parecer” e “Jurisprudência”.

Em 2023, com uma nova proposta, visando à sua inserção no sistema Qualis-Periódicos, mantido pela Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes), a *Revista de Direito Tributário da APET* passa a seguir os critérios definidos pela Capes, apresentando as seguintes seções: “Autores convidados”, com textos de professores e pesquisadores especialmente convidados para participar da publicação, e “Artigos”, que passam pela avaliação de consultores *ad hoc*.

Neste número 48, a *Revista de Direito Tributário da APET* apresenta 19 artigos: quatro de autores convidados e 15 avaliados por consultores *ad hoc* – todos os textos são de pesquisadores e professores de várias regiões do País, abordando temas relacionados à tributação.

Entre os convidados, conta-se com contribuições de Fernando Aurelio Zilveti, Fernando Facury Scaff, Mônica Pereira Coelho de Vasconcellos, Renata Elaine Silva Ricetti Marques e Sergio André Rocha.

Fernando Aurelio Zilveti e Mônica Pereira Coelho de Vasconcellos desenvolvem, à luz da doutrina nacional, uma releitura do princípio da vedação ao confisco, em matéria tributária, refletindo sobre a intributabilidade do mínimo existencial e os contornos pragmáticos operacionais, em um cenário de definições jurisprudenciais e silêncio legislativo.

Fernando Facury Scaff reflete sobre o regime jurídico dos incentivos fiscais para pessoas com deficiência, no Brasil, e a relevância de uma hermenêutica concretizadora dos direitos fundamentais dessa importante parcela de cidadãos e cidadãs, como efetivado, pelo STF, por ocasião do julgamento da ADI 5.375. O trabalho é inovador e repercute a inclusão e a cidadania em âmbito fiscal.

Renata Elaine Silva Ricetti Marques promove um estudo sobre responsabilidade tributária, enfocando a espécie decorrente de infrações, que recai sobre administradores. Ele foi produzido de olhos fitos na estrutura da norma jurídica, e, com destaque à prova, destaca pontos relevantes sobre a fenomenologia da incidência da regra.

Sergio André Rocha analisa que o fenômeno da renúncia de receitas tributárias manifesta a indissociabilidade entre Direito Tributário e Direito Financeiro, ressaltando a relação entre ambos e a atividade financeira do Estado, bem como a interdisciplinaridade necessária à adequada análise dos benefícios fiscais.

Os artigos submetidos à revisão por pares foram em número de 15.

Alexandre Evaristo Pinto apresenta um conjunto de reflexões sobre a possibilidade de pagamento retrospectivo ou retroativo de juros sobre o capital próprio acumulados em curso de períodos anteriores, porém sem dedução tempestiva. A pesquisa ostenta impacto que transcende os domínios do Direito, espalhando-se para a Economia, inquinando reflexão pragmática e estratégica sobre a apuração de tributos, maior aproveitamento dos recursos empresariais, por parte dos sócios ou acionistas, bem como acerca da possibilidade de revisão de lançamento tributário de tributos federais para pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração do lucro real.

Andréa Duek Simantob aborda o tema da segurança jurídica e o papel do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para a melhoria das relações entre contribuintes e administração tributária, indicando a cuidadosa observância dos precedentes administrativos como meio eficaz para que se alcance o equilíbrio almejado e a redução da cultura da litigância. Lastreada em método comparativo de dados, notadamente, entre consultas fiscais e processos administrativos antiexecucionais, a autora exhibe importantes notas contextualistas sobre o contencioso administrativo tributário federal brasileiro.

André Elali e Evandro Zaranza analisam a visão contemporânea do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre a responsabilidade tributária dos grupos econômicos, no bojo das execuções fiscais. A pesquisa, notabilizada por seu viés científico de percussão operacional, espalha no incidente de desconsideração de personalidade jurídica, fundamentação jurídica da imputação, prova e hipóteses qualificadas.

Andressa Paula Senna Lísias reporta à evolução do conceito de insumo, para fins de dedução de despesas com propaganda e publicidade, na apuração de PIS/Cofins. Passando pela conjunção dos critérios da essencialidade e da relevância erigidos sob o REsp 1.221.170 (Caso Anhambí), a autora aplica metodologia jurimétrica, para apurar a tendência de postura do STJ diante da questão, destacando as singularidades que influenciaram nas exceções que garantiram as vitórias dos contribuintes. O *plus* do trabalho é a análise dos impactos da publicidade e da propaganda no modelo industrial contemporâneo.

Antonio Lopo Martinez dedica-se ao enfrentamento dos desafios tributários globais, no contexto das reformas tributárias *anti-BEPS* e a OMC. O autor desdobra o contexto segundo o qual países integrantes da OMC promovem reformas de sistemas fiscais, de modo isolado, impactando negativamente no ambiente de negócios, cujo

equilíbrio reporta à confiança, à não discriminação, ao combate à erosão das bases tributárias e à evasão fiscal. Assim, o autor salienta a relevância de estudo comparado, e prática multilateral, de modo a que sistemas tributários novos ou ajustados acompanhem as boas práticas do comércio internacional, incrementando as trocas, em vez de impedi-las ou dificultá-las.

Charles William McNaughton reflete sobre a Solução de Consulta Cosit 223/2019 e o caráter ininterrupto da amortização do ágio. Para o autor, exigências que a lei não faz não podem ser opostas aos contribuintes, a exemplo da exigência de que o ágio seja amortizado em todos os balanços e em todos os períodos de apuração. O trabalho é extremamente relevante, ostenta impactos jurídico e econômico, que se projetam para além dos direitos subjetivos dos contribuintes, repercutindo a segurança jurídica e a confiança de investidores, sócios e acionistas.

Clairton Kubassewski Gama e Victoria Werner de Nadal refletem sobre a consensualidade no Direito Tributário, enquanto mudança de postura funcional e estrutural, que nos últimos anos alcançou destaque com a transação tributária e a composição paritária de conselheiros do CARF. Assim, os autores apresentam definição, desafios e finalidades da consensualidade. O trabalho está colocado na seara do novo Direito Tributário, herdeiro da indisponibilidade do interesse público, agora confrontado com os elevados índices positivos das práticas de conformidade, horizontalidade e cooperação. Trata-se de um trabalho de vanguarda, à sirga dos valores constitucionais contemporâneos.

Davi Cozzi do Amaral e Paulo Rosenblatt ofertam ao debate ponderações acerca do ônus da prova de inidoneidade de documentos fiscais e a Súmula 509 do STJ. O estudo, de relevante impacto social e econômico, diz respeito às relações entre os contribuintes e as Unidades da Federação, em que, perante a irregularidade fiscal de um dos elos da cadeia econômica, é circunstanciada a tensão entre homologar ou infirmar as operações ocorridas nos elos subsequentes. O trabalho traz significativas contribuições sobre a dinâmica e a axiologia da prova no Direito Tributário.

Edmar Oliveira Andrade Filho oferta ao público leitor uma interessantíssima análise sobre a coisa julgada em matéria tributária, alvo de recentes discussões, no âmbito do Supremo Tribunal Federal. O assunto é da ordem do dia e reporta à mutabilidade do Direito e sua adaptabilidade às circunstâncias sociais e econômicas, à jurisdição constitucional e à segurança jurídica. Trata-se de um trabalho realista, um contributo de primeira linha para as reflexões sobre o tema.

Jeferson Teodorovicz apresenta uma valiosa contribuição para o contexto da ciência do Direito Tributário, no Brasil: uma análise panorâmica dos periódicos. As abordagens histórica e metodológica são sucedidas pelos desafios editoriais, notadamente,

de adequação das revistas ao padrão Qualis e dos artigos aos rigores científicos, em um contexto marcado por intensa produção e interesses técnicos ou operacionais.

Manuel Fernando e Maria de Fátima Ribeiro apresentam uma descrição sobre o “mínimo existencial” no sistema tributário de Angola. Trata-se de um país africano e lusófono, com importantes trocas com o Brasil, que passou em 2019 pela implantação do IVA, com regime jurídico específico destinado a bens e serviços de primeira necessidade e a grandes contribuintes. Diante do avanço da PEC 45/2019, agora em tramitação no Senado da República, no Brasil, o estudo é de indispensável leitura.

Miguel Delgado Gutierrez reflete sobre o perdão de dívidas concedido no âmbito dos parcelamentos tributários; especialmente, acerca da intributabilidade por meio do PIS/Cofins. São analisados aspectos jurídicos e contábeis, acrescidos pela experiência do autor retratada pela dinâmica dos fluxos da riqueza, o que incrementa o estudo, que finda lançando luzes sobre, também, a incidência da CSLL.

Monique Rodrigues Gonçalves Monteiro deita atenções sobre a alteração da competência tributária, relativamente ao Imposto sobre Serviços incidente sobre operações com cartões de crédito e débito. Trata-se de uma reflexão sobre a descentralização da arrecadação tributária. Apesar disso, o trabalho deve ser lido em consonância com a ADPF 499 e as ADIs 5.835 e 5.862 – julgadas recentemente (02.06.2023), pelo STF, que declarou a inconstitucionalidade de dispositivos da LC 157/2016 –, e com a PEC 45/2019, que estabelece a tributação no destino. Tudo dá conta da importância do debate e do artigo, que apresenta contribuição relevante e à altura dos intensos debates do nosso tempo.

Ramon Tomazela Santos reflete sobre os contornos da incidência do Imposto sobre a Renda retido na fonte sobre ganho de capital decorrente da cessão definitiva de direitos de propriedade intelectual ou industrial entre não residentes no País. O tema apresenta importante contribuição para o debate, que conta com abordagens de Direito Internacional, Contabilidade e Propriedade Intelectual.

Renato Nunes e Lucas Barducco submetem ao debate um estudo sobre a dedutibilidade das amortizações de outorga em concessões públicas, para fins de IRPJ e CSLL. Por meio dele, questionam o método de apuração tensionado entre o real e o ideal, respectivamente representados pelo fluxo de gastos e pelo chamado “método linear”. Trata-se de uma relevante contribuição, com nítida interface interdisciplinar com o Direito Administrativo, em que se estuda a continuidade do serviço público e a eficiência, valores que o trabalho visa a prestigiar.

Desejamos a todos uma boa leitura.

*Os editores.*

# AUTORES CONVIDADOS

---



## REVISITANDO O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: O MÍNIMO EXISTENCIAL PERMITE A SUA OPERACIONALIZAÇÃO SISTEMÁTICA?

Fernando Aurelio Zilveti

Mestre, Doutor e Livre-docente em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Professor e Diretor Executivo do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogado em São Paulo.

Mônica Pereira Coelho de Vasconcellos

Especialista em Direito Tributário e Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Advogada em São Paulo.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 O princípio do não confisco na Constituição Federal: crítica doutrinária 3 Aproximação do não confisco com o mínimo existencial e a capacidade contributiva 4 A apreciação da questão pelo Supremo Tribunal Federal 5 Conclusões 6 Referências.

RESUMO: O objetivo deste artigo é analisar a evolução do princípio do não confisco e sua relação com proporcionalidade, capacidade contributiva e mínimo existencial. Partindo do conceito previsto na Constituição Federal e da ausência de previsão nas normas infraconstitucionais, é avaliada a posição da doutrina brasileira e do Direito Comparado sobre confisco e, por fim, o posicionamento e a função do Supremo Tribunal Federal na sua aplicação.

PALAVRAS-CHAVE: Confisco. Capacidade contributiva. Mínimo existencial.

## REVISITING THE PRINCIPLE OF NON-CONFISCATION: DOES THE EXISTENTIAL MINIMUM ALLOW ITS SYSTEMATIC OPERATIONALIZATION?

CONTENTS: 1 Introduction 2 The principle of non-confiscation in the Federal Constitution: doctrinal criticism 3 Approaching non-confiscation with the existential minimum and the ability to pay 4 The assessment of the issue by the Federal Supreme Court 5 Conclusions 6 References.

ABSTRACT: The purpose of this article is to analyze the evolution of the non-seizure principle and its relation with proportion, tax-paying ability and existential minimum principles. Coming from the concept established in the Brazilian Federal Constitution and considering the absence of legal provision in non-constitutional norms, it's evaluated the position in the Brazilian doctrine and of the Comparative Law about seizure effects and, finally, the positioning and function of the Brazilian Federal Supreme Court in its application.

KEYWORDS: Seizure. Tax-payment ability. Existential minimum.

### 1 INTRODUÇÃO

Na *Revista Direito Tributário Atual* n. 20, discorreremos sobre o princípio do não confisco, analisando o posicionamento do Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI n. 2.010-2, que na época apreciou a questão com base nos conceitos de insuportabilidade da carga tributária, ou seja, da capacidade contributiva.

Oportuno lembrar que, nesse período, o STF teve a oportunidade de ajustar o conceito constitucional de confisco, tarefa que a doutrina desenvolve com maior desenvoltura. Afinal, não é possível falar de consenso no que se configura confisco em matéria tributária. Isso porque, como será desenvolvido neste ensaio, os Temas sob apreciação do STF tratam de confisco em matéria de multa. Multa confiscatória não é exatamente um tema tributário, mas o STF tem aplicado o conceito de confisco para apreciar a questão da desproporção na ação fiscal.

No Direito Comparado, ao menos nas jurisdições pesquisadas, o tema do confisco tampouco é pacificado. É preciso, porém, alinhar o conceito de confisco em matéria tributária, para não promover uma confusão doutrinária, ou tecer teorias que muitas vezes não encontram eco científico em outras jurisdições. Daí os autores terem se preocupado em revisitar o tema depois de algum tempo. Assim, pretende-se aqui avaliar como o tema se desenvolveu desde o artigo da *Revista Direito Tributário Atual* n. 20, trazendo novas reflexões sobre a questão.

## 2 O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: CRÍTICA DOUTRINÁRIA

O não confisco é uma garantia constitucional prevista no art. 150, IV, da Constituição Federal. A Carta afirma que é vedado à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios utilizar tributo com efeito de confisco. O princípio decorre do respeito ao direito de propriedade, e, portanto, é aplicável a qualquer forma de expropriação, na hipótese da imposição do tributo<sup>1</sup>. Confiscar é o ato de apreender a propriedade, sem que seja oferecida ao prejudicado qualquer compensação em troca. O confisco, porém, não está necessariamente associado à noção de sanção<sup>2</sup>.

A limitação ao confisco, expressa na Constituição Federal, tem um sentido que em muito se aproxima da capacidade contributiva. Urge investigar em que medida a vedação ao confisco e a capacidade contributiva se identificam no sistema tributário, ambos princípios relacionados aos direitos fundamentais. Não existe, de fato, uma limitação quantitativa de cobrança de tributo, para que se defina o confisco, cabendo ao magistrado, nos casos concretos, verificar se houve expropriação<sup>3</sup>. A absorção da propriedade privada, sem justa indenização, por meio da tributação, é a definição de confisco, numa dimensão relacionada, de algum modo, ao princípio da capacidade contributiva. Aquilatar o ponto de inflexão do poder de tributar, segundo a capacidade contributiva, para o efeito de confisco, expropriatório, é tarefa difícil<sup>4</sup>.

A questão do confisco assumiu uma dimensão internacional, deixando de ser um tema restrito à legislação de cada país. A garantia de propriedade não pode ser mitigada, quando se trabalha com tratados internacionais em matéria tributária. Assim, na Declaração dos Direitos do Homem da ONU, de 1948, a tributação não poderia gerar confisco, contrariando o conceito de propriedade.

1. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2022. p. 210.
2. GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 46. O autor pensa no sentido contrário ao entendido pelos autores deste ensaio.
3. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 56.
4. COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 79.

Isso, segundo parcela da doutrina, seria um motivo para as nações trabalharem contra o fenômeno da bitributação<sup>5</sup>.

O risco de tributação excessiva, melhor elaborado, se identifica com a infração ao princípio da capacidade contributiva, de maneira que a bitributação internacional seria um ilícito a contrariar o direito internacional. Desenvolver a ideia de confisco relacionado ao direito tributário internacional não é tarefa fácil, ainda mais quando dele se trata para afastar efeitos da bitributação da renda. Reconhecer que a tributação interfere no direito de gozo da propriedade talvez seja o primeiro passo para relacionar o confisco com a capacidade contributiva, ambos protegidos como direitos fundamentais do homem<sup>6</sup>.

O desenvolvimento do conceito de direitos fundamentais no âmbito da ONU, desde 1948, informa as nações a legislar no mesmo sentido. Isso significa que o conceito de confisco tem uma evolução axiológica nos organismos supranacionais, bem como nos países que participam dessas organizações. A proibição do confisco, como se vê, guarda relação com o combate à bitributação, tanto externa quanto interna, esta mais comum nas jurisdições federativas. Mesmo em jurisdições não federativas, como a Espanha, o princípio do não confisco é mantido, ao vedar que as unidades autônomas cobrem tributos além de suas jurisdições, ou umas das outras<sup>7</sup>.

O objetivo principiológico é limitar a sanha arrecadatória dos entes tributantes, evitando-se a expropriação de patrimônio por meio da cobrança de tributos, para que estes sejam cobrados de forma que não aniquilem as fontes produtoras de riqueza. O princípio, enfim, informa o sistema normativo, dando balizas ao legislador tributário. Ao que tudo indica, porém, o legislador não está sendo feliz em transformar o princípio em regra de competência, limitando o poder de tributar de modo mais objetivo. Cabe investigar o limite da restrição de direitos fundamentais, mas não se deve impor um limite quantitativo ao exercício

---

5. SCHOUERI, Luís Eduardo. O princípio do não retrocesso como nova perspectiva à denúncia de acordo de bitributação. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 29, p. 242, 2013.

6. SCHOUERI, Luís Eduardo. O princípio do não retrocesso como nova perspectiva à denúncia de acordo de bitributação. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 29, p. 244, 2013.

7. GARCÍA NOVOA. Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medio ambiental en el ámbito de la tributación autonómica. *Noticias de la Unión Europea*, n. 274, p. 51 e ss., nov. 2007. Essa reflexão do autor veio acompanhada da menção à decisão da Corte Constitucional espanhola, que afastou a cobrança de um tributo adicional ao imposto de renda espanhol, por parte de uma comunidade autônoma (STC 150/1990).

do direito de propriedade<sup>8</sup>. De fato, impor limite quantitativo não determina a aplicação do princípio do não confisco em matéria tributária, tarefa a ser desenvolvida pelo Poder Judiciário.

O propósito de afirmar o princípio é encontrar um equilíbrio entre os interesses privados, mantendo as fontes produtoras e respeitando a liberdade econômica, e os interesses públicos que devem ser atendidos pelos valores obtidos por meio da cobrança de tributos. No sentido de manutenção da liberdade econômica, o confisco em matéria tributária tende a aniquilar a essência da liberdade econômica, a livre-iniciativa, combinada com a livre concorrência. A questão está na interferência desigualadora<sup>9</sup>. Esse é outro tema complexo, mas dá uma noção de concretização de princípios do mesmo nível constitucional. É preciso testar os limites dos princípios, mesmo que a Constituição os tenha elevado à condição de regras de competência. O não confisco é um princípio constitucionalizado no Brasil, expressamente, representando uma das limitações ao poder de tributar. Ocorre que o sistema tributário dispõe de um princípio, cuja delimitação cabe ao magistrado, caso a caso. Os precedentes, porém, ainda não foram suficientemente firmados nesse sentido.

Trata-se de uma limitação constitucional ao poder de o Estado tributar, evitando-se o excesso de exação. O objetivo da limitação constitucional é conter o excesso de exigências tributárias, mediante apropriação do patrimônio ou dos rendimentos do contribuinte, como forma de garantir o equilíbrio da carga fiscal, prejudicando, ademais, a livre concorrência e a livre-iniciativa. A aferição do grau de suportabilidade da exação é apenas um parâmetro, não o princípio em si<sup>10</sup>. O problema está, enfim, num parâmetro, a régua, o limite a partir do qual o tributo deixa de ser algo suportável, sufocando o contribuinte. Vamos explorar isso neste ensaio.

A par da discussão do efeito confiscatório dos tributos, encontramos discussões sobre os parâmetros utilizados para fixação de multas tributárias, por recolhimento em atraso ou descumprimento de obrigações acessórias. Os

---

8. ÁVILA, Humberto. A teoria dos princípios e o direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 125, p. 48, fev. 2006.

9. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 734.

10. TORRES, Heleno Taveira. Comentário ao artigo 150, IV. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes et al. (coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 1.756.

debates no Poder Judiciário, ao menos no Brasil, têm-se concentrado nessas exigências. Multa confiscatória é um tema diverso do tributo confiscatório. Aquela está ligada à pena, enquanto o tributo não tem essa característica, por óbvio. Multa e tributo não se confundem. A primeira visa a desestimular comportamento, enquanto o não confisco tributário visa a preservar a garantia ao livre exercício da atividade negocial<sup>11</sup>.

Parece, porém, adequado entender que o princípio destinado constitucionalmente ao tributo possa ser também aplicado à multa, mas por uma via indireta<sup>12</sup>. Não obstante, para fins didáticos, tratar especialmente de tributos para, depois, falar em multas, ajuda a concretizar melhor o princípio. Ainda seria possível falar em deveres instrumentais excessivos, que tirem do contribuinte a condição do exercício de sua atividade geradora de riqueza. Sem dúvida, outro excesso vedado pela Constituição<sup>13</sup>. Novamente, para fins deste trabalho acadêmico, nos privaremos de adentrar nessas questões, restringindo a análise do confisco para tributos.

Na verdade, o princípio do não confisco resume, enfim, a síntese de outros princípios constitucionais, quais sejam: propriedade privada, capacidade contributiva, livre-iniciativa e razoabilidade. A conjugação dos princípios traz a proteção ao contribuinte diante da tributação excessiva. O comportamento dos tribunais superiores importa para este estudo, especialmente no que diz respeito ao não confisco tributário, pois, na manifestação das cortes superiores, há a conjugação dos mencionados princípios.

Ao considerar a síntese de princípios na concretização do princípio do não confisco, está a doutrina, por outro lado, a considerar o todo da carga sobre o contribuinte. Assim, se o todo da carga tributária sobre o contribuinte o impede de viver e de se desenvolver, estamos diante do confisco<sup>14</sup>. A concretização de princípios e regras tributárias não pode causar restrição a bens jurídicos albergados

---

11. MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 116-119.

12. BORGES, José Souto Maior. Relações entre tributos e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 220-221.

13. GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 149.

14. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aproximação dos sistemas tributários. *Revista de Doutrina TRF4*, Porto Alegre, p. 143, 2004.

como direitos fundamentais<sup>15</sup>. Por bens jurídicos com estatura de direitos fundamentais encontram-se o direito à propriedade e o direito à livre-iniciativa.

Ainda que se reconheça a dificuldade de configuração do confisco na prática jurídica, a ideia do limite ao excesso de tributação é incontestada, tanto que a Constituição Federal brasileira traz, em seu art. 150, IV, clara determinação<sup>16</sup>. Tratando-se dos efeitos da aplicação do tributo excessivamente, há de se indagar se o constituinte quis proteger o mínimo existencial, a essência da dignidade humana, em matéria tributária, do cidadão.

A dimensão da dignidade humana do cidadão, em matéria tributária, está em jogo. A tutela da dignidade humana. Existe, porém, um déficit de funcionalidade, sistematicidade e operacionalidade da dignidade humana, especialmente tratando-se de tributação. O problema não está em como justificar a dignidade humana, incontestada, mas como protegê-la<sup>17</sup>. Enquanto princípios, os corolários da dignidade humana do cidadão, como a vedação ao confisco e o mínimo existencial, representam vigas-mestras do sistema tributário. Os princípios, afinal, são esteio da legitimidade constitucional, empenham constitucionalidade à Carta Magna<sup>18</sup>.

Reconhecer a relação entre direitos fundamentais e a dignidade humana é mandatório quando se está a dimensionar a própria dignidade humana. Há, contudo, traços de conteúdo e intensidade, que estabelecem limites entre um princípio e outro. Isso não impede de reconhecer aproximações necessárias para a sistematização da dignidade humana.

O sufocamento (*Erdrosselung*) do contribuinte atinge, então, a essência do conceito do tributo<sup>19</sup>. Esse sufocar, aniquilar ou privar o contribuinte de gerar nova riqueza coloca o sistema tributário em xeque. Deforma a relação jurídica de direito em algo próximo, quase idêntico, à relação de poder. Essa tendência

---

15. MENKE, Cassiano. *A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 66.

16. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 328.

17. BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992. p. 24.

18. BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

19. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim *et al.* *Steuerrecht*. 23. Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmid, 2018. p. 49.

sufocante se observa, por exemplo, no uso desproporcional da ferramenta da progressividade, especialmente nos tributos sobre o patrimônio<sup>20</sup>.

Note-se que, em Roma, o intuito de sufocar por meio de tributos era explícito, revoltando quem tudo perdia, enquanto o imperador Cláudio concedia benefícios a determinadas classes<sup>21</sup>.

No atual Estado de Direito, aniquilar o contribuinte passou a ser uma atividade gradual, suave, mediante justificativas extrafiscais dirigidas de difícil contraposição<sup>22</sup>. Essa ideia convulsionante tem origem etimológica no verbo latino *confiscare*, sombriamente relacionado à combustão, ao desaparecimento do patrimônio e da liberdade do cidadão<sup>23</sup>. Nesse sentido, portanto, o confisco encontra aproximação com outros princípios de igual quilate fundamental, de orientação mandatória para o legislador tributário.

Na aproximação entre direitos fundamentais cresce o papel do intérprete que, na concretização de direitos fundamentais, pondera os axiomas constitucionais diante do sistema tributário<sup>24</sup>.

### 3 APROXIMAÇÃO DO NÃO CONFISCO COM O MÍNIMO EXISTENCIAL E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Nos tributos de natureza patrimonial o limite do confisco se confunde, em certa medida, com a perda da propriedade. Tributado o patrimônio, renda poupada, no tempo, por uma perspectiva econômica, haveria um momento no qual o contribuinte chegasse a pagar o valor do bem. Essa seria também uma oposição ao imposto de renda progressivo, excessivo, sufocante para o contribuinte e sua

20. WEISE, Leopold von. Das Prinzip der Progression in der Einkommensteuer. In: TESCHENACHER, Hans (Hrsg.). *Beiträge zur Finanzwissenschaft: Festgabe für Georg von Schanz zum 75. Geburtstag*, 12 März 1928. Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1928. Band II, p. 261.

21. FRECKNALL-HUGHES, Jane. The Revolt of Boudica and the Iceni – a Roman Tax Revolt. In: HARRIS, Peter; COGAN, Dominic de (Ed.). *Studies in the History of Tax Law*. London: Hart, 2021. p. 13.

22. KIRCHHOF, Paul. *Der Sanfte Verlust der Freiheit*. Heidelberg: Hanser, 2004. p. 122.

23. BERGER, Adolf. *Encyclopedic Dictionary of Roman Law*. Philadelphia: The American Philosophical Society, 1953. [verbete “confiscatio”].

24. DRASCHKA, Heribert. *Steuergesetzgebende Staatsgewalt und Grundrechtsschutz des Eigentums*. Heidelberg: Recht und Wirtschaft, 1982. p. 76.

família<sup>25</sup>. O posicionamento da jurisprudência, circunstancialmente, na Alemanha, causou alguma polêmica, ao afastar a tributação, sob o argumento de que esta teria alcançado a metade do patrimônio do contribuinte<sup>26</sup>. Isso, porém, não pode ser entendido por confisco, pois quem paga o tributo, mesmo aquele sobre o patrimônio, é o contribuinte, com a renda que obtém em sua atividade econômica. Esse sim está sujeito ao confisco, o que nos coloca novamente no eixo sistemático de aproximação da vedação ao confisco com o mínimo existencial. Assim, o imposto de renda e o imposto de consumo, quando observado o exagero, podem ser considerados, no todo da carga, como tributação confiscatória.

Ao constatar, portanto, que o sistema tributário, diante de suas assimetrias e falhas estruturais, castiga o contribuinte, asfixiando-o em sua propriedade e sua capacidade de geração de riqueza, tem-se o que se designou figurativamente como “buraco na camada de ozônio” da igualdade. Dá-se, então, a ruptura no Estado de Direito, um poder abrasador da carga tributária que ameaça destruir o sistema tributário como um todo<sup>27</sup>.

Trata-se, então, do poder sufocante da tributação sobre o contribuinte, perturbando seu ritmo de vida cotidiano, embaraçando sua capacidade de trabalho honesto, tolhendo suas iniciativas de sobrevivência digna<sup>28</sup>. A evolução dos precedentes das cortes constitucionais aponta para a preocupação em definir os limites do excesso, ou seja, o momento em que o não confisco se aproxima axiologicamente do mínimo existencial.

No caso do imposto de renda, por exemplo, este não deve incidir sobre o que se considera o mínimo existencial familiar. A tributação sobre o mínimo

25. WEISE, Leopold von. Das Prinzip des Progression in der Einkommensteuer. In: TESCHMÄCHER, Hans (Hrsg.). *Beiträge zur Finanzwissenschaft: Festgabe für Georg von Schanz zum 75. Geburtstag*, 12 März 1928. Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1928. Band II, p. 261.

26. ALEMANHA. Decisão da Corte Constitucional (BVerf GE, a. a. O. [Fn. 74], p. 176). A mesma tese foi também utilizada pelo Tribunal Federal de Finanças (cf. VOGEL, Klaus. *Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht*. Berlin: Walter de Gruyter, 1999. p. 23).

27. KIRCHHOF, Paul. Handbuch des Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland. In: KIRCHHOF, Paul; ISENSEE, Josef (Hrsg.). *Handbuch des Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*. Heidelberg: C.F. Müller, 1990. Band IV, 1990. § 87. O autor cita Klaus Vogel, que cunhou a expressão ao tratar de direito financeiro e tributação, em obra clássica (*Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes*).

28. BILAC PINTO, Olavo. A crise da ciência das finanças – os limites do poder fiscal do Estado – uma nova doutrina sobre a inconstitucionalidade das leis fiscais. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, n. 82, p. 17, jun. 1940.

existencial, na visão de parcela da doutrina, representaria um aniquilamento do direito fundamental do cidadão<sup>29</sup>. Aqui se tem uma perspectiva de limite objetivo, por tributo, ao confisco, na medida em que alcançar o mínimo existencial familiar do contribuinte. A alimentação, o vestuário, a educação, a moradia e a saúde estariam fora do campo de atuação do fisco, montante indisponível para fins de tributação.

Mantendo o fato na aproximação do princípio do não confisco com o mínimo existencial, a menor quantia necessária para a sobrevivência digna do contribuinte seria o limite a partir do qual a tributação passaria a ser sufocante, aniquiladora. Obviamente, a tributação deve recair de forma igual sobre pessoas iguais, o que não significa tratar de rendas iguais. Trata-se de renda disponível igual. Sob a perspectiva do contribuinte, sua preocupação prioritária é manter a unidade produtora de riqueza intacta<sup>30</sup>. Há de se considerar a expressão “sufocante” como o ponto de aproximação entre os princípios do mínimo existencial e do não confisco.

Aqui se evita tratar do mínimo existencial social, aquele valor que o Estado destina a socorrer o cidadão impossibilitado de sobreviver. É inconteste o valor axiológico do mínimo existencial social, mas este não guarda relação aproximativa com o princípio do não confisco. Para o mínimo existencial fiscal, é preciso considerar os gastos do contribuinte para a própria manutenção e de sua família. Supridas tais necessidades, é possível falar em tributação justa, segundo a capacidade contributiva<sup>31</sup>. Em que pese guardar alguma similaridade, a capacidade contributiva e o mínimo existencial, social ou fiscal, são temas distintos, embora se aproximem em determinadas hipóteses. Há de se reconhecer, contudo, que o mínimo existencial social, o auxílio estatal fornecido àquele cidadão para a sobrevivência sua e de sua família, sob a perspectiva fiscal, está fora do campo de incidência tributária. Determinar o valor do mínimo existencial social

---

29. TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos fundamentais e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 142.

30. TIPKE, Klaus. *Steuerrechtsordnung*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993. p. 778.

31. BECKER, Helmut. *Steuerprogression und Steuergerechtigkeit*. In: KIRCHHOF, Paul; OFFERHAUS, Klaus; SCHÖBERLE, Horst (Hrsg.). *Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1994. p. 386.

cabe ao legislador, mas pode o intérprete analisar a lei sob o prisma constitucional, ajustando-o qualitativa e quantitativamente, quando for o caso<sup>32</sup>.

Ao estabelecer um valor determinado, limitando o poder de tributar, o legislador aproxima, em certa medida, o mínimo existencial e o não confisco. Em algumas Constituições, por exemplo, o auxílio social está livre do imposto de renda. Tributar essa riqueza seria asfixiar o cidadão, que se encontra na faixa de pobreza. O limite do confisco, potencialmente, pode ser equivalente ao montante do mínimo existencial. Haveria, nesse caso, uma sobreposição de princípios? A resposta a tal indagação é negativa, visto que os princípios podem aproximar-se diante da quantificação-limite da tributação, mas trabalham em campos distintos do sistema. Talvez a ordem dos princípios no sistema possa ser: (a) mínimo existencial; (b) capacidade contributiva; (c) livre-iniciativa; (d) não confisco. Quando este último ocorre, ficam ameaçados todos os demais.

Curioso observar que os princípios da livre-iniciativa, da propriedade, da capacidade contributiva, do mínimo existencial e do não confisco, individualmente, demandam uma fórmula jurídica suscetível de ser objeto de juízo de constitucionalidade. O princípio da igualdade na tributação é o amálgama de todos esses princípios, conferindo-lhes a liga necessária para estruturar o sistema tributário. A construção sólida do sistema permite evitar que a tributação tenha alcance confiscatório. O efeito confiscatório desnaturaliza o caráter contributivo do sistema tributário. O mecanismo fiscal da progressividade, muito longe de ser um princípio, é o substantivo que adjetiva o efeito confiscatório da tributação. O tributo progressivo rompe com a igualdade na tributação, na medida em que gera efeito aniquilador da propriedade e da livre-iniciativa, configurando o efeito confiscatório. A ruptura com a igualdade tributária provoca a crise do princípio da capacidade contributiva<sup>33</sup>.

A máxima de que todos devem contribuir para o custeio dos gastos públicos mediante a sua capacidade contributiva somente se sustenta num sistema tributário fundamentado na igualdade na tributação. Quando o sistema tribu-

32. HALLER, Heinz. Zur Freistellung des "Existenzminimums" bei der Einkommensteuer. In: KIRCHHOF, Paul; OFFERHAUS, Klaus; SCHÖBERLE, Horst (Hrsg.). *Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik*: Festschrift für Franz Klein. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1994. p. 410.

33. ESCRIBANO, Francisco. La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española. *Civitas*: Revista española de derecho financiero, n. 142, p. 406, 2009. Disponível em: <https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/86324/La%20prohibición%20del%20alcance%20confiscatorio.PDF?sequence=1>. Acesso em: 20 mar. 2022.

tário apresenta distorções que levam ao efeito confiscatório, cabe ao Poder Judiciário cuidar de afastar tal agressão ao direito do contribuinte<sup>34</sup>. A proposta do sistema é a de não esgotar a riqueza do contribuinte, por meio da tributação sufocante, sob o pretexto do dever fundamental de pagar tributos. Tal dever constitucional se encontra limitado pelo princípio da capacidade contributiva, de sorte que o avanço sobre a parcela indisponível do contribuinte configura confisco. O comprometimento da renda gerada pelo contribuinte, no campo do imposto de renda, se dá, por exemplo, quando a progressividade excede seu limite, aniquilando a possibilidade de geração de riqueza nova tributável. Isso não significa que a progressividade seja nociva ao sistema, como técnica de redistribuição de riqueza, mas fica patente o caráter aniquilador, quando excessivo. A função extrafiscal da progressividade, muitas vezes, esbarra no efeito de confisco. É preciso haver uma relação de equilíbrio entre o rendimento obtido e o tributo, que lance suas luzes sobre o limite confiscatório.

Afinal, o princípio da capacidade contributiva, associado ao não confisco, obriga a não esgotar a riqueza tributável, sob qualquer pretexto, muito menos o conhecido dever fundamental de pagar tributos<sup>35</sup>. Esse princípio, tão ventilado na doutrina e na jurisprudência brasileiras, precisa de limites, como o não confisco, para frear o ímpeto arrecadatário. Um sistema caótico, com sobreposição de tributos, com o único propósito de manter altos níveis de arrecadação, priva o contribuinte de sua renda gerada e poupada. A sobreposição tributária num Estado federativo possui, portanto, um nítido efeito confiscatório, mesmo sob o frágil pretexto do dever de contribuir.

A extrafiscalidade, como comentado acima, em relação ao imposto de renda, flerta com o efeito confiscatório. O objeto dos tributos é a manifestação de riqueza do contribuinte que, no excesso extrafiscal, fica sob ameaça de aniquilamento. O caráter finalista do tributo extrafiscal enfrenta o limite da sobreposição de outros tributos. A proposta de política fiscal de incentivar ou desincentivar condutas encontra restrição da sobreposição, flertando com o sufocamento

34. ESCRIBANO, Francisco. La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española. *Civitas: Revista española de derecho financiero*, n. 142, p. 406, 2009. Disponível em: <https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/86324/La%20prohibición%20del%20alcance%20confiscatorio.PDF?sequence=1>. Acesso em: 20 mar. 2022. O autor cita a decisão da Corte Constitucional espanhola, STC 150/1990.

35. NABAIS, Casalta. *O dever fundamental de pagar tributos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Lisboa: Almedina, 1998.

da atividade geradora de riqueza. Tampouco a finalidade exclusivamente arrecadatória encontra abrigo no sistema constitucional. O poder de tributar não pode levar ao solapamento da capacidade contributiva<sup>36</sup>.

A justiça fiscal é compatível com a justiça contributiva, sempre que a segunda mantenha a propriedade privada e a livre-iniciativa intactas. Na medida em que a justiça contributiva avança, asfixiando a capacidade do contribuinte de gerar riqueza, se dá a ruptura do tecido do sistema tributário. Reconhecer um limite máximo de tributação confiscatória, individualmente, não tem muito sentido. O princípio da igualdade, porém, suscita ao contribuinte o direito à existência digna no âmbito do sistema tributário, concretizando o princípio do não confisco num limite mínimo<sup>37</sup>. Nesse ponto se dá a aproximação efetiva entre o não confisco e o mínimo existencial. Esses princípios associados, ainda, ao princípio da capacidade contributiva, conforme previsto no art. 145 da Constituição Federal, tratam de corrigir formas de arbítrio e irracionalidade do legislador tributário. O limite mínimo do não confisco se identifica, em certa medida, ao mínimo existencial, contra o risco de abuso do legislador tributário. A Corte Constitucional tem, nesse sentido, plena legitimidade para controlar a razoabilidade e a coerência do legislador tributário<sup>38</sup>.

#### 4 A APRECIÇÃO DA QUESTÃO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Na ausência de definição legal, conforme exposto acima, a análise do que é confiscatório, ou não, cabe ao Poder Judiciário.

Nessa linha, a questão do não confisco vem, ao longo dos anos, sendo discutida no Supremo Tribunal Federal, especialmente no que se refere às multas tributárias. No artigo publicado em 2006, na *Revista Direito Tributário Atual* n. 20, destacamos o julgamento da ADI n. 2.010-2/DF, no qual o Supremo Tribunal Federal reconheceu que a apreciação do efeito confiscatório deve considerar a totalidade da carga tributária, alinhando-se com a capacidade contributiva, de

36. ESCRIBANO, Francisco. La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española. *Civitas: Revista española de derecho financiero*, n. 142, p. 433, 2009. Disponível em: <https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/86324/La%20prohibición%20del%20alcance%20confiscatorio.PDF?sequence=1>. Acesso em: 20 mar. 2022.

37. GALLO, Franco. *La ragioni del fisco*. Bologna: Il Molino, 2007. p. 91.

38. IORIO, Daniele. Capacità contributiva e principio di non confiscatorietà dell'imposta. *Innovazione e Diritto*, Napoli, n. 4, p. 195, 2012.

forma que as incidências não atinjam o mínimo vital do indivíduo (necessário para educação, saúde e habitação, por exemplo).

Após 17 anos, verifica-se que as discussões sobre não confisco, na Corte Suprema, têm-se concentrado na sua aplicação a multas tributárias.

Não obstante, há alguns exemplos em que se analisou a questão relacionada com a obrigação principal.

É o caso do RE 395.882/MT, julgado em 2008, no qual, por decisão monocrática, a Min. Cármen Lúcia, analisando as alíquotas diferenciadas da contribuição previdenciária, prevista na Lei Complementar Estadual n. 56/1999, concluiu pela configuração de confisco, argumentando que a sua ocorrência deve considerar não apenas um tributo cobrado por determinado Ente da Federação, mas a totalidade da carga tributária que essa pessoa política cobra daquele contribuinte.

Em 2017, no julgamento do RE 593.849/MG<sup>39</sup>, em que se firmou o Tema 225 de repercussão geral, analisando o regime de substituição tributária progressiva, para frente, do ICMS, afirmou-se que a adoção de tal procedimento, em função de sua praticidade, é limitada pelos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. No entanto, se reconhece que a previsão de restituição do excesso atende ao referido princípio, na medida em que a devolução afasta o enriquecimento ilícito do Estado, restabelecendo-se a relação de confiança e justiça entre o fisco e o contribuinte. Vê-se, portanto, que, no caso, a questão escapou da análise do confisco em si, visto que a devolução impediu que se debruçasse sobre a capacidade contributiva, a totalidade da carga, o mínimo vital. O critério utilizado foi diverso.

As discussões, entretanto, concentram a análise do tema na sua aplicação às multas.

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551-1<sup>40</sup>, utilizou-se a proporcionalidade como critério, concluindo-se que “a desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia

---

39. STF, RE 593.849/MG, Pleno, Rel. Min. Edson Fachin, j. 19.10.2016, *DJ* 05.04.2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=311549379&ext=.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2023.

40. STF, ADI n. 551-1/RJ, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 24.10.2002, *DJ* 14.02.2003. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412>. Acesso em: 17 abr. 2023.

o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal”.

Recentemente, referido entendimento foi ratificado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE n. 833.106<sup>41</sup>, de relatoria do Min. Marco Aurélio, em que se entendeu que o princípio constitucional da vedação ao confisco impede a cobrança de multa em valor superior ao do próprio imposto.

No RE 606.010/PR<sup>42</sup> a Corte Suprema analisou a multa por ausência ou atraso na entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), no percentual mensal de 2% por mês, até o limite de 20%, incidente sobre o valor dos tributos declarados, apreciando a questão do confisco pelo prisma da capacidade contributiva e da proporcionalidade.

Em seu voto, o Min. Alexandre de Moares afirma que não se configura inconstitucional a multa que tem como base de cálculo o valor do tributo, visto que se estaria observando a capacidade contributiva de cada contribuinte. Se fosse adotado valor fixo, a finalidade da multa seria desvirtuada, com o risco de se tornar confiscatória para os contribuintes de baixa renda, bem como irrisória para os contribuintes com maior capacidade contributiva.

O Min. Relator Marco Aurélio destacou ainda que a utilização de percentual para aplicação de multa pode se revelar elevada, mas valores fixos, como, por exemplo, multa fixa de R\$ 10.000,00, podem ser ainda mais anômalos, uma vez que tal montante é irrisório para empresas de grande porte, o que não teria o efeito pretendido – desestimular a conduta –, mas para contribuintes com baixa renda, poderia aniquilar a fonte de renda ou produção. Ressaltou a dificuldade de o legislador escalonar valores fixos.

Por fim, no Ag. Reg. no RE 733.656/PR<sup>43</sup> se analisou a possibilidade de aplicação do não confisco para a cobrança de juros de débitos tributários considerados abusivos, tendo a Corte Suprema concluído que não há previsão legal de sua aplicação aos juros.

---

41. STF, Ag. Reg. no RE n. 833.106/GO, Primeira Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 25.11.2014, *DJ* 12.12.2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4623266>. Acesso em: 18 abr. 2023.

42. STF, RE n. 606.010/PR, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 24.08.2020, *DJ* 13.11.2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3797543>. Acesso em: 18 abr. 2023.

43. STF, Ag. Reg. no RE 733.656/PR, Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 24.06.2014, *DJ* 15.08.2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=251032261&ext=.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2023.

## 5 CONCLUSÕES

Apesar de o princípio do não confisco ser uma garantia constitucional, tendo dispositivo expresso na Carta Magna sobre a necessidade de sua observância, dando balizas ao legislador tributário, não há legislação infraconstitucional que solidifique ou torne sua observância mais objetiva.

Assim, cabe ao Poder Judiciário desenvolver tal tarefa.

No entanto, verifica-se que, embora o confisco seja debatido doutrinariamente de forma exaustiva e muito ponderada sobre os critérios para sua configuração, na prática, a análise de sua aplicação pelo Poder Judiciário ainda é esparsa, concentrando-se na apreciação de aplicações de multas.

É possível afirmar, apesar disso, que o Supremo Tribunal Federal se posiciona pela análise da questão, considerando a carga total tributária, a capacidade contributiva e a proporcionalidade.

É imperioso destacar, entretanto, que, ao contrário do que ocorre na doutrina, os acórdãos pouco se aprofundam nas nuances do princípio, dificultando eventuais conclusões sobre os fundamentos de seu posicionamento e o caminho que pretende seguir, trazendo insegurança ao sistema.

## 6 REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. A teoria dos princípios e o direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 125, fev. 2006.

BECKER, Helmut. Steuerprogression und Steuergerechtigkeit. In: KIRCHHOF, Paul; OFFERHAUS, Klaus; SCHÖBERLE, Horst [Hrsg.]. *Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1994.

BERGER, Adolf. *Encyclopedic Dictionary of Roman Law*. Philadelphia: The American Philosophical Society, 1953 [verbete “confiscatio”].

BILAC PINTO, Olavo. A crise da ciência das finanças – os limites do poder fiscal do Estado – uma nova doutrina sobre a inconstitucionalidade das leis fiscais. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, n. 82, jun. 1940.

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992. BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

- BORGES, José Souto Maior. Relações entre tributos e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2022.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2011.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2003.
- DRASCHKA, Heribert. *Steuergesetzgebende Staatsgewalt und Grundrechtsschutz des Eigentums*. Heidelberg: Recht und Wirtschaft, 1982.
- ESCRIBANO, Francisco. La prohibición de alcance confiscatorio del sistema tributario en la Constitución Española. *Civitas: Revista española de derecho financiero*, n. 142, p. 403-434, 2009. Disponível em: <https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/86324/La%20prohibición%20del%20alcance%20confiscatorio.PDF?sequence=1>. Acesso em: 20 mar. 2022.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 715-735.
- FRECKNALL-HUGHES, Jane. The Revolt of Boudica and the Iceni – a Roman Tax Revolt. In: HARRIS, Peter; COGAN, Dominic de (Ed.). *Studies in the History of Tax Law*. London: Hart, 2021.
- GALLO, Franco. *La ragioni del fisco*. Bologna: Il Molino, 2007.
- GARCÍA NOVOA. Reflexiones sobre los impuestos propios de carácter medio ambiental en el ámbito de la tributación autonómica. *Noticias de la Unión Europea*, n. 274, nov. 2007.
- GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- HALLER, Heinz. Zur Freistellung des “Existenzminimums” bei der Einkommensteuer. In: KIRCHHOF, Paul; OFFERHAUS, Klaus; SCHÖBERLE, Horst [Hrsg.]. *Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik: Festschrift für Franz Klein*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1994. p. 409-417.
- IORIO, Daniele. Capacità contributiva e principio di non confiscatorietà dell’imposta. *Innovazione e Diritto*, Napoli, n. 4, p. 192-205, 2012.
- KIRCHHOF, Paul. *Der Sanfte Verlust der Freiheit*. Heidelberg: Hanser, 2004.

KIRCHHOF, Paul; ISENSEE, Josef (Hrsg.). *Handbuch des Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland*. Heidelberg: C.F. Müller, 1990. Band IV.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aproximação dos sistemas tributários. *Revista de Doutrina TRF4*, Porto Alegre, 2004.

MENKE, Cassiano. *A proibição aos efeitos de confisco no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008.

NABAIS, Casalta. *O dever fundamental de pagar tributos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Lisboa: Almedina, 1998.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O princípio do não retrocesso como nova perspectiva à denúncia de acordo de bitributação. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 29, p. 237-249, 2013.

STF, ADI n. 551-1/RJ, Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 24.10.2002, DJ 14.02.2003. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412>. Acesso em: 17 abr. 2023.

STF, Ag. Reg. no RE 733.656/PR, Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 24.06.2014, DJ 15.08.2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=251032261&ext=.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2023.

STF, Ag. Reg. no RE n. 833.106/GO, Primeira Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 25.11.2014, DJ 12.12.2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4623266>. Acesso em: 18 abr. 2023.

STF, RE 593.849/MG, Pleno, Rel. Min. Edson Fachin, j. 19.10.2016, DJ 05.04.2017. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=311549379&ext=.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2023.

STF, RE n. 606.010/PR, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 24.08.2020, DJ 13.11.2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3797543>. Acesso em: 18 abr. 2023.

TIPKE, Klaus. *Steuerrechtsordnung*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim *et al.* *Steuerrecht*. 23. Auflage. Köln: Verlag Dr. Otto Schmid, 2018.

TORRES, Heleno Taveira. Comentário ao artigo 150, IV. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes *et al.* (coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos fundamentais e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

VOGEL, Klaus. *Verfassungsrechtsprechung zum Steuerrecht*. Berlin: Walter de Gruyter, 1999.

WEISE, Leopold von. Das Prinzip des Progression in der Einkommensteuer. In: TESCHEMACHER, Hans (Hrsg.). *Beiträge zur Finanzwissenschaft: Festgabe für Georg von Schanz zum 75. Geburtstag, 12 März 1928*. Tübingen: J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), 1928. Band II.



## **INCENTIVOS FISCAIS PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA NO BRASIL**

Fernando Facury Scaff

Professor Titular de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Professor aposentado da Universidade Federal do Pará. Doutor e Livre-docente pela Universidade de São Paulo. Advogado.

SUMÁRIO: 1 Quem é deficiente? 2 Isonomia e tributação 3 Incentivos fiscais para pessoas com deficiência 3.1 Aspectos normativos 3.2 Aspectos jurisprudenciais 4 Conclusão 5 Referências.

RESUMO: O texto aborda aspectos legais e jurisprudenciais do direito brasileiro referentes à intersecção entre direito tributário e o efetivo tratamento não discriminatório de pessoas com deficiência.

PALAVRAS-CHAVE: Brasil. Direito. Jurisprudência.

## **INCENTIVOS FISCALES PARA PERSONAS CON DISCAPACIDAD EN BRASIL**

CONTENIDO: 1 ¿Quién está discapacitado? 2 Isonomía y fiscalidad 3 Incentivos fiscales para personas con discapacidad 3.1 Aspectos normativos 3.2 Aspectos jurisprudenciales 4 Conclusión 5 Referencias.

RESUMEN: El texto aborda aspectos legales y jurisprudenciales del derecho brasileño en lo que se refiere a la intersección entre el derecho tributario y el efectivo tratamiento no discriminatorio a las personas con discapacidad.

PALABRAS CLAVE: Brasil. Derecho. Jurisprudencia.

## 1 QUEM É DEFICIENTE?

Em 30 de março de 2007 foi assinada, em Nova York, a Convenção da Organização das Nações Unidas sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, bem como seu protocolo facultativo. Essa norma foi internalizada no Brasil por meio do Decreto Legislativo 186/2008 e pelo Decreto 6.949/2009. Foi o primeiro tratado internacional de direitos humanos a ser aprovado já sob a égide do § 3º do art. 5º da Constituição brasileira, e se constitui, portanto, em uma norma com *status* jurídico equivalente ao de uma Emenda Constitucional.

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

Observa-se, com isso, uma nítida evolução jurídica, pois deixa-se de considerar um modelo médico, no qual se entende que o paciente poderá ser curado, para se adotar um conceito social, “marcado pela aceitação da diversidade humana e da necessidade de superação de um padrão de humano (‘normal’). [...] A deficiência não é portada”, conforme a lição de Bruno Galindo e Matheus Pereira<sup>1</sup>.

Isso nos leva a várias possibilidades interpretativas, pois permite considerar diversos âmbitos de deficiências, em distintos níveis. Luiz Alberto David Araujo<sup>2</sup>, expoente do estudo dessa matéria no Brasil, apresenta as seguintes possibilidades, em rol não exaustivo:

- 1) a deficiência mental;
- 2) as deficiências físicas:
  - a) as deficiências visuais;
  - b) as deficiências auditivas;
  - c) as deficiências da dicção;
  - d) as deficiências de locomoção;

1. GALINDO, Bruno; PEREIRA, Matheus. ADI 5.357 é um avanço na construção de um direito antidiscriminatório. *Consultor Jurídico*, 13 jun. 2016. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-jun-13/adi-5357-avanco-construcao-direito-antidiscriminatorio>. Acesso em: 14 jun. 2016.

2. ARAUJO, Luiz Alberto David. *A proteção constitucional das pessoas portadoras de deficiência*. 3. ed. Brasília: Corde, 2001.

- e) as pessoas com HIV;
- f) as deficiências do metabolismo e algumas deficiências pouco conhecidas, tais como: a fenilcetonúria, o hipotireoidismo congênito, a doença do xarope de bordo, a esclerose múltipla, a talassemia, a insuficiência renal crônica.

David Araujo, autor que é uma referência obrigatória no estudo dessa matéria, afirma que, para ser considerado deficiente, “não basta que haja impedimento”, sendo necessário que “haja impedimento com dificuldade (ou barreira, como afirma o instrumento internacional internalizado)”<sup>3</sup>.

Bruno Galindo e Matheus Pereira indicam diversas espécies de barreiras: arquitetônica, comunicacional, instrumental, programática, atitudinal e metodológica; ou qualquer outra que a literatura específica venha a identificar<sup>4</sup>.

## 2 ISONOMIA E TRIBUTAÇÃO

Não é possível existir Estado sem tributação. Não se trata apenas do tributo no sentido técnico formal – impostos, taxas etc. Trata-se de uma forma qualquer de retirar recursos da sociedade para fazer frente às necessidades públicas. Não dá para existir Estado sem essa “corrente de transmissão” de recursos privados para uso público. Daí se pode ter uma configuração de *Estado Patrimonial*, ou de *Estado Fiscal*<sup>5</sup>, ou ainda, de forma mais contemporânea, de *Estado Endividado*<sup>6</sup>.

Quando a Constituição brasileira atual foi escrita, ficou decidido que seria mantido o sistema federativo, e que o poder de tributar seria dividido por *fontes de receita* e também pelo *produto da arrecadação*. Ou seja, foi estabelecido sobre *quais fatos econômicos* cada ente federado poderia cobrar e *quais os serviços*

3. ARAUJO, Luiz Alberto David. *A proteção constitucional das pessoas portadoras de deficiência*. 3. ed. Brasília: Corde 2001. p. 47.

4. GALINDO, Bruno; PEREIRA, Matheus. ADI 5.357 é um avanço na construção de um direito antidiscriminatório. *Consultor Jurídico*, 13 jun. 2016. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-jun-13/adi-5357-avanco-construcao-direito-antidiscriminatorio>. Acesso em: 14 jun. 2016.

5. Para a diferença entre Estado Patrimonial e Estado Fiscal, ver: SCAFF, Fernando Facury. *Royalties do petróleo, minério e energia: aspectos constitucionais, tributários e financeiros*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. [especialmente, o Capítulo 1].

6. Para a expressão *Estado Endividado*, ver: STREECK, Wolfgang. *Tempo comprado*. Coimbra: Conjuntura Actual Editora, 2013.

públicos que deveria prestar. Daí por que os três níveis federativos brasileiros possuem competência tributária impositiva.

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

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

Uma das normas mais importantes em qualquer sistema jurídico é a que revela o princípio da isonomia, que abrange também o sistema tributário. No Brasil, existem pelo menos duas normas que veiculam esse princípio, e que se caracterizam como sendo *uma geral*<sup>7</sup> e outra *específica* no que tange ao direito tributário<sup>8</sup>. Não há uma explicação lógico-formal que demonstre o motivo pelo qual essas duas normas se sobreponham, exceto pela necessidade psicológica de sua afirmação – o que só ocorre quando não se crê no que está escrito,

7. “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: I – homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição.”

8. “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.”

sendo necessária sua reafirmação várias vezes ao longo do texto. O fato é que o princípio da isonomia se encontra inserido no texto constitucional brasileiro, incluindo, com especificidade, as questões fiscais.

Robert Alexy<sup>9</sup> disserta com notável propriedade estabelecendo os parâmetros para compreensão do princípio da isonomia e em quais hipóteses há de haver uma ação visando à recomposição do equilíbrio violado.

Parte o autor do preceito de que “todas as pessoas são iguais perante a lei”, constante da Constituição alemã (art. 3º, § 1º) e também da brasileira (art. 5º, *caput*), e demonstra que não é suficiente tratar a todos de forma absolutamente igual, pois, nessas hipóteses, se chegaria a verdaderos absurdos, tais como estabelecer que todos devem prestar o serviço militar, inclusive os recém-nascidos, pois todos são iguais perante a lei<sup>10</sup>. Não é dessa forma que se deve interpretar a norma. É necessário que se verifique em quais situações é possível fazer distinções.

Também o amplo preceito de que “se deve tratar igual ao igual e desigual ao desigual” não dá parâmetros para o tratamento da desigualdade, mas apenas da igualdade. Segundo o autor, a seguir esse preceito, toda a legislação nazista contra os judeus estaria contemplada<sup>11</sup>, pois trataria “os desiguais” de forma desigual.

A solução, segundo Alexy, está no entendimento do princípio da isonomia, assim formulado para o tratamento *igualitário*: “Se não há nenhuma razão suficiente para a permissão de um tratamento desigual, então está ordenado um tratamento igual”<sup>12</sup>.

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

9. ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 381-418.

10. ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 384.

11. ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 386.

12. ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 395.

E, para o tratamento *não igualitário*, o preceito deve ser lido da seguinte forma: “Se há uma razão suficiente para ordenar um tratamento desigual, então está ordenado um tratamento desigual”<sup>13</sup>.

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

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

Se alguém – devido a uma violação da máxima da igualdade – é afetado por uma proibição, pode ter um direito definitivo concreto baseado na máxima da igualdade, à omissão da intervenção, é dizer, a um direito de *status* negativo. Neste caso, a “omissão de um tratamento desigual” é uma ação negativa<sup>14</sup>.

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

Se alguém – como consequência de uma violação da máxima de igualdade – não é favorecido, pode ter um direito definitivo concreto baseado na máxima da igualdade a ser favorecido, é dizer, um direito de *status* positivo. Neste caso, a “omissão de um tratamento desigual” é uma ação positiva<sup>15</sup>.

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

a) seja por meio de uma ação *negativa*, que *impeça* o tratamento discriminatório adotado e coloque os favorecidos na mesma condição dos prejudicados;

13. ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 397.

14. ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 417.

15. ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 418.

b) seja por meio de uma ação *positiva*, que *eleve* o grupo prejudicado à situação dos favorecidos.

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

Observando o que estabelece a Convenção da ONU sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência, já internalizada no Brasil, constatam-se vários direitos assegurados, tais como o de serem igualmente reconhecidas perante a lei<sup>16</sup>, o de terem padrão de vida e proteção social adequados<sup>17</sup>, bem como a determinação de que os Estados deverão proporcionar, por meio de cooperação internacional, acesso a tecnologias assistivas e a seu compartilhamento<sup>18</sup>.

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

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

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

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

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

### 3 INCENTIVOS FISCAIS PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA

#### 3.1 Aspectos normativos

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

No âmbito federal, a legislação do imposto sobre a renda determina que não sejam considerados no cálculo do rendimento bruto (isenção) os valores recebidos por deficiente mental a título de pensão, pecúlio, montepio e auxílio, quando decorrentes de prestações do regime de previdência social ou de entidades de previdência privada (art. 39, VI, do RIR).

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

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

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

Inserem-se nesse contexto a pensão especial recebida em decorrência da deficiência física conhecida como “síndrome da talidomida”, quando paga a seu portador, bem como o valor da indenização por dano moral paga aos portadores dessa doença, na forma da Instrução Normativa 1.500/2014, da Secretaria da Receita Federal (art. 7º, IX e X).

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

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

Outra vantagem fiscal é aquela que possibilita que as despesas de instrução de deficiente físico ou mental sejam dedutíveis como despesas de instrução, podendo, alternativamente, ser deduzidas como despesas médicas, não sujeitas ao limite estabelecido pela legislação, caso a deficiência seja atestada em laudo médico e o pagamento seja efetuado à entidade de assistência a deficientes físicos ou mentais (Instrução Normativa SRF n. 1.500/2014, art. 91, § 5º, c/c art. 95).

Ainda no âmbito federal, é prevista a isenção de IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados (Lei n. 8.989/1995) para os automóveis de passageiros de fabricação nacional, equipados com motor de cilindrada não superior a dois mil centímetros cúbicos, de no mínimo quatro portas, quando adquiridos por pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente, ou por intermédio de seu representante legal.

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

É interessante observar que tal benefício é concedido até mesmo para deficientes visuais, considerados como aqueles que apresentam acuidade

visual igual ou menor que 20/200 (tabela de Snellen) no melhor olho, após a melhor correção, ou campo visual inferior a 20°, ou ocorrência simultânea de ambas as situações.

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

As operações de financiamento para a aquisição de automóveis de passageiros de fabricação nacional acima referidas serão isentas de IOF – Imposto sobre Operações Financeiras (Lei n. 8.383/1991, art. 72) quando os veículos forem adquiridos por pessoas portadoras de deficiência física, atestada pelo Departamento de Trânsito do Estado onde residirem em caráter permanente. Nesse caso, é necessário que o laudo de perícia médica especifique: (i) o tipo de defeito físico e a total incapacidade do requerente para dirigir automóveis convencionais; (ii) a habilitação do requerente para dirigir veículo com adaptações especiais, descritas no referido laudo.

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

A alienação do veículo antes de três anos contados da data de sua aquisição, a pessoas que não satisfaçam as condições e os requisitos, acarretará o pagamento, pelo alienante, da importância correspondente à diferença entre a alíquota aplicável à operação e a de que trata o art. 72 da Lei n. 8.383/1991, calculada sobre o valor do financiamento, sem prejuízo da incidência dos demais encargos previstos na legislação tributária.

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

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

- a) deficiência mental severa ou profunda, aquela que apresenta o funcionamento intelectual significativamente inferior à média, com manifestação anterior aos dezoito anos e limitações associadas a duas ou mais áreas de habilidades adaptativas;

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

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

Como se trata de legislação estadual, cada unidade federada deverá incorporar essas disposições nacionais em sua legislação interna, para que tenha plena validade. Dessa forma, o Estado de São Paulo incorporou as normas do Convênio na sua legislação (arts. 17 e 19 do Anexo I do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n. 45.490/2000, e Portaria CAT 18/2013).

Outra isenção estadual é a que diz respeito ao IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores –, que o Estado de São Paulo concede para um único veículo adequado para ser conduzido por pessoa com deficiência física (art. 13, III, da Lei Estadual n. 13.296/2008).

### 3.2 Aspectos jurisprudenciais

Alguns debates envolvendo essa matéria já chegaram aos Tribunais Superiores brasileiros. No Superior Tribunal de Justiça (STJ), foi discutido no AgRg no RMS 46.778/GO, pela Ministra (convocada) Diva Malerbi, no âmbito da Segunda Turma, um caso deveras interessante. A autoridade administrativa havia negado o benefício fiscal alegando que o adquirente do veículo tinha incapacidade plena para a direção, logo, não podendo dirigir, não teria direito à isenção de ICMS.

Foi afirmado na decisão que “a isenção do IPVA visa o portador de deficiência. A lei deve ser interpretada teleologicamente e à luz dos princípios da isonomia e da razoabilidade, não sendo compreensível a preterição de deficientes físicos com maiores limitações, privando-os da isenção fiscal que é concedida aos que conseguem dirigir. Condutor ou conduzido, busca-se garantir acessibilidade a este grupo de pessoas, contribuindo para a inclusão social”. Com isso, foi desconsiderada pelo STJ a negativa de gozo do benefício fiscal estadual realizada pelo Departamento de Trânsito do Estado de Goiás, embora tenha havido laudos qualificando como “deficiência severa” a do adquirente, conforme atestado por médicos integrantes do Sistema Único de Saúde, aceitos pela

Secretaria da Receita Federal do Brasil. O que foi afirmado pela Corte é que o benefício auxilia o deficiente, mesmo que não seja ele o condutor do veículo.

Essa mesma lógica foi afirmada posteriormente em decisão da Primeira Turma do STJ, em acórdão da lavra do Ministro Luiz Fux (REsp 567.873/MG).

Outra decisão interessante ocorreu no REsp 1.013.060/RJ, também da Segunda Turma do STJ, tendo por relator o Ministro Mauro Campbell. Nesse caso, houve uma equiparação analógica pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, o que é vedado pelo art. 111 do Código Tributário Nacional<sup>19</sup>. O debate se circunscreve a saber se o rol de moléstias isentivas dos proventos de aposentadoria e pensões é taxativo ou exemplificativo. No caso, a norma não prevê isenção para os casos de “deficiência auditiva sensorial neural bilateral profunda irreversível”, embora o STJ tivesse equiparado, pelo REsp 1.196.500/MT, a cegueira binocular à monocular. Entendeu o STJ que, no caso da cegueira, teria havido *interpretação extensiva*, o que “é permitido pelo art. 111, II, do CTN, eis que a literalidade da legislação tributária não veda a interpretação extensiva. Assim, havendo norma isentiva sobre a cegueira, conclui-se que o legislador não a limitou à cegueira binocular. No caso dos autos, contudo, a isenção concedida na origem não se arrimou em interpretação extensiva com base na literalidade da lei; antes, o Tribunal de origem laborou em interpretação analógica, o que não é permitido na legislação tributária para a hipótese. A cegueira é moléstia prevista na norma isentiva; a surdez não”.

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

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

Decisão deveras interessante foi lavrada no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF), por sua composição plena, na ADI 429/CE, em acórdão da lavra do Ministro Luiz Fux. No que tange a incentivos fiscais para deficientes físicos,

---

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

o debate envolvia a Constituição do Estado do Ceará, no § 2º do art. 192<sup>20</sup>, que concedia isenção tributária de ICMS aos implementos e equipamentos destinados aos deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos, bem como aos veículos automotores de fabricação nacional adaptados para o uso de pessoas portadoras de deficiência.

Ocorre que a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia e necessária celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal, é manifestamente inconstitucional, conforme vários precedentes, tendo sido mencionados os seguintes naquela decisão: ADI 2.906/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, 01.06.2011; ADI 2.376/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, 01.06.2011; ADI 3.674/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, 01.06.2011; ADI 3.413/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, 01.06.2011; ADI 4.457/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, 01.06.2011; ADI 3.794/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, 01.06.2011; ADI 2.688/PR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, 01.06.2011; ADI 1.247/PA, Rel. Min. Dias Toffoli, 01.06.2011; ADI 3.702/ES, Rel. Min. Dias Toffoli, 01.06.2011; ADI 4.152/SP, Rel. Min. Cezar Peluso, 01.06.2011; ADI 3.664/RJ, Rel. Min. Cezar Peluso, 01.06.2011; ADI 3.803/PR, Rel. Min. Cezar Peluso, 01.06.2011; ADI 2.549/DF, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 01.06.2011.

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

#### 4 CONCLUSÃO

Verifica-se que, embora ainda de forma tímida, a legislação tributária brasileira vem reconhecendo alguns benefícios fiscais para as pessoas com deficiência, em especial para a locomoção individual, focada na indústria automobilística.

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

Outros âmbitos de abrangência podem vir a ser melhor explorados nesse contexto, muito mais no intuito da convivência social, do que vinculados a benefícios individuais. Afinal, mesmo com os descontos fiscais, só uma ínfima parcela das pessoas com deficiência pode vir a gozar de tais benefícios.

De outra parte, verifica-se que os Tribunais Superiores começam a se conscientizar dessa problemática, sob várias óticas, como se pode ver de relevante caso julgado em 2016, tendo por relator o Ministro Edson Fachin (ADI 5.357), que declarou constitucionais as normas do Estatuto da Pessoa com Deficiência (Lei n. 13.146/2015) que estabelecem a obrigatoriedade de as escolas privadas promoverem a inserção de pessoas com deficiência no ensino regular e prover as medidas de adaptação necessárias, sem que o ônus financeiro seja repassado às mensalidades, anuidades e matrículas.

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

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

## 5 REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

ARAÚJO, Luiz Alberto David. *A proteção constitucional das pessoas portadoras de deficiência*. 3. ed. Brasília: Corde, 2001.

GALINDO, Bruno; PEREIRA, Matheus. ADI 5.357 é um avanço na construção de um direito antidiscriminatório. *Consultor Jurídico*, 13 jun. 2016. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-jun-13/adi-5357-avanco-construcao-direito-antidiscriminatorio>. Acesso em: 14 jun. 2016.

SCAFF, Fernando Facury. *Royalties do petróleo, minério e energia: aspectos constitucionais, tributários e financeiros*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

STREECK, Wolfgang. *Tempo comprado*. Coimbra: Conjuntura Actual Editora, 2013.

## **ANÁLISE DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES E DA RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Renata Elaine Silva Ricetti Marques

Pós-doutora em Direito Tributário pela USP. Doutora e Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Coordenadora e Professora do Curso de Pós-graduação *lato sensu* em Direito Tributário da Escola Paulista de Direito (EPD). Coordenadora e Professora dos Cursos de Pós-graduação em Direito Tributário da ATAME (Brasília e Cuiabá). Presidente do Instituto Acadêmico de Direito Tributário e Empresarial (IADTE). Membro da Comissão de Direito Constitucional e Tributário da Ordem dos Advogados do Brasil – Subseção de Pinheiros.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Sujeito passivo da relação jurídico-tributária 3 A responsabilidade dos “terceiros” administradores 4 Responsabilidade por infrações 5 Considerações finais 6 Referências.

RESUMO: O presente estudo tem como objetivo fomentar o debate acadêmico sobre o assunto, pois além da relevância forense, apresenta ainda importância social, já que está intimamente relacionado aos mecanismos capazes de conferir maior justiça à aplicação da responsabilidade tributária.

PALAVRAS-CHAVE: Responsabilidade tributária. Código Tributário Nacional.

## **ANALYSIS OF THE TAX LIABILITY OF ADMINISTRATORS AND LIABILITY FOR INFRACTIONS PROVIDED FOR IN THE NATIONAL TAX CODE**

CONTENTS: 1 Introduction 2 Taxable subject of the legal-tax relationship 3 The responsibility of “third-party” administrators 4 Responsibility for infractions 5 Final considerations 6 References.

ABSTRACT: The present study aims to foster the academic debate on the subject, since in addition to its forensic relevance, it also has social importance, since it is closely related to the mechanisms capable of conferring greater justice to the application of tax liability.

KEYWORDS: Tax liability. National Tax Code.

## 1 INTRODUÇÃO

Sobre o tema “responsabilidade tributária”, é possível encontrar amplo arcabouço doutrinário e jurisprudencial. Esse fato decorre da polêmica que permeia o assunto, pois o tema envolve a sujeição passiva tributária, ou seja, quem deverá sacrificar parcela do patrimônio para satisfazer o crédito tributário.

A palavra “responsabilidade” tem sua raiz semântica vinculada ao comportamento de assumir obrigações em decorrência da consequência dos seus atos<sup>1</sup> ou fatos, ou, ainda, à culpa ou ao dolo, em decorrência de algum ilícito.

A responsabilidade tributária deve ser aplicada com excepcionalidade e dentro da estrita legalidade, uma vez que imputa a condição de sujeito passivo àquele que, mesmo não tendo praticado o comportamento previsto na regra de incidência, terá o dever de recolher o valor a título de tributo aos cofres públicos.

Dentro desse contexto, o presente estudo tem como objetivo continuar fomentando o debate acadêmico sobre o assunto, pois além da relevância forense, apresenta ainda importância social, já que está intimamente relacionado aos mecanismos capazes de conferir maior justiça à aplicação da responsabilidade tributária.

Os métodos de pesquisa utilizados foram o analítico, o dedutivo e o indutivo, sendo empregado o tipo de pesquisa bibliográfica.

## 2 SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Antes de iniciarmos as breves reflexões sobre a responsabilidade dos administradores, é imperioso fixar que o sujeito passivo é aquela pessoa física ou jurídica (pública ou privada) que tem o dever de recolher, aos cofres públicos, o valor a título de tributo<sup>2</sup>.

1. Nesse ponto, concordamos com JONAS, Hans. *El principio de responsabilidad: ensayo de una ética para la civilización tecnológica*. Barcelona: Herder, 1995. p. 161: “El poder causal es condición de la responsabilidad. El agente ha de responder de su acto: es considerado responsable de las consecuencias de acto y, llegado el caso, hecho responsable en sentido jurídico. [...] Basta con que yo haya sido la causa activa. Sin embargo, eso sólo ocurre cuando se da una estrecha conexión causal con el acto, de modo que la atribución sea inequívoca e la consecuencia no se pierda en lo imprevisible”.
2. Não faremos a distinção ponteano entre pessoa e sujeito: “[...] ser pessoa é apenas ter a possibilidade de ser sujeito de direito. Ser sujeito de direito é estar na posição de titular

No propósito de disciplinar esse comportamento, a redação do art. 121 do CTN determina quem será o sujeito passivo da relação jurídico-tributária e quais são as duas formas possíveis para sua qualificação. Vejamos:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

É importante enfatizar que o sujeito passivo será aquele que tem a obrigação de realizar o pagamento do débito tributário. Referido sujeito apresentar-se-á sob uma das nomenclaturas: (i) quando tiver relação pessoal e direta com o comportamento previsto na norma, será denominado contribuinte; (ii) quando sua obrigação decorrer da disposição legal, será denominado responsável. Ambos, por serem sujeitos passivos, têm o dever de levar o valor aos cofres públicos, podendo ser apenas um deles (simples) ou ambos (composto); dependerá da extensão dos efeitos: solidário, subsidiário ou pessoal.

O desafio que resta é identificar o sujeito passivo contribuinte diante do fato de que ele igualmente está compelido ao princípio da legalidade. O contribuinte será sempre o sujeito que tem a capacidade de praticar o verbo que compõe o comportamento previsto na hipótese de incidência da lei instituidora da exação (v.g., comportamento *auferir renda* [verbo *auferir* + complemento *renda*] = sujeito que auferiu renda).

A Constituição, por ser uma norma de estrutura, dispõe expressamente quem são os sujeitos ativos, mas não o faz acerca de quem sejam os sujeitos passivos (exceção: art. 195, I, “empregador”, e II, “trabalhador”, da CF). Isso porque não é possível construir, a partir do texto da Constituição, normas de comportamento em sentido estrito; por outro lado, é possível identificar quais devem ser considerados os sujeitos passivos por meio das coordenadas de competência e materialidade que se encontram expressas.

---

de direito” (PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972. t. 1, p. 153).

Comunicando as disposições constitucionais com as infraconstitucionais, é possível deduzir que o sujeito passivo contribuinte sempre irá praticar o comportamento previsto na norma de incidência, e esse comportamento encontra fundamento de validade em uma norma constitucional. As normas constitucionais de competência e materialidade estabelecem limites aos entes federados para a criação, por meio de leis ordinárias ou leis complementares, das regras-matrizes dos tributos que a eles foram reservadas.

Reforçamos, com o fim de enfatizar, que a lei instituidora do tributo não pode ignorar os contornos constitucionais; por outro giro linguístico, isso significa dizer que poderá haver omissão expressa do legislador constituinte, mas este sempre deixará vestígios do Texto Maior para a construção do contribuinte. Roque Antonio Carrazza também é enfático nesse sentido: “Desdobrando a ideia, o sujeito passivo está sempre coligado ao critério material do tributo, que é posto na Constituição”<sup>3</sup>.

Ademais, se o legislador constituinte elegeu determinar coordenadas para a identificação do sujeito passivo contribuinte, o fez no sentido de proteção ao direito de propriedade, isto é, de tutela de bens jurídicos<sup>4</sup>.

Observando os contornos constitucionais, o sujeito passivo (contribuinte) será aquele que pratica o comportamento previsto na norma de competência do Texto Maior, respeitando os elementos de tempo e espaço. Destarte, a lei instituidora do tributo deve sempre considerar, no seu critério pessoal, o sujeito passivo contribuinte, e nunca o responsável. O responsável será sujeito passivo de outra norma jurídica, a norma de responsabilidade.

Recordando o art. 121 do CTN, nota-se que a figura do contribuinte se amolda perfeitamente aos contornos a que alhures nos referimos, em oposição à figura do responsável, que não tem relação pessoal e direta com o comportamento previsto na norma de competência da Constituição, mas a quem a legislação infraconstitucional lhe imputou a obrigação do pagamento do tributo.

---

3. CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 161.

4. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 110: “A importância dos bens jurídicos está precisamente em chamar a atenção do intérprete para a circunstância de as normas constitucionais tributárias protegerem a liberdade, a propriedade e a dignidade do contribuinte, as quais, ou não podem ser objeto de restrição quando esta for excessiva, ou podem, desde que haja uma justificativa proporcional”.

Observe, defendemos que apenas pode configurar, no polo passivo da relação jurídico-tributária, o contribuinte (realizador do fato e com o dever do pagamento) e/ou responsável (não realizador do fato e com dever de pagamento).

Nesse caminho argumentativo, o sujeito passivo (contribuinte) sempre nascerá com a obrigação do pagamento do tributo e uma nova norma posterior irá *transferir* a sujeição passiva para a norma de responsabilidade ou *substituir* por uma norma de responsabilidade. Por outro giro, estamos dizendo que a norma instituidora do tributo sempre terá como sujeito passivo o contribuinte e a norma de responsabilidade terá o poder de transferir (nos casos de responsabilidade por transferência) ou substituir (nos casos de responsabilidade por substituição) ao sujeito passivo (responsável) o dever do pagamento do tributo, que antes era do sujeito passivo (contribuinte).

Por esse motivo, não acolhemos, com todo o respeito, o posicionamento de Maria Rita Ferragut<sup>5</sup>, que entende: “*Contribuinte* é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente”. Não vemos a figura do *realizador do fato jurídico* desprovida da condição de contribuinte. Para nós, trata-se da mesma pessoa; o contribuinte transfere o dever de recolhimento do tributo ao responsável, sem perder a condição de contribuinte.

Ademais, colho o ensejo para asseverar que a figura do contribuinte continua sendo relevante no sentido de que a norma de responsabilidade pode ter extensão de solidariedade ou subsidiariedade com o contribuinte. E mesmo quando a norma de responsabilidade tiver o efeito da pessoalidade, dependerá da figura do contribuinte para a transferência do efeito.

Considerando as premissas desenvolvidas acima, vemos que a norma de responsabilidade não encontra perfeita adequação com os contornos constitucionais expressos na norma de competência e de materialidade que peremptoriamente identifica o contribuinte da regra-matriz de incidência tributária.

Em face do sobredito, o contribuinte encontra-se delimitado pela norma constitucional e o responsável como regra não, com exceção da responsabilidade por

---

5. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 10.

substituição tributária para frente, prevista no art. 150, § 7º, da CF, que foi incluído pela EC 3/1993 (que não é objeto deste breve estudo), sendo esse o único caso de responsabilidade constitucional.

O fundamento de validade do contribuinte e do responsável por substituição tributária para frente é constitucional (CF/1988); o fundamento de validade do responsável por transferência e demais modalidades de substituição é infraconstitucional (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 – CTN – e outras leis complementares).

### **3 A RESPONSABILIDADE DOS “TERCEIROS” ADMINISTRADORES**

Consubstanciada na premissa acima, a responsabilidade dos administradores, isto é, de “terceiros”, se aperfeiçoa como sendo “responsabilidade por transferência”, e apenas ocorrerá em momento posterior à incidência da norma do sujeito passivo “contribuinte”, transferindo àqueles (responsáveis) o dever do pagamento do tributo.

Desse modo, a incidência da norma de responsabilidade apenas ocorrerá se o terceiro (seja na condição de administrador, seja na condição de sócio que possuía o direito à administração) praticar uma das hipóteses previstas no art. 135<sup>6</sup> do CTN, a saber: dissolução irregular; excesso de poder; infração à lei, contrato social ou estatuto.

O art. 135 do CTN estabelece que a responsabilidade dos administradores (sócios ou não) será pessoal, situação que retira a responsabilidade do contribuinte, deixando-a inteiramente ao terceiro. A legislação irá atribuir a forma pela qual cada um (contribuinte e responsável) responde pelo pagamento do tributo quando houver a incidência da norma de responsabilidade, podendo ser de maneira solidária, subsidiária ou pessoal.

A norma de responsabilidade não é apenas uma regra de cobrança do crédito tributário pelo inadimplemento da dívida, e sim, uma norma de sujeição

---

6. “Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e empregados;

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”

passiva, que atribui o dever do pagamento do tributo ao terceiro, quando houver os elementos que permitam a incidência da referida norma.

Por esse motivo, não se pode utilizar das regras de responsabilidade diante do mero inadimplemento da pessoa jurídica, e sim tão somente se esse terceiro (administrador) tiver praticado algum dos comportamentos previstos no retro-mencionado artigo, como já afirmamos alhures.

O tema encontra-se sumulado<sup>7</sup> e já foi submetido à sistemática dos recursos repetitivos (Temas 96 e 97) conforme ementa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. 1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que “a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco” (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.2008). 2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a *simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa* (REsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08 (STJ), REsp 1101728/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, j. 11.03.2009, DJe 23.03.2009). (grifos nossos).

Por esse motivo, o sócio que não tem poder de decisão e administração da pessoa jurídica não pode ter para ele a norma de responsabilidade direcionada; isso decorre da impossibilidade desse de praticar uma das materialidades previstas no art. 135 do CTN – tema que igualmente se encontra pacificado<sup>8</sup> na jurisprudência do âmbito do Superior Tribunal de Justiça:

7. Súmula 430 do STJ (DJe 13.05.2010): “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

8. Portaria PGFN 180, de 25 de fevereiro de 2010 (alterada pela Portaria PGFN n. 713, de 14 de outubro de 2011):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE PESSOAL DE EX-SÓCIO QUOTISTA PELAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS NÃO CONFIGURADA. REVISÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7/STJ.

1. O acórdão recorrido consignou: “do substrato constante dos autos resulta que o ex-sócio cotista, ora agravado, *não exercia poderes de gerência na empresa executada*”, não lhe alcançando a norma do art. 135, III, do CTN. A revisão desse entendimento implica reexame de fatos e provas, obstado pelo teor da Súmula 7/STJ.

2. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no AREsp 58.299/BA, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. 19.02.2013, DJe 07.03.2013). (grifos nossos).

Uma análise mais detida dos enunciados prescritivos que se encontram no art. 135 do CTN nos permite várias indagações, tais como: Os “créditos correspondentes a obrigações tributárias” seriam obrigação principal ou poderiam ser obrigação acessória também?

Entendemos que a melhor resposta à indagação é de que o terceiro terá que arcar com o pagamento do valor a título de tributo e a penalidade (punitiva e moratória, quando cabível), bem como com o pagamento das sanções decorrentes pelo não cumprimento da entrega de documentação fiscal (obrigações acessórias) se assim dispuserem os comandos normativos (legais ou infralegais).

E mais, qual seria o significado da expressão “resultantes”? Referida palavra foi eleita pelo legislador para estabelecer o nexo de causalidade, ou seja, apenas as obrigações tributárias que forem consequências dos atos praticados com excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatuto podem ser transferidas aos responsáveis. Defendemos aqui a contemporaneidade dos atos resultantes com as hipóteses de incidência<sup>9</sup>.

O resultado decorre da intenção do terceiro em praticar atos contrários à lei, “o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo” (art. 18, I, do Código Penal), conhecidos como crimes dolosos<sup>10</sup>. Como já asseverado: “Ocorre que o

---

<sup>9</sup> “Art. 1º Para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, *que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial*”. (grifos nossos).

9. Vide Temas Repetitivos 962 e 981 do STJ – afetação dos Processos: REsp 1.645.333/SP, REsp 1.643.944/SP e REsp 1.645.281/SP, DJe 24.08.2017.

10. Parecer Normativo Cosit/RFB 04/2018.

dolo é a forma mais grave de atribuição subjetiva do ilícito, e assim, não é possível admiti-lo sem uma concreta demonstração. Por isso, o reconhecimento do dolo sempre dependerá de uma demonstração objetiva da intenção subjetiva”<sup>11</sup>. Sobre a intenção subjetiva, Maria Rita Ferragut esclarece que a intenção do agente propriamente dita é algo intangível; em decorrência desse fato, a prova deve ser sobre “[...] os fatos adjacentes à fraude, tais como frequência, voluntariedade, complexidade, consequências, bem como sobre as características do agente que o praticou. Chamaremos esse conjunto de ‘dinâmica da fraude’”<sup>12</sup>.

Assim, a prova é elemento fundamental da responsabilização. Sem a prova não há que se falar em responsabilidade<sup>13</sup>. E uma vez provada, o terceiro terá que responder com o próprio patrimônio, de forma pessoal, sem a possibilidade de regresso.

Do seu modo, o artigo refere-se aos “atos praticados com excesso de poder”. O que é excesso de poder? Qual poder? Por óbvio que o terceiro apenas pode praticar atos lícitos, mesmo porque sua conduta como gestor tem sua liberdade limitada, conforme se verifica pelo art. 4º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789: “A liberdade consiste em poder fazer tudo que não prejudique o próximo”<sup>14</sup>. O ato ilícito a ser punido é aquele contrário ao dispositivo legal; o que for realizado intencional e voluntariamente a prejudicar o próximo. A sanção tem caráter repressivo e pedagógico, no sentido de, respectivamente, reprimir e desestimular a conduta ilícita.

Infração seria uma conduta em desacordo com um comando normativo, seja privado (contrato social e estatuto), seja legal (lei). Outra questão a ser respondida é: que tipo de *infração*? Aquele que levou a pessoa jurídica a se tornar insolvente, isto é, o ilícito, que a deixou sem recursos para arcar com seus deveres de pagar os tributos referentes aos fatos geradores por ela praticados.

11. BUSATO, Paulo César. *Direito penal: parte geral*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2020. v. 1, p. 303.

12. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 102-103.

13. COSTA, Marcio Cesar. Do procedimento ao processo administrativo tributário e a prova como elemento essencial em matéria de responsabilidade. In: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; BONFÁ, Isabela (org.). *Novos rumos do processo tributário: judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário*. São Paulo: Noeses, 2020. v. I, p. 462.

14. Art. 4º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789. Bobbio comenta tal artigo: “[...] é uma definição diversa da que se tornou corrente de Hobbes a Montesquieu, segundo a qual a liberdade consiste em fazer tudo que as leis permitam, bem como da definição de Kant, segundo a qual a minha liberdade se estende até o ponto da compatibilidade com a liberdade dos outros” (BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. 7. reimpr. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 88).

Veja que a obrigação tributária nascerá para o contribuinte e depois será transferida ao terceiro em decorrência do seu ato, e como se o ato doloso ilícito fosse o antecedente da norma; são “as obrigações resultantes”.

Nesse sentido, concordamos com Becho:

Considerando que, para nós, os atos ilícitos não são tributáveis, supomos que, no primeiro momento (norma fiscal básica), o fato gerador (fato imponível) realizado era lícito. O ilícito é no *animus* do agente (responsável), que contraria os interesses do contribuinte<sup>15</sup>.

Interessante outrossim, trazer à baila o entendimento de Daniel Monteiro Peixoto<sup>16</sup>:

Parece-nos que, ao não recolhimento do valor do tributo enquanto dano passível de ressarcimento, deve estar adicionada a circunstância de a conduta ilícita do administrador ter atuado como causa que impossibilite a solvabilidade no patrimônio da própria empresa. [...].

E que tipo de *lei*? A lei que deve ser respeitada pelo terceiro; aqui deve ser analisada a situação, pois pode haver inúmeras leis que disciplinem o comportamento do terceiro; no caso do inc. I, que remete ao art. 134 do CTN, temos que é aquela que tem relação com a situação legal, sendo a lei civil, lei comercial, lei de falências etc. Com relação à lei nos demais casos, a lei deve ter consequências em relação à obrigação do pagamento do tributo, é sobre essa responsabilidade que estamos tratando.

E, por fim, para arrematar nosso raciocínio, frisamos que a responsabilidade poderá ser comprovada em qualquer momento: na fase constitutiva ou na fase de exigibilidade, antes ou depois do ajuizamento da ação de execução fiscal<sup>17</sup>.

---

15. BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 91.

16. PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedade*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 332. (Coleção direito em contexto: problemas dogmáticos).

17. Sobre o tema já nos manifestamos em: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. *Curso de decadência e de prescrição no direito tributário*: regras do direito e segurança jurídica. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 470-472.

Durante a fase de constituição do crédito tributário, a apuração da responsabilidade deverá ser realizada por meio de um procedimento administrativo fiscal, que poderá ser concomitante ao procedimento de lançamento do crédito tributário do contribuinte ou posterior. No caso de ser concomitante ao lançamento, poderá ser realizado em nome do contribuinte e do responsável, desde que comprovada a responsabilidade, respeitando a forma de cobrança estabelecida pela lei; sendo pessoal, poderá cobrar apenas do responsável.

No caso de apuração da responsabilidade, após já ter sido realizado o lançamento em nome do contribuinte, um novo lançamento pode ser realizado em nome do responsável também, desde que haja prazo para constituição do crédito e ainda fique comprovada a responsabilidade.

Uma vez comprovada a aplicação da norma de responsabilidade, o lançamento será realizado em nome do contribuinte e os atos de cobrança também, isto é, inscrição em dívida ativa e, posteriormente, a propositura de ação de execução fiscal.

Caso a apuração da responsabilidade ocorra somente após o ajuizamento da ação de execução fiscal, ocorrerá o chamado *redirecionamento*, norma processual que autoriza, em sede de execução fiscal, que o responsável pelo pagamento do tributo possa configurar no polo passivo da ação, mesmo que ele não esteja constando no título executivo extrajudicial<sup>18</sup>.

#### 4 RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES

No que tange à chamada “responsabilidade por infrações”, sua previsão encontra-se expressa nos arts. 136 a 138 do CTN. Ambos os artigos relacionam o

18. O que não ocorre, segundo entendimento do STJ, quando a execução é movida contra o sócio, cujo nome já consta na CDA, cabendo a ele, nesse momento, o ônus da prova. Nesse ponto, o STJ também já pacificou entendimento: “TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO – NOME DO SÓCIO NA CDA – INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA – AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO NOS AUTOS. 1. A jurisprudência desta Corte é assente no sentido de que é caso de redirecionamento quando a ação já é proposta contra a pessoa jurídica e os sócios, cujos nomes se apresentam na CDA, hipótese na qual se inverte o ônus da prova. 2. *In casu*, a execução fiscal foi movida contra a sociedade e o sócio-gerente, cabendo a este o ônus de provar a ausência dos requisitos do art. 135 do CTN. 3. A alegação de que não há prova nos autos da atuação contrária às normas tributárias ou aos limites do estatuto só reforça a tese de que caberá aos sócios demonstrar a ausência de responsabilidade, o que, até agora, não ocorreu. Agravo regimental improvido” (STJ, AgRg no AgRg no REsp 1096874/RS, Rel. Min. Humberto Martins, j. 01.10.2009).

expediente do dever do pagamento do montante decorrente de consequências sancionatórias advindas da conduta ilícita.

A despeito de o tema estar inserido no capítulo que versa sobre transferência da responsabilidade na chamada “responsabilidade por infrações”, cumpre firmar que as normas “estariam mais bem colocadas na seção referente às infrações”<sup>19</sup>, pois não se trata de autênticas normas de responsabilidade tributária, vez que os deveres inseridos nos enunciados normativos poderão ser imputados aos contribuintes e aos responsáveis, desde que um deles tenha realizado o comportamento ilícito previsto nos enunciados prescritivos.

Não vislumbramos uma mera regra de transferência de responsabilidade, mas sim regra de imputação de obrigatoriedade pelo pagamento das penalidades (art. 136), e do pagamento do valor a título de tributo e penalidades (art. 137), ou ainda do valor correspondente ao tributo, juros e correção (art. 138); em todas as hipóteses aventadas poderá haver a imputação do dever ao responsável ou contribuinte. Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins: “[...] e a responsabilidade por infrações é inerente à própria técnica garantidora do direito tributário violado, na sua formulação sancionatória”<sup>20</sup>.

As regras assumem caráter pedagógico no interesse de desestimular a atitude ilícita do sujeito passivo agente (contribuinte ou responsável).

O art. 136 do CTN, por seu turno, inaugura uma responsabilidade objetiva: “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Trilhando a linha analítica realizada até então, a expressão “responsabilidade por infrações” sinaliza que a matéria em análise indicará a instrumentação para o dever do pagamento das penalidades advindas de um ato ilícito, v.g., se o contribuinte não pagar o tributo deverá haver a aplicação da penalidade

---

19. FERNANDES, Edison Carlos. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 296.

20. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional: arts. 96 a 218*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 2, p. 234. E ainda ensina que: “No anteprojeto do Código Tributário Nacional, seu ilustre autor, Professor Rubens Gomes de Sousa, separou nitidamente os dois tipos de responsabilidade (sucessores e terceiros) daquele resultante de infrações, colocando as duas primeiras entre os arts. 241 e 247 e remetendo as últimas para o Livro VII, que cuidava apenas da normatização dos descumprimentos e respectiva sanções (arts. 270-291)”.

prevista em lei – o motivo pelo qual o tributo não foi pago (intenção do agente), para fins de imputação da penalidade, é irrelevante.

A expressão “legislação tributária” alcança os instrumentos que normatizam sobre instituição, arrecadação ou fiscalização de tributos, que, nesse cenário, incluem as leis, os tratados, as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, nos termos do art. 96 do CTN, sem exclusão dos comandos constitucionais que cuidam de normas tributárias. Noutra giro, o que queremos sustentar é que o ato ilícito que o artigo normatiza é tão somente aquele que tem como objeto o direito positivo tributário (material ou processual).

Sobre o termo “agente” utilizado para indicar um dos realizadores do ato, poderia ter sido utilizada a palavra “contribuinte”; nos termos do que defendemos neste texto, ou se está diante do contribuinte ou se está diante do responsável. Desse modo, cumpre repisar que, em verdade, estar-se-á diante de infrações que podem ser imputadas ao contribuinte ou ao responsável.

E, por fim, o artigo normatiza que “independe da intenção”, bem como “da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” inaugurando a chamada “responsabilidade objetiva”<sup>21</sup>, que prescinde da demonstração (prova) da ocorrência de culpa ou dolo, mesmo que tenha havido<sup>22</sup>, sendo que a intenção

21. Tese que defendemos, mas encontra-se na doutrina posicionamento contrário: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 875: “É comum a referência ao dispositivo acima citado para que se afirme que, em matéria de infração tributária, a responsabilidade seria objetiva. Não é esse, entretanto, o teor do dispositivo. Ele exclui, por certo, a necessidade de que se constate a presença do elemento doloso para a configuração da responsabilidade. Nada diz quanto à dispensa do elemento culposo”. Se bem que, para Luís Cesar Souza de Queiroz, o problema está em utilizar a natureza objetiva ou subjetiva: “Para tanto, deixar-se-á de lado o controvertido uso dos qualificadores ‘objetiva’, ‘objetiva com temperamento’ ou ‘subjetiva’, que trazem desnecessária dificuldade à compreensão do tema” (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Responsabilidade tributária objetiva no direito tributário*. In: X CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS: SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E AS RELAÇÕES INTERNACIONAIS. São Paulo, 2013. *Anais...* São Paulo: Noeses, 2013. p. 772). Para Hugo de Brito Machado, trata-se de culpa presumida: “[...] A diferença é simples. Na responsabilidade objetiva não se pode questionar a respeito da intenção do agente. Já, na responsabilidade por culpa presumida tem-se que a responsabilidade independe da intenção apenas no sentido de que não há necessidade de se demonstrar a presença de dolo ou culpa [...]” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 167).

22. O ponto de divergência é que deverá haver, no mínimo, culpa para a configuração da infração, e, desse modo, seria responsabilidade subjetiva. A questão é que, mesmo havendo culpa, essa não precisa ser provada para a configuração da “responsabilidade por infração”.

do agente (elemento extrajurídico e intocável) passa a ser irrelevante para a configuração da responsabilização pela infração. Registra-se que a asserção da natureza objetiva da conduta torna-se alterável diante da expressão: “salvo disposição de lei em contrário”, prevista no introito do *caput*.

Por sua vez, o art. 137 foi expresso em determinar que “a responsabilidade é pessoal do agente”, e seguiu introduzindo caráter nitidamente penal na letra do artigo, elencando situações que exigem tipo específico – “dolo” – para a imputação da responsabilidade.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

- I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;
- II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;
- III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:
  - a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
  - b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
  - c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Entendemos, salvo melhor juízo, que, considerando todo o capítulo sobre a responsabilidade tributária, a prescrição sob análise remete àquela que depende de condenação na esfera criminal diante de prática de ato delituoso tributário previsto em lei especial, tal como Código Penal, Código de Processo Penal e Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária (Lei 8.137/1990).

Esse artigo, portanto, deixa de tratar de sanções e infrações meramente tributárias e passa a estabelecer que o agente da infração (contribuinte ou responsável), autor (realizador da materialidade) ou coautor (mandante ou partícipe), responderá pessoalmente diante de crimes, contravenções e infrações que são tipificadas na legislação penal. A personalidade indicada no *caput* do artigo releva o caráter exclusivo do agente que cometer o tipo penal, mesmo porque é princípio constitucional da personalidade da pena que “nenhuma pena passará da pessoa do condenado [...]” (art. 5º, XLV, da CF).

Por crime, entendemos “infração penal a que a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativamente ou cumulativamente

com a pena de multa”, e, por contravenção, entendemos “infração penal a que a lei comina, isoladamente, pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente”, nos termos do art. 1º da Lei de Introdução do Código Penal (Decreto-lei n. 2.848, de 07.12.1940). Segundo Maria Rita Ferragut, a diferença entre crime e contravenção deve estar na gravidade da conduta e não na diferença entre as penas: “[...] o marco diferenciador é a maior ou menor gravidade com que a lei trata tais condutas, denominando-se contravenções as mais leves, e crimes, as mais graves”<sup>23</sup>.

Para a tipificação criminal, deve haver a demonstração inequívoca do dolo (constatação de condutas tipificadas como crime na esfera penal) podendo ser genérico (inc. I) e específico (incs. II e III), sendo que “a doutrina tradicional costuma fazer diferença entre o dolo genérico, que seria a vontade de praticar a conduta típica, sem qualquer finalidade especial, e o dolo específico, que seria a mesma vontade, embora adicionada de uma especial finalidade”<sup>24</sup>.

Assim como afirmamos alhures, como o artigo não se refere a uma autêntica transferência de responsabilidade, nos limitamos a tecer breves considerações. Inclusive utilizando as palavras de Renato Lopes Becho, entendemos também que “penetrar no art. 137 é invadir a seara do chamado direito penal tributário ou direito tributário penal, o que é suficiente para uma extensa monografia”<sup>25</sup>.

O art. 138 é conhecido como “denúncia espontânea”, e assim como os dois artigos anteriores, seus comandos estão direcionados para o contribuinte e para o responsável e têm como *ratio* que o sujeito passivo regularize sua situação de irregularidade junto ao fisco. Do mesmo modo, como não se trata de uma autêntica transferência de responsabilidade, nos limitaremos a tecer breves considerações.

A expressão “a responsabilidade é excluída” refere-se à multa punitiva e moratória (Ato Declaratório PGFN 04/2011<sup>26</sup>). Vê-se que o termo “responsabilidade”

23. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 139.

24. NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de direito penal*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 159.

25. BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 56.

26. “Com relação às ações e decisões judiciais que fixem o entendimento no sentido da exclusão da multa moratória quando da configuração da denúncia espontânea, ao entendimento de que inexistente diferença entre multa moratória e multa punitiva, nos moldes do art. 138 do Código Tributário Nacional [...]. Jurisprudência: REsp 922.206, Rel. Min. Mauro Campbell Marques; REsp 1.062.139, Rel. Min. Benedito Gonçalves; REsp 922.842, Rel. Min. Eliana

está sendo utilizado de forma diferente da que nos referimos nas outras modalidades de responsabilidade por transferência que estão relacionadas no CTN.

Assim, o dever do adimplemento do valor principal do tributo acompanhado da correção e dos juros de mora permanece: “A regra do art. 138 do CTN consagra, em suma, a ideia da delação premial do direito penal, segundo a qual aquele que denuncia a infração recebe benesses legais, as quais, no âmbito do direito tributário, estão relacionadas à exclusão da sanção ou da própria infração”<sup>27</sup>. Oportuno, ainda consignar que não cabe para deveres instrumentais<sup>28</sup>.

A dispensa com relação à multa punitiva e moratória está condicionada à apresentação da denúncia antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração; assim, o fisco deve ter desconhecido de que haja valor a título de tributo para ser honrado pelo contribuinte ou responsável.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em breves linhas, podemos resumir que a responsabilidade tributária de terceiros (administradores sócios ou não) é uma norma de direito material de sujeição passiva que atribui àquele que não praticou a hipótese de incidência o dever do pagamento do tributo.

Por ser norma de sujeição passiva, que atribui o dever do pagamento do tributo ao terceiro, o sócio que não tem poder de decisão e administração da pessoa jurídica não pode ser sujeito da norma de responsabilidade, assim como não é permitida a incidência da norma de responsabilidade pelo mero inadimplemento da dívida.

A norma de responsabilidade só poderá incidir se o terceiro praticar uma das hipóteses previstas no art. 135 do CTN, isto é, dissolução irregular, excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto, sendo todas condutas ilícitas que dependerão sempre da comprovação da prática do ato.

---

Calmon; REsp 774.058, Rel. Min. Teori Albino Zavascki e AGREsp 200.700.164.263, Rel. Min. Humberto Martins”.

27. No mesmo sentido é a doutrina: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 197.

28. Segundo o posicionamento do STJ: EREsp 246.295/RS, Primeira Seção, Rel. Min. José Delgado, j. 18.06.2001, DJ 20.08.2001, p. 344.

A comprovação deverá ocorrer na fase administrativa ou judicial, mas imprescindível para a aplicação da norma, uma vez que não se pode utilizar das regras de responsabilidade apenas para satisfazer a exigibilidade do crédito tributário; isso porque o mero inadimplemento da pessoa jurídica não atribui ao terceiro o dever de pagar o tributo.

A chamada “responsabilidade por infrações”, em que há o dever do pagamento do montante decorrente de consequências sancionatórias advindas da conduta ilícita, não tem natureza de autêntica norma de responsabilidade tributária, vez que os deveres inseridos nos enunciados normativos poderão ser imputados aos contribuintes e aos responsáveis, desde que um deles tenha realizado o comportamento ilícito previsto nos enunciados prescritivos.

## 6 REFERÊNCIAS

- ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. 7. reimpr. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- BUSATO, Paulo César. *Direito penal*: parte geral. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2020. v. 1.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.
- COSTA, Marcio Cesar. Do procedimento ao processo administrativo tributário e a prova como elemento essencial em matéria de responsabilidade. In: MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti; BONFÁ, Isabela (org.). *Novos rumos do processo tributário: judicial, administrativo e métodos alternativos de cobrança do crédito tributário*. São Paulo: Noeses, 2020. v. I.
- FERNANDES, Edison Carlos. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020.
- JONAS, Hans. *El principio de responsabilidad: ensayo de una ética para la civilización tecnológica*. Barcelona: Herder, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. *Curso de decadência e de prescrição no direito tributário: regras do direito e segurança jurídica*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*: arts. 96 a 218. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 2.

NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de direito penal*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedade*. São Paulo: Saraiva, 2012. (Coleção direito em contexto: problemas dogmáticos).

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Tratado de direito privado*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972. t. 1.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Responsabilidade tributária objetiva no direito tributário. In: X CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS: SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E AS RELAÇÕES INTERNACIONAIS. São Paulo, 2013. *Anais...* São Paulo: Noeses, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

## RENÚNCIA DE RECEITAS: A INTERSEÇÃO ENTRE O DIREITO FINANCEIRO E O DIREITO TRIBUTÁRIO

Sergio André Rocha

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Livre-docente em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo.

SUMÁRIO: Introdução 1 Benefícios fiscais e o Direito Tributário 2 Renúncia de receita na LRF 3 Os controles tributário e financeiro são indissociáveis 4 Para além do Direito 5 Considerações finais.

RESUMO: O objetivo deste artigo é ressaltar a absoluta incongruência da tentativa de se analisar a atividade financeira do Estado a partir de pontos de vista parciais. O Direito Financeiro e o Direito Tributário são duas faces da mesma moeda, indissociáveis um do outro.

PALAVRAS-CHAVE: Renúncia de receitas. Direito Tributário. Direito Financeiro.

## WAIVER OF REVENUE: THE INTERSECTION BETWEEN FINANCIAL LAW AND TAX LAW

CONTENTS: Introduction 1 Tax benefits and Tax Law 2 Waiver of revenue in the LRF 3 Tax and financial controls are inseparable 4 Beyond Law 5 Final considerations.

ABSTRACT: The objective of this article is to emphasize the absolute incongruity of the attempt to analyze the financial activity of the State from partial points of view. Financial Law and Tax Law are two sides of the same coin, inseparable from each other.

KEYWORDS: Waiver of revenue. Tax law. Financial Law.

## INTRODUÇÃO

Historicamente, houve uma época em que o Direito Tributário era parte integrante do Direito Financeiro; tecnicamente, talvez até ainda hoje o seja. Afinal, este regula a atividade financeira do Estado de forma ampla, incluindo o planejamento, a arrecadação de receitas, a previsão e a realização de despesas, o endividamento público e as atividades de controle. Contudo, essa realidade há muito se transformou.

Em primeiro lugar, a disciplina da relação entre os entes tributantes e os contribuintes se autonomizou, passando a compor um campo de estudo independente e específico. Em consequência, como a banda de rock que perde o vocalista principal, o Direito Financeiro foi caindo no ostracismo.

Com efeito, há décadas o Direito Tributário ganhou relevância, enquanto o Direito Financeiro foi sendo esquecido. Diversas faculdades de Direito excluíram o seu estudo do rol de disciplinas obrigatórias, transformando o Direito Financeiro em cadeira eletiva de segunda importância. Uma análise da produção literária nos dois campos de estudo nos últimos vinte anos vai mostrar que enquanto foram produzidas centenas de obras sobre tributação, o mesmo não se repetiu com o Direito Financeiro.

Esse distanciamento entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro, que são duas faces de uma mesma moeda, causou consequências graves.

Em primeiro lugar, trouxe uma distorção para a própria compreensão a respeito da relevância da tributação.

Com efeito, uma das características mais evidentes da arrecadação tributária é o seu *caráter instrumental*. Em outras palavras, a cobrança de tributos não é um fim em si própria. Ela serve a *fins estatais*, seja quando a mesma tem uma função propriamente fiscal – precipuamente arrecadatória –, seja quando é utilizada para que sejam alcançadas finalidades extrafiscais. A materialização de tais fins estatais, contudo, não está ao alcance do Direito Tributário. A arrecadação fiscal apenas viabiliza os meios, porém, ela é incapaz de direcionar a destinação dos recursos. Esta se concretiza por meio das decisões orçamentárias, pautadas pelo Direito Financeiro.

Passamos a conviver, então, com uma percepção da tributação como sendo autorreferenciada. Ou seja, vê-se o tributo pelo tributo, perdendo-se a conexão com a sua relação umbilical com o gasto público. Temas como a carga tributária,

por exemplo, são debatidos como se fossem independentes das decisões políticas cristalizadas na Constituição Federal, as quais resultam na necessidade de arrecadação pela União Federal e pelos entes subnacionais.

Uma vez que se desvincula a exigência de tributos dos gastos que por eles são financiados, ganham espaço as abordagens teóricas que os apresentam como agressões ao patrimônio individual, em vez de deveres fundamentais que dão vida à noção de cidadania fiscal.

Por outro lado, se o cidadão não vincula os seus tributos a determinados gastos públicos, torna-se mais fácil para os governantes serem menos transparentes sobre como empregam os valores arrecadados.

Vê-se, portanto, que esse distanciamento do Direito Financeiro deixou o Direito Tributário sem alma, uma vez que são os gastos públicos que lhe dão propósito, que o humanizam. Mas não foi só o Direito Tributário que saiu perdendo. Talvez o Direito Financeiro pós-cisão tenha sido o maior perdedor.

Em verdade, poucos efeitos podem ser tão deletérios quanto a indiferença. Mesmo avanços fundamentais, como a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) em 2000 (Lei Complementar n. 101/2000), não foram suficientes para que o Direito Financeiro recuperasse o prestígio acadêmico e prático de tempos passados. O seu redescobrimento como tema de primeira relevância se deu pelo tortuoso caminho das crises.

É possível que o marco histórico mais relevante neste renascimento do Direito Financeiro tenha sido o impedimento da Presidente Dilma Rousseff, o qual, todos se recordam, foi baseado essencialmente em argumentos de Direito Financeiro, corporificados nas ditas “pedaladas fiscais”. De lá para cá, crise após crise, começou-se a compreender melhor que o Direito Financeiro não regula apenas aspectos formais da atividade financeira do Estado. Ele é muito mais do que isso. O Direito Financeiro é um dos pilares sobre os quais repousa a estabilidade do próprio Estado Democrático de Direito.

O planejamento tributário abusivo, tão estudado nas últimas décadas no Brasil, certamente tem efeitos nefastos sobre a arrecadação de tributos. Contudo, o planejamento financeiro abusivo, a contabilidade pública “criativa”, a realocação de recursos orçamentários etc. têm um efeito potencial muito mais destrutivo, uma vez que afetam diretamente o tecido social, retiram recursos de hospitais e escolas, deixam em situação de vulnerabilidade aqueles que já são

excluídos de qualquer progresso social, além de poderem ser utilizados para fins de controle do próprio processo democrático.

Esta brevíssima introdução leva a uma conclusão inevitável: é inviável a pretensão de separar o estudo da arrecadação daquele do gasto público, do Direito Tributário e do Direito Financeiro. É passado o momento de se retomar a análise da atividade financeira do Estado como um todo, considerando todas as suas facetas.

Tendo esta premissa em conta, passamos ao tema deste artigo: a renúncia de receitas tributárias por meio da concessão de benefícios fiscais<sup>1</sup>. Esta é uma das matérias mais complexas nos Direitos Financeiro e Tributário atuais, gerando questões e problemas de difícil solução.

Certamente, o objeto deste artigo não será a análise de todas as questões polêmicas que decorrem da concessão de benefícios fiscais. Nosso foco, alinhado com os comentários acima, será demonstrar como abordagens parciais podem se mostrar ineficazes para assegurar que a outorga de tais benefícios esteja alinhada com os princípios dos Direitos Financeiro e Tributário, argumentando que apenas uma abordagem multidisciplinar permite um controle efetivo das renúncias fiscais.

## 1 BENEFÍCIOS FISCAIS E O DIREITO TRIBUTÁRIO

A concessão de benefícios fiscais é um dos temas mais controvertidos do Direito Tributário. Afinal, o sistema tributário nacional tem como um dos pilares o princípio da generalidade, no sentido de que todos que pratiquem o mesmo fato tributável devem pagar o mesmo tributo.

A generalidade é uma faceta do princípio da isonomia, previsto no inciso II do art. 150 da Constituição Federal, segundo o qual é proibido aos entes tributantes “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”.

---

1. Há debates teóricos sobre os conceitos de *incentivos* e *benefícios fiscais*. Para fins de clareza em relação ao texto, destacamos que utilizaremos adiante as duas expressões como sinônimas, em linha com o art. 14 da LRF transcrito adiante.

Nada obstante, sabe-se que o princípio da isonomia não proíbe toda e qualquer diferenciação entre contribuintes, vedando apenas distinções arbitrárias, que não encontrem fundamento em finalidades constitucionalmente previstas. Assim, o disposto no referido inciso II do art. 150 deve ser interpretado conjuntamente com outros dispositivos constitucionais que permitem – ou até exigem – tratamentos diferenciados em algumas situações.

Provavelmente, a justificativa constitucional mais notória para o tratamento diferenciado entre contribuintes seja o próprio princípio da capacidade contributiva, entendido, aqui, como o dever de distribuição da carga tributária entre os contribuintes com base em sua capacidade econômica (art. 145, § 1º, da Constituição Federal).

Diferenciações tributárias que visam à alocação do peso da tributação de acordo com a capacidade contributiva de cada um podem ser denominadas *desonerações fiscais*, uma vez que intrinsecamente relacionadas ao dimensionamento justo do dever fundamental de pagamento de tributos. De uma maneira geral, elas geram pouca controvérsia quando se debate a concessão de benefícios fiscais da perspectiva do Direito Tributário.

Além dessas desonerações fiscais, a legislação tributária também está povoada por *desonerações extrafiscais*, as quais materializam algumas das mais questionadas regras tributárias.

Com efeito, a extrafiscalidade consiste na utilização da legislação tributária com objetivos explícitos, primários ou secundários, de indução do comportamento – social, econômico, empresarial, ambiental etc. – dos contribuintes. Desonerações tributárias extrafiscais resultam na quebra do princípio da generalidade com vistas a que uma determinada finalidade constitucional seja alcançada.

Ademais, não se pode perder de vista que é comum que tais incentivos desconsiderem o próprio princípio da capacidade contributiva, retirando do esquema geral de tributação contribuintes que teriam condições de entregar recursos ao Estado.

Portanto, a concessão de benefícios extrafiscais não pode ser arbitrária, sob pena de se converter na outorga de privilégios fiscais. Portanto, a sua legitimidade está diretamente vinculada: (1) à existência de uma finalidade constitucional que justifique a concessão do benefício; (2) à demonstração de que a vantagem

fiscal é adequada e necessária para se concretizar tal finalidade constitucional; e à (3) transparência quanto à finalidade e aos meios fiscais utilizados.

Percebe-se que, da perspectiva do Direito Tributário, a renúncia de receitas está direta e umbilicalmente ligada ao princípio da isonomia, que só aceita a exclusão de pessoas ou situações da incidência da regra de tributação quando ela seja de alguma forma passível de fundamentação na Constituição Federal.

De outro lado, já se nota que o Direito Tributário só consegue ter uma visão parcial da concessão de benefícios extrafiscais. É comum a referência aos incentivos fiscais – em sentido amplo – como *gastos tributários*. Afinal, a decisão de não arrecadar para se induzir algum comportamento considerado relevante é, da perspectiva do ente tributante, equivalente à arrecadação seguida do dispêndio financeiro necessário para se alcançar o mesmo objetivo.

Assim sendo, se o Direito Tributário possui mecanismos para verificar se a concessão de determinado tratamento fiscal diferenciado pode ser considerado legítimo diante da Constituição Federal, ele simplesmente não possui instrumentos para: verificar se a concessão do benefício e a finalidade visada estão alinhadas ao planejamento – inclusive orçamentário – estatal; se há recursos disponíveis para que se possa renunciar à arrecadação; se com o passar do tempo e a utilização efetiva do incentivo fiscal a finalidade o justificou efetivamente etc.

Nessa linha de reflexões, sem os mecanismos que são típicos do Direito Financeiro – e de outros campos do conhecimento –, o Direito Tributário terá uma capacidade certamente limitada para o controle dos benefícios fiscais. Essa situação é bem ilustrativa do equívoco de uma separação acentuada entre os dois conjuntos normativos e seus requisitos. Porém, não é só o Direito Tributário que se vê limitado sem a complementação do Direito Financeiro. Como passamos a analisar, o inverso é igualmente verdadeiro.

## 2 RENÚNCIA DE RECEITA NA LRF

A LRF, logo em seu art. 1º, estabelece como princípios da responsabilidade fiscal o planejamento, a transparência e o equilíbrio orçamentário. Segundo o § 1º desse artigo, “a responsabilidade na gestão fiscal *pressupõe a ação planejada e transparente*, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o *equilíbrio das contas públicas*, mediante o cumprimento de metas de resultados

entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar” (destaques nossos).

Planejamento, transparência e equilíbrio orçamentário são princípios enquanto normas finalísticas, que estabelecem um horizonte de coisas a ser alcançado. Ao disciplinar a renúncia de receitas no seu art. 14, vê-se claramente a marca desses três princípios. Em textual:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita *deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro* no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, *atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias* e a pelo menos uma das seguintes condições: (Vide Medida Provisória n. 2.159, de 2001) (Vide Lei n. 10.276, de 2001) (Vide ADI 6357)

I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

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

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

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

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

II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança. (destaques nossos).

Vê-se que a concessão de benefícios fiscais não pode estar descasada do planejamento apresentado na Lei de Diretrizes Orçamentárias. Da mesma forma, esse art. 14 mostra-se sobremaneira preocupado com a manutenção do

equilíbrio orçamentário, ao buscar garantir que renúncias de receitas não impactem o resultado previsto ou sejam acompanhadas de medidas de compensação<sup>2</sup>. Ademais, a proposta do benefício fiscal deve ser transparente quanto ao cumprimento desses requisitos.

A exigência de manutenção do equilíbrio orçamentário, da maneira posta por esse art. 14, é *meramente formal*. Uma vez apresentada a estimativa de impacto financeiro e demonstrando-se que há dotação orçamentária para financiar o gasto tributário, o benefício fiscal será considerado legítimo para os fins da LRF.

Entretanto, a manutenção do equilíbrio orçamentário, em si, nada diz sobre a compatibilidade do benefício fiscal com a Constituição Federal de uma perspectiva substantiva. A própria referência à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) não agrega no que se refere ao controle substancial do incentivo de natureza tributária concedido. Com efeito, a LDO não traz uma disciplina extensa sobre o tema. Por exemplo, a LDO para o orçamento de 2023, veiculada na Lei n. 14.436/2022, estabeleceu o seguinte em seu art. 143:

Art. 143. As proposições legislativas que concedam, renovem ou ampliem benefícios tributários deverão:

I – conter cláusula de vigência de, no máximo, cinco anos;

II – estar acompanhadas de metas e objetivos, preferencialmente quantitativos; e

III – designar órgão gestor responsável pelo acompanhamento e pela avaliação do benefício tributário quanto à consecução das metas e dos objetivos estabelecidos.

§ 1º O órgão gestor definirá indicadores para acompanhamento das metas e dos objetivos estabelecidos no programa e dará publicidade a suas avaliações.

§ 2º Ficam dispensadas do atendimento ao disposto neste artigo as proposições legislativas que alterem as normas de tributação de investimentos de não residentes no País ou de domiciliados no exterior.

Vê-se que a LDO reitera os requisitos encontrados na LRF e acrescenta um novo: a obrigatoriedade de que a lei que conceda, amplie ou renove benefícios de natureza tributária *tenha cláusula de vigência máxima de cinco anos*.

2. Vale lembrar também o art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, incluído pela Emenda Constitucional n. 95/2016 (que disciplinou o “Novo Regime Fiscal”, usualmente referido como “Teto de Gastos”), segundo o qual “a proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro”.

Esse dispositivo é importantíssimo e faz uma ponte entre o Direito Financeiro e o Tributário. Ora, se benefícios fiscais são sempre concedidos em função de uma finalidade constitucional, é imprescindível que eles tenham prazo de duração, o que permite a revisão periódica da necessidade de sua manutenção e da sua adequação para a concretização do fim buscado.

Note-se que talvez a prescrição da LDO não seja ideal. É possível que, em casos concretos, o prazo de cinco anos de vigência não seja suficiente para se alcançar a finalidade visada. É só imaginar a concessão de um incentivo que busque induzir investimentos de longo prazo de maturação e grandes investimentos financeiros. A renúncia de receita por cinco anos pode não dar a segurança necessária para o investidor.

Assim, o ideal seria que a LDO autorizasse a concessão do benefício fiscal por mais de cinco anos somente nos casos em que houvesse uma justificativa, devidamente apresentada no projeto de lei, para que o prazo devesse ser mais extenso.

Mesmo que esse dispositivo, que prevê o prazo de cinco anos, seja incluído, anualmente, na LDO para a preparação do orçamento do ano seguinte, a prática nos mostra que não raro ele é ignorado.

Nesse sentido, é um exemplo que evidencia tal situação o que vimos nas regras de Tributação em Bases Universais previstas na Lei n. 12.973/2014. No mesmo capítulo da lei encontramos duas abordagens distintas. Enquanto o § 3º do art. 77, para estar de acordo com a LDO, previu a vigência do benefício fiscal ali previsto por cinco anos<sup>3</sup>, o § 10 do art. 87 da mesma lei, ao veicular outro incentivo (crédito presumido), ignorou a exigência de vigência máxima, prevendo um benefício de natureza tributária com vigência superior a cinco anos<sup>4</sup>.

---

3. “§ 3º Observado o disposto no § 1º do art. 91 da Lei n. 12.708, de 17 de agosto de 2012 [LDO], a parcela do lucro auferido no exterior, por controlada, direta ou indireta, ou coligada, correspondente às atividades de afretamento por tempo ou casco nu, arrendamento mercantil operacional, aluguel, empréstimo de bens ou prestação de serviços diretamente relacionados à prospecção e exploração de petróleo e gás, em território brasileiro, não será computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil.” (redação original – destaque nosso).

4. “§ 10. Até o ano-calendário de 2022, a controladora no Brasil poderá deduzir até 9% (nove por cento), a título de crédito presumido sobre a renda incidente sobre a parcela positiva computada no lucro real, observados o disposto no § 2º deste artigo e as condições previstas nos incisos I e IV do art. 91 desta Lei, relativo a investimento em pessoas jurídicas no exterior que realizem as atividades de fabricação de bebidas, de fabricação de produtos alimentícios

Ora, uma vez que o art. 14 da LRF estabelece que a renúncia de receitas deve seguir o disposto na LDO, e que esta prevê que qualquer benefício de natureza tributária não pode ser concedido com prazo de vigência superior a cinco anos, a sanção presidencial de dispositivo prevendo benefício fiscal com prazo superior configura, segundo vemos, *crime de responsabilidade*.

Com efeito, de acordo com o art. 73 da LRF, “as infrações dos dispositivos desta Lei Complementar serão punidas segundo o Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); a Lei n. 1.079, de 10 de abril de 1950; o Decreto-Lei n. 201, de 27 de fevereiro de 1967; a Lei n. 8.429, de 2 de junho de 1992; e demais normas da legislação pertinente”. (destaque nosso). Por sua vez, o art. 73-A do mesmo diploma prevê que “qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para denunciar ao respectivo Tribunal de Contas e ao órgão competente do Ministério Público o descumprimento das prescrições estabelecidas nesta Lei Complementar”.

A Constituição Federal, no inciso VI de seu art. 85, estabelece que é crime de responsabilidade do Presidente da República a prática de atos que atentem contra a lei orçamentária. Encontramos a mesma regra no inciso VI do art. 4º da Lei n. 1.079/1950, sendo que o art. 10 desta lei prevê as condutas que configuram crimes contra a lei orçamentária. Por seu turno, como vimos, o art. 73 da LRF estabeleceu explicitamente que as infrações aos seus dispositivos serão punidas com base, entre outras, na Lei n. 1.079/1950.

Portanto, não cremos haver dúvidas quanto ao fato de que a sanção presidencial de benefício fiscal concedido em desrespeito ao prazo de vigência máximo previsto na LDO configura crime de responsabilidade do Presidente da República, que pode dar ensejo ao seu impedimento.

De toda forma, o que se percebe pela análise do sistema de controle da renúncia de receitas, previsto na LRF, é que ele traz um modelo essencialmente formal. O Direito Financeiro, portanto, não possui instrumentos para verificar se a concessão do benefício fiscal é compatível com a Constituição Federal, se a discriminação criada encontra-se fundamentada no princípio da isonomia ou se o vulnera; afinal, se o benefício fiscal deveria ter sido concedido ou não. Tudo o que o instrumental previsto na LRF permite é a verificação da compatibilidade orçamentária do incentivo.

---

e de construção de edifícios e de obras de infraestrutura.” (redação original – destaque nosso). A redação atual desse dispositivo foi dada pela Lei n. 14.547/2023.

### 3 OS CONTROLES TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO SÃO INDISSOCIÁVEIS

O que pretendemos demonstrar com as considerações anteriores é o quanto é vã – e artificial – a pretensão de se segregar o Direito Financeiro do Direito Tributário. Considerados de forma separada, ambos os conjuntos de regras apenas proporcionam uma visão parcial quanto à constitucionalidade e à legitimidade da concessão de um benefício fiscal.

Talvez o mais dramático seja que não é só que atualmente não se realiza uma revisão integrada, financeira e tributária, da concessão de incentivos fiscais. É que mesmo o controle parcial é feito de forma deficiente.

De fato, da perspectiva tributária, o que se percebe de forma evidente é que a legislação se transformou em um mar de privilégios fiscais, dada a quantidade absurda de incentivos que são concedidos sem qualquer transparência quanto aos fins que seriam visados, ou ônus argumentativo de se demonstrar que a concessão do tratamento diferenciado seria instrumento adequado e necessário para se alcançar tal finalidade.

Esse fato é assustadoramente mais verdadeiro no campo dos benefícios extrafiscais, que são concedidos, não raro, em sentido oposto à capacidade contributiva do beneficiário. Há, assim, uma perversão do próprio sistema tributário, que passa de mecanismo de distribuição de custos públicos, com base na capacidade econômica de cada um, a instrumento de repartição de privilégios àqueles que conseguem se mobilizar para influenciar as assembleias representativas.

Há que se reconhecer que o controle da legitimidade substantiva dos benefícios fiscais nem sempre é simples. Não é tarefa corriqueira identificar os fins visados e, menos ainda, demonstrar que o tratamento tributário diferenciado é a medida adequada e necessária para a sua realização. Entretanto, não se pode, de modo algum, aceitar que a legislação tributária seja manipulada a ponto de conceder privilégios.

Ademais, tal controle não pode ser apenas prévio. Ele certamente deve ser feito no processo de concessão do tratamento fiscal diferenciado; contudo, é importantíssimo que, uma vez editada a lei veiculando o benefício, se faça um acompanhamento periódico da sua congruência com os fins visados.

Assim, dever-se-ia exigir um ônus argumentativo especialmente elevado para a concessão de todo e qualquer incentivo tributário, e um acompanhamento metódico da concretização de suas finalidades. Transparência é a palavra-chave.

O controle financeiro das renúncias de receitas é, por seu turno, formal e objetivo, estando vinculado ao equilíbrio orçamentário e ao respeito ao planejamento realizado por meio da LDO. Nada obstante, como mencionamos, mesmo esse tipo de controle não é realizado de forma adequada, o que é simplesmente inexplicável.

Pelos comentários acima, já se percebe que não é só que os Direitos Financeiro e Tributário necessitam ser integrados no controle de incentivos fiscais. O fato é que eles mesmos não são suficientes. O Direito não é suficiente.

#### **4 PARA ALÉM DO DIREITO**

Um aspecto que se faz presente em diversos estudos, notadamente no Direito Tributário, é uma pretensão de autorreferência típica dos positivismos jurídicos, que pretende isolar o jurídico do extrajurídico, como se os textos normativos tivessem existência em uma bolha isolada dos fatos políticos, econômicos, sociais etc. Entretanto, é óbvio que o mundo jurídico não existe em desconexão com a realidade social.

Esse fato se torna ainda mais evidente em casos em que a legislação – tributária, trabalhista, administrativa etc. – tem a intenção, implícita ou explícita, de induzir comportamentos.

Ora, no campo dos benefícios extrafiscais, por exemplo, as finalidades que se pretendem alcançar, ainda que fundadas na Constituição Federal, não são finalidades, em si, jurídicas. Serão finalidades econômicas, sociais, ambientais etc. Sendo assim, o exame quanto à adequação e à necessidade do tratamento fiscal diferenciado não é uma análise jurídica, de modo que somente a integração do Direito Tributário com o Direito Financeiro, juntamente com outros campos do conhecimento humano, é que poderá assegurar a legitimidade de uma renúncia de receitas.

#### **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Como deixamos claro na introdução, nossa finalidade com este breve artigo não era rever, de forma detalhada, todas as questões jurídicas relacionadas à

concessão de benefícios fiscais. O objetivo deste artigo era ressaltar a absoluta incongruência da tentativa de se analisar a atividade financeira do Estado a partir de pontos de vista parciais. O Direito Financeiro e o Direito Tributário são duas faces da mesma moeda, indissociáveis um do outro.

A atomização da análise de campos de estudo criados artificialmente se tornou um empecilho para uma compreensão mais ampla do ordenamento jurídico, causando sérios déficits de conhecimento, verdadeiras áreas de incompreensão, que possibilitam a instrumentalização de mecanismos tributários e financeiros para fins diametralmente opostos àqueles a que se prestam.

Nos últimos anos fala-se de forma ininterrupta em reforma tributária. Entretanto, é evidente que não raro os problemas que são vivenciados não são decorrência de defeitos do ordenamento jurídico, mas sim da pura e simples desconsideração de suas prescrições. É o que se passa, por exemplo, em relação à dita guerra fiscal e o que ocorre, igualmente, no campo da concessão de benefícios de natureza tributária. A legislação tributária não é povoada por privilégios tributários porque o ordenamento jurídico brasileiro não possui os mecanismos para o seu controle. Isso ocorre porque há uma falha generalizada da estrutura de acompanhamento, desde a proposição dos projetos de lei, passando pela sua aprovação congressual, pela sanção presidencial, pela omissão dos órgãos de controle e finalmente do Poder Judiciário. A verificação da legitimidade dos benefícios fiscais é uma tarefa multidisciplinar. Uma análise interligada considerando os Direitos Financeiro e Tributário, juntamente com a utilização de outros saberes – econômicos, sociológicos, políticos, geográficos etc. – seria um ótimo começo.



# ARTIGOS

---



## **DO DIREITO AO PAGAMENTO ACUMULADO DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO – REFLEXÕES SOBRE A POSSIBILIDADE DE PAGAMENTO RETROSPECTIVO OU RETROATIVO A PARTIR DA LEI, DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA**

Alexandre Evaristo Pinto

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Doutorando em Controladoria e Contabilidade na Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Comercial pela Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Pesquisador concursado do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) e do Centro Brasileiro de Análise e Planejamento (Cebrap).

Artigo recebido em 19.05.2023 e aprovado em 28.05.2023.

**SUMÁRIO:** 1 Introdução 2 Da ausência de vedação legal ao pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio 3 Dos juros sobre o capital próprio como forma de garantir que não haja tributação de lucro inflacionário 4 JCP não possuem natureza de despesa, não devendo observar o regime de competência 5 O fato gerador para o passivo de JCP é a deliberação dos sócios ou acionistas, e não o decorrer dos anos 6 Conclusões 7 Referências.

**RESUMO:** Este trabalho tem como objetivo principal avaliar a possibilidade de pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio. Neste sentido, procede-se à análise das normas atinentes ao instituto, destacando-se as suas principais características e sua construção histórica. Também é realizada a análise das normas contábeis acerca do tema. As conclusões apontam pela possibilidade de pagamento acumulado a partir de interpretação literal, teleológica e contábil das normas de juros sobre o capital próprio.

**PALAVRAS-CHAVE:** Juros sobre o capital próprio. Pagamento acumulado. Regime de competência. Inflação.

## THE RIGHT TO ACCUMULATED PAYMENT OF INTEREST ON EQUITY – REFLECTIONS ON THE POSSIBILITY OF RETROSPECTIVE OR RETROACTIVE PAYMENT BASED ON LAW, DOCTRINE AND JURISPRUDENCE

CONTENTS: 1 Introduction 2 Absence of legal prohibition on accumulated payment of interest on equity 3 Interest on equity as a way to ensure that there is no taxation of inflationary profit 4 Interest on equity is not an expense and should not observe the accrual basis 5 The taxable event for JCP liabilities is the resolution of the partners or shareholders, and not the passing of years 6 Conclusions 7 References.

ABSTRACT: The main objective of this work is to verify the possibility of the accumulated payment of interest on equity. In this sense, an analysis of interest on equity rules is carried out, highlighting its main characteristics and its historical evolution. An analysis of Brazilian accounting rules related to distribution of profits is also carried out. The conclusions point to the possibility of accumulated payment considering literal, teleological and accounting interpretation of rules related to interest on equity.

KEYWORDS: Interest on equity. Accumulated payment. Accrual basis. Inflation.

### 1 INTRODUÇÃO

Os juros sobre o capital próprio (JCP) foram instituídos no ordenamento jurídico brasileiro a partir da edição do art. 9º da Lei n. 9.249/1995, que permitiu a dedução de tais juros na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) pelo regime do Lucro Real, quando pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, e calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata* dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP)<sup>1</sup>.

Ao se debruçar sobre o tema de juros sobre o capital de pessoa jurídica, Fábio Ulhoa Coelho aponta que essa modalidade de pagamento já existia com os juros de construção previstos no art. 129, “d”, do Decreto-lei n. 2.627/1940 e com a Lei de Cooperativas de 1971<sup>2</sup>.

1. Lei n. 9.249/1995: “Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata* dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP”.
2. COELHO, Fábio Ulhoa. A participação nos resultados das companhias (dividendos e juros sobre o capital próprio) e os direitos dos acionistas minoritários. In: MOSQUERA, Roberto

Ademais, embora não houvesse disposição explícita sobre tal forma de remuneração, nunca houve dispositivo normativo proibindo-a, de modo que Fábio Ulhoa Coelho acentua que tal pagamento não era comum, diante de sua indedutibilidade para fins tributários<sup>3</sup>.

Como decorrência, a grande inovação da Lei n. 9.249/1995 com relação aos juros sobre o capital próprio estaria restrita ao aspecto tributário<sup>4</sup>.

Desde a sua criação pela referida lei, muitos contribuintes têm se utilizado de tal instituto como forma de remuneração de seus sócios ou acionistas, e com isso conseguem reduzir a sua carga tributária no que tange ao IRPJ.

Por outro lado, outros contribuintes não se utilizam dos juros sobre o capital próprio. Há várias justificativas para o não uso desse instituto, tais como: (i) falta de conhecimento técnico acerca dos juros sobre o capital próprio; (ii) o seu uso não implicaria uma diminuição de carga tributária, tal qual aconteceria quando o beneficiário do pagamento fosse uma pessoa jurídica tributada pelo Lucro Real e sujeita ao regime não cumulativo de PIS e Cofins; (iii) a pessoa jurídica acaba optando por não utilizar a dedução dos juros quando já se encontra em uma situação de prejuízo fiscal corrente, ainda que possua saldo de lucros acumulados e reserva de lucros; e (iv) a pessoa jurídica está impossibilitada de utilizar a dedução dos juros quando não possui lucro do exercício e, tampouco, saldo de lucros acumulados e reserva de lucros.

Conforme se observa, há distintas motivações que podem levar uma pessoa jurídica a não distribuir juros sobre o capital próprio aos seus sócios ou acionistas. Há situações, inclusive, em que o uso dos juros seria impossível, em virtude da inexistência de lucro ou de reservas de lucros. Nesse caso, por si só, já existiria uma justificativa para o pagamento acumulado em um período posterior, quando houver saldo de lucro ou de reserva de lucros.

---

Quiroga (coord.). *Aspectos atuais do direito do mercado financeiro e de capitais*. São Paulo: Dialética, 2000. v. 2, p. 38-43.

3. COELHO, Fábio Ulhoa. A participação nos resultados das companhias (dividendos e juros sobre o capital próprio) e os direitos dos acionistas minoritários. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Aspectos atuais do direito do mercado financeiro e de capitais*. São Paulo: Dialética, 2000. v. 2, p. 38-43.
4. COELHO, Fábio Ulhoa. A participação nos resultados das companhias (dividendos e juros sobre o capital próprio) e os direitos dos acionistas minoritários. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Aspectos atuais do direito do mercado financeiro e de capitais*. São Paulo: Dialética, 2000. v. 2, p. 38-43.

Diante dos diferentes cenários em que não há pagamento de juros, no presente artigo serão apresentados alguns argumentos para defender a possibilidade do denominado “pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio” (também conhecido como JCP “retroativos” ou “retrospectivos”).

## 2 DA AUSÊNCIA DE VEDAÇÃO LEGAL AO PAGAMENTO ACUMULADO DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO

Os juros sobre o capital próprio foram inseridos no ordenamento jurídico pátrio pelo art. 9º da Lei n. 9.249/1995<sup>5</sup>. Em termos de lei ordinária, a regulação dos juros sobre o capital próprio se encontra basicamente no referido artigo e seus respectivos parágrafos, não havendo outras normas legais a regular tal instituto.

A partir da leitura do art. 9º da Lei n. 9.249/1995, podem ser observadas diversas regras específicas acerca dos juros sobre o capital próprio, determinando, dentre outros temas: (i) a incidência de IRRF à alíquota de 15% quando do pagamento ou crédito; (ii) o efeito do IRRF para o beneficiário dos JCP, a depender de seu regime de tributação; (iii) a lista taxativa das contas do patrimônio líquido que farão parte do cálculo dos JCP; (iv) a aplicação da dedução também

5. Lei n. 9.249/1995: “Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata* dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei n. 9.430, de 1996)

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

I – antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

II – tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;

§ 5º No caso de beneficiário sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei n. 2.397, de 21 de dezembro de 1987, o imposto poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.

§ 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento

para a CSLL; e (v) a possibilidade de atribuição dos JCP pagos ou creditados ao dividendo mínimo obrigatório.

Todavia, a única limitação aos JCP calculados pela entidade, isto é, o produto do saldo das contas do patrimônio líquido (previstas em lista taxativa no mesmo artigo) multiplicado pela TJLP (de acordo com a variação *pro rata* dia desse patrimônio líquido), diz respeito aos limites previstos no § 1º do art. 9º da Lei n. 9.249/1995.

Assim, o referido dispositivo legal condiciona o pagamento ou crédito dos JCP à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

Em outras palavras, será considerado como limite para pagamento ou crédito dos juros sobre o capital próprio o maior entre: (i) 50% do lucro do exercício antes da dedução dos JCP; ou (ii) 50% do saldo dos lucros acumulados e reservas de lucros.

Como se observa, inexistente qualquer dispositivo legal proibindo o pagamento ou crédito de JCP relativos a períodos anteriores.

Todavia, é fundamental que na ocorrência de pagamento acumulado de JCP sejam observados os limites previstos no § 1º do art. 9º da Lei n. 9.249/1995.

É até uma decorrência lógica da falta de distribuição de juros sobre o capital próprio em anos anteriores que potencialmente haja um saldo mais graúdo de

---

ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

§ 7º O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

§ 8º Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, serão consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido:

- I – capital social;
- II – reservas de capital;
- III – reservas de lucros;
- IV – ações em tesouraria; e
- V – prejuízos acumulados.

§ 11. O disposto neste artigo aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

§ 12. Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, a conta capital social, prevista no inciso I do § 8º deste artigo, inclui todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, ainda que classificadas em contas de passivo na escrituração comercial”.

lucros acumulados ou reservas de lucros, de forma que ainda que o pagamento ou crédito seja feito em período posterior, há que se observar o limite de 50% dos lucros acumulados e reservas de lucros (além do limite de 50% do lucro do próprio exercício).

Tendo em vista que o Brasil é um Estado de Direito, no qual se preza pela segurança jurídica das relações entre as partes, torna-se fundamental que as proibições sejam expressas, sob pena da criação de um ambiente de incerteza para todos os partícipes do mercado.

Em resumo, por meio de uma interpretação literal do art. 9º da Lei n. 9.249/1995, não há como admitir a proibição do pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio no ano corrente relativo a exercícios anteriores.

### **3 DOS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO COMO FORMA DE GARANTIR QUE NÃO HAJA TRIBUTAÇÃO DE LUCRO INFLACIONÁRIO**

Ao mesmo tempo que instituiu os juros sobre o capital próprio, a Lei n. 9.249/1995 extinguiu a correção monetária de demonstrações financeiras em seu art. 4º<sup>6</sup>.

A partir dos estudos doutrinários que surgem com a edição da Lei n. 9.249/1995, vale mencionar que autores como Eliseu Martins<sup>7</sup>, João Dácio Rolim<sup>8</sup>, Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza<sup>9</sup> enxergam, em maior ou menor grau, uma causalidade entre a extinção da correção monetária e o surgimento dos juros sobre o capital próprio, ainda que esse possa ser ou não o motivo preponderante para a criação do novo instituto.

Nessa linha, Eliseu Martins assinala que a criação dos juros sobre o capital próprio decorreu da extinção da correção monetária das demonstrações

6. Lei n. 9.249/1995: “Art. 4º Fica revogada a correção monetária das demonstrações financeiras de que tratam a Lei n. 7.799, de 10 de julho de 1989, e o art. 1º da Lei n. 8.200, de 28 de junho de 1991. Parágrafo único. Fica vedada a utilização de qualquer sistema de correção monetária de demonstrações financeiras, inclusive para fins societários”.

7. MARTINS, Eliseu. Um pouco da história dos juros sobre o capital próprio: temática contábil e balanços. *Boletim IOB*, n. 49, 2004.

8. ROLIM, João Dácio. A revogação da correção monetária de balanço pela Lei 9.249/1995 e a remuneração do capital próprio das pessoas jurídicas – imposto sobre a renda e contribuição social sobre o lucro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 69, p. 231-243, [199-].

9. MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. A figura dos juros sobre o capital próprio e as contribuições sociais do PIS e da Cofins. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 169, p. 73-74, 2009.

financeiras, o que implica que todas as pessoas jurídicas passaram a ser tribuadas com base em seus lucros nominais e não mais com base em seus lucros corrigidos de acordo com a inflação<sup>10</sup>.

Assim, com o fim da correção monetária de balanços, sociedades com maior patrimônio líquido se sujeitam a uma carga tributária maior do que sociedades com menor patrimônio líquido, iniquidade que vem a ser diminuída com os juros sobre o capital próprio, que permitem a dedução do lucro tributável de um montante resultante da aplicação de uma taxa nominal (que inclui taxa de inflação e juro real) sobre o patrimônio líquido<sup>11</sup>.

Ao se debruçar sobre o tema, Alexandre Evaristo Pinto aponta que, embora não haja uma menção expressa na Lei n. 9.249/1995 sobre a relação de causalidade entre o fim da correção monetária de demonstrações contábeis e a criação do regime dos juros sobre o capital próprio, tal relação pode ser obtida por meio da análise do contexto de elaboração da Lei n. 9.249/1995<sup>12</sup>.

Para chegar a tal conclusão, pontua-se que os itens 2 a 8 da Exposição de Motivos do Projeto de Lei n. 913/1995 tornam explícito que a extinção da correção monetária faz parte do contexto da estabilização econômica do Plano Real e da necessidade de consequente desindexação monetária da economia<sup>13</sup>.

Além disso, consta no Relatório do Projeto de Lei n. 913/1995 que as consequências da extinção da correção monetária de balanço seriam mitigadas

10. MARTINS, Eliseu. Um pouco da história dos juros sobre o capital próprio: temática contábil e balanços. *Boletim IOB*, n. 49, 2004.

11. MARTINS, Eliseu. Um pouco da história dos juros sobre o capital próprio: temática contábil e balanços. *Boletim IOB*, n. 49, 2004.

12. PINTO, Alexandre Evaristo. *Efeitos tributários indutores na forma de financiamento da atividade empresarial*. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 211-214.

13. Exposição de Motivos n. 325/1995 do Ministério da Fazenda: “2. A reforma objetiva simplificar a apuração do imposto, reduzindo as vias de planejamento fiscal, uniformizar o tratamento tributário dos diversos tipos de renda, integrando a tributação das pessoas físicas e jurídicas, ampliar o campo de incidência do tributo, com vistas a alcançar os rendimentos auferidos no exterior por contribuintes estabelecidos no País e, finalmente, articular a tributação das empresas com o Plano de Estabilização Econômica.

3. Nesse sentido, a proposição extingue os efeitos da correção monetária das demonstrações financeiras – inclusive para fins societários –, combinando a medida com expressiva redução de alíquotas (arts. 1º ao 5º).

4. A alíquota do imposto de renda, que na legislação em vigor é de 25%, foi reduzida para 15%. Já o adicional do imposto, a ser pago sobre o lucro anual que exceder a R\$ 240.000,00

nas empresas capitalizadas, em virtude da instituição dos juros sobre o capital próprio<sup>14</sup>.

Como consequência, Alexandre Evaristo Pinto assevera que há mais do que uma correlação em razão da contemporaneidade, mas uma causalidade, ainda que o fim da correção monetária de demonstrações contábeis não fosse o único dos motivos que fez o legislador criar a figura dos juros sobre o capital próprio<sup>15</sup>.

Considerando que os juros sobre o capital próprio nasceram em decorrência da extinção da correção monetária das demonstrações financeiras por meio da aplicação de uma taxa de juros que inclui inflação (TJLP) sobre as contas do patrimônio líquido (que representam de alguma forma em valores nominais e históricos o patrimônio da entidade), caso a entidade não tenha tomado a dedução de JCP de períodos anteriores, tal entidade estará tributando como se lucro fosse ao longo do tempo uma parcela de rendimentos que é mera recomposição do poder de compra da moeda.

Os JCP mitigam tal efeito, ao permitir uma dedução ao longo dos anos.

---

(duzentos e quarenta mil reais), teve suas alíquotas uniformizadas em 10<sup>o</sup>% e foi ampliado para alcançar também o lucro presumido.

5. Os elevados índices de inflação exigiram a criação de poderosos instrumentos de indexação que, com o Plano Real e a estabilização da economia, estão sendo gradualmente eliminados.

6. O processo de desregulamentação da indexação de salários está em curso e da mesma forma com relação aos demais preços da economia, como por exemplo preços públicos, juros e câmbio. Restam, entretanto, ativos indexados, de que são exemplo o patrimônio das empresas e os créditos de natureza tributária.

7. A extinção da correção monetária do balanço simplifica consideravelmente a apuração da base tributável e reduz a possibilidade de planejamentos fiscais.

8. A proposta de reformulação do IRPJ, nesse passo, constitui o complemento necessário e esperado do processo de desregulamentação da indexação da economia. Representa, ademais, importante reforço à consolidação do Plano Real”.

14. Relatório do Projeto de Lei n. 913/1995: “As empresas capitalizadas deixarão, é verdade, de apropriar, a débito de resultados, a variação monetária sobre a parcela do patrimônio líquido que excede ao ativo permanente, vale dizer, a grosso modo, a variação monetária do capital de giro próprio.

Mas, a medida não deverá trazer prejuízos às empresas, devido à possibilidade, que se abre no art. 9<sup>o</sup>, de dedução dos juros pagos a título de remuneração de capital próprio, conforme análise mais ampla que se apresenta adiante, ao se tratar do art. 9<sup>o</sup>”.

15. PINTO, Alexandre Evaristo. *Efeitos tributários indutores na forma de financiamento da atividade empresarial*. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 211-214.

A título de ilustração desse efeito, suponhamos que uma determinada pessoa jurídica tenha adquirido um terreno em janeiro de 1996 por R\$ 1 milhão para que esse terreno fosse locado ao longo dos anos. Em setembro de 2022, a pessoa jurídica decide vendê-lo por R\$ 10 milhões. Estando a referida empresa no Lucro Real e supondo que ela tenha outros resultados positivos tributáveis, o fato é que ela terá um ganho de capital nominal de R\$ 9 milhões a ser tributado para fins de IRPJ e CSLL.

Vale citar aqui a inflação anual medida pelo IPCA-IBGE desde a implantação do Plano Real:

Ano	Inflação anual
1994 (jul./dez.)	18,57%
1995	22,41%
1996	9,56%
1997	5,22%
1998	1,66%
1999	8,94%
2000	5,97%
2001	7,67%
2002	12,53%
2003	9,30%
2004	7,60%
2005	5,69%
2006	3,14%
2007	4,46%
2008	5,90%
2009	4,31%
2010	5,91%
2011	6,50%
2012	5,84%
2013	5,91%
2014	6,41%
2015	10,67%

Ano	Inflação anual
2016	6,29%
2017	2,95%
2018	3,75%
2019	4,31%
2020	10,74%
2021	10,06%
2022 (jan./set.)	4,09%

Embora a hiperinflação tenha sido controlada com a edição do Plano Real em 1994 e a inflação anual desde então tenha ficado abaixo de dois dígitos na maioria dos anos, o ponto relevante é que a inflação acumulada é relevantíssima.

Entre julho de 1994 e setembro de 2022, temos uma inflação acumulada de 216,36%.

Para fins de atualização monetária sobre o montante hipotético do terreno de R\$ 1 milhão, de janeiro de 1996 até setembro de 2022, utilizaremos a metodologia de cálculo aplicada pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP)<sup>16</sup>, que aponta os seguintes valores para os referidos meses:

Mês/Ano	Valor da Tabela Oficial do TJSP
jan. 1996	1,387894
set. 2022	7,19791

A metodologia de cálculo aplicada pelo TJSP pressupõe a divisão do montante a ser atualizado (no caso, R\$ 1 milhão) pelo valor correspondente ao mês em que havia uma identidade entre o valor nominal e o valor real (no caso, janeiro de 1996). O resultado de tal divisão deverá ser multiplicado pelo valor correspondente ao mês em que se deseja obter o valor real do montante, de acordo com a atualização monetária (no caso, o mês de setembro de 2022).

Aplicando-se tal método ao caso concreto, verifica-se que a remuneração equivalente ao poder de compra de R\$ 1 milhão deveria ser R\$ 5.186.210,19 em setembro de 2022.

16. Disponível em: [https://www.tjsp.jus.br/Download/Tabelas/Tabela\\_IPCA-E.pdf](https://www.tjsp.jus.br/Download/Tabelas/Tabela_IPCA-E.pdf). Acesso em: 13 maio 2023.

Logo, há no mínimo uma diferença de R\$ 4.186.210,19, a título de inflação, que nominalmente será tributada como se ganho de capital fosse.

Os juros sobre o capital próprio possibilitam que a pessoa jurídica deduza das suas apurações do IRPJ e da CSLL o montante do patrimônio líquido multiplicado pela TJLP, fazendo com que o contribuinte tenha uma diminuição ao longo do tempo de sua base tributável, de acordo com uma taxa que possui inflação embutida, em troca de tributar todo o montante (no nosso exemplo, de R\$ 5.186.210,19) como ganho de capital.

Destaque-se que a TJLP costuma ser inferior à inflação, de forma que ela tão somente suaviza uma tributação nominal do lucro de parcela que é meramente recomposição do poder de compra do real.

Em resumo, por meio de uma interpretação teleológica do art. 9º da Lei n. 9.249/1995, não há como admitir a proibição do pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio no ano corrente relativo a exercícios anteriores, sob risco de que a entidade esteja tributando pelo imposto de renda mera recomposição do poder de compra da moeda, uma vez que a tributação da renda trabalha com valores nominais desde a Lei n. 9.249/1995.

#### **4 JCP NÃO POSSUEM NATUREZA DE DESPESA, NÃO DEVENDO OBSERVAR O REGIME DE COMPETÊNCIA**

O principal argumento para se defender a impossibilidade de pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio de períodos anteriores é a potencial necessidade de observância do regime de competência.

Tal argumento é bastante interessante, tendo sido observado em diferentes atuações fiscais, soluções de consulta e em acórdãos do CARF.

O regime de competência está previsto no ordenamento pátrio por meio do art. 177, *caput*, da Lei n. 6.404/1976, *in verbis*:

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

Em que pese tal argumento ser bastante usual e ter até um fundamento lógico, entendo que o regime de competência não se aplica aos juros sobre o capital próprio pelos motivos a seguir transcritos.

Ao regulamentar os juros sobre o capital próprio, a Instrução Normativa SRF n. 11/1996 estabeleceu que eles seriam registrados como despesas financeiras da pessoa jurídica que os pagou ou creditou.

Nessa linha, o art. 30, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF n. 11/1996<sup>17</sup> previu que os juros sobre o capital próprio deveriam ser registrados em contrapartida de despesas financeiras para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real.

Ao tratar dos limites de dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, o art. 29, § 3º, da Instrução Normativa SRF n. 11/1996 também menciona que essa dedutibilidade se dá como despesa financeira<sup>18</sup>.

Como decorrência da aplicação do referido ato infralegal, as pessoas jurídicas registravam tais juros como despesas financeiras e os tratavam como dedutíveis para fins de apuração do IRPJ.

Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke assinalaram que a contabilização dos juros como despesas financeiras implica grandes prejuízos à comparabilidade das demonstrações financeiras, visto que algumas empresas os contabilizam e outras não, já que eles são facultativos, além do que a comparabilidade fica ainda mais prejudicada com os limites existentes para o cálculo dos juros<sup>19</sup>.

17. Instrução Normativa SRF n. 11/1996: “Art. 30. O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo da incidência do imposto de renda na fonte.

Parágrafo único. Para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real, os juros pagos ou creditados, ainda que imputados aos dividendos ou quando exercida a opção de que trata o § 1º do artigo anterior, deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras”.

18. Instrução Normativa SRF n. 11/1996: “Art. 29 [...] § 3º O valor dos juros pagos ou creditados, ainda que capitalizados, não poderá exceder, para efeitos de dedutibilidade como despesa financeira, a cinquenta por cento de um dos seguintes valores:

a) do lucro líquido correspondente ao período-base do pagamento ou crédito dos juros, antes da provisão para o imposto de renda e da dedução dos referidos juros; ou  
b) dos saldos de lucros acumulados de períodos anteriores”.

19. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 413.

Os referidos autores criticaram o ato infralegal da Receita Federal, atestando que se tratava de mais uma das interferências da legislação tributária na apuração do lucro contábil, fazendo com que este não representasse fielmente uma distribuição de resultado aos detentores dos instrumentos patrimoniais da entidade<sup>20</sup>.

Diante dos efeitos distorcivos do registro de juros sobre o capital próprio como despesa e consequente diminuição do resultado do exercício, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) emitiu a Deliberação CVM n. 207/1996, que dispôs sobre a contabilização dos juros sobre o capital próprio.

Assim, segundo a Deliberação CVM n. 207/1996<sup>21</sup>, os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do art. 9º da Lei n. 9.249/1995, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício, ou seja, eles devem ser contabilizados tais quais os dividendos.

Todavia, considerando as disposições tributárias sobre o registro dos juros sobre o capital próprio como despesa financeira, a própria Deliberação CVM n. 207/1996<sup>22</sup> menciona que a sua aplicação não implica alteração ou interpretação das disposições de natureza tributária.

Nesse sentido, a referida norma prevê que, na hipótese em que a companhia opte por contabilizar os juros sobre o capital próprio como despesa financeira para atender à legislação tributária, ela deverá proceder à reversão desses valores na contabilidade, de forma que o lucro líquido ou prejuízo do exercício não sofra os efeitos de tais juros<sup>23</sup>.

---

20. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 471.

21. Deliberação CVM n. 207/1996: “I – Os juros pagos ou creditados pelas companhias abertas, a título de remuneração do capital próprio, na forma do artigo 9º da Lei n. 9.249/1995, devem ser contabilizados diretamente à conta de Lucros Acumulados, sem afetar o resultado do exercício”.

22. Deliberação CVM n. 207/1996: “VII – O disposto nesta Deliberação aplica-se, exclusivamente, às demonstrações financeiras elaboradas na forma dos artigos 176 e 177 da Lei n. 6.404/1976, não implicando alteração ou interpretação das disposições de natureza tributária”.

23. Deliberação CVM n. 207/1996: “VIII – Caso a companhia opte, para fins de atendimento às disposições tributárias, por contabilizar os juros sobre o capital próprio pagos/creditados ou recebidos/auferidos como despesa ou receita financeira, deverá proceder à reversão desses valores, nos registros mercantis, de forma a que o lucro líquido ou o prejuízo do exercício seja apurado nos termos desta Deliberação”.

Em outras palavras, a reversão contábil dos juros sobre o capital próprio permite que o resultado do exercício consiga refletir com maior fidedignidade a *performance* daquela pessoa jurídica, sem que o resultado seja influenciado por uma forma de remuneração dos acionistas.

Cumpra-se notar que a referida reversão poderá ser evidenciada na última linha da demonstração do resultado antes do saldo da conta do lucro líquido ou prejuízo do exercício, nos termos da Deliberação CVM n. 207/1996<sup>24</sup>.

Dessa forma, a CVM entendeu que a remuneração por meio de juros sobre o capital próprio configura distribuição de resultado, e não despesa.

Ao comentar a antinomia entre o registro contábil dos juros como despesa financeira, de acordo com a Instrução Normativa SRF n. 11/1996, e o registro contábil como diminuição dos Lucros Acumulados, segundo a Deliberação CVM n. 207/1996, Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke pontuaram que o atendimento a ambos os reguladores somente se torna possível com a solução dada pela Deliberação CVM n. 207/1996, pela qual há um estorno do lançamento contábil relativo ao registro dos juros sobre o capital próprio como despesa financeira<sup>25</sup>.

A título exemplificativo, a aplicação do disposto na Deliberação CVM n. 207/1996 se dava da seguinte forma, com a reversão da despesa com os juros sobre o capital próprio na última linha da demonstração do resultado do exercício, antes do saldo do lucro líquido:

---

24. Deliberação CVM n. 207/1996: “IX – A reversão, de que trata o item anterior, poderá ser evidenciada na última linha da demonstração do resultado antes do saldo da conta do lucro líquido ou prejuízo do exercício”.

25. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 336.

<b>Demonstração do Resultado do Exercício</b>	
Receitas	R\$ 10.000.000,00
(-) Custos	(R\$ 6.000.000,00)
(=) Lucro Bruto	R\$ 4.000.000,00
(-) Despesas Operacionais	(R\$ 2.000.000,00)
<b>(-) Despesa com Juros sobre o Capital Próprio</b>	<b>(R\$ 1.000.000,00)</b>
(=) Lucro Antes do IRPJ e da CSLL	R\$ 1.000.000,00
(-) IRPJ e CSLL	(R\$ 340.000,00)
(=) Lucro após o IRPJ e a CSLL	R\$ 660.000,00
<b>(+) Reversão de Juros sobre o Capital Próprio</b>	<b>R\$ 1.000.000,00</b>
(=) Lucro Líquido	R\$ 1.660.000,00

É interessante notar que tal contabilização permite que o resultado do exercício seja um parâmetro mais eficiente de demonstração do desempenho ou *performance* de uma entidade, tornando-o comparável com outras entidades, independentemente da distribuição de remuneração aos sócios ou acionistas da entidade.

Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke mencionaram que muitas companhias que contabilizavam os juros sobre o capital próprio no resultado, não o evidenciavam na Demonstração do Resultado do Exercício publicada (ainda que constasse no resultado do exercício apurado em seus balançetes), evidenciando-o apenas na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido como uma distribuição do resultado<sup>26</sup>.

26. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 471.

A Deliberação CVM n. 207/1996 foi revogada pela Deliberação CVM n. 683/2012, de 30 de agosto de 2012, que aprovou a Interpretação Técnica n. 8 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (ICPC o8), que trata da “Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos”.

A ICPC o8 traz tópico específico acerca dos juros sobre o capital próprio, assinalando ser prática comum das sociedades a distribuição de tais juros e sua imputação ao dividendo obrigatório, nos termos da legislação vigente<sup>27</sup>.

Como consequência de tal premissa, o item 11 da ICPC o8 determina que o tratamento contábil dos juros sobre o capital próprio deveria seguir o tratamento contábil do dividendo obrigatório, por analogia<sup>28</sup>.

Dessa forma, segundo a ICPC o8, os juros sobre o capital próprio *não deveriam ser registrados como despesa financeira* da pessoa jurídica que os paga ou credita.

Além da disposição expressa de tal contabilização na ICPC o8, tal entendimento também poderia ser obtido por meio da análise da Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC oo).

Nesse diapasão, as despesas são definidas no item 4.69 do CPC oo como reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido; no entanto, há menção expressa de que não são despesas as distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio<sup>29</sup>.

Tal entendimento é reforçado ainda no item 4.70 do CPC oo que estabelece: “distribuições a detentores de direitos sobre o patrimônio não são despesas”<sup>30</sup>.

27. ICPC o8: “10. Os juros sobre o capital próprio – JCP são instituto criado pela legislação tributária, incorporado ao ordenamento societário brasileiro por força da Lei 9.249/1995. É prática usual das sociedades distribuírem-nos aos seus acionistas e imputarem-nos ao dividendo obrigatório, nos termos da legislação vigente”.

28. ICPC o8: “11. Assim, o tratamento contábil dado aos JCP deve, por analogia, seguir o tratamento dado ao dividendo obrigatório. O valor de tributo retido na fonte que a companhia, por obrigação da legislação tributária, deva reter e recolher não pode ser considerado quando se imputam os JCP ao dividendo obrigatório”.

29. CPC oo: “4.69 Despesas são reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio”.

30. CPC oo: “4.70 Decorre dessas definições de receitas e despesas que contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio não são receitas, e distribuições a detentores de direitos sobre o patrimônio não são despesas”.

No âmbito da legislação tributária, o art. 75, § 6º, da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017 prevê que o montante dos juros sobre o capital próprio passível de dedução poderá ser excluído na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs, desde que não registrado como despesa<sup>31</sup>.

Dito de outra forma, a própria legislação tributária atual permite que os juros sobre o capital próprio não sejam registrados contabilmente como despesas, sendo que eles deverão ser excluídos na apuração do Lucro Real quando não estiverem assim registrados.

Ernesto Rubens Gelbcke, Ariovaldo dos Santos, Sérgio de Iudícibus e Eliseu Martins pontuam que, embora inicialmente classificados como despesa financeira segundo a legislação tributária, os valores pagos a título de juros sobre o capital próprio são na essência distribuições de lucros, o que já era de entendimento da CVM desde a Deliberação CVM n. 207/1996, e permanece assim com a ICPC o8, de modo que a distribuição dos juros sobre o capital próprio deveria ser evidenciada na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido<sup>32</sup>.

Assim, os referidos autores assinalam que o procedimento contábil de registro dos juros sobre o capital próprio como despesa não pode ser mais seguido por nenhuma entidade a partir das normas contábeis vigentes, uma vez que o seu pagamento ou crédito configura genuína distribuição de resultado e que o registro como despesa era totalmente de natureza fiscal<sup>33</sup>.

Em que pese as normas contábeis vigentes serem no sentido de que os juros sobre o capital próprio não devam ser registrados como despesas financeiras, cabe lembrar que o art. 30, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF n. 11/1996 nunca foi revogado, o que ainda pode dar ensejo a tal contabilização, na prática. Ao permitir a exclusão dos juros sobre o capital próprio não registrados como

31. Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017: “Art. 75. Para efeitos de apuração do lucro real e do resultado ajustado a pessoa jurídica poderá deduzir os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados, individualizadamente, ao titular, aos sócios ou aos acionistas, limitados à variação, *pro rata die*, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP) e calculados, exclusivamente, sobre as seguintes contas do patrimônio líquido: [...]”

§ 6º O montante dos juros sobre o capital próprio passível de dedução nos termos deste artigo poderá ser excluído na Parte A do e-Lalur e do e-Lacs, desde que não registrado como despesa”.

32. GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. *Manual de contabilidade societária*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 628.

33. GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. *Manual de contabilidade societária*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 405.

despesa, a Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017 também parte do pressuposto de que os juros ainda podem ser registrados contabilmente como despesas.

Ademais, na ficha L300A da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), que trata do “Plano de Contas Referencial – Contas de Resultado – PJ do Lucro Real – PJ em Geral”, há conta contábil específica no resultado destinada ao registro de juros sobre o capital próprio como despesa no resultado do exercício.

Trata-se da conta contábil 3.01.01.09.01.04, denominada “(-) Despesas de Juros sobre o Capital Próprio”, cuja orientação de preenchimento é a seguinte: “Contas que registram os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, *pro rata* dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo (TJLP), observando-se o regime de competência (Lei n. 9.249, de 1995, art. 9º)”.

Conforme visto, em termos conceituais, os juros sobre o capital próprio não devem ser contabilizados como despesas financeiras, de acordo com as normas contábeis vigentes; no entanto, não podemos olvidar que alguns contribuintes permanecem assim os registrando, ainda que em desacordo com as normas contábeis, mas talvez em virtude de uma indução, em maior ou menor grau, da legislação tributária.

Ante tal cenário, resta saber como deve se operacionalizar a dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, tanto na hipótese em que ele esteja registrado como despesa financeira quanto no caso em que não esteja assim registrado.

A apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL das pessoas jurídicas em geral é evidenciada nas fichas da ECF: “M300A – Demonstrativo do Lucro Real (e-Lalur-Parte A) – PJ em Geral – Atividade Geral” e “M350A – Demonstrativo da Base de Cálculo da CSLL (e-Lacs-Parte A) – PJ em Geral – Atividade Geral”, que equivalem às Partes A do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e do Livro de Apuração da CSLL (Lacs).

Caso o contribuinte tenha registrado os juros sobre o capital próprio pagos ou creditados como despesa financeira, a dedução dos juros já surtirá efeito no resultado contábil, o que implica que os juros já estão diminuindo o resultado do exercício.

Resta, nesse caso, avaliar se tal despesa é dedutível ou não. A princípio, se os juros sobre o capital próprio forem devidamente calculados de acordo com as regras vigentes presentes nos arts. 9º da Lei n. 9.249/1995 e 75 da Instrução

Normativa RFB n. 1.700/2017, tal despesa será dedutível, de modo que não haverá nenhum ajuste na apuração do IRPJ e da CSLL.

A partir da leitura das fichas “M300A” e “M350A” da ECF, há a possibilidade de adição do “Excesso de juros sobre o capital próprio pagos ou creditados” no código 20, em que será informado o montante dos juros remuneratórios que exceder o maior entre os seguintes valores: 50% do lucro líquido do exercício antes da dedução dos juros, caso estes sejam contabilizados como despesa; ou 50% do somatório dos lucros acumulados e reservas de lucros.

Em outras palavras, se a pessoa jurídica tiver excedido os dois limites aplicáveis aos juros sobre o capital próprio e registrado o pagamento ou crédito correspondente como despesa financeira, haverá a necessidade de adição do excesso em relação ao maior dos limites legais.

Também há possibilidade de adição nas fichas “M300A” e “M350A” da ECF de “Juros sobre o capital próprio auferidos – não contabilizados como receita”, no código 21, em que serão informados os juros sobre o capital próprio auferidos, no caso de não terem sido contabilizados como receita.

Nesse caso, trata-se de juros sobre o capital próprio recebidos por uma pessoa jurídica e que não foram contabilizados como receita. Assim, para que eles integrem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, se faz necessário que eles sejam adicionados na apuração dos referidos tributos.

Por sua vez, na hipótese de os juros sobre o capital próprio não terem sido registrados como despesa, conforme preceituam as normas contábeis vigentes, eles não integrarão o resultado contábil, de forma que a sua dedução para fins fiscais deverá ser feita extracontabilmente, por meio da apuração do IRPJ e da CSLL.

Nesse sentido, nas fichas “M300A” e “M350A” da ECF, há exclusão específica de juros sobre o capital próprio, no código 166.03, em que será informado o valor dos juros sobre o capital próprio pagos ou creditados que não tenha sido contabilizado como despesa, observados os limites e condições do art. 9º da Lei n. 9.249/1995.

Dessa forma, quando não contabilizados como despesa financeira na Demonstração do Resultado do Exercício e contabilizados como distribuição do resultado na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a dedução para fins tributários se dá nas Partes A do Lalur e do Lacs, por meio de uma exclusão.

Afinal, diante do cenário em que as normas infralegais da Receita Federal admitem tanto o registro dos JCP como despesa quanto o seu registro como exclusão no Lalur (e o mesmo vale para as obrigações acessórias, já que ambas as possibilidades são permitidas), os juros sobre o capital próprio retroativos deverão ou não ser deduzidos no ano corrente.

Em primeiro lugar, se a entidade não registrou os juros sobre o capital próprio como despesa financeira, apenas excluindo o montante acumulado de JCP no Lalur (com o devido respeito ao maior dos limites entre 50% dos lucros acumulados e reservas de lucros e 50% do lucro do exercício), não há que se falar em regime de competência, uma vez que não houve registro de despesas financeiras, abrindo-se a potencial discussão de necessidade de observância do regime de competência.

Além disso, se a entidade registrou os JCP como despesa financeira, ela seguiu as normas infralegais da Receita Federal, mas vale salientar que, contabilmente, não se trata de despesas, pois as normas contábeis (ICPC o8 e CPC oo) expressamente determinam que os JCP sejam registrados como uma diminuição nos lucros acumulados e que não são despesas as remunerações pagas ou creditadas a sócios ou acionistas. Assim, me parece incoerente defender a observância do regime de competência na contabilidade quando se esquece de aplicar a norma contábil no que diz respeito ao não registro dos JCP como despesa.

Por fim, ainda que fosse defensável o registro contábil dos JCP como despesa, considerando que inexistente norma proibindo o pagamento acumulado de JCP relativos a períodos anteriores, haveria necessidade de previsão expressa da indedutibilidade dos JCP retroativos, o que não existe, apenas havendo previsão de cumprimento dos limites do § 1º do art. 9º da Lei n. 9.249/1995.

Em resumo, embora sejam uma dedução para fins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, os JCP não possuem natureza contábil de despesa e, portanto, não devem seguir o regime de competência, ainda que haja uma indução por ato infralegal da Receita Federal do Brasil para que o registro contábil seja feito como despesa.

## **5 O FATO GERADOR PARA O PASSIVO DE JCP É A DELIBERAÇÃO DOS SÓCIOS OU ACIONISTAS, E NÃO O DECORRER DOS ANOS**

Ainda que pudéssemos ir ao raciocínio errôneo e extremo de que JCP são sempre uma despesa, quando deveria haver o registro de tal despesa, isto é, quando ela seria considerada incorrida, somente poderia se falar em que tal despesa foi incorrida no momento em que há deliberação dos sócios ou acionistas aprovando a sua distribuição, ou seja, somente no momento em que surge o pagamento ou crédito dos JCP aos sócios ou acionistas.

Tão somente com essa deliberação e aprovação do pagamento ou crédito é que surgirá um passivo correspondente aos JCP a Pagar, sendo que antes disso inexistente passivo, uma vez que passivo é uma obrigação presente da entidade de transferir um recurso econômico como resultado de eventos passados, nos termos do Pronunciamento Contábil da Estrutura Conceitual para Relatório Contábil do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

A obrigação presente somente surge com a deliberação dos sócios ou acionistas; sem que haja tal deliberação, não há que se falar em obrigação e, tampouco, em despesa. E a obrigação somente surge no período corrente, ainda que tenha levado em consideração o patrimônio líquido e a TJLP de períodos anteriores.

Nessa linha, tal qual inexistente regime de competência para lucros e dividendos, não há regime de competência para o pagamento ou crédito de juros sobre o capital próprio quando não haja deliberação e aprovação de seu pagamento.

Como consequência de tal raciocínio, somente haverá registro da obrigação de lucro ou juros sobre o capital próprio (e o respectivo registro do direito a receber os referidos montantes pelo beneficiário) quando assim for deliberado nas assembleias ou reuniões de acionistas/sócios da entidade que os paga ou credita.

O direito à participação nos lucros da sociedade na qual se investe é um dos pilares do Direito Societário. Assim, Luiz Gastão Paes de Barros Leães<sup>34</sup> pondera:

---

34. LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 218.

Os acionistas, durante a vida da sociedade, e até o seu término, são os destinatários naturais da atividade social, respeitados os direitos de terceiros; daí poderemos dizer que o direito de participar dos lucros sociais é inerente à qualidade de acionista da sociedade.

No mesmo diapasão, Modesto Carvalhosa<sup>35</sup> afirma:

O direito do acionista de participar dos lucros sociais insere-se expressamente dentre aqueles de caráter individual, cabível a todos os acionistas, respeitados os diferentes regimes de distribuição de dividendos previstos no estatuto para cada espécie ou classe de ações.

Todavia, a participação nos lucros sociais da investida somente se dá efetivamente após a deliberação dos sócios da investida em reunião/assembleia social na qual é aprovada a destinação do todo ou de parte do resultado contábil da investida para pagamento aos sócios na forma de dividendo.

Nesse sentido, Luiz Gastão Paes de Barros Leães<sup>36</sup> leciona:

Cumpra, porém, frisar que o direito de o acionista participar dos lucros sociais constitui uma prerrogativa pessoal que não se confunde com o direito de crédito, que advém da decisão da assembleia geral de distribuí-lo. Há que se manter perfeitamente distinto o direito à periódica distribuição dos lucros do direito aos dividendos já deliberados. O direito ao dividendo é um direito expectativo ao lucro, em havendo resultados positivos ao cabo do exercício, refletidos nas demonstrações financeiras, e aprovada pela assembleia geral a proposta da administração sobre a destinação a ser dada ao respectivo lucro líquido, deixa de haver direito expectativo para nascer o direito expectado ao dividendo.

Dessa forma, após a deliberação aprovando a distribuição dos lucros para os sócios/acionistas, tal obrigação de distribuição para os sócios passa a ser denominada “lucro ou dividendo”.

---

35. CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 2, p. 341.

36. LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 218.

Destarte, observamos que o conceito de dividendo está intrinsecamente relacionado com o conceito de lucro, de forma que Modesto Carvalhosa<sup>37</sup> assim define dividendo:

Dentro da sistemática da Lei n. 6.404, de 1976, dividendo é o montante do lucro que se divide pelo número de ações. É a parcela do lucro relativa a cada ação. É o rendimento da ação.

É interessante que a própria Contabilidade distingue a figura do lucro ou dividendo pago ou creditado da figura do “resultado por ação”, que representa uma mera noção ideal do resultado de uma entidade dividido pelo número de ações/quotas, sem que isso implique que aquele montante seja exigível pelo beneficiário (com exceção, por óbvio, do dividendo mínimo obrigatório).

Nesse sentido, a lógica do direito aos lucros/dividendos se aplica também ao direito aos juros sobre capital próprio. Antes da deliberação e aprovação, há mero direito expectativo ao lucro, de modo que, somente com a aprovação da proposta da administração sobre a distribuição de juros sobre o capital próprio, é que se deixa de haver direito expectativo para nascer o direito expectado aos juros sobre o capital próprio.

Também não me parece que uma eventual alteração no quadro de sócios ou acionistas entre o período em que se pagam ou creditam os juros e o período sobre o qual se aplicou a TJLP sobre o respectivo patrimônio líquido tenha o condão de desnaturar o pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio.

A ausência de distribuição de lucros ou juros sobre o capital próprio quando houver base contábil para tanto geralmente impactará em um aumento no preço da ação, em se tratando de uma companhia aberta. Como consequência, se um determinado acionista alienou a ação antes de tal distribuição, é possível que o preço da ação estivesse mais alto do que estaria após a distribuição do resultado.

Além dessa premissa, cumpre destacar que não é papel do Direito Tributário proteger o direito dos acionistas não controladores, cabendo tal tarefa exclusivamente ao Direito Societário. Diante da inexistência de previsão legal de cunho societário proibindo tal tipo situação (ou ao menos garantindo que

---

37. CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 3.

os juros deveriam ser destinados aos antigos acionistas), não cabe ao Direito Tributário impor uma tributação mais alta de lucro meramente nominal.

No caso concreto, inclusive, não houve alteração do quadro dos quotistas no período em que se discute o pagamento acumulado de juros sobre o capital próprio.

Em resumo, por meio de uma interpretação contábil e societária do art. 9º da Lei n. 9.249/1995, não há como admitir o registro como despesa financeira, e, inexistindo despesa financeira, não há que se falar em observância do regime de competência. Ainda que o contribuinte tivesse registrado como despesa financeira, erroneamente do ponto de vista conceitual (ainda que induzido por atos infralégais e obrigações acessórias da Receita Federal), não há como aplicar a norma contábil que pressupõe o regime de competência e não aplicar as normas contábeis que preveem que JCP não são despesa, sob risco de que não haja uma interpretação sistemática.

Por fim, cumpre notar que pouco importa a forma como se dá o registro contábil dos juros sobre o capital próprio para quem os recebe. O fato de os JCP serem registrados como receita financeira por quem os recebe não implica que seja uma despesa financeira para quem paga ou credita JCP. Vale lembrar que o fato de os lucros ou dividendos serem registrados como receita no resultado do exercício de seus beneficiários em alguns casos (quando o investimento é avaliado pelo método do custo, uma vez que quando o investimento é avaliado pelo método de equivalência patrimonial, o registro dos dividendos distribuídos se dá por meio da diminuição da conta de investimentos no Ativo em contrapartida ao recebimento dos recursos na conta bancária) não faz com que os lucros ou dividendos sejam despesas para quem os paga ou credita.

Em resumo, não há que se falar em regime de competência para a apropriação de um passivo de Juros sobre o Capital Próprio a Pagar, de forma que tal obrigação somente surge com a deliberação e aprovação dos sócios ou acionistas.

## 6 CONCLUSÕES

Ao longo deste artigo, foi possível observar as principais normas atinentes ao regime jurídico dos juros sobre o capital próprio, sendo que foram explicitadas algumas justificativas para que tal instituto não venha a ser utilizado em um determinado ano por uma pessoa jurídica.

Resta saber se essa pessoa jurídica poderia pagar JCP de forma acumulada em períodos posteriores.

A partir da análise do dispositivo legal que trata dos JCP, da exposição de motivos da Lei n. 9.249/1995, das normas contábeis vigentes e da doutrina – contábil, societária e tributária –, entendemos que há possibilidade de pagamento acumulado de JCP relativos a períodos anteriores em que não houve dedução de tal instituto.

Em primeiro lugar, inexistente vedação legal para o pagamento dos JCP retrospectivos, de forma que esta é a conclusão a ser tomada por meio de uma interpretação literal da norma.

Ademais, conforme uma interpretação teleológica de que a Lei n. 9.249/1995 instituiu os JCP como forma de mitigar os efeitos da extinção da correção monetária de demonstrações financeiras, temos que a impossibilidade de pagamento acumulado de JCP faria com que fossem tributados lucros nominais correspondentes tão somente à recomposição do poder de compra da moeda, o que pode ser observado, inclusive de uma forma empírica, por meio da comparação da inflação acumulada com a TJLP.

Com relação ao argumento de que o pagamento de JCP deveria seguir o regime de competência, é importante notar que remunerações aos sócios ou acionistas não são despesas para fins contábeis, conforme preceituam o CPC 00 e a ICPC 08, de forma que a própria legislação tributária permite que a dedução de pagamento de JCP seja feita por meio de uma exclusão no Lalur. Assim sendo, como não se trata de despesa para fins contábeis, não há que se falar em observância do regime de competência.

E, ainda que fosse uma despesa, o registro do passivo de JCP somente surgiria após a deliberação e aprovação dos sócios ou acionistas, não havendo qualquer obrigação de registro pela pessoa jurídica em virtude do decorrer do tempo.

Diante de todo o exposto, o pagamento acumulado de JCP é viável juridicamente por diferentes óticas de interpretação, tanto jurídicas quanto contábeis.

## 7 REFERÊNCIAS

CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 2.

CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 3.

COELHO, Fábio Ulhoa. A participação nos resultados das companhias (dividendos e juros sobre o capital próprio) e os direitos dos acionistas minoritários. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Aspectos atuais do direito do mercado financeiro e de capitais*. São Paulo: Dialética, 2000. v. 2.

GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. *Manual de contabilidade societária*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*. São Paulo: Saraiva, 1980.

MARTINS, Eliseu. Um pouco da história dos juros sobre o capital próprio: temática contábil e balanços. *Boletim IOB*, n. 49, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. A figura dos juros sobre o capital próprio e as contribuições sociais do PIS e da Cofins. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 169, 2009.

PINTO, Alexandre Evaristo. *Efeitos tributários indutores na forma de financiamento da atividade empresarial*. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

ROLIM, João Dácio. A revogação da correção monetária de balanço pela Lei 9.249/1995 e a remuneração do capital próprio das pessoas jurídicas – imposto sobre a renda e contribuição social sobre o lucro. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 69, p. 231-243, [199-].

## **O CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF), POR MEIO DE SEUS PRECEDENTES E JURISPRUDÊNCIA, PODERIA, EM QUE MEDIDA, CONTRIBUIR PARA A MELHORIA DAS RELAÇÕES ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES, CONFERINDO-LHES MAIOR SEGURANÇA JURÍDICA?**

Andréa Duek Simantob

Auditora-fiscal da Receita Federal do Brasil. Atualmente, exerce a função de Coordenadora de Projetos na Subsecretaria de Tributação e Contencioso na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Foi Diretora de Programa da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Atuou no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), como Conselheira titular na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), Presidente da 1ª Seção e Presidente em exercício da 1ª Turma da CSRF do CARF. Foi Delegada da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/Rio de Janeiro), julgadora e Presidente da 4ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro. Graduada em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), com MBA em Tributos pela PUC-RJ. É Mestranda em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento na UERJ.

Artigo recebido em 19.05.2023 e aprovado em 28.05.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Breves considerações sobre os conceitos de “precedentes”, “jurisprudência” e “súmulas”, sob a ótica administrativa 3 A segurança jurídica e o sistema de proteção da confiança como balizas constitucionais inerentes ao direito tributário 4 O importante papel dos precedentes na jurisprudência do CARF e sua influência como instrumento de *compliance* – novos paradigmas de incentivo à melhoria das relações entre fisco e contribuintes 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: Este texto discorre sobre a importância da jurisprudência do CARF e sua influência como instrumento de *compliance*, servindo como incentivo à melhoria nas relações de cooperação entre fisco e contribuintes, especialmente no tocante ao fornecimento de elementos paradigmáticos para tomada de decisões, seja pela Administração Tributária seja junto à sociedade.

PALAVRAS-CHAVE: CARF. Precedentes administrativos. *Compliance*. Colaboração.

## **THE ADMINISTRATIVE COUNCIL OF TAX APPEALS (CARF), THROUGH ITS PRECEDENTS AND JURISPRUDENCE, COULD, TO WHAT EXTENT, CONTRIBUTE TO THE IMPROVEMENT OF RELATIONS BETWEEN TAX AUTHORITIES AND TAXPAYERS, GIVING THEM GREATER LEGAL SECURITY?**

CONTENTS: 1 Introduction 2 Brief considerations on the concepts of “precedents”, “jurisprudence” and “summaries”, from an administrative perspective 3 Legal certainty and the trust protection system as constitutional landmarks inherent to tax law 4 The important role of precedents in the CARF jurisprudence and its influence as a compliance instrument – new paradigms to encourage the improvement of relations between tax authorities and taxpayers 5 Conclusion 6 References.

ABSTRACT: This text discusses the importance of CARF jurisprudence and its influence as a compliance instrument, serving as an incentive to improve cooperative relations between tax authorities and taxpayers, especially with regard to providing paradigmatic elements for decision-making, whether by the Tax Administration or with society.

KEYWORDS: CARF. Administrative precedents. Compliance. Collaboration.

### **1 INTRODUÇÃO**

A problemática suscitada neste artigo reside em demonstrar de que modo as decisões administrativas emanadas em processos tributários, que tramitam tanto em Turmas Ordinárias quanto na Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), podem ser determinantes para elucidar dúvidas e construir consistentes subsídios para o posicionamento da Administração Tributária, formando verdadeiro liame construtivo para que os contribuintes possam realizar suas operações de modo a adequar as suas condutas às normas infralegais então estabelecidas. A ideia aqui é demonstrar o quão útil se faz a jurisprudência do CARF para tratar questões controversas e, muitas vezes, lacunosas, que levam a divergências de entendimento tanto pelo fisco quanto pelos contribuintes.

Os instrumentos norteadores de um precedente, de trechos de votos condutores ou mesmo de jurisprudência prevalente no CARF e que, ainda, podem originar súmulas vinculantes para a Administração Tributária federal, ou apenas para o próprio CARF, são extremamente poderosos e possuem o condão de trazer consigo uma carga argumentativa capaz de balizar entendimentos até então jamais enfrentados no âmbito da própria Administração. Nesse viés, esse parece ser um dos caminhos para a melhoria nas relações e para que a

existência de cooperação mútua entre fisco e contribuintes possa ser fortalecida e concretizada.

Assim sendo, este estudo traz à baila alguns casos paradigmáticos que comprovam essa construção sobre o tema e aborda, de forma prática, o impacto de tais influências nas mudanças de comportamento de certas operações manejadas por contribuintes, demonstrando se há ou não a possibilidade de implementação de uma política continuativa de *tax compliance* para a melhoria das relações entre fisco e contribuintes, frisando a importância do papel da jurisprudência do CARF como fundamental para prevenção e redução das lides tributárias.

## **2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE OS CONCEITOS DE “PRECEDENTES”, “JURISPRUDÊNCIA” E “SÚMULAS”, SOB A ÓTICA ADMINISTRATIVA**

Segundo Miguel Reale, a palavra “jurisprudência” significa ‘a forma de revelação do Direito que se processa através do exercício da jurisdição, em virtude de uma sucessão harmônica de decisões dos tribunais’<sup>1</sup>.

No entendimento do saudoso professor Ricardo Lobo Torres<sup>2</sup>, a jurisprudência tem, entre as suas funções, a de concretizar o direito. A lei abstrata só adquire concretude pelo trabalho conjunto dos poderes do Estado: “a Administração complementa a norma legal pelo regulamento e o Judiciário incumbe de aplicá-la ao caso concreto [...]. A jurisprudência tributária, por conseguinte, participa da dialética entre a norma e o fato, entre o ser e o dever ser”.

Já os precedentes, que no caso deste estudo ficarão restritos àqueles produzidos na esfera administrativa, apesar de estarem contidos na acepção de “jurisprudência”, com ela não se confundem, eis que o precedente se refere a uma decisão e a jurisprudência se refere à pluralidade de decisões.

Quanto às súmulas administrativas, capazes de uniformizar entendimentos pacificados e inspirados em precedentes, cabe ressaltar que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, órgão colegiado, a exemplo dos tribunais propriamente ditos, também dispõe de Regimento Interno e se preocupa com a

1. REALE, Miguel. *Estudos de filosofia e ciência do direito*. São Paulo: Saraiva, 1978 apud CARVALHO, Luís Camargo Pinto de. *Jurisprudências*. Disponível em: <http://www.professoramorim.com.br/amorim/texto.asp?id=414>. Acesso em: 01 jun. 2022.

2. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 74-75.

edição de súmulas, representativas de suas decisões reiteradas e uniformes. E vai além, estabelecendo regimentalmente a obrigatoriedade de sua observância por parte de seus integrantes. Tais súmulas ganham roupagem por meio dos precedentes consubstanciados nas decisões reiteradas formuladas pelo órgão, reconhecidos como tais em votação da maioria qualificada de seus membros na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

Ou seja, o precedente estaria contido na jurisprudência, mas não seria a própria jurisprudência. É por meio de um conjunto de precedentes extraídos da jurisprudência consolidada, emanada pelos colegiados do CARF, que podem vir a surgir enunciados de súmulas, de caráter administrativo.

Além disso, vale dizer que a obrigatoriedade e a vinculação das respectivas súmulas podem ainda ser estendidas a toda a Administração Tributária federal, por meio de ato discricionário do Ministro de Estado da Economia, conforme o disposto no Regimento Interno do CARF (Ricarf)<sup>3</sup>, em seu Anexo II, art. 72, *caput*, e art. 75, senão vejamos:

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF. [...]

Art. 75. Por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à indicação de conselheiros, o Ministro de Estado da Fazenda poderá atribuir à súmula do CARF efeito vinculante em relação à administração tributária federal.

Um conjunto de precedentes, portanto, acarreta implicações a decisões de casos subsequentes semelhantes e que estão contidos na respectiva jurisprudência do Tribunal Administrativo.

Vale dizer, no caso das súmulas atinentes ao CARF, que essas, de aplicação geral, são votadas por meio do Pleno e das Turmas da CSRF, visto que as súmulas de legislação específica são matérias de sua competência, conforme

---

3. A versão multivigente pode ser consultada em: BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Portaria MF n. 343, de 09 de junho de 2015*. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multi-19042018.pdf/view>. Acesso em: 10 maio 2022.

atribuição definida no já citado art. 72, *caput*, e §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do atual Ricarf.

Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.

§ 1º Compete ao Pleno da CSRF a edição de enunciado de súmula quando se tratar de matéria que, por sua natureza, for submetida a 2 (duas) ou mais turmas da CSRF.

§ 2º As turmas da CSRF poderão aprovar enunciado de súmula que trate de matéria concernente à sua competência.

§ 3º As súmulas serão aprovadas por, no mínimo, 3/5 (três quintos) da totalidade dos conselheiros do respectivo colegiado.

Nesse sentido, vê-se a importância da jurisprudência e dos precedentes que servem de sustentação para as súmulas emanadas e votadas pelo Pleno ou pelas Turmas da CSRF do CARF, as quais, quando aprovadas, passam a vincular o próprio órgão e, ainda, podem ter essa mesma função perante toda a Administração Tributária federal, sendo cruciais para a estabilidade e a segurança jurídica entre todos os que estão envolvidos na relação jurídico-tributária.

Alguns exemplos de casos concretos em que o trabalho exercido pelo CARF teve reflexo direto no posicionamento da Administração Tributária federal, bem como na mudança de postura quanto a operações e rotinas produzidas pelos próprios contribuintes, serão abordados no próximo item.

### **3 A SEGURANÇA JURÍDICA E O SISTEMA DE PROTEÇÃO DA CONFIANÇA COMO BALIZAS CONSTITUCIONAIS INERENTES AO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Valter Shuenquener de Araújo<sup>4</sup> ressalta que “[...] um dos fatores que mais impediu o florescimento de uma doutrina que tutelasse a confiança daqueles que se relacionam com o Estado foi a crença na existência de um dogma incontestável do princípio da legalidade. Por muito tempo, predominou o entendimento de que esse princípio deveria irremediavelmente prevalecer quando em conflito com o interesse de particulares ou com outros interesses públicos”.

---

4. ARAÚJO, Valter Shuenquener de. O princípio da proteção da confiança: uma nova forma de tutela do cidadão diante do Estado. 2. ed. rev. e atual. Niterói: Impetus, 2016 *apud* SCHMIDT, Luísa Silva. A proteção da confiança legítima e a superação do paradigma da legalidade estrita, *Revista CEJ*, Brasília, ano XXIII, n. 78, p. 70, jul./dez. 2019.

E o professor Valter de Souza Lobato<sup>5</sup> afirma que o Texto Constitucional em vigor foi mais do que explícito, foi enfático e exaustivo para demonstrar as amarras ao abuso do poder, bem como consagrar como pilares do Estado brasileiro o Estado Democrático de Direito, a República e o Federalismo. A Constituição, como um pacto maior da Nação, busca a normatização das relações sociais, refletindo, na medida do possível, o pluralismo e a participação dos valores sociais.

Em seu raciocínio, expressa o professor Lobato, inspirado nas palavras de Norberto Bobbio<sup>6</sup>, que “o Estado de direito é o Estado dos cidadãos”. Ressalta o autor: “O Estado Democrático de Direito é uma nova tentativa de preservação dos direitos e garantias individuais, garantias democráticas e preservação da dignidade humana, através da consagração dos Direitos Sociais”<sup>7</sup>.

Depreende-se, ainda, do mesmo autor, que a busca da previsibilidade e da certeza do Direito, em especial no sistema tributário brasileiro, tem seus elementos próprios no Texto Constitucional, posto que a todo instante consagra a preservação do passado e das expectativas legítimas, seja pela preservação da coisa julgada, do ato jurídico perfeito ou do direito adquirido, seja pela certeza da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade do Direito.

A proteção da confiança é um princípio implícito do ordenamento, sendo corolário da segurança jurídica, e derivado estritamente da Constituição de 1988, diante da força normativa atuante e nela existente, diante do seu mais importante pilar, que é o Estado Democrático de Direito.

Não é despidendo recordar que o princípio da confiança nas relações tributárias antecede a própria CRFB/1988, constando no Código Tributário Nacional que a precedeu. A leitura sistemática da Lei Fundamental e do CTN evidencia a

---

5. LOBATO, Valter de Souza. O princípio da confiança retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Porto Alegre, v. 6, n. 35, p. 42-70, nov./dez. 2012.

6. BOBBIO, Norberto, *A era dos direitos*. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992 *apud* LOBATO, Valter de Souza. O princípio da confiança retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Porto Alegre, v. 6, n. 35, p. 42-70, nov./dez. 2012.

7. LOBATO, Valter de Souza. O princípio da confiança retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Porto Alegre, v. 6, n. 35, p. 42-70, nov./dez. 2012.

preocupação com a previsibilidade – *v.g.*, os princípios limitadores impostos ao poder de tributar.

Em que pese a Constituição Federal de 1988 possuir como pilar principal o Estado Democrático de Direito, indago se, no que diz respeito à segurança jurídica e à respectiva proteção da confiança, quando ajustadas as balizas para o campo do Direito Tributário, cuja premissa maior está na relação entre os sujeitos que envolvem as operações com tributos – em especial, no âmbito deste artigo, as relações entre o fisco federal e seus contribuintes –, os conceitos então caracterizados e que em tese sustentariam o Estado Democrático de Direito não sofreriam alterações e enfraqueceriam suas premissas.

Exemplo disso está na jurisprudência do CARF, em especial a da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), que possui elementos importantes e definem tendências que já poderiam gerar efeitos para todos os nichos da Receita Federal do Brasil, não obstante isso não se verifique na prática, gerando incertezas.

Cumprе ressaltar, ademais, que inúmeras teses pacificadas no âmbito da CSRF podem se convolar em súmulas do órgão, cujo reflexo, se imediato, reduziria – e muito – o acervo litigioso que gera tanto embate entre fisco e contribuintes.

No entanto, mesmo após a apreciação pela CSRF de casos relevantes no âmbito administrativo tributário, por maioria ou unanimidade, de forma recorrente, não há na legislação tributária previsão de vinculação da Receita Federal do Brasil a essa jurisprudência, o que pode proporcionar um cenário de insegurança jurídica, visto que a RFB é o órgão que elabora e efetua os lançamentos e emite os despachos decisórios, podendo fazê-los em dissonância com as decisões do CARF.

Desse modo, surgem entendimentos divergentes sobre determinado assunto proferidos pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF e pela Receita Federal do Brasil. Assim, soluções em processos de consulta ou em pareceres normativos e mesmo em notas técnicas continuam a vincular toda a Receita Federal, inclusive a fiscalização, apesar de reiteradas decisões emanadas pela CSRF em sentido diverso.

De que forma, então, conferir maior eficácia vinculante à jurisprudência consolidada e pacificada da CSRF, muitas vezes sumulada, junto ao fisco federal? Esse passo já não poderia ser um ponto de partida para a melhoria das relações entre fisco e contribuintes, por conferir previsibilidade e coerência aos

pronunciamentos dos órgãos fazendários? O efeito sobre o *compliance* da citada jurisprudência, bem como das súmulas, já não seria um primeiro passo para a redução da litigância administrativa, prescindindo de autuações e de todo o percurso processual até chegar na CSRF do CARF?

Nos últimos anos, ganhou ênfase a discussão sobre como incentivar as relações de cooperação entre fisco e contribuintes, com o objetivo não só de melhorar o ambiente de negócios, por meio da previsibilidade e da estabilidade dos posicionamentos administrativo-fiscais, mas, principalmente, de fomentar o *compliance* entre a Administração Tributária e os sujeitos passivos mediante o fortalecimento da tendência de fornecer elementos paradigmáticos para a tomada de decisões no âmbito da fiscalização e do contencioso administrativo fiscal, arrefecendo o caráter da litigiosidade.

Por essa razão, nunca foi tão oportuna a discussão acerca da segurança jurídica e do sistema de proteção da confiança, especialmente na seara tributária, em que o direcionamento normativo alinhado entre todos os atores que compõem a estrutura da administração tributária brasileira em âmbito federal – elucidando dúvidas e construindo consistentes subsídios para a redução da litigiosidade, formando verdadeiro liame para que os contribuintes possam realizar suas operações de modo a adequarem suas condutas às normas infralegais então estabelecidas – é a pedra de toque para a garantia de importantes pilares, como a segurança jurídica e a proteção da confiança.

Observa-se haver um hiato temporal entre a aprovação dos enunciados de súmulas e entendimentos pacificados pela CSRF e os posteriores autos de infração lavrados e notificações de lançamento, o que deflagra a formação de lides tributárias até que os entendimentos consolidados passem a vincular efetivamente a Receita Federal do Brasil. Veja-se um exemplo: as súmulas aprovadas no Pleno do CARF em 03 de setembro de 2019 apenas se tornaram vinculantes em relação à Administração Tributária com a Portaria ME n. 410, publicada no *DOU* de 18 de dezembro de 2020. Portanto, nesse período de um ano e três meses, já não se poderiam ter evitado inúmeras lides tributárias, caso fosse verificado um diálogo institucional mais célere e coerente entre o Tribunal Administrativo Tributário e a RFB?

Como ajustar a segurança jurídica e o sistema de proteção da confiança nesses casos concretos, os quais geram incertezas diante do desenho institucional da Administração Tributária federal? Como buscar um cenário seguro e

pavimentado para que os contribuintes e o fisco federal possam atuar de forma a garantir o propósito inserido na Carta Magna brasileira, ou seja, o respeito ao Estado Democrático de Direito?

Um primeiro passo está no fato de que é premente a uniformização da jurisprudência no âmbito administrativo, evitando-se, por exemplo, a prolação de decisões conflitantes, favorecendo a isonomia e a segurança jurídica.

Ademais, a padronização decisória de casos análogos traz maior previsibilidade ao contribuinte, que pode construir arranjos negociais adequados à jurisprudência pacificada da CSRF, oportunizando a redução de custos de conformidade, de assimetria informacional e de litigiosidade tributária.

Para além disso, transpondo o pensamento construído pelo professor Gustavo da Gama em seu livro *Direito tributário e diálogo constitucional*<sup>8</sup>, que aborda a correção legislativa e a separação de poderes, para o âmbito do Direito Processual Administrativo Tributário, nota-se um paralelismo quando se analisam as divergências decisórias entre a RFB e o CARF – órgãos do Poder Executivo. Isso porque os posicionamentos discrepantes por eles exarados podem assumir eficácia vinculante na esfera administrativa, ainda que seja a CSRF o Tribunal Administrativo com competência decisória colegiada, possivelmente dotado de maior legitimidade para pacificar os conflitos tributários levados à sua apreciação.

Cabe destacar que, no topo da hierarquia dos dois órgãos fiscais, há o Ministério da Fazenda, a quem poderia ser atribuída, *de lege ferenda*, a competência para a correção infralegal do desacordo decisório dos dois órgãos acerca de idêntica matéria. Tal medida seria de grande valia, especialmente no tocante à segurança jurídica, consistindo em um primeiro passo para a redução de litigância e talvez um ponto de partida para a melhoria do diálogo entre o fisco e seus contribuintes.

Veja-se o caminho do processo desde o seu nascedouro, no momento em que a autoridade fiscal efetua o lançamento tributário contra o contribuinte pessoa jurídica. Tal contribuinte, tempestivamente, apresenta impugnação dessa exigência à Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ), havendo, *in casu*, a imediata suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Pressupõe-se que o nosso processo seja distribuído para a DRJ “A” e a turma de julgamento decida negar provimento à impugnação.

---

8. OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Direito tributário e diálogo constitucional*. Niterói: Impetus, 2013. p. 53-64.

A partir daí, o contribuinte interpõe recurso voluntário ao CARF e a turma julgadora (ordinária ou extraordinária, dependendo do valor de alçada e matéria) decide sobre o provimento ou não do recurso apresentado.

Durante esse trâmite, suponha-se que o assunto seja recorrente no contencioso, com lançamentos da mesma matéria feitos por unidades jurisdicionantes (DRFs) diferentes e com possibilidade de serem julgados por DRJs diferentes, por conta da característica de possuírem jurisdição nacional, e inexistir qualquer norma interpretativa sobre a questão.

É de se notar, nesse exemplo, que as divergências já podem se iniciar no bojo do próprio Termo de Verificação Fiscal lavrado pela autoridade lançadora e se propagam ao longo de toda a discussão no contencioso. Esse é o cenário proposto.

Diante disso, todos concordamos que este não é o melhor dos mundos. Todos sabemos que devemos sempre ter em mente os princípios constitucionais estabelecidos tanto no campo dos direitos e garantias individuais quanto no âmbito da administração pública, especialmente quanto à segurança jurídica e ao sistema de proteção da confiança estampado nos arts. 100 e 146 do Código Tributário Nacional.

Ora, nesse momento – e isso não é excepcional – têm-se inúmeras questões que causam dúvidas e divergências tanto na hora em que se elabora o lançamento fiscal, quanto no julgamento em primeira instância nas DRJs, pois também sabemos ainda que esses julgadores se encontram vinculados a todos os atos emanados pela Secretaria Especial da Receita Federal, restando, portanto, ao CARF, em sede de contencioso, a responsabilidade de aplicar a lei ao caso concreto e realizar o respectivo controle da legalidade do ato administrativo, objetivando a segurança jurídica.

Portanto, diante de situações como essa é que deveria se iniciar um procedimento de adequação e interpretação das normas tributárias pela Receita Federal do Brasil, trazendo como pressuposto os precedentes uniformizados e solidificados então emanados pelo CARF.

Assim, o escopo deste trabalho é demonstrar a importância dos precedentes emanados da jurisprudência do CARF com efeito de adequação e equalização da segurança, bem como o balizamento das regras de *compliance* emanadas pela Administração Tributária federal, como bem foi possível notar na confecção do parecer normativo mencionado em epígrafe. Ou seja, utilizando-se,

também, de precedentes do CARF, a Receita Federal interpretou o conceito de interesse comum estabelecido pelo art. 124, I, do CTN, direcionando o caminho da Administração Tributária e os limites em que o instituto da responsabilidade tributária solidária se encontra adstrito. Nesse diapasão, tem-se que contribuintes e fisco possuem um norte de conduta acerca do tema, e, diante do ali exposto, podem iniciar uma dialética traduzida no sentido de como se prevenir a responsabilidade pelas autuações, realizando um *compliance* mais eficiente junto à empresa, grupo e corpo funcional.

#### **4 O IMPORTANTE PAPEL DOS PRECEDENTES NA JURISPRUDÊNCIA DO CARF E SUA INFLUÊNCIA COMO INSTRUMENTO DE COMPLIANCE – NOVOS PARADIGMAS DE INCENTIVO À MELHORIA DAS RELAÇÕES ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES**

Inicia-se este ponto com uma simples pergunta: Existe uma política de *tax compliance* no Brasil? Aliás, observa-se que há mais perguntas do que respostas: Há confiança nas relações entre fisco e contribuintes ou há rivalidade? E por qual motivo? A transparência deve estar calcada apenas no âmbito da Administração Tributária? E a segurança jurídica seria via de mão única, diante dos direitos e garantias individuais previstos na Constituição Federal?

Tendo em vista um CTN com mais de 50 anos, ao passo que os negócios e a economia globalizada evoluíram a passos largos – em razão de inúmeros fatores, como tecnologia, digitalização da economia, plataformas de negócios via *blockchain*, as transações entre partes nacionais e estrangeiras que se estreitam cada vez mais –, a busca por investimentos e pela economia tributária cresce a olhos vistos. Porém, todo esse conjunto se insere numa razoável área de incidência da licitude e da razoabilidade?

Muitos só conhecem as transações e operações societárias, por exemplo, que são levadas ao contencioso. E as que não são? Há muitos planejamentos tributários lícitos e vitoriosos. Porém, o que conhecemos é o que chega por meio do auto de infração e leva as discussões para os tribunais do CARF, podendo chegar até ao Judiciário.

Sabemos que muitas relações societárias, seja entre detentores de participações societárias nacionais, seja em relação a empresas sediadas no exterior, possuem espaço aberto em nossa economia, porém, de outro lado, presenciamos, ao longo dos últimos anos, operações como “Lava Jato”, “Calicute”, e tantas

outras que nos fazem pensar se a construção de uma política de conformidade em via de mão dupla terá algum dia uma estrada sem obstáculos.

Seria a intensificação do diálogo entre contribuintes e fisco no âmbito tributário um início para a construção dessa estrada?

Como antecipado, há mais perguntas do que respostas...

O professor Sergio André Rocha, em sua obra, *Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco*<sup>9</sup>, aborda a questão da seguinte forma:

Em nossas conversas, Marco Aurélio disse uma frase importante, que talvez seja a chave para avançarmos neste ponto. Nos disse o mestre: “*Não interessa tanto o que você fala, mas sim o que o outro entende*”. Afinal, como não cansamos de apontar, a interpretação se dá no “mundo diante do texto”, no mundo diante do emissor da mensagem, ou seja, no intérprete [...]. (grifos nossos).

Necessário se torna, neste momento, ressaltar que tive a oportunidade de presenciar, ao longo dos quase 27 anos vividos no ambiente de contencioso, seja em DRJ, seja no CARF, o quanto esses segmentos podem ser orientativos e determinantes na condução de tendências na forma pela qual o fisco deveria se portar nas autuações, como, do mesmo modo, os contribuintes deveriam se amoldar para não serem autuados. Ou seja, ambos (DRJ e CARF) são importantíssimos elementos de *compliance* entre a Administração Tributária e a sociedade.

As DRJs realizam um filtro importantíssimo de análise dos atos administrativos vinculados às normas da Receita Federal, e passam informações imediatas para a fiscalização acerca dos julgados que proferem, devendo ser ressaltado que a atividade de julgamento está associada a órgão diverso dentro da Receita Federal, e é totalmente independente da atividade de lançamento. Hoje, o percentual de demandas julgadas em DRJ que sobem ao CARF não chega a 30%.

Já o CARF, por meio de suas turmas ordinárias e extraordinárias, tem o crucial trabalho de estabilização da conduta a ser seguida tanto pelo fisco como pelos contribuintes, realizando o controle da legalidade dos atos administrativos. As divergências (repite, apenas as divergências) são objeto de análise pelas turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

---

9. ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

Nessas condições, a importância das turmas chamadas “baixas” no CARF é crucial à conformidade e à segurança jurídica entre aqueles que atuam no Direito Tributário e no Processo Tributário, sendo o CARF importante na condução do melhor diálogo, com ética, transparência, imparcialidade e impessoalidade de seus membros, entre todos os integrantes da relação jurídico-tributária, atributos estes que estão presentes em seu Mapa Estratégico<sup>10</sup>.

## 5 CONCLUSÃO

Por óbvio, as posições divergentes têm como escopo a busca por definir, consistentemente, teses que possivelmente conseguiriam garantir a segurança jurídica e a proteção da confiança legítima do contribuinte em matéria tributária.

Exatamente por essa razão, entendo que a jurisprudência e os precedentes do CARF são de crucial importância como tendência, condução e incentivo ao diálogo, diante da nossa cultura pautada na litigância, que pode ser constatada por meio de uma simples comparação entre o quantitativo de processos existente no contencioso administrativo federal de primeira instância<sup>11</sup> e o quantitativo de processos relativo à consulta tributária<sup>12</sup>, no mesmo órgão (Receita Federal do Brasil).

Seria possível mudar esses números em curto espaço de tempo?

Apesar de não termos resposta para essa pergunta, pode-se dizer que há esperanças, fortes esperanças, para que, ao menos, a cultura da litigância atenuar e se busque, com mais ênfase, a prevenção ou mesmo a redução das demandas contenciosas.

Vale salientar que incentivar o respeito aos precedentes emanados pelo CARF já seria um bom começo para a mudança de paradigma, diante de todo o percurso do processo administrativo tributário até o Tribunal Administrativo,

---

10. BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Mapa Estratégico de 2020*, 22 jan. 2020. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/mapa-final.png/view>. Acesso em: 15 jul. 2022.

11. V Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro. Brasília, 2019. Disponível em: <https://intranet.carf/biblioteca-digital/seminarios-carf/arquivos/20-v-seminario-carf-2019-dia-4-20-compliance-e-solucao-de-conflitos-luiz-fernando.pdf> (slides 22 e 26).

12. V Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro. Brasília, 2019. Disponível em: <https://intranet.carf/biblioteca-digital/seminarios-carf/arquivos/20-v-seminario-carf-2019-dia-4-20-compliance-e-solucao-de-conflitos-luiz-fernando.pdf> (slides 22 e 26).

pois reduziria sobremaneira essa temporalidade, caso já tenhamos definições interpretativas acerca de casos semelhantes, especialmente, quanto aos de maior complexidade.

Ademais, o respeito aos precedentes contribuiria em grande escala para maior segurança a todos os envolvidos na relação jurídico-tributária, tanto ao fisco quanto aos contribuintes, gerando grandes possibilidades de se conferir maior efetividade a uma política de *tax compliance* no Brasil.

Assim, verificando-se ser premente a pavimentação de um caminho integrativo junto a seus contribuintes, a Receita Federal do Brasil e o CARF necessitam unir esforços em prol da Administração Tributária federal, de forma a gerar maior segurança jurídica, e, principalmente, com o intento de ampliar a transparência e mitigar as incertezas, implementando medidas que possam trazer estímulo à melhoria do ambiente de negócios no País, o que elevaria o grau de confiança e respeitabilidade dos contribuintes em relação aos órgãos da Administração Tributária federal, entre eles a Receita Federal do Brasil e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Contudo, como dito acima, há mais perguntas do que respostas, e, portanto, nada melhor que, mediante o debate de ideias, a discussão acadêmica se propague por meio de caminhos plurais, objetivando justamente encontrar o ponto de equilíbrio entre valores tão relevantes para o Estado Democrático de Direito e para a sociedade brasileira.

## 6 REFERÊNCIAS

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Portaria MF n. 343, de 09 de junho de 2015*. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/regimento-interno/ricarf-multi-19042018.pdf/view>. Acesso em: 10 maio 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Mapa Estratégico de 2020*, 22 jan. 2020. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/mapa-final.png/view>. Acesso em: 15 jul. 2022.

CARVALHO, Luís Camargo Pinto de. *Jurisprudências*. Disponível em: <http://www.professoramorim.com.br/amorim/texto.asp?id=414>. Acesso em: 1 jun. 2022.

CORTELLA, Mario Sergio. *Qual é a tua obra?* Inquietações propositivas sobre gestão, liderança e ética. Petrópolis: Vozes Nobilis, 2015.

LOBATO, Valter de Souza. O princípio da confiança retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Porto Alegre, v. 6, n. 35, p. 42-70, nov./dez. 2012.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Direito tributário e diálogo constitucional*. Niterói: Impetus, 2013.

ROCHA, Sergio André. *Planejamento tributário na obra de Marco Aurelio Greco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

SCHMIDT, Luísa Silva. A proteção da confiança legítima e a superação do paradigma da legalidade estrita, *Revista CEJ*, Brasília, ano XXIII, n. 78, jul./dez. 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

V SEMINÁRIO CARF DE DIREITO TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO. Brasília, 2019.



## **A COBRANÇA DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA DE GRUPOS ECONÔMICOS EM EXECUÇÕES FISCAIS – A VISÃO ATUAL DO STJ**

André Elali

Professor Associado de Direito Tributário da UFRN. Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Mackenzie e Doutor em Direito Público pela Faculdade de Direito do Recife, com Estágio e Bolsa de Pesquisa no *Max-Planck-Institut für Steuerrecht*. *Visiting Scholar* da *Queen Mary University of London* (2016). Pesquisador em *Law and Economics* na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (2018). Ex-presidente da Comissão de Defesa do Contribuinte da OAB/RN. Membro do IBDT e da APET. Advogado.

Evandro Zaranza

Professor de Direito Tributário da UNI-RN. Mestre em Direito pela UFRN. Pós-graduado em Direito Tributário pelo IBET. Membro do IBDT. Advogado. Foi Subsecretário do Ministério da Economia (2021-2022).

Artigo recebido em 19.05.2023 e aprovado em 28.05.2023.

SUMÁRIO: 1 Grupos de sociedades: um panorama legislativo 2 O lançamento tributário na identificação de responsabilidade tributária 3 Responsabilidade tributária de grupos econômicos 4 Ponderações finais 5 Referências.

RESUMO: O presente artigo visa a examinar a atual jurisprudência do STJ em casos de cobranças de dívidas tributárias de grupos econômicos.

PALAVRAS-CHAVE: Grupos econômicos. Responsabilidade tributária. Lançamento.

## THE COLLECTION OF TAX DEBT FROM ECONOMIC GROUPS IN TAX FORECLOSURES - THE CURRENT VIEW OF THE STJ

CONTENTS: 1 Groups of companies: a legislative overview 2 Tax assessment in identifying tax liability 3 Tax liability of economic groups 4 Final considerations 5 References.

ABSTRACT: This article aims to examine the current jurisprudence of the Superior Tribunal de Justiça in the cases of tax enforcement against economic corporate groups.

KEYWORDS: Economic corporate groups. Tax responsibility. Tax enforcement.

### 1 GRUPOS DE SOCIEDADES: UM PANORAMA LEGISLATIVO

A evolução da atividade econômica pode levar seus agentes a adotarem comportamentos que, objetivando maior eficiência empresarial, pela maximização de lucros, aumento de produtividade, redução de custos, originem conjuntos de sociedades empresariais, coordenadas por uma delas ou entre si, economicamente unidas, mas juridicamente distintas.

Grupos de sociedades, no Brasil, encontram regulamentação nos arts. 265 a 275 da Lei n. 6.404/1976, que prevê a caracterização jurídica quanto à sociedade controladora e suas controladas, 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. A regra, destarte, é a distinção da personalidade de cada sociedade e a separação patrimonial (art. 266 da Lei n. 6.404/1976).

Na forma do art. 269 da Lei n. 6.404/1976, tem-se também o grupo econômico de direito. O desrespeito à formalização prescrita, no caso, pode caracterizar o grupo econômico de fato. Entretanto, sempre haverá a necessidade de identificação de sócios ou acionistas em comum entre as empresas do grupo.

Ademais, o Decreto-lei n. 5.452/1943, que aprovou a Consolidação das Leis do Trabalho, também prescreve a regra à caracterização jurídica do grupo econômico equiparado a empregador, estabelecendo, no art. 2º, §§ 2º e 3º, que 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.

Contudo, não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes.

Por sua vez, no âmbito da legislação tributária, a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil de n. 2.110, de 17 de outubro de 2022, dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e das contribuições devidas a terceiros, administradas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, prescrevendo, em seu art. 275, com suporte na CLT, que, no momento do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias, na forma do inc. I do *caput* do art. 136, serão cientificadas da ocorrência, e isso na hipótese, logicamente, de a autoridade tributária identificar elementos que demonstrem o nexo causal em relação ao fato jurídico tributário praticado.

O regulamento caracteriza o grupo econômico quando uma ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica (CLT, art. 2º, § 2º). Não caracteriza grupo econômico, por outro lado, a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes (CLT, art. 2º, § 3º).

Destarte, ainda no âmbito da Receita Federal do Brasil, é necessário destacar o Parecer Normativo Cosit n. 4, de 10 de dezembro de 2018, que estabelece parâmetros objetivos voltados a disciplinar a ação dos agentes públicos na correta aplicação da responsabilidade tributária por meio do abuso da personalidade jurídica, isto é, quando ocorrer desrespeito à autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única (“grupo econômico irregular”).

No parecer citado, interpreta-se que o grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma

pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade. Esse grupo irregular realiza, pois, indiretamente, o fato gerador dos respectivos tributos, e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados. Porém, ressalva o parecer, de forma expressa, que não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica.

Uma vez formalizados (grupos econômicos de direito), haverá conservação de personalidade de cada sociedade componente do grupo, garantindo-se também distinção de patrimônio. Cada sociedade será responsável pelos fatos jurídicos tributários que praticar<sup>1</sup>. O sistema jurídico também prevê a formação de grupos econômicos de fato, é dizer, aqueles que não cuidaram de promover sua formalização enquanto grupo econômico.

A sociedade que se coloca no controle do grupo de direito ou de fato pode vir a praticar o fato gerador, chamando para si a responsabilidade tributária<sup>2</sup> e com isso despertar a necessidade de a autoridade tributária promover o lançamento tributário, dando início ao processo administrativo tributário de discussão da constituição da dívida. Caso a conclusão confirme o crédito tributário, tendo como sujeito passivo o controlador do grupo, a dívida será inscrita em dívida pública que, não sendo paga, ensejará execução fiscal, tendo no polo passivo da ação, na qualidade de devedor tributário, a sociedade controladora do grupo

1. “Já se adianta que os grupos econômicos formados de acordo com os Capítulos XX e XXI da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, em que há pleno respeito à personalidade jurídica de seus integrantes (mantendo-se a autonomia patrimonial e operacional de cada um deles), não podem sofrer a responsabilização solidária, salvo cometimento em conjunto do próprio fato gerador” (Parecer Normativo Cosit n. 4, de 10 de dezembro de 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=anotado>. Acesso em: 25 mar. 2023).
2. “Correta é a premissa de que o responsável tributário, sendo ele espécie de sujeito passivo da obrigação tributária, deve ser escolhido entre aquelas pessoas que possuem uma ligação jurídica com o fato descrito na hipótese de incidência da regra-matriz. Trata-se de uma limitação imposta pela Constituição Federal com a finalidade de assegurar a cobrança do tributo de maneira não confiscatória, devendo atender à capacidade contributiva” (cf. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 34).

econômico (de direito ou de fato). Nessa hipótese, é necessária a caracterização da irregularidade<sup>3</sup> do grupo econômico<sup>4</sup>.

Outra hipótese surge quando a autoridade tributária não identifica, no momento da prática do fato jurídico tributário, que a sociedade controladora agiu de forma irregular, isto é, quando não se verifica a posição da empresa como sujeito passivo tributário, portanto, não constitui o crédito tributário contra a sociedade controladora que praticou ato com irregularidade.

Nessa hipótese, o direito material a ser aplicado é aquele contido no art. 50 do Código Civil e o procedimento previsto é o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, previsto nos arts. 133 a 137 do Código de Processo Civil. É esse, aliás, o tema principal do objeto deste estudo, analisando-se as decisões do Ministro Gurgel de Faria.

## 2 O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO NA IDENTIFICAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal<sup>5</sup> atribuiu à lei complementar a qualidade de espécie legislativa apta a tratar de matéria tributária no que diz respeito à estipulação

- 
3. Em julgados diversos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é possível identificar hipóteses exemplificativas de caracterização de grupos econômicos de fato, tais como identidade de membros na gestão, identidade do endereço, compartilhamento de estrutura física com escritório administrativo, identidade de prestador de serviços contábeis, procuradores em comum e que exercem poderes de gestão, operações de mútuos entre as sociedades que compõem o grupo.
  4. “Acreditamos ser irrelevante que o grupo econômico tenha sido juridicamente constituído, ou que a sua existência seja apenas factual, o que é relevante é o propósito para o qual se deu a criação de estrutura tendente à prática de atos de cooperação empresariais. Certamente em havendo confusão patrimonial, fraudes comprovadas, abuso de direito e má-fé com prejuízo a terceiros – credores privados ou públicos –, neste caso sim poder-se-á admitir a existência de planejamento tributário ilícito, impondo-se a solidariedade quanto à responsabilidade pelo recolhimento do tributo” (cf. GRUPENMACHER, Betina T. Responsabilidade tributária de grupos econômicos. In: QUEIROZ, M. E.; BENÍCIO JÚNIOR, B. C. [coord.]. *Responsabilidade de sócios e administradores nas autuações fiscais*. São Paulo: Foco Fiscal, 2014. p. 65).
  5. CF: “Art. 146. Cabe à lei complementar:
    - I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
    - II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
    - III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
      - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

de normas gerais. Em tal contexto, o lançamento tributário é uma das matérias que devem ser tratadas por lei complementar, como também a sujeição passiva tributária. Portanto, cabe ao Código Tributário Nacional, e somente a ele, disciplinar o assunto.

O lançamento tributário tem por função formalizar<sup>6</sup> o crédito tributário, conforme prescreve o art. 142 do CTN<sup>7</sup>, entendido como a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinando a matéria tributável, o montante do tributo devido, identificando o sujeito passivo. O lançamento tributário<sup>8</sup>, gênero do qual o auto de infração é espécie, é ato administrativo vinculado que somente pode ser praticado por autoridade administrativa tributária<sup>9</sup>, logo, o sujeito passivo, qualquer que seja ele, não pratica ato de lançamento tributário<sup>10</sup>.

- 
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
  - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
  - d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239”.
6. “Lançamento, enfim, é ato de simplesmente conferir liquidez e exigibilidade ao crédito tributário, condição necessária para o exercício do direito de crédito tributário pelo ente público e, por outro lado, para que o contribuinte possa satisfazer o débito. Lançamento é formalização do crédito tributário” (cf. ZILVETI, Fernando Aurelio. *Obrigação tributária: fato gerador e tipo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 80).
  7. CTN: “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.
  8. “Lançamento tributário, portanto, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível” (cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 126).
  9. “Entre as decisões tomadas pelo legislador brasileiro, nesse campo, revela acentuar o caráter privativo da realização do lançamento para as autoridades administrativas, o que implicaria admitir a impossibilidade do particular desincumbir-se dessa tarefa.” Adiante conclui: “A figura canhestra do ‘lançamento por homologação’ é mero disfarce que o direito positivo criou para atender ao capricho de não reconhecer, na atividade do sujeito passivo, o mesmo ato que costuma celebrar, de aplicação da norma geral e abstrata para o caso concreto” (cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 369).
  10. No máximo, formaliza a obrigação tributária e antecipa o pagamento do tributo, como é o caso do lançamento por homologação, hipótese do ICMS, e, neste caso, após o exame

Uma vez praticado o fato imponible<sup>11</sup> pelo contribuinte, instaura-se entre este e o ente fiscal, sujeito ativo, liame que adstringe um ao outro e cujo conteúdo é a obrigação tributária<sup>12</sup>, mas a obrigação tributária tem existência diversa daquela do crédito tributário<sup>13</sup>, embora dela decorra.

Após o surgimento da obrigação tributária, notadamente da obrigação tributária principal, torna-se imprescindível a prática do ato<sup>14</sup> administrativo de lançamento tributário, sob pena de o crédito tributário jamais vir à tona, podendo inclusive operar-se a decadência tributária na hipótese de o lançamento tributário não ocorrer no prazo legal, acontecendo, assim, a extinção do crédito. O lançamento tributário, pois, é da classe dos atos administrativos *vinculados propriamente ditos*, é dizer, “aqueles de mais intenso condicionamento aos requisitos previamente estabelecidos pelo ordenamento, com escassa e residual liberdade de determinação do conteúdo das disposições normativas”<sup>15</sup>, visto que, do contrário, poderia descambar para o plano da criação de comportamentos legais, portanto, atuação legiferante.

---

da autoridade tributária, expressamente homologada (art. 150, *caput*, do CTN), ou ocorre a homologação tácita, pelo decurso do prazo de cinco anos (art. 150, § 4º, do CTN).

11. CTN: “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.
12. CTN: “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”.
13. CTN: “Art. 139 – O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.  
Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem”.
14. Sobre a discussão doutrinária quanto à natureza do lançamento tributário, remetemos o leitor aos ensinamentos de Alberto Xavier, que reconhece o caráter de ato jurídico, partilhando da mesma opinião os autores Fabio Fanucchi, Luciano Amaro, Misabel Derzi e Paulo de Barros Carvalho. Contrapondo-se a essa orientação, segundo o autor, estão Ruy Barbosa Nogueira, Alfredo Augusto Becker, Antônio Roberto Sampaio Dória, Hugo de Brito Machado, Edvaldo Brito, Souto Maior Borges e Marco Aurélio Greco (cf. XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 45).
15. Cf. FREITAS, Juarez. *Discrecioniedade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 32. O autor realiza classificação do ato administrativo quanto à intensidade da subordinação à legalidade estrita em: (a) atos administrativos vinculados propriamente ditos; e, (b) atos administrativos discricionários,

A autoridade administrativa<sup>16</sup> deve identificar o contribuinte que realizou o fato gerador e, se for o caso, identificar o responsável tributário, notificando-o do lançamento realizado para que possa impugnar, se assim desejar. Sem lançamento tributário não há crédito tributário constituído contra o sujeito tributário, ou seja, nunca foi declarado sujeito passivo. Também, se não houve respeito ao contraditório e ao exercício da ampla defesa no processo administrativo tributário, não há como, juridicamente, existir crédito tributário definitivamente constituído contra pessoa diversa do contribuinte, que não foi identificada como devedora da obrigação tributária; não é possível inscrever o crédito tributário em dívida ativa contra esse terceiro, não identificado como sujeito passivo, como devedor, como também esse terceiro, não contribuinte, não pode figurar no polo passivo da ação de execução fiscal<sup>17</sup>.

O STJ, reiteradamente, aponta esses cuidados que o legislador impôs. Veja-se, nesse sentido, o acórdão do REsp n. 1.873.394/PE<sup>18</sup>, em que foi relator o Ministro Gurgel de Faria, o qual externou a posição de que o “lançamento é ato privativo da autoridade tributária, de modo que o Poder Judiciário não pode adotar critérios e regimes jurídicos distintos daqueles que ensejaram a inscrição em dívida ativa para, ainda que com base em laudo pericial, proceder à constituição do crédito tributário, sob pena de violar a Constituição Federal e o CTN”.

---

sendo que neste últimos o agente administrativo pratica o ato mediante juízo de conveniência e oportunidade visando à melhor consequência em termos de objetivos públicos a serem alcançados.

16. “Assim, o exercício da competência para lançar o tributo corresponde a uma habilitação conferida ao Fisco pelo ordenamento administrativo-tributário, que se identifica com um poder-dever da Administração” (cf. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 438).
17. “[...] o lançamento é manifestação de discordância entre o Fisco e o contribuinte, é indispensável que este último conheça as razões das imputações que lhe estão sendo feitas, até para que possa efetuar, de modo útil, a sua defesa, se for o caso” (cf. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 78).
18. STJ, REsp n. 1.873.394/PE, Primeira Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 06.10.2022, *DJe* 11.11.2022.

Destarte, o termo “sujeito passivo”<sup>19</sup> é gênero do qual são espécies o contribuinte e o responsável<sup>20</sup>. Sujeito passivo da obrigação tributária principal é, segundo o Código Tributário Nacional, “a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” (art. 121, *caput*), sendo que o contribuinte é aquele que pratica o fato jurídico tributário, ou, conforme o Código Tributário Nacional, tem “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (art. 121, I); já o responsável é contemplado pelo Código Tributário Nacional, quando sua obrigação decorre de expressa previsão legal, mesmo sem revestir a condição de contribuinte. O responsável tributário assim é identificado quando pratica fato que o vincula<sup>21</sup> com a prática do fato jurídico tributário<sup>22</sup>.

- 
19. “O art. 121 do CTN aponta apenas duas categorias de sujeito passivo: o contribuinte e o responsável. O estudo dos dispositivos acerca da última categoria revela que, em verdade, sob tal rubrica apresentam-se figuras diversas, com regimes jurídicos próprios. Daí ser o caso de se desdobrar a categoria do responsável *lato sensu* em responsável *stricto sensu* (este, responsável ‘por transferência’)” (cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 141. [Pesquisas Tributárias, n. 17]).
20. FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 500-501.
21. Nesse sentido, afirma Luiz Antônio Caldeira Miretti que o legislador não pode escolher “a esmo” um responsável tributário, e que recebe limites claros da legislação, é dizer, o inciso II do art. 121 e o art. 128 do CTN (cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. *Comentários ao Código Tributário Nacional*: arts. 96 a 218. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. v. 2, p. 237). Da mesma forma, Luís Eduardo Schoueri observa que, na responsabilidade tributária – tanto do substituto quanto do responsável *stricto sensu* –, aplica-se o art. 128 do CTN, que exige a existência de vínculo entre o responsável e o fato jurídico tributário (cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 506-507).
22. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982. p. 91 e ss.

O responsável tributário<sup>23</sup> é hipótese de sujeição passiva indireta e divide-se em responsável tributário substituto<sup>24</sup> e responsável tributário *stricto sensu*<sup>25</sup>. Vale reproduzir, a esse respeito, a lição de Luís Eduardo Schoueri:

No caso da responsabilidade *stricto sensu*, devem ser considerados *dois fatos distintos* (que podem ou não ser simultâneos, ambos descritos hipoteticamente pela lei): o fato jurídico tributário, que faz nascer a pretensão tributária em face de uma pessoa (normalmente, o contribuinte, mas pode até mesmo ser um substituto) e um outro fato jurídico, que desloca a obrigação para o responsável *stricto sensu* (solidariamente ou não). Ou seja: o surgimento da obrigação tributária para o último, conquanto dependa da concretização da hipótese tributária, não se esgota nela. Para que surja tal sujeição passiva, é necessária, além dessa ocorrência (que dará surgimento à obrigação tributária), a constatação fática da hipótese de responsabilização<sup>26</sup>.

Exige a legislação tributária, nesse sentido, que ocorra a imputação da norma que prevê a hipótese de responsabilidade tributária *stricto sensu* ou por terceiro, à conduta praticada pelo indivíduo. Portanto, se a administração fazendária pretende responsabilizar qualquer daquelas pessoas previstas no CTN, deve promover a imputação da situação abstratamente descrita no Código à conduta praticada pelo indivíduo.

23. O Código Tributário Nacional prevê diversas hipóteses de responsabilidade tributária *stricto sensu* ou de transferência, conforme se vê da leitura dos arts. 129 a 137, é dizer, a responsabilidade tributária por transferência pode ser do tipo sucessão, que, por sua vez, divide-se em: imobiliária, pessoal e empresarial; do tipo de terceiros; e, do tipo por infração. Logo, o Código Tributário Nacional descreve de forma minuciosa as circunstâncias que, uma vez identificadas na conduta praticada pelo indivíduo, farão com que tal conduta seja jurisdicizada, assumindo, o indivíduo que praticou a conduta, a condição de responsável tributário por transferência.

24. “[...] é aquele que fica *no lugar* do contribuinte, afastando a responsabilidade deste” (cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 261).

25. Ricardo Lobo Torres vai denominar de *responsável solidário* ou *subsidiário* (sucessores e terceiros), e cita Rubens Gomes de Sousa, que observa que a sujeição passiva indireta se apresenta sob duas modalidades, quais sejam, transferência e substituição, sendo que a responsabilidade tributária por transferência divide-se em: solidariedade, sucessão e responsabilidade (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 261).

26. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. p. 506.

Tal imputação dar-se-á, necessariamente, por meio do lançamento tributário, conforme preconiza o art. 142. Ocorrendo a imputação quanto à responsabilidade tributária, instaura-se, via de consequência, o processo administrativo tributário<sup>27</sup>, permitindo, ao imputado, suposto responsável tributário, o exercício do contraditório e da ampla defesa<sup>28-29</sup>.

### 3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPOS ECONÔMICOS

No caso específico de grupos econômicos (de fato ou de direito), quando se evidencia irregularidade, mais especificamente por abuso de personalidade jurídica em que se afasta a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas em razão de uma sociedade controladora, também a confusão patrimonial com o intuito de fraudar o fisco credor, assim como a ocultação de sócios com

27. Nesse sentido, reproduz-se trecho de decisão proferida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: “TERMO DE RESPONSABILIDADE – O lançamento, conforme disciplina do art. 142 do CTN, é procedimento composto por várias etapas, dentre as quais, a de identificação do sujeito passivo; expressão empregada pela codificação tributária, no parágrafo único do art. 121, para designar ambos: contribuinte e responsável. Assim, o termo de responsabilidade tributária não é a peça despicinda do lançamento, mas sim instrumento formal de imputação da condição de sujeito passivo a pessoa diversa do contribuinte. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS – Uma vez comprovado nos autos que os sócios, no exercício de seu poder de gerência, foram os agentes da conduta delitativa e dela pessoalmente tiveram proveito, deve ser imputada a responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN” (CARF, Acórdão n. 103-23375, Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Rel. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, j. 04.03.2008).

28. “[...] O contribuinte é identificado pela lei, de acordo com a conceituação estabelecida pelo art. 121, parágrafo único, I, do CTN. No entanto, o sujeito passivo indireto não é indicado pela lei, à medida que esta apenas indica o pressuposto de fato que possibilita a atribuição da responsabilidade tributária a alguém. Sendo assim, tal pressuposto deverá ser apurado mediante processo administrativo, do qual resultará uma decisão fixando um prazo para que ele possa se insurgir contra a imputação de ocorrência dos pressupostos de fato da responsabilidade tributária. Portanto, a apuração da responsabilidade tributária deve anteceder a inscrição da dívida” (cf. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Da necessidade de apuração da responsabilidade tributária no âmbito do processo administrativo fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 211, p. 152, 2013).

29. “[...] Afinal, muitas vezes o processo administrativo – quando ocorre – é movido em face da pessoa jurídica, sem o envolvimento dos potenciais responsáveis tributários solidários; encerrado aquele processo, dá-se a inscrição na Dívida Ativa. A mera declaração da autoridade não pode suprir o direito ao contraditório e à ampla defesa daquele responsável” (cf. SCHOULER, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 544).

objetivo de esvaziar o patrimônio da devedora principal, fundamenta-se no art. 124 do CTN para imputar à sócia controladora o dever do pagamento do tributo.

No âmbito do fisco federal, o Parecer Normativo Cosit n. 4, de 10 de dezembro de 2018, admite a responsabilização pelo pagamento do tributo com base no *interesse comum*<sup>30</sup> (art. 124, I, do CTN) suscetível de ocorrer quando a pessoa responsabilizada está vinculada ao fato jurídico tributário pela prática de ato lícito que gerou a obrigação tributária, como também por ato ilícito que a desfigurou<sup>31</sup>. Exemplificando, as hipóteses de ato ilícito consideram, dentre outros, o abuso da personalidade jurídica, em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas, mediante direção única e confusão patrimonial, com o objetivo de fraudar o fisco no recebimento do seu crédito.

Quanto a grupos econômicos, em tese, o fisco pode vir a imputar o dever de pagamento do tributo à sociedade controladora, procedendo assim, necessariamente, com o lançamento tributário, demonstrando o nexo causal da participação da sociedade com a prática do ato ilícito na situação vinculada ao fato jurídico tributário; notificada a sociedade controladora, agora sujeito passivo no lançamento, poderá exercer o contraditório e a ampla defesa no processo administrativo tributário que, após o trâmite completo, e, confirmado o

30. Maria Rita Ferragut afirma que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente vinculadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isso porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação (cf. FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: aumento de arrecadação em detrimento da legalidade? Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomson-reuters.com.br/a/6ire/responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicos-aumento-de-arrecadacao-em-detrimento-da-legalidade-maria-rita-ferragut>. Acesso em: 30 ago. 2021).

31. O objetivo deste estudo não é analisar o inc. I do art. 124 do CTN e a expressão “interesse comum”, bem como não se pretende criticar o Parecer Cosit n. 4/2018; portanto, remete-se o leitor ao artigo da autora Fabiana Carsoni Fernandes, cujo trecho transcrito demonstra a necessidade de investigar o tema: “Por isso, a Cosit, a despeito de acertar em relação a algumas das balizas interpretativas sobre o art. 124, inciso I – notadamente por reconhecer que o interesse comum não é meramente econômico e, ainda, por atestar que a expressão pode alcançar contribuintes e também responsáveis –, acaba, alfm, indo muito além do que esse dispositivo exprime” (cf. FERNANDES, F. C. 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*, São Paulo, n. 50, p. 133-160, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2143>. Acesso em: 30 mar. 2023).

lançamento com a constituição definitivamente do crédito contra a sociedade controladora, sofrerá inscrição em dívida ativa, caso não promova a extinção, extraindo-se a certidão da dívida ativa (CDA), que dará suporte probatório à ação de execução fiscal.

Na hipótese de não percorrer esse caminho e após a inscrição em dívida ativa, no curso da ação de execução fiscal, quando não se identificar patrimônio da contribuinte devedora, mas, após investigação mais detalhada, for verificada a existência de elementos que caracterizem a atuação irregular de sociedade controladora, não poderá o fisco, simplesmente, requerer a substituição da CDA para contemplar a sociedade controladora como codevedora.

Como se disse, o CTN exige que a autoridade tributária, e somente ela (art. 142), promova a constituição do crédito tributário e permita o contraditório e a ampla defesa no processo administrativo tributário. É esse, ressalte-se, o entendimento do Ministro Gurgel de Faria, conforme se infere do exame do AgInt no REsp n. 1.700.321/RJ<sup>32</sup>: “A responsabilidade solidária em matéria tributária autoriza a autoridade administrativa a imputar a obrigação de pagar o tributo a qualquer um dos sujeitos passivos envolvidos na ocorrência do fato gerador, não havendo benefício de ordem”.

O caminho que resta ao credor, portanto, no curso da ação de execução fiscal, é instaurar o incidente de descon sideração da personalidade jurídica previsto nos arts. 133 a 137 do Código de Processo Civil vigente. É esse, também, o entendimento que o Ministro Gurgel de Faria adotou no REsp n. 1.775.269/PR<sup>33</sup>, no AgInt no REsp n. 1.706.614/RS<sup>34</sup>, no AgInt no REsp n. 1.866.138/SC<sup>35</sup> e no AgInt no REsp n. 1.941.136/AL<sup>36</sup>. O trecho abaixo, da ementa do REsp n. 1.775.269/PR, demonstra a fundamentação dos casos jurídicos analisados:

---

32. STJ, AgInt no REsp n. 1.700.321/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 08.09.2020, *DJe* 16.09.2020.

33. STJ, REsp 1775269/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 21.02.2019, *DJe* 01.03.2019.

34. STJ, AgInt no REsp n. 1.706.614/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 21.09.2020, *DJe* 06.10.2020.

35. STJ, AgInt no REsp n. 1.866.138/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 19.04.2021, *DJe* 06.05.2021.

36. STJ, AgInt no REsp n. 1.941.136/AL, Primeira Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 13.06.2022, *DJe* 01.07.2022.

[...] 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 desconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora.

#### 4 PONDERAÇÕES FINAIS

O sistema tributário brasileiro exige que sejam respeitadas as estruturas de controle do poder de tributar. A coerência do processo interpretativo é fundamental em Estados de Direito sérios. O tema da responsabilidade tributária é um dos mais complexos atualmente, merecendo ser reiterada a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça ao imprimir, de modo técnico, regimes jurídicos adequados para permitir a transferência de responsabilidades. As decisões do Superior Tribunal de Justiça apontam para o controle dos lançamentos abusivos e desprovidos de prova adequada.

Também os casos em que se tenta o redirecionamento das execuções fiscais demonstram que o Poder Judiciário há de evitar a violação sistemática, pelo Estado fiscal, do procedimento próprio a ser adotado e lastreado em provas válidas. O STJ tem proferido julgados reconhecendo a necessidade de instauração do incidente de desconsideração de personalidade jurídica da empresa controladora em grupos econômicos, quando, no redirecionamento de execução fiscal à pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, não foi identificada no ato de lançamento (nome na CDA) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, momento em que cabe ao fisco comprovar o abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta do art. 50 do Código Civil.

#### 5 REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Amador Paes de. *Execução de bens dos sócios: obrigações mercantis, tributárias, trabalhistas: da desconsideração da personalidade jurídica (doutrina e jurisprudência)*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

- BORGES, José Souto Maior.  *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BORGES, José Souto Maior.  *Tratado de direito tributário brasileiro: lançamento tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. v. 4, p. 234.
- CANARIS, Claus-Wilhelm.  *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3. ed. Tradução: A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.
- CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira Calças.  *Sociedade limitada no novo Código Civil*. São Paulo: Atlas, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros.  *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1996.
- CORREA, Walter Barbosa. O lançamento tributário e o ato administrativo nulo.  *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 126, p. 29-43, out./dez. 1976.
- FARIA, Luiz Alberto Gurgel de.  *Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.
- FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: aumento de arrecadação em detrimento da legalidade? Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6ire/responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicos-aumento-de-arrecadacao-em-detrimento-da-legalidade-maria-rita-ferragut>. Acesso em: 30 ago. 2021.
- FERRAGUT, Maria Rita.  *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- GRUPENMACHER, Betina T. Responsabilidade tributária de grupos econômicos. In: QUEIROZ, M. E.; BENÍCIO JÚNIOR, B. C. (coord.).  *Responsabilidade de sócios e administradores nas autuações fiscais*. São Paulo: Foco Fiscal, 2014.
- MACHADO, Hugo de Brito.  *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Da necessidade de apuração da responsabilidade tributária no âmbito do processo administrativo fiscal.  *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 211, 2013.
- SCHOUERI, Luís Eduardo.  *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.).  *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. (Pesquisas Tributárias, n. 17).
- SOUSA, Rubens Gomes de.  *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes (Bestuerungsmoral und Steuermoral)*. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. Noção de sistema tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (coord.). *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: 2005. v. II.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *Obrigação tributária: fato gerador e tipo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

## **CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE AS DESPESAS COM PROPAGANDA E PUBLICIDADE: A EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO E UMA REFLEXÃO SOBRE O SETOR INDUSTRIAL**

Andressa Paula Senna Lísias

Mestre e Doutoranda em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Advogada tributarista. Pesquisadora.

Artigo recebido em 19.05.2023 e aprovado em 03.07.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 A não cumulatividade na contribuição ao PIS e na Cofins e a evolução do conceito de insumo 3 Crédito de PIS/Cofins sobre despesas de propaganda e publicidade 3.1 Como a temática tem sido tratada pelo CARF posteriormente à prolação do precedente no “caso Anhambí” 3.2 Análise das despesas de propaganda e publicidade no próprio “caso Anhambí” e os perigos da má aplicação desse precedente paradigmático 3.3 As despesas de propaganda e publicidade no setor industrial: um olhar para a gestão estratégica de suprimentos e estoques 4 Considerações finais 5 Referências.

RESUMO: O presente artigo analisa o sistema não cumulativo do PIS e da Cofins e o direito à tomada de crédito decorrente das despesas com propaganda e publicidade. Além disso, o estudo analisa como o conceito de insumo vem sendo interpretado pela jurisprudência e traz uma reflexão específica sobre o setor industrial.

PALAVRAS-CHAVE: PIS. Cofins. Insumo. Não cumulatividade. Crédito. Propaganda.

## **PIS AND COFINS CREDITS ON ADVERTISING AND MARKETING EXPENSES: THE EVOLUTION OF THE CONCEPT OF INPUT AND A REFLECTION ABOUT THE INDUSTRIAL SECTOR**

CONTENTS: 1 Introduction 2 The non-cumulative nature of PIS and Cofins contributions and the evolution of the concept of input 3 PIS/Cofins credit on advertising and publicity expenses 3.1 How the issue has been addressed by CARF after the ruling in the “case Anhambi” 3.2 Analysis of advertising and publicity expenses in the “Anhambi case” itself and the dangers of misapplication of this paradigmatic precedent 3.3 Advertising and publicity expenses in the industrial sector: a look at the strategic management of supplies and inventories 4 Final considerations 5 References.

ABSTRACT: This article analyzes the non-cumulative regime related to the social contributions to PIS (Program of Social Integration) and Cofins (Contribution for the Financing of Social Security), and the credit on advertising and marketing expenses. Besides, the article analyzes how the concept of input has been interpreted by jurisprudence and makes a specific reflection about the industrial sector.

KEYWORDS: PIS. Cofins. Input. Non-cumulative. Credit. Advertising.

### **1 INTRODUÇÃO**

No sistema não cumulativo do PIS e da Cofins, são muitas as questões relacionadas à tomada de crédito. Dentre os embates, o direito ao crédito na aquisição de insumos ainda é desafiador para o contribuinte. A discussão é balizada pelo art. 3º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 e pelo posicionamento firmado pelo STJ no Recurso Especial (REsp) repetitivo n. 1.221.170, além dos posicionamentos do CARF e dos normativos e manifestações da RFB e da PGFN.

Em 2018, o STJ definiu no REsp n. 1.221.170 que, para a aplicação das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, o conceito de insumo deverá guiar-se segundo os critérios de relevância ou essencialidade de determinado item – bem ou serviço – para o desempenho da atividade econômica do contribuinte. A opção da Corte, naquela ocasião, não foi instituir um conceito unívoco. Ao contrário disso, para definir uma expressão indeterminada, o STJ adotou novas expressões que também são indeterminadas e polissêmicas.

Embora o acórdão tenha estabelecido os vetores para o enquadramento do insumo, a aferição do atendimento desses parâmetros, naquele momento, reafirmou-se como construção casuística. O contribuinte deverá demonstrar,

em cada disputa concreta, a relevância ou a essencialidade do item dentro do contexto da atividade à qual se dedica.

O objetivo do presente artigo é abordar a evolução desse embate, tratando do crédito de PIS/Cofins sobre as despesas de propaganda e publicidade à vista do que foi decidido no REsp n. 1.221.170, bem como da jurisprudência do CARF. Por fim, abordaremos algumas singularidades do setor industrial em relação à temática tratada.

## **2 A NÃO CUMULATIVIDADE NA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E NA COFINS E A EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE INSUMO**

Inicialmente, a não cumulatividade do PIS e da Cofins não foi prevista pela CF. Foi por ocasião da EC n. 42/2003 que o art. 195, § 12 passou a prevê-la, permitindo deduzir créditos na apuração das contribuições a serem recolhidas.

A sistemática não cumulativa não alcança a totalidade de contribuintes do PIS e da Cofins, pois o art. 195, § 12, da CF estabeleceu que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições serão não cumulativas. Portanto, alguns contribuintes, mesmo após a implementação do sistema de desconto de créditos na legislação ordinária, permanecerão enquadrados no regime cumulativo.

A Cofins foi instituída pela Lei Complementar (LC) n. 70/1991, a qual não estipulava a sistemática não cumulativa de desconto de créditos. Já o PIS havia sido instituído pela LC n. 7/1970, legislação esta que foi recepcionada pelo art. 239 da CF, também sem previsão quanto à não cumulatividade.

No plano da legislação ordinária, a Lei n. 9.718/1998, que ainda hoje disciplina o sistema cumulativo, não previra também o sistema de desconto de créditos. É nas Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, a partir das Medidas Provisórias ns. 66/2002 e 135/2003, que surge a implementação legal da sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins.

Com isso, tornou-se possível descontar das contribuições devidas os créditos calculados nas situações eleitas pelo legislador, dentre as quais se inserem os bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de bens ou prestação de serviços (art. 3º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003).

Porém, ao assim dispor, a legislação não definiu o que se deve entender por “insumo”. A partir daí as inseguranças relacionadas ao direito de crédito surgem,

já que a expressão utilizada pelo legislador tem um claro grau de indefinição jurídica. Como destacam André Mendes Moreira e Eduardo Lopes de Almeida Campos, houve omissão legislativa acerca da definição do conceito de insumo, cujo significado não é autoevidente<sup>1</sup>.

Diante da indeterminação<sup>2</sup>, é evidente o espaço para que as interpretações se desdobrem<sup>3</sup>. E, assim, identificar o conceito de insumo torna-se um dos elementos-chave para compreender a legitimidade do crédito de PIS e Cofins com relação ao art. 3º, II.

No campo doutrinário, as correntes dividem-se em duas principais linhas adotadas. A primeira delas utiliza o conceito de insumo disciplinado pela legislação do IPI, ou seja, bens que se integram ou são consumidos por decorrência de um contato físico com o produto em fabricação. A segunda usa um conceito mais amplo, que contempla todos os custos ou despesas necessárias à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, à semelhança do que acontece com o IRPJ<sup>4</sup>.

Nesse cenário, com vistas a regular a incidência não cumulativa das contribuições, foram expedidas as Instruções Normativas (IN) ns. 247/2002 e 404/2004, dispondo sobre o conceito de insumo. Embora o propósito fosse especificar as categorias e os valores passíveis de creditamento, a RFB limitou a caracterização dos insumos a matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagens ou itens que sofressem alterações, como desgaste físico ou

1. MOREIRA, André Mendes; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida. O conceito de insumo na legislação da contribuição para o PIS e da Cofins: estado da arte da jurisprudência do CARF e futuros rumos a partir dos tribunais superiores. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v. 1, p. 139-162, jul./ago. 2016.
2. Como esclarece Humberto Ávila, “os tradicionalmente denominados ‘conceitos jurídicos indeterminados’ nada mais são, portanto, que conceitos vagos, na medida em que se caracterizam como significados a respeito dos quais há dúvida quanto à sua aplicação a casos-limite, isto é, a casos sobre os quais não há certeza de estarem ou não enquadrados na classe dos casos abrangidos pelo conceito” (ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito*: entre a indeterminação aparente e a determinação latente. Salvador: Juspodivm, 2022. p. 77).
3. A título exemplificativo, citem-se sobre o tema ora tratado as Consultas Disit 8 ns. 59/2005, 73/2005, 7/2008, 77/2013, 96/2013, Solução de Divergência Cosit n. 17/2008, Soluções de Divergência ns. 10/2011, 14/2011, dentre outros atos que foram objeto de análise em: PÊGAS, Paulo Henrique. *PIS e Cofins*. São Paulo: Atlas, 2018. p. 60-68.
4. SANTOS, Aline Nunes. PIS/Cofins: aspectos da não cumulatividade e tomada de créditos na indústria. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal (coord.). *Direito tributário: tributação do setor industrial*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 245. (Série GVLaw).

perda de propriedades durante a produção. O insumo ficou atrelado à integração física, ao emprego direto do item na fabricação do produto e sua transformação (conceito restrito de insumo, muito próximo do regime do IPI)<sup>5</sup>.

Foi no precedente prolatado em 2018, sob a técnica de recurso repetitivo, no caso *Anhambí vs. União* (“caso Anhambí” – Recurso Especial repetitivo n. 1.221.170, Tema 779) que o STJ declarou a ilegalidade das IN ns. 247/2002 e 404/2004, as quais, a pretexto de regular a não cumulatividade, acabaram na verdade por restringir o alcance da lei e do conceito de insumo que embasa a tomada dos créditos. Além disso, a decisão de caráter paradigmático firmou diretrizes sobre o conceito de insumos.

O julgamento fixou duas teses: (1) “é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade da contribuição ao PIS e à Cofins, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003”; e (2) “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Em síntese, o STJ compreendeu que se enquadrará na condição de insumo o bem ou serviço que se provar essencial ou relevante para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte. É uma linha alternativa e mais moderada, quando comparada às citadas correntes do IPI ou do IRPJ.

O Ministro Relator Napoleão Nunes Maia, apoiado no voto transcrito da Ministra Regina Helena Costa, encampou o posicionamento de que o critério da essencialidade remeteria ao gasto “do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. Esse seria um primeiro critério. Já no segundo critério, que é pautado na relevância, o voto foi mais abrangente e considerou insumo o bem ou serviço “cuja finalidade, embora não

5. CANADO, Vanessa Rahal; LUKIC, Melina Rocha. O conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da Cofins. In: SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos (org.). *Reforma tributária*: Ipea-OAB/DF. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018. p. 194. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8649/1/O%20Conceito.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2023.

indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva [...] seja por imposição legal”. Foi a partir desse segundo critério que outras despesas relacionadas ao contexto geral da atividade puderam ser consideradas.

Assim, o “caso Anhambi” amenizou o antigo foco que havia na produção apenas, estabelecendo uma nova leitura, a qual passa a englobar a atividade empresarial como um todo. Isto é, contemplou não apenas as despesas relacionadas ao processo fabril estritamente, acolhendo ainda outras despesas essenciais ou relevantes que viabilizem o negócio.

Há, de fato, uma série de insumos que tornam possível a atividade empresarial e por isso caminhou bem o precedente ao não se limitar ao que é aplicado no produto, abrindo a possibilidade para encamparem-se as despesas que, embora não sejam essenciais segundo o teste da subtração, provam-se importantes para o contexto da atividade desenvolvida pelo contribuinte<sup>6</sup>. Foi um passo além na fixação do conceito de insumo.

Nada obstante o avanço, o “caso Anhambi” não solucionou por completo as questões. Se por um lado tal precedente demarcou critérios que norteariam a caracterização do insumo, por outro lado abriu novos espaços interpretativos ao adotar outros termos indeterminados na formulação da tese<sup>7</sup>. Há uma notória abertura semântica contida nas expressões “essencial”, “relevante”, “atividade econômica”, que prolonga o debate da matéria, já que a avaliação da legitimidade do crédito continuará a se dar de forma casuística e probatória.

- 
6. “O critério da essencialidade é englobado pelo critério da relevância, na medida em que tudo o que é essencial é também relevante (ou tudo que é imprescindível é também importante). Mas o contrário não necessariamente se verifica: nem tudo que é relevante é obrigatoriamente essencial (ou nem tudo que é importante é obrigatoriamente imprescindível). Atendido qualquer desses critérios, estar-se-á diante de uma despesa que deve ser considerada insumo para fins de creditamento de PIS/Cofins” (LIOTTI, Belisa Ferreira; MARQUES, Thiago de Mattos. Conceito de insumo para fins de crédito de PIS/Cofins: parâmetros para aplicação do precedente do STJ. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, ano 37, n. 43, p. 99-121, 2º sem. 2019).
  7. PENCAK, Nina Pinheiro. Teses lacônicas de STF e STJ e o protagonismo do CARF em precedentes tributários – uma breve análise dos julgados envolvidos e como os tribunais superiores optaram por não decidir. *Jota*, 13 dez. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/stf-stj-carf-teses-laconicas-protagonismo-precedentes-tributarios-13122021>. Acesso em: 26 mar. 2023.

Como mostram alguns estudos promovidos no âmbito do direito processual, nem sempre a hipótese abarcada pelo precedente é fechada e determinada. Algumas resoluções podem guardar vagueza e termos gerais em sua descrição, de maneira que parte da moldura do precedente (“fatispécie abstrata”) configurará algo em construção. É o que ocorreu também, por exemplo, no Tema n. 988 do STJ, o qual versou sobre a taxatividade das hipóteses legais de cabimento do agravo de instrumento.

A solução do STJ, no Tema n. 988, veiculou elementos de cunho vago ao decidir sobre o cabimento do agravo de instrumento, mencionando a “urgência” presente no caso julgado. Com isso, o que esse paradigma produziu foi uma moldura ampla (“fatispécie abstrata genérica”). Ao enfatizar a vagueza contida naquele precedente, William Santos Ferreira destaca a missão que caberá ao julgador do caso sucessivo ao complementar o sentido interpretativo, já que a “urgência” precisará ser verificada e determinada à vista do caso específico para dar surgimento à solução (“fatispécie concreta”)<sup>8</sup>.

No caso dos insumos, o STJ, similarmente, não apresentou uma solução cerrada. A tese fixou que o sentido do que é essencial ou relevante seja determinado e preenchido à vista de cada situação concreta. Isso implica que os elementos para identificar a natureza de insumo serão localizados apenas e tão somente na particularidade fático-probatória<sup>9</sup> de cada caso, e no confronto da atividade econômica realizada por cada contribuinte.

---

8. FERREIRA, William Santos. Antes e depois do paradigmático julgamento acerca do cabimento do agravo de instrumento (Tema 988) – tradição, prática, gestão de processos, taxatividade, interpretação, preclusão, fatispécies determinadas e determináveis e a força dos precedentes. In: KUKINA, Sérgio et al. (coord.). *CPC de 2015 visto pelo Superior Tribunal de Justiça: 5 anos de vigência*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 995-996.

9. “[...] a comprovação da utilização dos insumos na prestação de serviços ou no processo produtivo pode ser realizada mediante (i) a descrição do processo produtivo ou de prestação de serviços confeccionada pelo próprio contribuinte ou (ii) laudos técnicos produzidos por terceiros (prova pericial)” (MINATEL, Gustavo Froner; FRONER, Guilherme. PIS e Cofins: créditos de insumos e ônus probatório. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/07/PIS-e-Cofins-insumo.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2023). Ver também: FALLET, Allan George de Abreu; FEITOSA FILHO, Airton Freitas. Regime não cumulativo das contribuições – principais aspectos controvertidos quanto ao conceito de insumo para fins de creditamento da atividade comercial. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, ano 38, n. 44, p. 53-86, 1º quadrim. 2020.

Como efeito da decisão do STJ, o julgador do caso sucessivo<sup>10</sup> é quem deverá preencher o sentido do termo “insumo” e o fará mediante a aplicação dos parâmetros estabelecidos pelo precedente, com base nos fatos e nas provas, a fim de compor a solução (“fatispécie concreta”).

Outros fatores somam-se ao cenário oblíquo. A RFB, já após o precedente, manifestou-se no Parecer Cosit/RFB n. 5/2018 e renovou algumas interpretações restritivas. Em paralelo, a PGFN publicou a Nota SEI n. 63/2018, na qual, ora reconhece o que havia sido decidido no “caso Anhambi”, ora modifica o alcance de tal paradigma<sup>11</sup>. Em 2019, a IN RFB n. 1.911, e, em 2022, a IN RFB n. 2.121, apresentaram o rol dos itens ou serviços considerados insumos pela RFB e também do que não se enquadraria nessa espécie. Além disso, a jurisprudência do CARF, especialmente em relação às despesas de propaganda, que serão tratadas neste trabalho, segue rumos próprios, nem sempre se alinhando à solução do “caso Anhambi”<sup>12</sup>.

Como é de se constatar, desde a instauração da sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins – 20 anos atrás – até a atualidade, ainda se procura estabilizar o conceito de insumo. Tanto que, recentemente, o STF, analisando o caso *Unilever vs. União* (“caso Unilever” – Recurso Extraordinário n. 841.979, Tema 756),

- 
10. Nesse sentido: “Ao fixar apenas a moldura conceitual dos insumos para fins de PIS/Cofins, sem dizer exatamente o que é insumo, somente indicando como se pode avaliar se determinada despesa é ou não é insumo, o acórdão do REsp n. 1.221.170/PR confere elevada liberdade aos julgadores das instâncias inferiores. Uma liberdade que, apesar de inerente à atividade jurisdicional, contradiz a finalidade uniformizadora subjacente ao rito dos repetitivos. Afinal, ao decidir que insumo é a despesa imprescindível ou importante sem, por outro lado, informar o que vem a ser imprescindível ou importante, apenas desloca-se a liberdade do julgador, que ao invés de dizer o que é ou não é insumo, diz o que é ou não é imprescindível ou importante. No limite, ainda se tem um conceito aberto, que pode ser manipulado em um ou outro sentido” (LIOTTI, Belisa Ferreira; MARQUES, Thiago de Mattos. Conceito de insumo para fins de crédito de PIS/Cofins: parâmetros para aplicação do precedente do STJ. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, ano 37, n. 43, p. 99-121, 2º sem. 2019).
11. Sobre o Parecer Cosit/RFB n. 5/2018 e atos posteriores, confirmam-se as seguintes críticas: PRZEPIORKA, Michell; TAKANO, Caio Augusto; GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva. Um novo capítulo na definição de insumo para cálculo de PIS/Cofins. *Consultor Jurídico*, 27 set. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-set-27/opiniao-capitulo-definicao-insumo-pis-cofins>. Acesso em: 26 mar. 2023.
12. SZTOKFISZ, Cassio; OLIVEIRA, Sarah Rodrigues da Cunha. O CARF e o retrocesso na aplicação do conceito de insumo definido pelo STJ. *Jota*, 27 abr. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-carf/carf-stj-pis-cofins-27042021>. Acesso em: 26 mar. 2023.

também foi instado a manifestar-se a esse respeito. Nesse julgamento, ocorrido no final de 2022, o Supremo estabeleceu que as discussões relacionadas com a definição do termo “insumo” são de patamar infraconstitucional, cabendo sua interpretação ao STJ, como já levado a efeito no “caso Anhambi”<sup>13</sup>. E aplicou os efeitos de repercussão geral a essa solução, tornando-a aplicável, portanto, aos demais processos que versem sobre a mesma controvérsia jurídica.

A despeito de outros aspectos que poderiam ser examinados, é necessário traçar um ponto específico para o presente estudo. Assim, aplicando o recorte para fins metodológicos, trataremos a seguir da apropriação de créditos de PIS/Cofins referentes a gastos com propaganda e publicidade, considerando o contexto de que tratamos neste tópico preliminar.

### **3 CRÉDITO DE PIS/COFINS SOBRE DESPESAS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE**

#### **3.1 Como a temática tem sido tratada pelo CARF posteriormente à prolação do precedente no “caso Anhambi”**

A RFB tende a mitigar o alcance dos créditos relacionados a insumos e, por essa razão, efetua a glosa em relação às despesas de propaganda e publicidade<sup>14</sup>. Nas disputas administrativas, o CARF, em geral, não reverte esse quadro. O fundamento comum à maior parte desses casos é o de que a propaganda não estaria vinculada, direta ou indiretamente, com a produção de bens ou a prestação de serviços – como haveria, por exemplo, em uma agência de publicidade.

Em muitas das atividades examinadas, não há, na compreensão do CARF, o preenchimento dos requisitos de essencialidade ou relevância no gasto, o que afastaria o enquadramento da despesa no conceito de insumo delimitado pelo STJ. Em outros acórdãos, invocando a estrita legalidade e o art. 3º das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, o Tribunal entendeu que não haveria previsão legal para o creditamento com base em despesas de propaganda e publicidade (Acórdãos 3301-012.135, 3301-012.134, 3301-012.133, 3301-012.131, 3301-012.130,

13. STF, RE 841.979, Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 28.11.2022, *DJe* 09.02.2023.

14. Inclusive, recentemente, a Solução de Consulta Cosit n. 43/2023 recusou a qualidade de insumo à propaganda digital por meio de *link* patrocinado a um prestador de serviços relacionados às etapas preparatórias da contratação de empréstimos financeiros.

3301-012.129, 3301-012.128, 3301-012.127, 3301-012.126, 3301-012.125, 3301-012.123, todos de 2023, proferidos em desfavor da indústria têxtil e varejista).

No caso Netflix vs. Receita Federal (Acórdão 3302-012.005, de 2021), o posicionamento foi de que tais despesas teriam apenas o objetivo de alavancar as vendas, aumentar o faturamento e a carteira de clientes. Como ressaltado no voto vencedor, os gastos não seriam essenciais, podendo ser suprimidos sem inviabilizar ou prejudicar a atividade do contribuinte (plataforma de *streaming*, que disponibiliza filmes). Similar raciocínio foi adotado para outras atividades econômicas: indústria de calçados (Acórdãos 3001-000.939, de 2019; 3003-001.184, 3302-009.390, 3302-009.389 e 3302-009.388, todos de 2020), usina de açúcar e álcool (Acórdãos 3302-010.033, 3301-011.081, 3301-011.079, 3301-011.077, 3301-011.076, 3301-011.075, 3301-011.074, 3301-011.073, 3301-011.071, todos de 2021), indústria de sabões e detergentes (Acórdão 3302-012.007, de 2021). E, também, na prestação de serviços: assessoria empresarial (Acórdão 3301-007.117, de 2019).

Em Visa vs. Receita Federal (Acórdão 3201-005.668, de 2019), o critério manteve-se na mesma linha, embora o contribuinte tenha obtido êxito, amparado em uma singularidade de seu negócio. O Tribunal considerou que a Visa presta serviços relacionados à área de propaganda e publicidade (fortalecimento da marca Visa) e concluiu que, em tal situação, a propaganda seria essencial à existência do negócio e dela dependeria a própria prestação de serviços. A singularidade é que a Visa não produz os cartões de crédito e débito, os quais são produzidos pelos bancos que são seus clientes; a atividade e o escopo empresariais naquele caso eram justamente o serviço de *marketing* destinado ao fortalecimento da bandeira Visa no Brasil.

No caso Lojas Insinuante vs. Receita Federal (Acórdão 3302-008.120, de 2020), o Grupo Ricardo Eletro também teve êxito, ao defender como insumo a verba de propaganda cooperada (VPC). Tal verba era recebida pelo varejista com a finalidade de restituir parte dos gastos que o contribuinte suportava para manter a publicidade dos produtos revendidos. Em outras palavras, tratava-se de valores destinados a ações de *marketing* para promover os produtos do fabricante comercializados nos estabelecimentos do varejista. Nesse caso, assim como no Visa vs. Receita Federal, também existia uma particularidade negocial que norteou a caracterização da despesa como insumo, além de que se somou o fato de que as receitas de publicidade haviam sido incluídas na base de cálculo do PIS e da Cofins.

No caso *Natura vs. Receita Federal* (Acórdão 3401005.291, de 2018), uma empresa do Grupo Natura também se sagrou vencedora, com a especificidade de prestar serviços relacionados a *marketing* de inovação, bem como à promoção e ao lançamento dos produtos desenvolvidos. O escopo dessa pessoa jurídica era bastante delimitado para a prestação de serviços de *marketing* – não havendo industrialização nem atividade comercial –, o que foi um dos fatores influentes mais valorizados no acórdão.

Vale notar, portanto, que algo comum aos três casos vitoriosos é a particularidade de que todos continham, no objeto social ou no CNPJ, atividades relacionadas à propaganda, publicidade, *marketing*.

De todo modo, o contexto jurisprudencial no CARF é majoritariamente desfavorável aos contribuintes. Os acórdãos nos quais o contribuinte foi vitorioso em demonstrar que a propaganda era insumo são permeados de peculiaridades que parecem dificultar a aplicação geral – na verdade, favorecem a distinção – no confronto de casos. Em síntese, não se pode afirmar que os gastos decorrentes de contratos de publicidade e propaganda serão reconhecidos como insumos nas disputas administrativas.

A despeito desse cenário, tomando os critérios traçados pelo “caso Anhambí” como pressuposto, as despesas de propaganda e publicidade podem ser relevantes para o setor industrial. E como o precedente do STJ não exigiu a cumulação de essencialidade e relevância<sup>15</sup>, essa perspectiva deveria ser suficiente para enquadrá-las como insumos, a partir de algumas singularidades da própria cadeia produtiva.

### **3.2 Análise das despesas de propaganda e publicidade no próprio “caso Anhambí” e os perigos da má aplicação desse precedente paradigmático**

No “caso Anhambí”, as despesas de propaganda e publicidade eram o objeto do caso concreto submetido ao STJ. No entanto, tais rubricas não foram

15. “Percebe-se logo o emprego da conjunção alternativa ‘ou’, indicativa de que quer o critério da essencialidade, quer o critério da relevância, isoladamente considerados, bastam para a classificação de um gasto como insumo” (LIOTTI, Belisa Ferreira; MARQUES, Thiago de Mattos. Conceito de insumo para fins de crédito de PIS/Cofins: parâmetros para aplicação do precedente do STJ. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, ano 37, n. 43, p. 99-121, 2<sup>o</sup> sem. 2019).

analisadas de forma específica. Pode-se considerar que o acórdão, por exclusão, não as considerou como insumos naquela situação.

Nesse julgamento paradigmático, um bloco de despesas aparentou enquadrar-se no conceito de insumo e foi encaminhado à origem para a análise do objeto social à luz dos critérios de essencialidade/relevância. As despesas de propaganda não foram incluídas nesse grupo, nada foi discutido e deliberado em específico, sendo possível considerar que não teria sido acatada a alegação quanto à sua categorização como insumo.

A aplicação desse precedente nem sempre se revelará como algo evidente e claro. Primeiro, porque, como apontamos, a tese firmada pelo STJ contém abertura semântica nos termos e expressões adotados. Segundo, porque também não se pode considerar que toda e qualquer premissa seguida no paradigma se aplique a quaisquer casos de insumos. Sem lidar com as circunstâncias fáticas que foram tomadas pelo STJ, e, ao considerar a tese firmada de modo “abstrativizado”, o julgado será distorcido.

No caso *Hering vs. União* (REsp n. 1.437.025), a título de exemplo, é possível encontrar uma transposição indevida dos fundamentos do precedente.

No precedente do “caso Anhambí”, a empresa analisada era uma indústria de alimentos, ao passo que no “caso Hering” tratava-se da comercialização de artigos de vestuário, acessórios e mercadorias. Além disso, no “caso Hering” havia um contrato de franquia que a obrigava à contratação de serviços de publicidade. Os créditos de PIS/Cofins decorriam de despesas com divulgação institucional da rede (despesas com contratação de assessoria de imprensa e agências de publicidade para realizar publicidade nas mídias eleitas, utilizando um fundo de propaganda da rede de franqueados).

No “caso Hering”, a Segunda Turma do STJ entendeu que o fato de haver contrato de franquia seria irrelevante, porque não traria qualquer especificidade que permitisse caracterizar as despesas de propaganda como essenciais, em comparação com quaisquer outras empresas que não sejam franquias.

Em primeiro lugar, havia uma obrigação contratual que, se descumprida, inviabilizaria possivelmente o próprio negócio. Não fosse isso, o que mais chama a atenção no acórdão é que a Turma negou o crédito de propaganda, com o entendimento de que assim estaria seguindo o paradigma do “caso Anhambí”.

No entanto, como mencionamos, no “caso Anhambi” não houve um claro e expreso delineamento quanto a essa rubrica<sup>16</sup>.

Além disso, no “caso Hering”, o acórdão decidiu que “o julgamento do REsp 1.121.170/PR jamais esteve restrito a um conceito de insumo aplicável unicamente ao ramo da empresa recorrente naquele processo (indústria de alimentos)”, uma afirmação que merece ser analisada.

O que o precedente do STJ fez foi uniformizar os dois parâmetros (essencialidade/relevância) e eleger um referencial (atividade econômica) para aferir-se, na casuística, o enquadramento do item ou serviço no conceito de insumo. Isso, de fato, será aplicado a todos os casos semelhantes, em que sejam discutidos créditos de PIS/Cofins relacionados com insumos. Contudo, isso não equivale a entender que o paradigma pode ser aplicado de forma genérica, abstrativizando-se seu conteúdo de modo a equiparar situações que não seriam equiparáveis. Ou seja, não é correto desconectar o precedente do caso que lhe deu origem para concluir, por exemplo, que todas as despesas que foram rejeitadas no “caso Anhambi” devem também ser rejeitadas em todos os outros casos que questionarem as mesmas rubricas, independentemente da atividade dos outros contribuintes.

O precedente não pode ser aplicado sem considerar as peculiaridades do item ou serviço dentro do contexto da atividade de cada contribuinte. Aliás, uma conduta contrária afronta até mesmo o próprio direcional estabelecido pelo “caso Anhambi”<sup>17</sup>.

---

16. Nessa linha, ver: LIOTTI, Belisa Ferreira; MARQUES, Thiago de Mattos. Conceito de insumo para fins de crédito de PIS/Cofins: parâmetros para aplicação do precedente do STJ. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, ano 37, n. 43, p. 99-121, 2º sem. 2019.

17. Além disso, subverteria a mecânica do sistema de recursos repetitivos, da *ratio decidendi* e da tese firmada. Esta autora defende que as teses estão intrinsecamente ligadas ao caso individual e concreto do qual derivam, e que se não houver correlação com o caso, a possível consequência proveniente dessa distorção seria a irradiação do efeito vinculante para matérias que não foram analisadas no caso condutor e que não poderiam, por isso, ser consideradas idênticas e repetidas como o que foi objeto do precedente. Do mesmo modo, a *ratio decidendi* não pode ser compreendida distante das circunstâncias fáticas e jurídicas presentes no caso condutor (LÍSIAS, Andressa Senna. *A formação dos precedentes no sistema de recursos repetitivos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. p. 87 e 92; LÍSIAS, Andressa Paula Senna. *Quais são os elementos vinculantes do precedente produzido pelos recursos repetitivos?* *Revista de Processo*, São Paulo, v. 323, p. 337-363, jan. 2022). Na doutrina clássica, Luiz Guilherme Marinoni tem um profundo estudo sobre a delimitação das circunstâncias fáticas em que o julgamento recai, e relaciona a prévia delimitação do objeto com a elaboração de

### 3.3 As despesas de propaganda e publicidade no setor industrial: um olhar para a gestão estratégica de suprimentos e estoques

Como examinado nos tópicos anteriores, o entendimento sobre a matéria perpassa pela atividade empresarial e por especificidades dos setores econômicos.

Na atividade industrial especificamente, a análise da propaganda, para fins de crédito de PIS e Cofins, é vista sob a perspectiva da geração de receitas. O contribuinte, por meio de provas documentais de caráter contábil, demonstra em que medida a propaganda, depois de veiculada, foi capaz de aumentá-las. Sem dúvidas, é um aspecto que mostra a relevância da propaganda para o desempenho do negócio.

Há, porém, outro aspecto de relevância, bastante relacionado com a cadeia de produção, que merece atenção.

Como premissa inaugural, é necessário considerar que o modelo industrial contemporâneo é estratégico e segue a tendência dos padrões JIS (*Japanese Industrial Standards*) e *Just in Time*, nos quais os estoques desnecessários, a perda e o desperdício são evitados.

Há, nos padrões modernos, uma meticulosa gestão que visa ao ideal equilíbrio entre fornecimento e demanda. Em resumo, não se produz o máximo possível, mas sim o que será adquirido pelo mercado.

Os estoques estão entre as grandes preocupações da indústria e, certamente, são um aspecto importante para as vantagens competitivas. Na perspectiva operacional, baixos estoques podem redundar em indisponibilidade do produto acabado para atender ao cliente. Em contrapartida, altos estoques, do ponto de vista financeiro, representam ativos que não podem ser movimentados e investidos, além de custos elevados – por exemplo, os custos de manutenção do próprio estoque<sup>18</sup>. Portanto, medir corretamente essa necessidade, evitando

---

uma *ratio decidendi* precisa (MARINONI, Luiz Guilherme. *Julgamento nas cortes supremas: precedentes e decisão do recurso diante do novo CPC*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 100-104). Ver também interessante crítica em: FERRAZ, Taís Schilling. A construção da motivação nas decisões colegiadas: o importante papel da “majority Opinion” em um sistema de precedentes. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 282, ago. 2018.

18. Ver: CORRÊA, Henrique L.; CORRÊA, Carlos. A. *Administração de produção e operações: manufatura e serviços – uma abordagem estratégica*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008; SLACK, Nigel et al. *Gerenciamento de operações e de processos: princípios e práticas de impacto estratégico*. Porto Alegre: Bookman, 2013; BALLOU, Ronald H. *Gerenciamento da cadeia de suprimentos: planejamento, organização e logística empresarial*. Porto Alegre: Bookman, 2017.

as falhas – seja pela falta, seja pela sobra –, é uma das grandes prioridades empresariais na indústria.

Para alguns contribuintes, as despesas com propaganda e publicidade são, além de expressivas, bastante estruturais para o desempenho do negócio. Na indústria estrategista, a campanha publicitária e a produção “performam” em sintonia.

Nesses casos, quando a propaganda é veiculada, é preciso que o negócio assegure que seus estoques estarão adequados às necessidades. Por essa razão, as matérias-primas serão adquiridas *na quantidade, na qualidade e no momento certo*, com a finalidade de produzir os bens que serão demandados pela campanha disseminada.

Nos setores industriais de alta *performance*, a propaganda representa um fator de calibração da produção. Isso ocorre tanto na aquisição de itens ou serviços como na atividade fabril propriamente. Como o intuito é evitar o estoque, a execução da atividade-fim é programada por meio de indicadores, e a propaganda é um deles.

O resultado desse tipo de estratégia é que a produção, em todas as etapas, sofre ajustes e é regulada para atender adequada e suficientemente à demanda gerada pela publicidade. Há uma correlação entre os custos de propaganda, a produção e a receita gerada. Laudos técnicos que reúnam análises de administração, economia e contabilidade podem ser aptos a demonstrar a causalidade entre as ações de *marketing* e a produção, além de mostrar que a atividade se torna mais eficiente e competitiva por meio desse circuito.

Assim, essa rubrica pode não estar relacionada apenas à geração de receitas e à elevação de vendas, como a maioria das decisões proferidas pelo CARF tem apontado. Há, no setor industrial, esse aspecto pouco explorado e que aqui mapeamos por tratar-se de um elemento de discussão sobre a relevância no contexto da atividade e, inclusive, da produção.

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Os impasses não são novos e acontecem desde a implementação da sistemática do PIS e da Cofins não cumulativos, 20 anos atrás. As inseguranças jurídicas decorrem em especial da indeterminação do conceito de insumo, o que pode acabar por limitar, em algumas situações, o direito ao crédito relativo a essas contribuições.

O “caso Anhambi”, precedente julgado sob a técnica de recurso repetitivo pelo STJ, desenvolve uma importante função nesse tema, pois, apesar de também ter adotado termos indeterminados na formulação da tese fixada – que se abrem a novas interpretações –, delimitou os direcionais para os demais julgadores analisarem cada caso. Em suma, o que fez o STJ foi uniformizar os critérios (essencialidade/relevância) e eleger um referencial (atividade econômica) para que seja aferido, na casuística, o enquadramento do item ou serviço no conceito de insumo.

Em relação às despesas de propaganda e publicidade, no geral, a jurisprudência do CARF, mesmo já à luz dos critérios traçados pelo precedente do STJ, tem-se mostrado desfavorável aos contribuintes. Em 31 decisões analisadas, 28 são desfavoráveis aos contribuintes.

Nas excepcionais vitórias dos contribuintes, havia singularidades que foram determinantes para o êxito da defesa do crédito.

Por fim, em uma análise específica para o setor industrial, identificamos que a rubrica e seus aspectos de relevância também podem ser investigados sob a perspectiva da gestão da produção e dos estoques, dentro do modelo industrial contemporâneo, e não apenas pela perspectiva do incremento de receitas.

## 5 REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Teoria da indeterminação no direito: entre a indeterminação aparente e a determinação latente*. Salvador: Juspodivm, 2022.

BALLOU, Ronald H. *Gerenciamento da cadeia de suprimentos: planejamento, organização e logística empresarial*. Porto Alegre: Bookman, 2017.

CANADO, Vanessa Rahal; LUKIC, Melina Rocha. O conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da Cofins. In: SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos (org.). *Reforma tributária: Ipea-OAB/DF*. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8649/1/O%20Conceito.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2023.

CORRÊA, Henrique L.; CORRÊA, Carlos. A. *Administração de produção e operações: manufatura e serviços – uma abordagem estratégica*. São Paulo: Atlas, 2008.

FALLET, Allan George de Abreu; FEITOSA FILHO, Airton Freitas. Regime não cumulativo das contribuições – principais aspectos controvertidos quanto ao conceito de insumo para fins de creditamento da atividade comercial. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, ano 38, n. 44, p. 53-86, 1º quadrim. 2020.

LIOTTI, Belisa Ferreira; MARQUES, Thiago de Mattos. Conceito de insumo para fins de crédito de PIS/Cofins: parâmetros para aplicação do precedente do STJ. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, ano 37, n. 43, p. 99-121, 2º sem. 2019.

LÍSIAS, Andressa Senna. *A formação dos precedentes no sistema de recursos repetitivos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

LÍSIAS, Andressa Paula Senna. Quais são os elementos vinculantes do precedente produzido pelos recursos repetitivos? *Revista de Processo*, São Paulo, v. 323, p. 337-363, jan. 2022.

MINATEL, Gustavo Froner; FRONER, Guilherme. PIS e Cofins: créditos de insumos e ônus probatório. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/07/PIS-e-Cofins-insumo.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2023.

MOREIRA, André Mendes; CAMPOS, Eduardo Lopes de Almeida. O conceito de insumo na legislação da contribuição para o PIS e da Cofins: estado da arte da jurisprudência do CARF e futuros rumos a partir dos tribunais superiores. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v. 1, p. 139-162, jul./ago. 2016.

PÊGAS, Paulo Henrique. *PIS e Cofins*. São Paulo: Atlas, 2018.

PENCAK, Nina Pinheiro. Teses lacônicas de STF e STJ e o protagonismo do CARF em precedentes tributários: uma breve análise dos julgados envolvidos e como os tribunais superiores optaram por não decidir. *Jota*, 13 dez. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/stf-stj-carf-teses-laconicas-protagonismo-precedentes-tributarios-13122021>. Acesso em: 26 mar. 2023.

PRZEPIORKA, Michell; TAKANO, Caio Augusto; GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva. Um novo capítulo na definição de insumo para cálculo de PIS/Cofins. *Consultor Jurídico*, 27 set. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-set-27/opiniao-capitulo-definicao-insumo-piscofins>. Acesso em: 26 mar. 2023.

SANTOS, Aline Nunes. PIS/Cofins: aspectos da não cumulatividade e tomada de créditos na indústria. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal (coord.). *Direito tributário: tributação do setor industrial*. São Paulo: Saraiva, 2013. (Série GVLaw).

SCARPINELLA BUENO, Cassio. *Curso sistematizado de direito processual civil: procedimento comum, processo nos tribunais e recursos*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. v. 2.

SLACK, Nigel *et al.* *Gerenciamento de operações e de processos: princípios e práticas de impacto estratégico*. Porto Alegre: Bookman, 2013.

SZTOKFISZ, Cassio; OLIVEIRA, Sarah Rodrigues da Cunha. O CARF e o retrocesso na aplicação do conceito de insumo definido pelo STJ. *Jota*, 27 abr. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-carf/carf-stj-pis-cofins-27042021>. Acesso em: 26 mar. 2023.

TARUFFO, Michele. La verità nel processo. *Revista de Processo*, São Paulo, v. 39, n. 235, p. 51-67, set. 2014.

## REFORMAS TRIBUTÁRIAS *ANTI-BEPS* E A OMC: ENFRENTANDO DESAFIOS FISCAIS GLOBAIS

Antonio Lopo Martinez

Doutor em Direito pela Universidade de Coimbra e pela Universidade de Salamanca. Doutor em Contabilidade pela Universidade de São Paulo. Bolsista de Produtividade e Pesquisa do CNPq. Investigador integrado do Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Professor assistente convidado da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

Artigo recebido em 19.05.2023 e aprovado em 28.05.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Reformas *anti-BEPS* 3 Medidas *anti-tax avoidance* e a OMC 3.1 Regras de preços de transferência 3.2 Empresa estrangeira controlada (Controlled Foreign Corporation – CFC) 3.3 Regras de subcapitalização (*thin capitalization rules*) 3.4 Disposição geral antiabuso: GAAR 3.5 Medidas defensivas de base tributária 4 Considerações finais 5 Referências.

RESUMO: Este estudo explora possíveis reformas tributárias adotadas pelos Estados com o intuito de preservar sua base tributária e examina eventuais conflitos com as normas da Organização Mundial do Comércio (OMC). O tema se torna ainda mais relevante devido ao crescente papel das transações transfronteiriças nas receitas fiscais dos Estados contemporâneos. O artigo enfatiza as reformas *anti-BEPS*, medidas inovadoras voltadas à prevenção da erosão da base tributária e transferência de lucros entre países. Em seguida, investiga estratégias antielisão fiscal, destacando possíveis conflitos com as normas da OMC e a importância do equilíbrio entre as reformas *anti-BEPS* e a adesão às normas da OMC. A cooperação internacional e abordagens multilaterais são ressaltadas como essenciais para enfrentar desafios globais e lidar com desafios fiscais crescentes. Por fim, o estudo aborda o impacto dessas reformas e suas implicações para os Estados e a OMC em um cenário global instável e com emergentes desafios fiscais.

PALAVRAS-CHAVE: Reformas tributárias. Erosão da base tributária. Organização Mundial do Comércio. Tributação internacional. Cooperação internacional.

## ANTI-BEPS TAX REFORMS AND THE WTO: FACING GLOBAL TAX CHALLENGES

CONTENTS: 1 Introduction 2 Anti-BEPS reforms 3 Anti-tax avoidance measures and the WTO 3.1 Transfer pricing rules 3.2 Controlled Foreign Corporation (CFC) 3.3 Thin capitalization rules 3.4 General anti-abuse provision: GAAR 3.5 Measures tax base defenses 4 Final considerations 5 References.

ABSTRACT: This study explores possible tax reforms adopted by States in order to preserve their tax base and examines possible conflicts with World Trade Organization (WTO) rules. The theme becomes even more relevant due to the growing role of cross-border transactions in the tax revenues of contemporary states. The article emphasizes anti-BEPS reforms, innovative measures aimed at preventing the erosion of the tax base and transferring profits between countries. It then investigates anti-tax avoidance strategies, highlighting potential conflicts with WTO rules and the importance of balancing anti-BEPS reforms and adherence to WTO rules. International cooperation and multilateral approaches are highlighted as essential to face global challenges and deal with growing fiscal challenges. Finally, the study addresses the impact of these reforms and their implications for States and the WTO in an unstable global scenario and with emerging fiscal challenges.

KEYWORDS: Tax reforms. Erosion of the tax base. World Trade Organization. International taxation. International cooperation.

### 1 INTRODUÇÃO

Os desafios contemporâneos no âmbito tributário e do comércio exterior são expressivos em virtude das crescentes demandas por reformas fiscais. Enquanto organizações internacionais buscam aprimorar os sistemas de resolução de conflitos, governos e instituições globais propõem mudanças significativas nos sistemas tributários nacionais e internacionais.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) tem liderado esforços globais para desenvolver novas regras fiscais para a era digital, com o objetivo de garantir que as empresas digitais paguem sua justa parcela de impostos onde geram valor. O projeto da OCDE, conhecido como “Plano de Ação BEPS 2.0”, visa a redefinir as regras fiscais internacionais para garantir que as empresas paguem impostos onde geram valor econômico e onde têm presença digital significativa.

Além disso, as iniciativas para estabelecer políticas tributárias que incentivem a proteção ambiental e a promoção de práticas saudáveis estão ganhando cada vez mais importância em todo o mundo. Os governos estão buscando maneiras de tornar as empresas mais responsáveis ambientalmente e de estimular

práticas sustentáveis, por meio de incentivos fiscais, impostos verdes e outras políticas.

Em termos de reformas tributárias mais amplas, a redução de alíquotas e a ampliação da base tributária são frequentemente consideradas medidas eficazes para melhorar a eficiência e a equidade do sistema tributário. A transição de uma estrutura baseada em impostos diretos para a preferência pelos indiretos também é uma tendência em muitos países, em virtude de sua capacidade de gerar receita com maior eficiência e equidade. Além disso, os países estão buscando cada vez mais sistemas de integração tributária regional, como a União Europeia e o Mercosul, para promover a cooperação e facilitar o comércio (BAO, 2001, 2002).

Contudo, um dos principais desafios é o fato de que, nos últimos anos, muitas empresas multinacionais conseguiram estruturar e conduzir negócios de maneira a contestar os fundamentos da tributação internacional da renda. Em casos mais sofisticados, isso resulta na chamada “dupla não tributação”, em que nenhuma jurisdição tem o direito de tributar a renda (DILLON, 2017, p. 1-2). Essas empresas mitigam sua carga fiscal por meio de estruturas corporativas específicas, preços de transferência e instrumentos financeiros híbridos. Embora essas estratégias possam não violar a letra da lei, elas frequentemente contrariam princípios morais, prejudicando a distribuição de riqueza e a justiça (HILLING; OSTAS, 2017, p. 40-46).

Diante desses desafios, os governos buscam criar medidas antielisão para coibir planejamentos tributários internacionais. Entretanto, tais medidas podem conflitar com princípios gerais e normas legais, tanto nacionais quanto internacionais. Além disso, essas legislações podem também entrar em choque com os acordos da OMC, levando os Estados, de forma inadvertida ou intencional, a promover práticas protecionistas, em conflito com as normas do direito comercial internacional.

Assim, o objetivo deste estudo é explorar as possíveis reformas tributárias implementadas pelos Estados para salvaguardar sua base tributária e analisar como elas podem entrar em conflito com as normas estabelecidas pela Organização Mundial do Comércio (OMC). Esse tema é extremamente relevante e atual, uma vez que as transações transfronteiriças, com implicações tributárias, desempenham um papel cada vez mais significativo nas receitas fiscais dos Estados modernos (MARTINEZ, 2022).

Primeiramente, abordaremos as reformas *anti-BEPS* (Base Erosion and Profit Shifting), medidas que visam a prevenir a erosão da base tributária e a transferência de lucros entre países. Em seguida, examinaremos uma série de estratégias *anti-avoidance*, cujo propósito é combater a evasão fiscal e identificar possíveis conflitos com as normas da OMC. Ao final, apresentaremos uma conclusão a respeito do impacto dessas reformas tributárias e suas implicações para os Estados e a própria OMC.

## 2 REFORMAS ANTI-BEPS

Diante da preocupação com o comprometimento da base tributária, os Estados têm adotado medidas para se prevenir de ameaças a suas receitas fiscais. A OCDE elaborou o plano BEPS com ações em 15 itens, muitos deles contendo normas mínimas voltadas para a implementação unilateral ou bilateral em âmbito nacional. Outros itens incluem mudanças nos modelos e orientações da OCDE, bem como compromissos de maior diálogo e acordos em matéria de cooperação tributária. A OCDE organizou suas normas mínimas em quatro categorias principais: (i) Relatório Country-by-Country (CbC); (ii) abuso de tratados fiscais; (iii) práticas fiscais prejudiciais; e (iv) resolução de disputas fiscais transfronteiriças. Essas normas são estabelecidas como regras prescritivas acompanhadas por várias recomendações de melhores práticas.

No contexto da União Europeia (UE), a Diretiva Anti-Tax-Avoidance (ATAD) estabelece cinco regras antiabuso fiscal: (i) limitação da dedutibilidade dos juros para desencorajar acordos de dívida artificial destinados a minimizar os impostos; (ii) tributação de saída (*exit tax*) para evitar que empresas evitem a tributação ao realocarem ativos; (iii) uma regra geral antiabuso (GAAR) para combater o planejamento tributário agressivo quando outras regras não se aplicam; (iv) regras de empresas estrangeiras controladas (CFC) para desencorajar a transferência de lucros para países com baixa ou nenhuma tributação; e (v) uma estrutura para combater arranjos híbridos.

Embora a ATAD incorpore muitas das medidas do BEPS em um processo de harmonização fiscal europeu, ela o faz não apenas unilateralmente, mas também com disposições que vão além do previsto no pacote BEPS. Isso pode gerar problemas de imposições discriminatórias perante os acordos da OMC. Com a adoção da ATAD pela UE, cresce a possibilidade de surgirem novas versões

“regionais” do BEPS, adicionando mais complexidade ao cenário tributário internacional (CARBAJO VASCO, 2017, p. 23).

O objetivo primordial de uma reforma do sistema tributário internacional é redistribuir os direitos tributários entre jurisdições em escala global, ao mesmo tempo que combate a evasão fiscal e a concorrência fiscal prejudicial. Contudo, a estreita relação entre as obrigações do direito comercial internacional e o sistema tributário internacional exige uma profunda reflexão por parte dos defensores dessas reformas tributárias. A erosão da base fiscal internacional pelas multinacionais, em grande parte, decorre do aumento do comércio global, da integração dos países em desenvolvimento e da redução das barreiras tarifárias. Esses fatores permitiram a expansão do comércio entre partes relacionadas (duas subsidiárias de um mesmo grupo empresarial) para cerca de 40% a 60% do comércio internacional. São nessas transações que as multinacionais transferem lucros entre países.

Uma proposta para enfrentar esse problema é a “Global anti-base erosion proposal” (GloBE), resultado de uma Consulta Pública da OCDE que aborda os “Desafios Fiscais decorrentes da Digitalização da Economia”. A proposta incentiva o desenvolvimento de um conjunto coordenado de regras para tratar da transferência de lucros dentro de grupos empresariais para jurisdições com baixa ou nenhuma tributação (ENGLISCH; BECKER, 2019)<sup>1</sup>. Em síntese, a GloBE visa a assegurar o pagamento de um mínimo de imposto onde o valor é gerado e a atividade econômica ocorre. Além disso, busca resolver as questões remanescentes do BEPS, evitando a concorrência fiscal prejudicial, especialmente reduzindo as pressões para conceder incentivos fiscais injustificados, sem impacto econômico positivo, e complementando medidas existentes para combater a evasão fiscal e o planejamento tributário agressivo (NOGUEIRA, 2020, p. 1).

O primeiro objetivo na reformulação do sistema tributário internacional é abordado por três propostas inovadoras, conhecidas como Pilar I: (i) a abordagem de “contribuição do utilizador”, que busca alinhar a tributação à existência e à atividade dos “utilizadores” de serviços digitais em uma jurisdição; (ii) a abordagem de “marketing intangível”, que atribui lucros (residuais) às jurisdições onde o contribuinte (empresa estrangeira) criou um ativo intangível digital ou

---

1. A proposta GloBE, inspirada nos modelos GILTI e BEAT dos EUA, requer a aplicação de regras de inclusão de renda, semelhantes a sistemas abrangentes de CFC, e limitações na dedução fiscal ou uso de impostos retidos para gastos e pagamentos no exterior.

não digital relacionado à sua base de clientes; (iii) a abordagem de “presença econômica significativa”, que propõe mudanças nos paradigmas de definição de estabelecimento estável, e, possivelmente, alocação de lucros aos países de mercado com base em uma fórmula específica. Esta última abordagem foi claramente defendida pelo grupo G-24, composto por economias emergentes e em desenvolvimento.

O segundo objetivo é abordado pela proposta de um “regime fiscal mínimo” (conhecido como Pilar II), que permite tanto aos países de residência quanto aos de origem cobrar impostos compensatórios caso a carga fiscal sobre os lucros das empresas nos países com maior direito à tributação não atinja uma alíquota efetiva acima de um determinado limite mínimo (SCHÖN, 2019, p. 1.003-1.004).

É importante salientar que, apesar da urgência justificável, a reformulação do sistema tributário internacional não pode ser promovida sem considerar sua profunda interseção com os acordos da OMC. Observa-se que as discussões têm sido conduzidas sem a devida reflexão sobre como medidas unilaterais promovidas pelos Estados podem resultar na criação de um mecanismo que, sob o pretexto de preservar a base tributária, acabe também discriminando, de forma arbitrária e injustificada, produtos e serviços internacionais (FERRERAS GUTIÉRREZ; GIMÉNEZ-REYNA; RUIZ GALLUD, 2018, p. 897).

### **3 MEDIDAS ANTI-TAX AVOIDANCE E A OMC**

Nesta parte, serão discutidas algumas das medidas fiscais antierosão da base tributária que estão sendo promovidas, e em que medida podem conflitar com acordos da OMC.

#### **3.1 Regras de preços de transferência**

Na busca pela reformulação das normas de preços de transferência, eventuais ajustes nos critérios de cálculo e a tentativa de impor uma carga tributária mais pesada às empresas multinacionais podem resultar em dupla tributação. Tal situação poderia ser vista como discriminação contra produtores internacionais. Se as autoridades de um país promoverem ajustes nos preços de transferência visando a aumentar os lucros tributáveis naquele país, haverá o risco de tributação dupla, a menos que ajustes correspondentes sejam realizados no outro país envolvido. No entanto, é provável que as autoridades desse outro

país não tenham incentivos para fazer tais ajustes. Ainda que os tratados fiscais normalmente contenham a obrigação recíproca de realizar os chamados “ajustes correlativos”, é pouco provável que, na redistribuição dos direitos tributários, em que haverá ganhadores e perdedores, se estabeleça esse acordo recíproco bilateral (EASSON, 2004, p. 43).

Há amplo consenso de que a discriminação contra bens estrangeiros, ao considerá-los como despesas (despesas comerciais, custos de publicidade, despesas especiais), viola o princípio da igualdade de tratamento dos nacionais. Casos fiscais demonstram que as exportações podem ser subsidiadas por uma prática generosa de preços de transferência. Nesse sentido, o Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASCM) declara expressamente seu apoio ao princípio da “plena concorrência” no item 59, segunda frase. Por outro lado, um Estado pode discriminar as importações se o cálculo da renda do importador se basear em preços de transferência muito baixos. Os subsídios e a discriminação aparecem novamente como antagonismos. A consequência dessa discriminação pelos preços de transferência é a deslocação da base tributária do país exportador para o país importador.

Uma questão mais substantiva para países de baixa renda é se uma abordagem de tributação por alíquota mínima pode ser utilizada, estabelecendo publicamente margens de lucro mínimas para conjuntos definidos de transações, ignorando os preços de transferência e a observância do princípio da plena concorrência (*arm's length*). Os contribuintes não precisariam produzir um estudo de preços de transferência nem buscar transações de mercado comparáveis; eles simplesmente precisariam mostrar uma margem de lucro para que as transações qualificadas se enquadrassem no nível de *safe harbor*. No entanto, tais medidas, ao desconsiderarem preços de “plena concorrência” (*arm's length*), podem estar em desacordo com os acordos da OMC.

### **3.2 Empresa estrangeira controlada (Controlled Foreign Corporation – CFC)**

As empresas multinacionais operam frequentemente em diversos países, sujeitando-se a múltiplas jurisdições fiscais. Com o objetivo de impedir que essas empresas minimizem sua responsabilidade tributária aproveitando-se das diferenças fiscais entre os países, foram implementadas regras antielisivas, conhecidas como Controlled Foreign Corporation (CFC). Essas regras são destinadas a empresas nacionais que estabelecem subsidiárias em jurisdições de

baixa tributação, para evitar impostos. As regras das CFCs exigem que os lucros tributáveis de uma CFC sejam tributados no Estado da matriz. No entanto, é comum que essas regras sejam aplicadas de maneira discriminatória em relação a alguns Estados, o que pode resultar em uma posição tributária indiretamente desfavorável para a empresa estrangeira, em comparação com uma empresa nacional.

As regras CFC são medidas destinadas a combater a erosão da base fiscal e o desvio de renda por contribuintes residentes para empresas controladas por eles que, normalmente, estão em países com baixa ou nenhuma tributação. O Plano de Ação 3 do BEPS (Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros) recomenda que as regras CFC só operem em relação às CFCs sujeitas a taxas efetivas de tributação significativamente inferiores às impostas pelo Estado de origem. Dessa forma, do ponto de vista do Estado anfitrião, há uma possibilidade real de que as subsidiárias controladas por não residentes sejam alcançadas pelas regras CFC dos Estados onde os acionistas são residentes (CHEN, 2017, p. 30).

Segundo essas regras, alguns países podem ser tratados de maneira menos favorável do ponto de vista tributário, e com base na cláusula da Nação Mais Favorecida (NMF), aqueles que se sentem prejudicados poderiam reivindicar um tratamento não menos favorável. Vale lembrar que a OCDE recomenda medidas defensivas para combater práticas fiscais prejudiciais, incluindo a adoção das regras CFC, o que pode gerar um potencial conflito com o princípio da não discriminação, especialmente com a cláusula da NMF.

As regras CFC têm como objetivo combater a elisão fiscal, e não evitar a dupla tributação. Por isso, parece difícil interpretá-las como Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT), ou seja, que garanta que o imposto seja cobrado apenas na jurisdição estrangeira. No comércio de serviços, parece improvável que se aplique a exceção prevista no art. XIV(e) do Acordo Geral sobre Comércio de Serviços (GATS), o que não sustentaria a manutenção desse tratamento discriminatório. Assim, membros da OMC com um número relevante de CFCs poderiam, em tese, argumentar que estão sendo tratados de maneira menos favorável em comparação com outros Estados que estejam excluídos da lista de países com tratamento mais rigoroso (VÄLJEMARK, 2005, p. 696-697).

É crucial esclarecer que as legislações CFC não impõem restrições à importação de capital pelo Estado, uma vez que abrangem exclusivamente o acionista doméstico da empresa estrangeira. Os acordos da OMC não proíbem

diretamente a discriminação tributária contra investidores nacionais em atividades de investimento transfronteiriças. Da mesma forma, a liberdade da corporação estrangeira para financiar suas atividades não é protegida por um sistema comercial.

A violação às obrigações do acordo da OMC ocorre somente se uma medida fiscal colocar um fornecedor estrangeiro de bens ou serviços em desvantagem competitiva, configurando uma barreira à importação, ou se a medida fiscal criar um subsídio. No entanto, pode haver uma desvantagem indireta para a corporação estrangeira, pois a tributação dos acionistas no Estado importador pode ser considerada como uma barreira à importação.

Além disso, as normas CFC específicas de cada país poderiam constituir uma violação concebível da cláusula da nação mais favorecida, conforme mencionado anteriormente. Um exemplo seria o tratamento diferenciado para empresas com capital nacional situadas em países considerados “paraísos fiscais”. As normas CFC podem representar uma discriminação de fato contra essas empresas subsidiárias controladas por acionistas residentes.

Essas normas também são passíveis, em tese, de serem questionadas no âmbito da OMC pelo Estado anfitrião, caso se evidencie, *prima facie*, o tratamento discriminatório. Esse cenário destaca a complexidade das legislações CFC e a necessidade de um equilíbrio cuidadoso entre a proteção dos interesses fiscais dos Estados e a garantia de um ambiente de negócios justo e competitivo para as empresas estrangeiras.

### **3.3 Regras de subcapitalização (*thin capitalization rules*)**

Países com tributação corporativa elevada incentivam empresas multinacionais a financiar investimentos com dívidas, pois os pagamentos de juros são dedutíveis dos impostos – algo que geralmente não ocorre no financiamento com capital próprio. Dessa forma, surge um estímulo econômico para que as empresas multinacionais financiem internamente entre entidades em países com menor tributação para aquelas em países com tributação mais alta.

A Ação 4 do BEPS da OCDE tem como objetivo prevenir a erosão da base tributária causada pelo uso de despesas com juros, empregando, em particular, dívidas de partes relacionadas e de terceiros para obter deduções tributárias de juros excessivas. No entanto, não são apenas as deduções de juros exorbitantes ou fora do padrão *arms' length* que estão sob vigilância; os regimes fiscais

preferenciais (“paraísos fiscais”) também constituem uma área-chave de preocupação, pois causam concorrência fiscal prejudicial.

Frequentemente, a *race to the bottom* se manifesta como reduções generalizadas nas alíquotas de imposto sobre as sociedades em determinados tipos de rendimento, como o rendimento de atividades financeiras ou do fornecimento de bens intangíveis. Para combater a erosão de suas bases tributárias, os países começaram a introduzir limitações às deduções de juros, especialmente quando os rendimentos estão sujeitos à tributação nula ou baixa. Isso ocorre particularmente quando os beneficiários efetivos residem em um país que oferece regime tributário favorável, estão sujeitos a uma alíquota legal de imposto baixa ou recebem isenção ou redução fiscal favorável.

As regras de subcapitalização limitam a dedutibilidade dos juros pagos por empréstimos concedidos por uma pessoa relacionada estrangeira no caso de capitalização da empresa residente. Tais regras específicas podem, portanto, proibir deduções fiscais para pagamentos de juros, a menos que o beneficiário pague um mínimo determinado de imposto sobre os pagamentos de juros recebidos. Em alguns casos, as regras de subcapitalização são elaboradas de tal forma que implicam o uso do princípio de “plena concorrência” para definir o montante da dívida que um terceiro prestador estaria disposto a emprestar. Nesse caso, as regras de subcapitalização enfrentam as mesmas deficiências que as regras gerais de preços de transferência, destacando a complexidade do cenário tributário internacional e a necessidade de encontrar soluções equilibradas para lidar com esses desafios (DUBUT, 2015, p. 143).

Do ponto de vista das cláusulas de Nação Mais Favorecida (NMF) e Tratamento Nacional (TN) no contexto do GATT e do GATS, regras específicas de limitação de juros podem suscitar preocupações. Essas preocupações podem se intensificar caso um membro da OMC decida não apenas combater a erosão da base tributária e as oportunidades de transferência de lucros entre grupos ou partes relacionadas, mas também enfrentar o problema da concorrência fiscal prejudicial de forma mais abrangente. Um exemplo seria negar todas as deduções de juros relacionadas a paraísos fiscais ou jurisdições com impostos baixos.

Quando um país com alta alíquota estatutária de imposto nega deduções de juros pagos a residentes de países com baixa alíquota estatutária de imposto, esses pagamentos de juros são tratados de maneira mais desfavorável do que os pagamentos de juros recebidos por residentes de outros países com alíquotas es-

tatutárias de imposto suficientemente elevadas. Além disso, esses pagamentos são tratados de forma pior do que a maioria dos pagamentos de juros internos. Assim, surge a questão sobre se a regra de não dedutibilidade do primeiro país é coerente com as disposições de NMF e TN no contexto do GATT e do GATS.

Dessa forma, ao potencialmente negar a possibilidade de aplicar a dedução integral de juros a empresas sediadas no exterior, isso poderia ser visto, em teoria, como uma desvantagem competitiva dessas empresas nas transações realizadas com o país que institui as regras de subcapitalização. Isso poderia, conseqüentemente, criar obstáculos às transações comerciais transfronteiriças, gerando implicações importantes para o comércio internacional e a cooperação entre países (DZIURDŹ, 2019, p. 186-187).

### **3.4 Disposição geral antiabuso: GAAR**

As regras de antiabuso fiscal tornaram-se um elemento-chave no cenário tributário pós-BEPS. A queda na arrecadação, os elevados níveis de dívida pública e o crescente interesse público em questões relacionadas à erosão da base tributária têm impulsionado os governos a adotar ou reforçar disposições gerais antiabuso (GAARs). Além disso, tanto a UE quanto a OCDE propuseram várias medidas com o objetivo de capacitar as autoridades fiscais a combaterem o planejamento tributário agressivo (LANG *et al.*, 2016).

As disposições gerais antiabuso (GAAR) autorizam a administração fiscal a negar certos benefícios fiscais quando a transação não possui substância econômica e ocorre exclusivamente por razões fiscais. Essas disposições estão presentes no sistema tributário da maioria dos países desenvolvidos, permitindo às autoridades fiscais combater situações em que apenas a letra, e não o espírito da lei, é respeitada. Essas medidas são necessárias para abranger situações que não se enquadram no escopo das regras mencionadas anteriormente. Existem até sistemas fiscais que contam apenas com disposições antiabuso, sem regras específicas de CFC ou de subcapitalização. Além da introdução de um GAAR, o sistema tributário pode ser complementado por um crescente número de regras específicas antiabuso (SAARs) (COURINHA, 2016, p. 527).

Embora a discussão sobre GAAR seja mais abstrata do que as limitações impostas pelas regras de CFC e subcapitalização, as mesmas conclusões podem ser aplicadas. Se a interpretação e a aplicação dessas regras resultarem em discriminação frequente de operações transfronteiriças, pode haver uma violação

do princípio de não discriminação da OMC. Assim, é crucial garantir que tais medidas sejam aplicadas de forma justa e equilibrada, a fim de respeitar os princípios estabelecidos pelos acordos internacionais e promover a cooperação entre os países.

### **3.5 Medidas defensivas de base tributária**

Medidas defensivas possíveis podem impactar o fornecimento de bens ou serviços, dependendo de como os países envolvidos aplicam suas sanções. Existem três tipos de sanções punitivas ou medidas defensivas que podem ser questionadas pelo Órgão de Resolução de Litígios (ORL) da OMC:

- i) medida fiscal ou administrativa aplicada a todas ou algumas transações envolvendo a venda de um bem ou serviço de um membro da OMC;
- ii) medida fiscal ou administrativa que penalize a receita de empresas, nacionais ou estrangeiras, pelo comércio de bens e serviços com um membro da OMC;
- iii) medida voltada para pressionar paraísos fiscais não cooperantes, mas sem impacto direto na distorção do comércio (GRYNBERG; CHILALA, 2002, p. 510).

A negação de deduções ou isenções, a cobrança de impostos retidos na fonte ou a tributação de determinados rendimentos também podem ser impostas em relação ao fornecimento de bens e serviços. Com exceção da última sanção mencionada, as medidas defensivas propostas provavelmente violarão as cláusulas da NMF no âmbito do GATT e do GATS. Uma medida fiscal ou administrativa que penalize a renda de um contribuinte que comercializa bens e serviços através das fronteiras pode ser considerada discriminatória. No entanto, cabe ressaltar que medidas defensivas que violem o princípio da NMF podem estar abrangidas por exceções ou justificativas (HOFBAUER, 2004, p. 402).

Além disso, os membros da OCDE desenvolveram uma série de recomendações envolvendo paraísos fiscais, incluindo propostas de contramedidas para combater a concorrência fiscal prejudicial. Embora as iniciativas da OCDE pareçam estar mais focadas na troca de informações atualmente, os locais classificados como “paraísos fiscais” devem estar atentos à imposição (direta ou indireta) de contramedidas por outros países que buscam melhorar sua própria competitividade

tributária fora do contexto de uma ação mais formal por parte da OCDE. Tais contramedidas podem resultar em alegações de que um membro da OCDE (ou país não membro) esteja agindo de forma inconsistente com suas obrigações na OMC, como, por exemplo, suas obrigações de serviços financeiros no âmbito do GATS (ALCALDE, 2020, p. 50). Se um membro decidir impor contramedidas, deve sempre verificar a conformidade com suas obrigações assumidas nos acordos da OMC. Os países afetados por essas medidas, certamente, examinarão cuidadosamente e estarão preparados para reivindicar seus direitos na OMC, se as circunstâncias assim exigirem (ORAVA, 2002, p. 197).

Por exemplo, em 05 de dezembro de 2017, o Conselho da União Europeia estabeleceu um acordo propondo uma lista de medidas defensivas de natureza fiscal. Essas medidas poderiam ser implementadas pelos Estados-membros da União Europeia contra jurisdições não cooperantes, respeitando a competência de cada Estado. As medidas defensivas propostas incluem:

- i) não dedutibilidade dos custos;
- ii) regras de transparência fiscal internacional;
- iii) medidas relativas à retenção de impostos na fonte;
- iv) limitação do regime de *participation exemption* – PEX (isenção para rendimentos derivados de dividendos e ganhos de capital);
- v) cláusula de transição – *switch over* (substituição do método de isenção pelo método de imputação para evitar a dupla tributação internacional em rendimentos de dividendos e ganhos de capital);
- vi) reversão do ônus da prova;
- vii) exigências específicas de documentação;
- viii) divulgação obrigatória por intermediários fiscais de impostos relacionados a acordos internacionais.

É importante ressaltar que o Órgão de Resolução de Litígios da OMC já reconheceu que, quando os Estados permitem a manipulação de preços entre partes relacionadas (ou seja, o uso de preços de transferência que não estejam em condições de mercado), isso pode violar o Acordo de Valoração Aduaneira (AVA) ou constituir um subsídio proibido à exportação (ASCM).

De fato, sem analisar casos concretos e considerando apenas o plano abstrato, é difícil determinar se as medidas defensivas propostas pela OCDE,

aplicadas coletiva ou individualmente pelos membros da OCDE, violarão suas obrigações na OMC e resultarão na anulação ou no prejuízo dos direitos dos membros da OMC afetados. No entanto, podemos prever que impostos retidos na fonte sobre transações com paraísos fiscais provavelmente são as medidas mais suscetíveis de serem vistas como violações das obrigações do GATT ou GATS. Quanto às medidas setoriais específicas que restringem o aproveitamento fiscal pleno, elas são a forma mais provável e mais comum de medida defensiva e também podem constituir violações das obrigações do GATS. A legalidade de medidas defensivas específicas dependerá do setor específico e dos compromissos no setor de serviços assumidos pelos membros da OMC (GONZÁLEZ, 2018, p. 953).

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As reformas tributárias *anti-BEPS* buscam proteger a base tributária dos Estados e mitigar a erosão de receitas causada por evasão e Elisão fiscais. Contudo, é crucial garantir que tais reformas estejam em conformidade com os acordos da Organização Mundial do Comércio (OMC), sobretudo os que combatem a discriminação de produtos e serviços importados. A OMC visa a liberalizar o comércio internacional e eliminar práticas discriminatórias, proporcionando um ambiente de negócios justo e equilibrado para todos os membros. Nesse sentido, é essencial equilibrar a aplicação das reformas tributárias *anti-BEPS* com o respeito às normas da OMC, assegurando a integridade da base tributária dos Estados e a adesão aos princípios do comércio internacional.

Ressalta-se que a luta contra a erosão da base tributária e a evasão fiscal se tornou uma prioridade política para diversos Estados. Entretanto, medidas unilaterais não são soluções adequadas para enfrentar esses desafios globais. É imperativo abordar tais questões por meio da cooperação internacional e do estabelecimento de consensos. Somente uma abordagem multilateral pode lidar eficazmente com as complexidades impostas pela globalização na gestão tributária dos Estados modernos. A adoção de soluções unilaterais e propostas fragmentadas, sem um diálogo com os principais atores envolvidos, pode gerar maiores custos e incertezas, e, no caso da OMC, levar a litígios e possíveis retaliações comerciais.

Infelizmente, o ambiente pós-BEPS, somado ao contexto fiscalmente desafiador decorrente da pandemia de covid-19, já demonstra sinais de um crescente caos tributário global. Países ao redor do mundo estão alterando unilateralmente seus regimes fiscais, desconsiderando, cada vez mais, normas comerciais e tributárias internacionais estabelecidas. Diante desse cenário, os formuladores de políticas fiscais devem estar atentos à interação entre a legislação tributária e outros campos do direito internacional, como o direito comercial e os acordos da OMC. A boa notícia é que, ao compreender adequadamente as regras da OMC, os formuladores de políticas tributárias podem ajustar suas estratégias sem violar os compromissos do direito do comércio internacional. As questões da OMC não precisam e não devem ser obstáculos intransponíveis na busca por reformas tributárias sensatas, que devem ser observadas. O desafio reside em alcançar um acordo global baseado na razoabilidade e na boa-fé nas relações internacionais, lembrando que a sinceridade é a grande incompreendida onde prevalece a hipocrisia.

E, assim, levanta-se a questão intrigante: como os Estados poderão superar os desafios de conciliar políticas tributárias *anti-BEPS* e as normas da OMC, considerando o atual cenário global de crescente instabilidade e desafios fiscais?

## 5 REFERÊNCIAS

- ALCALDE, P. M. C. A regulação e o combate aos paraísos fiscais no plano internacional: análise à dificuldade de encontrar a necessária tutela multilateral e o papel da OMC. *Working Papers do Boletim de Ciências Económicas*, v. 30, 2020.
- BAO, L. Several issues at the forefront of the current tax theory debate. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 2001.
- BAO, L. Researching the tax burden with a view to further tax reform. *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Oct. 2002.
- CARBAJO VASCO, D. El futuro de BEPS: ¿aplicación uniforme, fragmentación o BEPS II? *Crónica Tributaria*, n. 162, p. 7-24, 2017.
- CHEN, V. T. Trump's corporate income tax rate reduction: a CFC trap for foreign-controlled US subsidiaries. *Bulletin for International Taxation*, n. 6a, June 2017.
- COURINHA, G. L. Chapter 25: Portugal. In: LANG, M. et al. (ed.). *GAARs: a key element of tax systems in the post-BEPS world*. Amsterdam: IBFD, 2016. (WU Institute

for Austrian and International Tax Law European and International Tax Law and Policy Series).

DILLON, S. Tax Avoidance, revenue starvation and the age of the multinational corporation. *International Lawyer*, v. 50, n. 2, p. 275-327, 2017.

DUBUT, T. Designing anti-base: erosion rules for developing countries: challenges and solutions. In: MICHELSE, G. M. M.; THURONYI, V. (ed.). *Tax design issues worldwide*. Alphen aan den Rijn, the Netherlands: Kluwer Law International, 2015. p. 141-155. (Series on International Taxation).

DZIURDŹ, K. *Non-discrimination in tax treaty law and world trade law: the impact of formal, substantive and subjective approaches*. Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Kluwer Law International, 2019.

EASSON, A. J. *Tax incentives for foreign direct investment*. The Hague; New York: Kluwer Law International, 2004.

ENGLISCH, J.; BECKER, J. International effective minimum taxation – the GloBE proposal. *World Tax Journal*, v. 11, n. 4, 2019.

FERRERAS GUTIÉRREZ, J. A. El caso de las multinacionales: el proyecto BEPS OCDE/G20. In: GIMÉNEZ-REYNA, E.; RUIZ GALLUD, S.; ARRÁEZ BERTOLÍN, Ignacio (coord.). *El fraude fiscal en España*. [S. l.]: Thomson Reuters Aranzadi, 2018. p. 859-899.

GONZÁLEZ, D. Fraude fiscal y paraísos fiscales. In: GIMÉNEZ-REYNA, E.; RUIZ GALLUD, S.; ARRÁEZ BERTOLÍN, Ignacio (coord.). *El fraude fiscal en España*. [S. l.]: Thomson Reuters Aranzadi, 2018. p. 941-990.

GRYNBERG, R.; CHILALA, B. WTO Compatibility of the OECD “defensive measure” against harmful tax competition. In: BISWAS, R. (ed.). *International tax competition: globalisation and fiscal sovereignty*. London: Commonwealth Secretariat, 2002.

HILLING, A.; OSTAS, D. T. *Corporate taxation and social responsibility*. Stockholm: Wolters Kluwer, 2017.

HOFBAUER, I. To what extent does the OECD harmful tax competition project violate the most-favoured-nation obligations under WTO law? *European Taxation*, 2004.

LANG, M. et al. (ed.). *GAARs: a key element of tax systems in the post-BEPS world*. Amsterdam: IBFD, 2016.

MARTINEZ, A. L. *Tributação na OMC: acordos, jurisprudência e reformas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022.

NOGUEIRA, J. F. P. GloBE and EU law: assessing the compatibility of the OECD's pillar II initiative on a minimum effective tax rate with EU law and implementing it within the internal market. *World Tax Journal*, v. 12, n. 3, 2020.

ORAVA, S. Potencial WTO claims in response to countermeasures under the OECD's recommendations applicate to alleged tax havens. In: BISWAS, R.; COMMONWEALTH SECRETARIAT (ed.). *International tax competition: globalisation and fiscal sovereignty*. London: Commonwealth Secretariat, 2002.

SCHÖN, W. One answer to why and how to tax the digitalized economy. *Intertax*, v. 47, n. 12, p. 1.003-1.022, 1 nov. 2019.

VÄLJEMARK, C. National report United Kingdom. In: LANG, M.; HERDIN, J.; HOFBAUER, I. (ed.). *WTO and direct taxation*. The Hague, The Netherlands: Wien: Kluwer Law International; Linde, 2005. p. 685-725. (Eucotax Series on European Taxation).



## **SOBRE O CARÁTER ININTERRUPTO DA AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO: REFLEXÕES ACERCA DA SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 223/2019 COSIT**

Charles William McNaughton

Advogado. Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC-SP. Concluiu estágio de Pós-doutorado na USP. Professor do Mestrado do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

Artigo recebido em 19.05.2023 e aprovado em 28.05.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Sobre os arts. 7º da Lei n. 9.532/1997 e 22 da Lei n. 12.973/2014 3 Da interpretação do fisco 4 Reflexão sobre a posição do fisco 5 Conclusão e reflexões finais 6 Referências.

RESUMO: Este artigo busca demonstrar que não há previsão na legislação brasileira de que o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) deva ser aproveitado, para fins fiscais, de modo imediato, ininterrupto e a uma razão fixa.

PALAVRAS-CHAVE: Ágio. Expectativa de rentabilidade futura. Legalidade. Direito subjetivo.

## **ON THE UNINTERRUPTED NATURE OF GOODWILL AMORTIZATION: REFLECTIONS ON QUERY SOLUTION N. 223/2019 COSIT**

CONTENTS: 1 Introduction 2 About arts. 7 of Law no. 9,532/1997 and 22 of Law no. 12.973/2014 3 The tax authorities' interpretation 4 Reflection on the tax authorities' position 5 Conclusion and final reflections 6 References.

ABSTRACT: This article seeks to demonstrate that there is no provision in Brazilian legislation that goodwill for expected future profitability (*goodwill*) should be used, for tax purposes, immediately, uninterruptedly and at a fixed rate.

KEYWORDS: Agio. Expectation of future profitability. Legality. Subjective right.

## 1 INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por intuito refletir sobre a posição consolidada na Solução de Consulta n. 223/2019 Cosit que veiculou a seguinte interpretação acerca do direito de a pessoa jurídica excluir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, para fins fiscais, o chamado “ágio por expectativa de rentabilidade futura” (*goodwill*):

[...] a pessoa jurídica que realizar operação societária de incorporação, fusão ou cisão, e absorver o patrimônio da outra, deve, no primeiro período de apuração após a operação: (i) decidir, em caráter definitivo, se fará a exclusão do ágio da base de cálculo do IRPJ e CSLL; (ii) optando pela exclusão, definir a razão a ser utilizada, desde que não seja superior a 1/60 (um sessenta avos) para cada mês de apuração; e (iii) aplicar, de modo ininterrupto, a razão escolhida em todos os períodos de apuração posteriores à operação societária, a começar do primeiro, até que não haja saldo de ágio a amortizar/excluir.

A tese que se buscará defender é a de que o sujeito passivo detentor do ágio passível de ser excluído da base de cálculo dos referidos tributos, para fins fiscais, possui o direito subjetivo de efetivar a exclusão no lucro real e na base de cálculo da CSLL sem definir uma razão uniforme aplicada de modo ininterrupto, desde que observe o limite máximo de 1/60 (um sessenta avos) por mês.

Para isso, será examinada, brevemente, a dicção do art. 7º da Lei n. 9.532/1997 e do art. 22 da Lei n. 12.973/2014 com uma primeira demonstração de que os referidos artigos não impõem o ônus ao contribuinte de excluir, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ágio com uma razão fixa e de modo ininterrupto; em seguida, serão explicadas as razões pelas quais a Solução de Consulta n. 223/2019 Cosit sustenta que tais requisitos seriam obrigatórios; por fim, será exposto por que se afasta, no presente artigo, do ponto de vista apresentado pela referida solução de consulta.

## 2 SOBRE OS ARTS. 7º DA LEI N. 9.532/1997 E 22 DA LEI N. 12.973/2014

Conforme dito acima, a primeira parte do presente artigo tem por intuito demonstrar por que, nos termos do art. 7º da Lei n. 9.532/1997 e do art. 22 da Lei n. 12.973/2014, não é atribuído o ônus ao contribuinte de excluir, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ágio a partir de uma razão fixa, escolhida em

um primeiro momento, e de modo ininterrupto. E tal demonstração é simples: inexistente tal ônus por ausência de previsão legal que o institua.

De fato, uma pessoa jurídica que adquire participação societária de outra, contabilizando pelo método de equivalência patrimonial, deverá registrar o valor de sua participação no patrimônio líquido e o valor pago que supere tal quantia:

(1) se o cômputo fosse efetivado antes da vigência da Lei n. 12.973/2014, deveria ser registrado como ágio, tendo por fundamento econômico:

- a) o valor de mercado de bens do ativo da coligada ou controlada superior ou inferior ao custo registrado na sua contabilidade; ou
- b) o valor de rentabilidade da coligada ou controlada, com base em previsão dos resultados nos exercícios futuros; ou
- c) o fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas; ou

(2) caso a contabilização seja efetivada na vigência da Lei n. 12.973/2014, deverá ser registrada:

- a) como mais-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor do patrimônio líquido; e
- b) como ágio por rentabilidade futura (*goodwill*), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor justo da companhia adquirida.

Nesse sentido, o art. 7º, III, da Lei n. 9.532/1997, que regia o antigo regime jurídico aplicado ao ágio, determinava, originalmente, o seguinte:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (*Vide Medida Provisória n. 135, de 30.10.2003*) [...]

III – poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “b” do § 2º do art. 20 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados em até dez anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração; [...]

Assim, a redação original da Lei n. 9.532/1997 previa a possibilidade de se amortizar o valor do ágio cujo fundamento fosse o de que tratava a alínea “b” do § 2º do art. 20 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados em até dez anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração.

Com o advento da Lei n. 9.718/1998, houve alteração na redação do inciso III, que passou a prever o seguinte:

Art. 7º A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio ou deságio, apurado segundo o disposto no art. 20 do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória n. 135, de 30.10.2003) [...]

III – poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea “b” do § 2º do art. 20 do Decreto-lei n. 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração; (Redação dada pela Lei n. 9.718, de 1998)

Note-se que, originalmente, havia a previsão de um prazo máximo de dez anos para a amortização do ágio, que foi extinta com a redação dada pela Lei n. 9.718/1998.

Por sua vez, o art. 22 da Lei n. 12.973/2014 prescreve o seguinte:

Art. 22. A pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detinha participação societária adquirida com ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) decorrente da aquisição de participação societária entre partes não dependentes, apurado segundo o disposto no inciso III do *caput* do art. 20 do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, poderá excluir para fins de apuração do lucro real dos períodos de apuração subsequentes o saldo do referido ágio existente na contabilidade na data da aquisição da participação societária, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no máximo, para cada mês do período de apuração. (Vigência)

§ 1º O contribuinte não poderá utilizar o disposto neste artigo, quando:

I – o laudo a que se refere o § 3º do art. 20 do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, não for elaborado e tempestivamente protocolado ou registrado;

II – os valores que compõem o saldo do ágio por rentabilidade futura (*goodwill*) não puderem ser identificados em decorrência da não observância do disposto no § 3º do art. 37 ou no § 1º do art. 39 desta Lei.

§ 2º O laudo de que trata o inciso I do § 1º será desconsiderado na hipótese em que os dados nele constantes apresentem comprovadamente vícios ou incorreções de caráter relevante.

§ 3º A vedação prevista no inciso I do § 1º não se aplica para participações societárias adquiridas até 31 de dezembro de 2013, para os optantes conforme o art. 75, ou até 31 de dezembro de 2014, para os não optantes.

Abrindo-se parênteses, enquanto a redação da legislação anterior utilizava o termo “amortização”, o art. 22 da Lei n. 12.973/2014 prevê a “exclusão do lucro real”, haja vista que, com a contabilidade regida pela Lei n. 11.638/2007, que inseriu no Brasil as normas de International Financial Reporting Standards (IFRS), passou-se a aplicar a sistemática de *impairment*, de modo que o *goodwill* será reconhecido como perda, caso se verifique que o valor recuperável, a título do investimento, seja menor do que o registrado na contabilidade<sup>1</sup>.

Fechando-se os parênteses, e abstraindo-se outras inovações da Lei 12.973/2014, ambos os artigos destacam a possibilidade de aproveitamento do ágio, observados os requisitos legais, em no máximo 1/60 para cada mês, inexistindo qualquer previsão de (a) prazo máximo de amortização/exclusão, (b) necessidade de se manter uma razão constante, e de (c) exigibilidade de se manter o cômputo do ágio de modo ininterrupto.

Nesse contexto, entende-se que a única determinação que o fisco deve aplicar, no que tange ao valor aproveitado em cada mês, é que o cômputo do ágio não seja superior a 1/60 por mês.

Assim, em uma primeira análise, poder-se-ia concluir que não há previsão nos referidos artigos de que a amortização/exclusão do ágio seja:

- (a) no primeiro período de apuração após a confusão patrimonial;
- (b) efetivada à razão constante e ininterrupta, a partir de então.

1. GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. *Manual de contabilidade societária*. 3. ed. 2. impr. São Paulo: Atlas, 2021. p. 215. [Livro eletrônico].

Contudo, se a exigência prevista na Solução de Consulta 223/2019 Cosit não está inserida na legislação, por que o fisco sustenta sua aplicação? Vamos compreender a interpretação fazendária no próximo item.

### 3 DA INTERPRETAÇÃO DO FISCO

Vejamos, agora, os motivos pelos quais o órgão fazendário sustenta que o ágio deve ser aproveitado, para fins fiscais, de modo ininterrupto, com uma razão fixa, a partir do primeiro mês em que há o evento de confusão patrimonial entre investidora e investida.

Inicialmente, vale apontar que, como visto acima, o regime jurídico do ágio sofreu alterações com o advento da Lei n. 12.973/2014. Porém, a Solução de Consulta n. 223/2019 parte da premissa de que o regime antigo e a nova sistemática preveem, essencialmente, as mesmas disposições no que tange ao modo de exclusão/amortização do ágio para fins do problema que é objeto do presente estudo.

Indo direto ao ponto para se compreender a perspectiva fazendária, entendeu-se que o uso das expressões “nos balanços [...] levantados posteriormente” e “dos períodos de apuração subsequentes”, expressamente utilizados pela legislação anterior citada, denotaria que a amortização/exclusão do ágio deveria ser realizada em todos os balanços/períodos de apuração após o evento societário, haja vista que não foram empregadas, na legislação, expressões como “em balanços”, “em períodos”, “em alguns dos”, “em qualquer dos” etc.

Da inferência acima, o fisco conclui que se há necessidade de amortização em todos os balanços dos períodos após a realização do evento societário, o termo inicial deveria ser o primeiro balanço do período de apuração imediatamente após a confusão patrimonial que autoriza o aproveitamento fiscal do ágio.

Das duas conclusões indicadas, a Solução de Consulta 223/2019 Cosit conclui que o aproveitamento do ágio, uma vez iniciado, não pode ser interrompido. Veja-se a seguir o trecho que evidencia tal aspecto:

22. A leitura dos dois dispositivos legais nos leva à conclusão de que a data de aquisição da participação societária e o regime sobre ela aplicável, “regime antigo” ou “novo regime”, são irrelevantes para fins de determinação do termo inicial de amortização/exclusão do ágio por rentabilidade futura (*goodwill*). É que, apesar de serem institutos diferentes e não terem sido utilizadas as mesmas expressões para

delimitar quando deve ser iniciada a amortização/exclusão, tanto o disposto no art. 7º da Lei n. 9.532, de 1997 (“regime anterior”) quanto o disposto no art. 22 da Lei n. 12.973, de 2014 (“novo regime”) possuem a mesma essência.

23. Neste particular, tanto a expressão “nos balanços [...] levantados posteriormente” quanto a expressão “dos períodos de apuração subsequentes” significam que a amortização/exclusão do ágio deve ser realizada em todos os balanços/períodos de apuração após o evento societário. Caso a intenção do legislador fosse permitir a amortização apenas em alguns e não em todos teria utilizado expressão diversa, como por exemplo “em balanços”, “em períodos”, “em alguns dos”, “em qualquer dos” etc.

24. Por decorrência lógica, e uma vez que a norma impõe a necessidade de amortização/exclusão em todos os balanços/períodos após a realização do evento societário, o termo inicial é o primeiro balanço/período de apuração imediatamente após a ocorrência da operação que culminou na absorção do patrimônio. Pela mesma razão, não deve ser interrupção/saltos, visto que se assim fosse possível não seriam alcançados todos os balanços/períodos.

25. Por outro lado, a parte final de ambos os enunciados evita que a amortização/exclusão ocorra até o infinito, para isso determina que ela deve ser fracionada em parcela não superior a 1/60 (um sessenta avos) para cada mês do período de apuração. É a fixação desta fração, que deve ser feita no primeiro período de apuração, não podendo ser modificada posteriormente, que determinará o prazo máximo de amortização/exclusão, ou seja, define que deve ser realizada em “todos os balanços/períodos de apuração até o máximo de períodos nela previsto, não podendo ser inferior a 60 meses, por decorrência da parcela máxima fixada na lei (1/60)”.

Em suma, o argumento a ser examinado é o seguinte:

- (i) a legislação prevê o direito de se amortizar o ágio “nos balanços levantados” e “nos períodos de apuração”, e não “em balanços”, “em períodos de apuração”, de modo que o ágio deve ser amortizado em todos os períodos e em todos os balanços após a confusão patrimonial, sendo vedada a interrupção;
- (ii) se o ágio deve ser amortizado em todos os períodos e em todos os balanços, deve ser amortizado já na primeira oportunidade e sem “saltos”;
- (iii) por fim, a fixação da parcela da amortização do ágio deve ser efetivada no primeiro período de apuração, não podendo ser modificada.

Por que o presente artigo discorda de tal linha? Passa-se a explicar no próximo item.

#### 4 REFLEXÃO SOBRE A POSIÇÃO DO FISCO

O argumento do fisco, como visto, parte da expressão empregada pelo legislador, a saber, “nos balanços [...] levantados posteriormente” e “dos períodos de apuração subsequentes” que implicaria que a amortização/exclusão do ágio deve ser realizada em todos os balanços/períodos de apuração após o evento societário, haja vista que não foram empregados termos como “em balanços”, “em períodos”, “em alguns dos”, “em qualquer dos”, que permitiriam, na interpretação fazendária, um aproveitamento em alguns períodos e não em outros.

Contudo, será que o aproveitamento do ágio em todos os períodos de apuração e em todos os balanços é um requisito legal? Para examinar tal questão, passa-se a expor a estrutura sintática das normas para se verificar o que é requisito, para aproveitamento do ágio, e o que é direito do contribuinte. Esse exame estrutural é útil, porque nos permitirá identificar se as exigências determinadas pelo fisco estão relacionadas aos pressupostos de aproveitamento do ágio ou extensão do direito atribuído ao contribuinte.

Para tal desiderato, é possível desmembrar a norma passível de ser construída pelo art. 7º da Lei n. 9.532/1997<sup>2</sup>, identificando sua hipótese de incidência, isto é, os requisitos do aproveitamento do ágio, e seu conseqüente, que prescreve o direito atribuído ao contribuinte.

Nesse sentido, os requisitos que delineiam a hipótese da norma são os seguintes:

- (a) aquisição de participação societária paga com ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura; e
- (b) confusão patrimonial entre investida e investidora<sup>3</sup> por fusão, cisão ou incorporação.

Já extensão do direito é o seguinte:

2. Vamos abstrair a análise do art. 22 da Lei n. 12.973/2014, já que, como a própria Solução de Consulta 223/2019 aponta, tais normas não são essencialmente diferentes no que interessa ao prazo de amortização.
3. Do art. 8º da mesma lei depreende-se que a Lei n. 9.532/1997 infere que pode ser o caso de a investida absorver o patrimônio da investidora.

Permissão para amortizar ágio nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão, à razão de um sessenta avos, no máximo, para cada mês do período de apuração.

Note-se que o modo de amortização do ágio não é um pressuposto inserido na hipótese da norma – isto é, não é requisito para a amortização do ágio –, mas é ínsito ao próprio direito atribuído ao contribuinte, isto é, à faculdade que possui para fins de aproveitamento fiscal do ágio. A identificação desse aspecto estrutural do problema nos permite focar nosso estudo do ponto de vista da teoria dos “direitos subjetivos” e refletir sobre o que significa “ter um direito”.

Essa reflexão tem como objetivo permitir uma resposta à seguinte questão: quando a norma permite a amortização do ágio “nos balanços correspondentes [...] levantados posteriormente à incorporação, fusão ou cisão”, ela permite a amortização *desde que* seja em todos os balanços?

Vou iniciar meu argumento do seguinte modo: em termos lógicos, quando um predicado P convém a todos os elementos de uma classe K, então convém a qualquer elemento que pertence a uma subclasse S da classe K. Se todos os paulistas são brasileiros, então, certamente, um paulista que reside na capital do Estado de São Paulo também é brasileiro.

Transportando-se tal raciocínio ao mundo do direito, se certo sujeito tem a permissão de realizar todo comportamento que pertença a uma classe K, então, *a priori*, tem o direito de realizar cada comportamento que pertença a tal classe K. Ou seja, o direito subjetivo de realizar uma classe de comportamento pressupõe o direito de praticar qualquer comportamento específico que se enquadre nessa classe.

Vamos tomar como exemplo, para ilustrar o que foi dito acima, o art. 2º da Portaria n. 083/16-SMT.GAB emitida pela Secretaria Municipal de Trânsito de São Paulo. A redação do artigo é a seguinte:

Art. 2º – Fica permitida a circulação de veículos automotores de passageiros e de uso misto, nos finais de semana, das 15h00 de sábado até as 04h00 de segunda-feira; nos feriados, das 00h00 até as 04h00 do dia seguinte; e nos demais dias, das 23h00 até as 04h00, nos “Corredores Exclusivos de Ônibus do Sistema de Transporte Público”.

Como se percebe do artigo acima, veículos automotores de passageiros e de uso misto, “nos finais de semana” e “nos feriados” – e não “em finais de semana” e “em feriados” – *poderão* circular “nos Corredores Exclusivos de Ônibus do Sistema de Transporte Público” – e não “em Corredores Exclusivos de Ônibus do Sistema de Transporte Público”.

Julgo que não preciso argumentar, aqui, que os condutores de veículos automotores de passageiros poderão circular nos corredores “em qualquer” final de semana e em qualquer feriado, independentemente de terem exercido tal faculdade em períodos anteriores. Esse exemplo ilustra que, ao facultar a circulação de tais veículos nos corredores de ônibus “nos finais de semana” e “nos feriados”, a regra geral é que, ao permitir o “tudo”, o legislador também “permite em alguns”.

Esse tipo de raciocínio é designado no direito de “argumento *a fortiori*”, em que uma das formas é do tipo “quem pode o mais pode o menos” – *a maiori ad minus*. Chaïm Perelman explica esse raciocínio do seguinte modo:

A segunda forma se manifesta no brocardo “quem pode o mais pode o menos”. Se o artigo 2.265 do Código Civil declara que o “direito legítimo proprietário de reclamar a propriedade de quem adquiriu a *non dominion* de boa-fé e por justo título prescreve em dez anos, se o proprietário reside na jurisdição da Corte de Apelação dentro do qual está situado o imóvel, e dentro de vinte anos se está situado na jurisdição”, pode-se dizer, graças a um raciocínio *a maiori ad minus*, que, do mesmo modo, é possível tornar-se titular de qualquer outro direito real menos importante que o de propriedade<sup>4</sup>.

Se o raciocínio *a fortiori* não existisse, o motorista Tício poderia ser autuado caso circulasse em corredor de ônibus, por não ter feito isso em qualquer dos sábados ou feriados abrangidos na legislação.

Algo ínsito à característica da faculdade de se realizar uma conduta, portanto, é que pode ser realizado, ou não. A faculdade de se realizar a conduta em todas as vezes que tiver a oportunidade pressupõe, como regra geral, a faculdade de realizá-la algumas vezes, e apenas algumas vezes. O exemplo acima de Tício poder se locomover em alguns corredores de ônibus, e em algumas vezes, ilustra o que pretendemos demonstrar.

---

4. PERELMAN, Chaïm. *Lógica jurídica*. 2. ed. Tradução: Virgínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 77.

Isso não significa que o sistema jurídico não possa, excepcionalmente, extinguir um direito quando o seu titular deixa de exercê-lo em certa ocasião, ou que o direito não possa exigir um comportamento uniforme de alguém para que exerça tal direito. Ocorre que, para isso, é preciso justificar tal necessidade com base em algum fundamento jurídico específico, não sendo suficiente, com a devida vênia, a argumentação de que certa norma permite que a conduta seja realizada “todas as vezes”.

O meu ponto de vista distinto em relação ao fisco, portanto, é o de que vejo que a permissão de se amortizar o ágio “nos balanços” não pressupõe que a legislação exija que a amortização seja, necessariamente, “em todos os balanços”, assim como a Portaria municipal que permite a circulação de automóveis de passageiros e de uso misto “nos feriados” não exige que certo condutor tenha o ônus de circular em “todos os feriados”, sob pena de perder seu direito.

Inúmeros exemplos poderiam ser invocados para se demonstrar que o argumento *a fortiori* do tipo “quem pode o mais pode o menos”, ou, “quem pode sempre pode às vezes” é uma regra geral de nosso ordenamento, cuja exceção demandaria uma motivação a partir de uma justificativa do texto legal<sup>5</sup>. Isso significa que o fato de o legislador ter se utilizado de artigos definidos para a expressão “no balanço”, “nos períodos de apuração” etc. não nos parece comprovar a tese da necessidade de amortização do ágio de modo ininterrupto e fixo, na falta de uma determinação específica, ou de algum outro argumento complementar para embasar tal restrição.

Por outro lado, a legislação que trata do ágio traz consigo uma série de requisitos e limitações explícitas. O legislador foi cuidadoso, com o advento da Lei n. 12.973/2014, ao prever que o ágio deve ser entre partes não dependentes; ele previu o limite máximo de aproveitamento, previu a necessidade de laudo protocolado em cartório ou na Secretaria da Receita Federal do Brasil, entre outras previsões.

---

5. O próprio Chaïm Perelman admite que tal regra não é universal, como no caso da Lei de Vanderveelde, em que se admite que se vendam três garrafas de bebida alcoólica mas se proíbe que sejam vendidas em um número menor (PERELMAN, Chaïm. *Lógica jurídica*. 2. ed. Tradução: Virgínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 77). Note-se, no entanto, que a própria lei proíbe a venda em quantidades menores, de modo que, caso a proibição não existisse, a permissão de vender três garrafas implicaria a permissão de se vender menos do que três.

Um legislador tão cuidadoso, tão meticuloso, teria, contra a lógica comum de que “quem pode o mais pode o menos”, previsto, de modo tão sutil e implícito – ao utilizar artigos definidos e não indefinidos –, a exigência de que o ágio fosse aproveitado de modo ininterrupto e uniforme? A resposta positiva não nos convence.

Em síntese, portanto, o fato de que, salvo exceções que devem ser fundamentadas, “quem pode o mais pode o menos”; o fato de que o legislador buscou indicar, explicitamente, uma série de restrições e requisitos ao uso do ágio; e o fato de que o legislador não previu, expressamente, que o uso do ágio deve se dar de modo uniforme e ininterrupto, me fazem assumir interpretação distinta da empregada pelo douto órgão administrativo, de modo que eu entendo que o contribuinte poderia se aproveitar do ágio sem as restrições impostas pela Solução de Consulta n. 223/2019 Cosit.

## 5 CONCLUSÃO E REFLEXÕES FINAIS

Como podemos concluir nossa breve reflexão?

Gostaria de repetir: o legislador cria explícitos requisitos específicos e rigorosos para o aproveitamento do ágio, para fins fiscais. Quando o poder público imputa ônus que não seja decorrência necessária do texto legal, sem um fundamento claro do texto normativo que o indique, surge uma situação de incerteza e insegurança que não seria desejável em situações que normalmente envolvem valores expressivos, como costuma ocorrer com o aproveitamento fiscal do ágio.

Nesse sentido, é interessante notar que na ADI 2.446, que tratou da constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, uma das preocupações da Excelentíssima Ministra Cármen Lúcia foi demonstrar que o dispositivo não autorizaria “uma interpretação inteiramente criada pelo intérprete e sem qualquer respaldo normativo ou fático”<sup>6</sup>.

Invoco esse exemplo para lembrar que ainda que a ideia de “tipicidade fechada” seja cada vez mais relativizada, em prol, por exemplo, de uma “legalidade suficiente”, a necessidade de se buscar respaldo normativo para embasar posições é imprescindível para que o direito tributário adquira um mínimo de previsibilidade, possibilitando, ao administrado, tomar decisões.

6. STF, ADI 2.446, Rel. Min. Cármen Lúcia, *DOU* 10.05.2022, p. 10.

O que busco demonstrar no presente artigo é que a justificativa empregada pela administração pública para exigir que a amortização do ágio seja necessariamente ininterrupta, a uma taxa fixa, pauta-se em uma construção a partir do texto legislativo que não é, em nosso ponto de vista, a mais convincente, quando se observa o modo com que o ordenamento jurídico tutela os direitos subjetivos.

Visamos a argumentar que a autorização de que o contribuinte amortize o ágio em “todos os balanços” e em “todos os períodos de apuração” não pode ser uma motivação a título de restrição do aproveitamento desse direito, justamente porque a faculdade de se “fazer sempre” envolve o direito de se fazer às vezes, *salvo em restrições expressamente apontadas pelo sistema jurídico*.

Em sendo afastado tal argumento, não nos parece haver uma proibição prevista na legislação para se aproveitar o ágio de modo não padronizado, sendo tal prerrogativa uma faculdade conferida ao contribuinte, por ausência de proibição a tal prática prevista na legislação.

Gostaria de finalizar com a seguinte meditação: é indiscutível que nosso sistema tributário apresenta grau elevado de litígio, entre fisco e contribuintes, por conta de sua complexidade, e devemos reconhecer que há uma preocupação de ambas as partes para que tal situação seja superada. Parece-me que grande parte desse expressivo litígio envolve controvérsias sobre a extensão de direitos usufruídos pelos contribuintes. Se o poder público tem a pretensão de limitar certos direitos conferidos ao particular em matéria tributária, a previsão explícita e clara de tais restrições, na legislação, é o modo mais legítimo de assim se efetivar, pois o consenso que advém da aprovação da lei, com todas as discussões, ponderações e concessões ínsitas ao processo legislativo que a aprovação de um diploma legal envolve, confere aquela ideia de “consentimento”, que o sistema democrático exige a toda restrição de direitos.

## 6 REFERÊNCIAS

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. *Manual de contabilidade societária*. 3. ed. 2. impr. São Paulo: Atlas, 2021. [Livro eletrônico].

McNAUGHTON, Charles William. *Curso de IRPF*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2022.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. I e II.

PERELMAN, Chaïm. *Lógica jurídica*. 2. ed. Tradução: Virgínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

SANTOS, Ramon Tomazela. *Ágio na Lei n. 12.973/2014: aspectos tributários e contábeis*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ágio em reorganizações societárias: aspectos tributários*. São Paulo: Dialética, 2012.

## O PARADIGMA DA CONSENSUALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Clairton Kubassewski Gama

Advogado. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

Victoria Werner de Nadal

Advogada. Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto de Estudos Tributários (IET).

Artigo recebido em 19.05.2023 e aprovado em 28.05.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Fundamentos para a adoção da consensualidade no Direito Tributário 3 Desafios para a concretização da consensualidade em matéria tributária 4 Instrumentos de e para a consensualidade no Direito Tributário positivo 5 Considerações finais 6 Referências.

RESUMO: O presente artigo objetiva analisar o paradigma da consensualidade no Direito Tributário, sob o enfoque da eficiência. Parte-se das especificidades que demandam a adoção da consensualidade no âmbito do Direito Tributário. Em seguida, são levantados alguns desafios a serem observados e superados para que a adoção da consensualidade atinja as suas finalidades. Por fim, são apresentados e analisados alguns instrumentos já observados na seara tributária positiva que concretizam a consensualidade ou que auxiliam na instalação de um ambiente de consensualidade.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário. Consensualidade. Eficiência.

## THE CONSENSUS PARADIGM IN TAX LAW

CONTENTS: 1 Introduction 2 Fundamentals for the adoption of consensus in Tax Law 3 Challenges for achieving consensus in tax matters 4 Instruments of and for consensus in positive Tax Law 5 Final considerations 6 References.

ABSTRACT: The present paper aims to analyze the consensus paradigm in Tax Law, under the focus of efficiency. It starts with the specificities that demand the adoption of consensus within the scope of Tax Law. Then, are raised some challenges to be observed and overcome so that the adoption of consensus reaches its purposes. Finally, are presented and analyzed some instruments already observed in the positive tax area that materialize the consensus or that help in the establishment of an environment of consensus.

KEYWORDS: Tax Law. Consensus. Efficiency.

### 1 INTRODUÇÃO

A forma de atuar da Administração Pública tem experimentado expressivas mudanças de paradigma, em uma maior abertura à consensualidade, na qual o Estado passa a agir por meio da participação dos interessados e, inclusive, da busca pelo consentimento destes em relação a medidas que se pretende tomar<sup>1</sup>.

No campo do Direito Tributário, seus operadores igualmente vêm buscando adotar essa nova forma de atuação. Verifica-se especialmente nos últimos anos uma vontade de mudança do paradigma das relações entre fisco e contribuintes: de uma relação de confronto para uma relação de consensualidade. Exemplo disso é Lei n. 13.988/2020, em que se regulamentou a transação tributária na cobrança da dívida ativa da União.

Diante dos esforços pela adoção desse novo paradigma na seara tributária, revelam-se necessários estudos que visem a desvendar as bases sobre as quais ele deve se pautar. Isso é justificado não apenas na necessidade de se conhecer a consensualidade, mas também para verificar qual a melhor forma para a sua implementação, de modo que esta possa gerar os melhores resultados possíveis à relação tributária.

---

1. SILVA, Almiro do Couto e. *Conceitos fundamentais do direito no Estado constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 157 e 261-262.

Neste contexto, o presente artigo analisará a consensualidade voltada ao Direito Tributário, especialmente do ponto de vista da eficiência. Em um primeiro momento, serão verificados os seus fundamentos e como conformá-los no sistema brasileiro diante de possíveis externalidades. Em seguida, serão apontados instrumentos de consensualidade em matéria tributária atualmente disponíveis na legislação brasileira, assim como aqueles que auxiliam para a instalação de um ambiente de consensualidade.

## 2 FUNDAMENTOS PARA A ADOÇÃO DA CONSENSUALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A complexidade inerente à sociedade pós-moderna faz que os textos fiscais adotem cada vez mais conceitos indeterminados, os quais demandam maiores esforços quando da interpretação e aplicação da legislação, e, por conseguinte, geram insegurança jurídica<sup>2</sup>.

Vive-se, ademais, um fenômeno de “inflação legislativa”, que decorre da tentativa de o Poder Legislativo acompanhar as mudanças sociais, com a elaboração de novas leis. A legiferação compulsiva, embora possa até mesmo ter louváveis intenções, acaba por levar a um estado caótico em que se torna, muitas vezes, difícil identificar o diploma aplicável em determinado caso fático. Na esfera tributária não é diferente, sendo cada vez mais difícil ao contribuinte a compreensão do grande emaranhado da legislação tributária<sup>3</sup>.

Além disso, em matéria tributária, a maioria das leis não é autoaplicável, carecendo de regulamentação por meio de decretos do Poder Executivo. Não suficiente, nem sempre ficam as necessidades de regulação adstritas ao decreto regulamentador, sendo também editados atos normativos infralegais (instruções normativas, atos normativos, resoluções e similares)<sup>4</sup>. Há, ainda, um aumento da própria complexidade dos fatos cotidianos, pois surgem diariamente novas tecnologias, as quais demandam ao intérprete até mesmo um entendimento técnico sobre essas. As operações realizadas pelos contribuintes,

---

2. ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo e fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 469.

3. ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo e fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 472.

4. BIFANO, Elidie Palma. Complexidade das obrigações tributárias incluindo a imposição de multa por seu descumprimento. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de (org.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017. p. 298.

então, geram dúvidas legítimas quanto à incidência ou não do tributo, assim como à sua quantificação<sup>5</sup>.

Considerando que no sistema brasileiro as tarefas de liquidação tributária foram delegadas majoritariamente aos contribuintes, que assumem atualmente os riscos inerentes à interpretação e aplicação da legislação, todo esse cenário tem efeitos ainda mais perniciosos<sup>6</sup>. Aliás, deve-se registrar que, dessa prática em que a Administração Tributária impõe tal ônus ao contribuinte, resulta também um aumento do custo tributário: além de ter de arcar com o tributo em si, o contribuinte necessita compreender a vasta e complexa legislação tributária ou assessorar-se de especialistas que a compreendam<sup>7</sup>.

Desse contexto todo, que nos remete ao que Alfredo Augusto Becker chamou de “carnaval tributário”<sup>8</sup>, acaba resultando a presença de uma grande litigiosidade na relação fisco-contribuinte e, por consequência, uma ineficiência do sistema tributário.

É que a disputa beligerante em torno de uma determinada questão normalmente resulta em impugnações e recursos administrativos, e, depois, em um processo judicial, os quais ensejam diversos custos inerentes, desde os mais óbvios, como honorários advocatícios e periciais e custas judiciais, até outros menos visíveis, mas não menos importantes, como o tempo que deverá ser despendido até que se obtenha uma decisão final, a insegurança jurídica inerente à demora por uma resposta, o desgaste psicológico, entre diversos outros.

Quanto aos processos judiciais, já bem observava Carnelutti:

El proceso es un medio indispensable para sanar la litis cuando sea rebelde a otros tratamientos más sencillos; pero es también un medio costoso: exige tiempo y dinero. Un buen ordenamiento procesal debe hacerse, por tanto, en forma que, por

5. OLIVEIRA, Philippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 68. (Série Doutrina Tributária, v. XVIII).

6. ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo e fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 473.

7. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O “iluminado” ou “a maldição” do lançamento por homologação. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-iluminado-ou-a-maldicao-do-lancamento-por-homologacao-17052015>. Acesso em: 24 dez. 2020.

8. BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

un lado el proceso no opere sino cuando es necesario, y que, por el otro, se ló pueda substituir por otros médios más económicos si son igualmente seguros<sup>9</sup>.

Não obstante seja verdade que uma das funções essenciais do Estado de Direito consista no fornecimento de uma prestação jurisdicional, as práticas diárias demonstram limitações do Judiciário para o tamanho de controvérsias que emergem no Brasil<sup>10</sup>. A lentidão dos processos judiciais na esfera tributária (há casos que chegam a demorar mais de duas décadas) mostra a ineficiência do sistema como está atualmente conformado, com a necessidade de se pensar em alternativas à relação tributária que tragam melhores resultados.

Trata-se de uma perda tanto de recursos públicos como de recursos privados. Com a energia e os valores gastos nessas discussões, poderiam os contribuintes estar exercendo suas atividades, enquanto o Estado poderia estar concentrado em suas funções primárias.

Diante disso, há um grande impulso, o qual vem crescendo exponencialmente nos últimos anos, para que sejam adotados instrumentos de consensualidade no Direito Tributário. É claro que a consensualidade não é a solução completa para a situação atual do sistema brasileiro, mas, sim, pode vir a ser um remédio tendente a contribuir com a sua melhoria.

É que a Administração Pública deve sempre pautar sua atuação nos princípios que a orientam e que se encontram explícitos no art. 37 da Constituição da República, dentre os quais, desde a introdução da Emenda Constitucional n. 19/1998, está o da eficiência. Destarte, por meio da consensualidade no Direito Tributário, busca-se especialmente a criação de alternativas que sejam mais eficientes, almejando-se que haja uma recuperação do interesse público de forma mais célere e menos custosa (e não o seu atropelamento)<sup>11</sup>.

É interessante observar que, na exposição de motivos da indigitada Emenda Constitucional, o termo “eficiência” foi empregado tanto em seu sentido eco-

9. CARNELUTTI, Francesco. *Estudios de derecho procesal*. Traducción: Santiago Sentís Melendo. Buenos Aires: EJE, 1952. v. 1, p. 140.

10. BRANDÃO, Luiz Mathias Rocha. Desafios contemporâneos da autocomposição de conflitos tributários e o novo Código de Processo Civil brasileiro. *Revista da PGFN*, ano V, n. 9, p. 59, 2016.

11. FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira. A transação tributária a serviço da consensualidade e da eficiência administrativa: aspectos polêmicos sobre a viabilidade da transação tributária em face dos princípios constitucionais do direito administrativo. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Estadual do Rio de Janeiro*, n. 27, p. 130, jun. 2015.

nômico, indicando a necessidade de uma melhor gestão pública, como também em uma concepção de necessidade de otimização dos atos de consecução dos objetivos sociais do Estado, visando a melhorar os serviços públicos ofertados<sup>12</sup>.

Quanto ao primeiro sentido, verifica-se a possibilidade de fundamentar a utilização de instrumentos consensuais em matéria tributária com base numa perspectiva de análise econômica do Direito, para a qual a eficiência diz justamente com “alcançar resultados a partir dos menores *inputs* possíveis, ou, o que dá no mesmo, alcançar o maior *output* possível a partir de determinados recursos”<sup>13</sup>.

Como no âmbito jurídico (e especialmente na seara tributária) as escolhas a serem adotadas afetam toda a sociedade – mesmo aquelas que digam com a resolução de um conflito entre partes específicas, vez que elas geram externalidades –, revela-se ainda mais importante a eficiência<sup>14</sup>. A esse respeito, o Teorema de Coase aponta que uma resolução será mais eficiente quanto menores forem os seus custos de transação. E a resolução consensual entre as partes, sem o envolvimento de terceiros, costuma gerar custos de transação inferiores àqueles que decorreriam, por exemplo, da prolongação de um litígio junto a um órgão jurisdicional<sup>15</sup>.

Mas é importante ter em mente que a eficiência não diz respeito tão somente ao dever de a Administração Pública pautar suas ações pelo modo menos oneroso, sendo o menor custo do ponto de vista financeiro somente um dos vários elementos a serem considerados<sup>16</sup>. Isso porque a eficiência apresenta conteúdo mais amplo do que o princípio da economicidade<sup>17</sup>. Ao passo que a

---

12. LIMA, Leandro Manoel Matias de. A aplicação do dever de eficiência à administração pública tributária e sua relação com a moral tributária dos contribuintes. *Revista Digital de Direito Administrativo*, v. 2, n. 1, p. 276, 2015. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/85176>. Acesso em: 28 dez. 2020.

13. CARVALHO, Cristiano. *Teoria da decisão tributária*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 71.

14. CARVALHO, Cristiano. *Teoria da decisão tributária*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 73.

15. MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. *Análise econômica do direito*. 2. ed. Tradução: Rachel Sztajn. São Paulo: Atlas, 2020. p. 207.

16. ÁVILA, Humberto. Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, n. 4, p. 20, out./dez. 2005. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=67>. Acesso em: 28 dez. 2020.

17. De acordo com a classificação de Humberto Ávila, poder-se-ia compreender a economicidade como um postulado normativo, vez que se destina a orientar a aplicação das normas, caracterizando-se quase que como uma forma ou técnica para a concretização de princípios

economicidade, diante de uma situação de aparente conflito entre normas jurídicas, orienta a busca de uma maior vantagem, no objetivo de identificar qual a solução jurídica mais adequada diante de aparentes contradições, e qual a linha de maior vantagem a ser buscada<sup>18-19</sup>, a eficiência visa não apenas à redução do gasto público, mas também a melhores resultados sociais<sup>20</sup>.

Por isso é que se diz que, em matéria tributária, além de impor a correta utilização dos tributos arrecadados em prol da sociedade, o princípio da eficiência se relaciona com a ideia de justiça tributária, estando atrelado à capacidade contributiva e à vedação de efeitos de confisco e isonomia; com os objetivos de desenvolvimento econômico e social, pela identificação das imposições e estímulos necessários para que a sociedade progrida; e com o combate à sonegação, impondo ações de fiscalização<sup>21</sup>. Trata-se de uma visão da eficiência enquanto princípio instrumental, e que, por isso, serve ao atendimento de outros princípios<sup>22</sup>.

Aliás, é importante que não se confunda eficiência do sistema tributário com eficiência arrecadatória. Enquanto uma política tributária eficiente prestigia a capacidade contributiva e a isonomia, proporcionando desenvolvimento econômico e social, uma política arrecadatória eficiente tão somente

- 
- ou regras em situação de aparentes conflitos (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 60).
18. CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. *Curso elementar de direito econômico*. Porto Alegre: Núria Fabris Editora, 2014. p. 36-37 e 82.
  19. O Supremo Tribunal Federal, em decisão proferida no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.472, entendeu pela previsão implícita do referido princípio da economicidade no art. 37 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.472/RS. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Sul. Requerido: Assembleia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Relator para Acórdão: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 01.04.2004. DJ de 09.03.2007, p. 25).
  20. DAVID, Tiago Bitencourt de. Eficiência, economicidade e direitos fundamentais: um diálogo necessário e possível. *Revista do Ministério Público do RS*, n. 67, p. 89, set./dez. 2010. Disponível em: [http://www.amprs.org.br/arquivos/revista\\_artigo/arquivo\\_1303929957.pdf](http://www.amprs.org.br/arquivos/revista_artigo/arquivo_1303929957.pdf). Acesso em: 28 dez. 2020.
  21. MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Revista do Tribunais, 2006. p. 649.
  22. CUNHA, Carlos Renato. As dimensões do princípio da eficiência em matéria tributária. *EALR – Economic Analysis of Law Review*, v. 11, n. 2, p. 228, maio/ago. 2020.

se preocupa com a impositividade da norma tributária, e, ao fim, acaba agindo em detrimento do desenvolvimento<sup>23</sup>.

Ainda, a consensualidade igualmente pode ser vista como uma forma de garantir um maior acesso à Justiça nas relações tributárias, este compreendido para além das garantias de direito de ação e de reclamação ao Poder Judiciário, mas incluindo também em seu bojo todos os meios pelos quais se possa reivindicar direitos e/ou resolver litígios<sup>24</sup>.

Em suma, a observância da eficiência nas relações entre fisco e contribuintes, além de apontar para a busca por uma solução menos onerosa para eventuais conflitos, também implica a adoção de um sistema tributário mais eficiente e adequado à realidade dos contribuintes<sup>25</sup>. Uma diminuição da beligerância entre fisco e contribuintes, por meio da utilização de instrumentos de consensualidade, enseja a redução de custos para a obtenção da justiça a ambas as partes<sup>26</sup>.

### 3 DESAFIOS PARA A CONCRETIZAÇÃO DA CONSENSUALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Conhecidos os fundamentos da adoção da consensualidade no Direito Tributário, importa atentar para algumas condições que, se não observadas, podem subverter o paradigma, diante de externalidades negativas geradas. São questões que não devem ser vistas como uma resistência ou inviabilização da utilização da consensualidade, mas sim que demandam estudos interdisciplinares para que, ao final, sejam atingidos os objetivos pretendidos.

- 
23. MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Revista do Tribunal, 2006. p. 655-656.
24. RUIZ, Ivan Aparecido. Princípio do acesso à justiça. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (coord.). *Enciclopédia jurídica da PUC-SP*. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. (Tomo Processo Civil, coordenado por Cassio Scarpinella Bueno e Olavo de Oliveira Neto). Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/201/edicao-1/principio-do-acesso-justica>. Acesso em: 23 dez. 2020.
25. LIMA, Leandro Manoel Matias de. A aplicação do dever de eficiência à administração pública tributária e sua relação com a moral tributária dos contribuintes. *Revista Digital de Direito Administrativo*, v. 2, n. 1, p. 287, 2015. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/85176>. Acesso em: 28 dez. 2020.
26. REZENDE, Renato Horta. A impostergável necessidade de adequação da administração pública tributária à lógica racional negocial pós-moderna. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 134, p. 279-306, maio/jun. 2017.

As relações fisco-contribuintes costumam ser pautadas em valores que, não raro, entram em colisão, na prática: de um lado, há a necessidade de recolhimento dos tributos; de outro lado, deve haver a proteção dos contribuintes contra exigências fiscais indevidas<sup>27</sup>. No entanto, tal colisão é apenas aparente: afinal, o Estado constitucional é financiado pela tributação, mediante a participação fiscal no sucesso econômico, e, ao mesmo tempo, deve respeitar as liberdades e o direito de propriedade dos contribuintes, sendo esse respeito uma própria condição para a validade da tributação<sup>28</sup>. Ademais, a própria existência e a garantia dos direitos dependem da tributação, na medida em que inexistem direitos sem custos orçamentários, e, logo, sem tributação<sup>29</sup>.

Ocorre que os agentes envolvidos em uma relação jurídica acabam por se influenciar pelas posições que ocupam, e não parece ser difícil de se vislumbrar, em razão da posição ocupada, uma indeterminação ou complexidade na interpretação legislativa que talvez não exista, de modo a tender mais para um ou outro “lado”. Consoante alerta Klaus Tipke, cada ser humano provém de um determinado meio social, vive em um determinado ambiente, compartilhando influências que são capazes de lhe afetar, e, utilizando-se de Goethe, o que para cada um dos agentes envolvidos se denomina “espírito da lei fundamental” pode ser, no fundo, o próprio “espírito do agente”<sup>30</sup>. Ou seja, há uma forte tendência de um contribuinte compreender pela interpretação que mais lhe favoreça e de o fisco, da mesma forma, compreender pela interpretação que mais lhe favoreça.

Outra questão a ser levada em consideração é a de que o contribuinte pode se valer na esfera administrativa de uma impugnação que suspende a exigibilidade do crédito tributário e que, em média, leva oitos anos para chegar a uma solução. Em algumas hipóteses, mesmo não havendo uma efetiva controvérsia, ocorre de o contribuinte apresentar impugnação para que possa durante quase uma década seguir normalmente suas atividades, até que haja a finalização do

---

27. ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo e fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 471.

28. KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado constitucional*. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 13-14.

29. HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos*. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

30. TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012. p. 95.

processo administrativo<sup>31</sup>. Uma solução para casos como este – e que melhoraria, sob a perspectiva da efetividade, outras várias questões – seria o investimento em um processo administrativo mais célere. Aponta-se também como possível solução a edição de uma lei geral do processo administrativo, que padronizasse os procedimentos nos diferentes tribunais administrativos<sup>32</sup>.

Além disso, é preciso que haja uma mudança da mentalidade dos agentes da relação jurídico-tributária: que seja construída uma consciência de legitimidade social do tributo por parte do contribuinte, e, por seu turno, uma posição de guardião do Direito Tributário pelo Estado, o qual deveria zelar pela preservação da ordem jurídica nacional<sup>33</sup>.

Todavia, é de se registrar que, consoante sustentado por Ives Gandra da Silva Martins, os tributos são veiculados por normas de rejeição, isto é, não são normas de cumprimento natural, como as de aceitação social, mas sim normas que dificilmente são cumpridas sem que haja uma sanção correspondente, dada a complexidade inerente ao crescimento da vida em sociedade<sup>34</sup>, pelo que mesmo a construção de uma consciência de legitimidade poderia não ser suficiente para orientar o contribuinte a adimplir os tributos devidos, sem que haja também uma percepção de que eventual fuga à tributação pode ser efetivamente punida.

De igual forma, cita-se o volume de autuações que são canceladas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que gira em torno de 52,4%, o que pode denotar que os auditores da Receita Federal do Brasil não têm respeitado a legalidade na maioria das autuações fiscais<sup>35</sup>, contribuindo, infelizmente, para a ascensão de um sentimento de ilegitimidade do tributo por parte dos contribuintes. De fato, uma maior eficiência por parte do Estado na tributação também pode ser compreendida no sentido de que a arrecadação a qualquer

---

31. ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Notas sobre litigiosidade tributária e *compliance* cooperativo no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 40, p. 472, 2018.

32. MORATO, Victor Augusto de Faria. *Precedentes vinculantes em matéria tributária*. São Paulo: Almedina, 2020. p. 144-145.

33. TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012. p. 71.

34. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTR, 1998. p. 129.

35. ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL (OAB). OAB emite nota em defesa do CARF. Disponível em: <https://www.oab.org.br/noticia/56977/oab-emite-nota-em-defesa-do-carf>. Acesso em: 28 dez. 2020.

custo vem a ser mais prejudicial à sociedade, vez que influencia na desconstrução de uma consciência de legitimidade do tributo pelo contribuinte, que, por sua vez, retroalimenta a inadimplência e as tentativas de fuga à tributação.

Assim, inclusive, é que se sustenta que apenas será possível a utilização da consensualidade quando houver dúvidas quanto à exigência do crédito tributário, em virtude da indeterminação do texto legal ou dos fatos envolvidos. Sendo identificável a inconstitucionalidade ou a ilegalidade da exação tributária pretendida, impor-se-ia ao Estado o dever de afastá-la, e, de igual modo, sendo clara a constitucionalidade ou a legalidade, é dever do contribuinte oferecer o pagamento.

Ocorre que no Brasil, por mais inconstitucional que uma lei ou ato normativo possa parecer, apenas o órgão habilitado poderá expurgá-lo e tão somente após o cumprimento de metarregras<sup>36</sup>. Ou seja, os questionamentos na esfera administrativa perpassam apenas pela análise da interpretação de fatos e da legalidade, o que gera complicações ao se perceber que as disposições sobre o sistema tributário nacional estão previstas na Constituição e são em grande maioria, portanto, de índole constitucional. Nesse sentido é a Súmula n. 2 do CARF, segundo a qual não é o órgão competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária. Desse modo, acaba-se por exigir uma conduta por parte do contribuinte que não pode, ao mesmo tempo, ser cumprida plenamente por parte da Fazenda.

Ainda, verifica-se, na prática de muitos julgamentos em âmbito administrativo, uma frequente inexistência de diálogo com as decisões judiciais. Assim, mesmo questões que já se encontram pacificadas no âmbito da jurisprudência dos tribunais judiciais são frequentemente decididas de forma completamente diferente pelos tribunais administrativos. O inverso também é realidade: não raras vezes, todo o processo administrativo e suas peças técnicas são simplesmente desprezados quando da judicialização<sup>37</sup>.

O desenvolvimento de mecanismos que sejam adequados a essa realidade e ao mesmo tempo possibilitem uma relação não litigiosa é, nesse aspecto, fundamental para que se possa concretizar o paradigma da consensualidade. Cita-se como exemplo a necessidade de observância pelo CARF das decisões

---

36. CARVALHO, Cristiano. *Teoria da decisão tributária*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 253.

37. MORATO, Victor Augusto de Faria. *Precedentes vinculantes em matéria tributária*. São Paulo: Almedina, 2020. p. 174-175.

definitivas do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça imposta pelo art. 62 do Regulamento Interno do órgão e pelo art. 1º do Decreto n. 2.346/1997, que, não obstante, não vem sendo seguida<sup>38</sup>.

De igual modo, destaca-se que o fisco costuma ter uma posição mais repressiva do que preventiva, o que acaba por contribuir para uma situação de beligerância. A instauração de um ambiente de consensualidade perpassa pela conquista da confiança do contribuinte por parte do fisco, que certamente não virá de uma postura *a posteriori* deste. Impõe-se sejam adotadas atitudes proativas, a serem prestadas previamente a fatos geradores ou a entrega de declarações, de modo a se possibilitar e estimular o contribuinte a um comportamento de conformidade em operações futuras<sup>39</sup>.

Pelo lado da Fazenda, ainda, deve-se cuidar da utilização da consensualidade como um meio de aumento momentâneo da arrecadação tributária. A concessão reiterada de anistias ou remissões, exemplificativamente, muito comum em programas de parcelamentos extraordinários, pode vir a ser utilizada com a finalidade de aumento provisório de receita por parte do Estado para alcançar um piso de superávit primário para o cumprimento das metas fiscais<sup>40</sup>. Diante disso, além de adiantar o fluxo de arrecadação, acaba-se por serem concedidas espécies de descontos e relaxamentos, o que gera uma retroalimentação do sistema com a necessidade de reiterar-se o oferecimento de condições especiais para a regularização.

Não suficiente, a alteração e a falta de congruência nos entendimentos da jurisprudência pátria também são fatores que dificultam a adoção da consensualidade. Não é possível prever como determinada causa será julgada, de acordo com posições anteriores das Cortes, pois muitas vezes nem é ao menos possível identificar a *ratio decidendi* de um julgado, e, por outras vezes, há grandes chances de alteração do posicionamento. Adicionando ainda mais complexidade a essa questão da falta de previsibilidade e estabilidade

---

38. ADAMY, Pedro. Observância às “decisões definitivas” do Judiciário no CARF: aplicação das decisões do STF e do STJ pelo CARF. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-carf/observancia-decisoes-definitivas-stf-carf-10112020>. Acesso em: 28 dez. 2020.

39. ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Notas sobre litigiosidade tributária e *compliance* cooperativo no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 40, p. 475, 2018.

40. SOUZA, Priscila Maria F. Campos de. *A reiteração de parcelamentos extraordinários de créditos tributários federais*. São Paulo: IBDT, 2020. p. 143.

jurisprudencial, pode-se mencionar a recente decisão proferida pelo STF no âmbito dos Recursos Extraordinários ns. 955.227 e 949.297 (Temas 996 e 881 da Repercussão Geral), na qual restou assentado que, em se tratando de decisões sobre tributos recolhidos de forma continuada, uma decisão anterior, mesmo transitada em julgada, perde automaticamente seus efeitos caso seja proferida pela Corte decisão posterior em sentido contrário.

Desta forma, além de ser praticamente impossível estabelecer uma predominância jurisprudencial sobre determinado tema, nem mesmo decisões transitadas em julgada estão a salvo das mudanças de entendimento. Cria-se, assim, um ambiente em que o contribuinte tem mitigado, de forma bastante acentuada, seu grau de confiança não só na jurisprudência, mas nas próprias decisões transitadas em julgada.

Ainda, não é raro que ações constitucionais demorem anos para serem decididas, havendo um acervo grande de repercussões gerais a serem julgadas, o que leva a uma situação de incerteza constante sobre temas constitucionais importantes<sup>41</sup>. Faz-se novamente menção ao Teorema de Coase, que põe em evidência a importância de serem definidos os direitos para que seja facilitada a adoção de uma solução<sup>42</sup>, em especial se esta deve ser comum, adotada por partes que, ao menos na situação em concreto, apresentam interesses antagônicos.

É de se destacar, por fim, as repercussões que possui a consideração do aspecto financeiro da Fazenda pelo Supremo Tribunal Federal para fins de modulação de efeitos de tributações julgadas inconstitucionais, ou até mesmo como um fundamento para um julgamento de constitucionalidade<sup>43</sup>. Pode-se dizer que a questão financeira passou a compor a estratégia argumentativa da PGFN no âmbito dos julgamentos perante o STF, bem como que, muitas vezes, essa questão é trazida de ofício pelos próprios Ministros<sup>44</sup>. Com isso, dá-se um aviso

---

41. PAULA, Daniel Giotti de. A crescente hipercomplexidade tributária brasileira: uma categoria necessária. *Justiça Fiscal*, ano 9, n. 32, p. 39, jan./abr. 2018.

42. MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. *Análise econômica do direito*. 2. ed. Tradução: Rachel Sztajn. São Paulo: Atlas, 2020. p. 224.

43. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. São preocupantes os fundamentos usados para validar a contribuição ao Sebrae. *Consultor Jurídico*, 7 out. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-out-07/consultor-tributario-fundamentos-validaram-contribuicao-sebrae-sao-preocupantes>. Acesso em: 28 dez. 2020.

44. SILVA, Guilherme Villas Bôas e. *O argumento financeiro e a modulação de efeitos no STF*. São Paulo: Almedina, 2020. p. 93-102.

no sentido de que, tendo a questão grande repercussão financeira – o que sempre ocorrerá no âmbito do Direito Tributário –, não se faria nem mesmo indicado o uso da consensualidade por parte da Fazenda, vez que esta deixará de arrecadar valores que seriam posteriormente convalidados quando do julgamento pelo Poder Judiciário.

Diante dos problemas de concretização da consensualidade no Direito Tributário levantados no presente tópico, revela-se fundamental que sejam observadas todas as consequências desse novo paradigma e também as necessárias mudanças a serem adotadas no sistema brasileiro como um todo, sob pena de o pretexto de se buscar a efetividade restar ao final esvaziado. Embora tenham sido apontados de forma incipiente alguns mecanismos para afastar externalidades negativas que possam advir de uma intenção louvável ou para fins de criar um ambiente propício à consensualidade, resta claro que a adoção desta sempre demandará constantes estudos interdisciplinares.

#### **4 INSTRUMENTOS DE E PARA A CONSENSUALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO POSITIVO**

Neste último tópico pretende-se apontar alguns dos instrumentos previstos no ordenamento jurídico pátrio que costumam ser apresentados pela doutrina como exemplos de consensualidade na relação entre a Administração Pública Tributária e os contribuintes, ou que auxiliam na instalação de um ambiente de consensualidade.

Inicia-se a abordagem pela transação, prevista no art. 171 do Código Tributário Nacional (CTN), em vigor desde sua edição em 1966, mas que está no foco das atuais discussões em virtude da edição da Lei n. 13.988/2020, a qual regulamenta a transação em âmbito federal, não obstante já houvesse a presença da transação em outros entes federativos. Da leitura do diploma, constata-se a existência de duas espécies diferentes de transação, a saber: (i) a transação na cobrança da dívida ativa, tanto em cobrança sob competência da Procuradoria-Geral da União, quanto em contencioso administrativo fiscal, que pode ser realizada por (i.a) proposta individual apresentada pelo contribuinte ou pelo fisco ou por (i.b) adesão a condições previamente fixadas em edital; e (ii) a transação no contencioso tributário, que somente poderá ser celebrada por meio da modalidade de adesão.

Acerca da modalidade de transação por proposta individual, seja de iniciativa do fisco, seja do contribuinte, parece não pairarem maiores dúvidas quanto à sua caracterização como instrumento consensual. Quanto à modalidade de transação por adesão, por sua vez, questiona-se se a aceitação por parte do contribuinte a condições previamente fixadas em edital e não negociáveis tratar-se-ia de consensualidade. Isso parte da concepção de que a consensualidade é formada por três componentes mínimos: a relação da concertação administrativa com a participação do administrado; a necessária instrumentalização de seus mecanismos de operacionalização; e a dinâmica da negociação, a qual se evidencia dentro da aceitação de consensualidade num sentido mais restrito<sup>45</sup>. Portanto, partindo-se do terceiro elemento (da dinâmica da negociação), sustenta-se que a transação tributária por adesão não seria um instrumento consensual, pois a negociação inexistente – ou é bastante reduzida.

Ocorre que a consensualidade também pode ser vista de forma amplíssima, quando restará caracterizada a partir da abertura ao administrado, por parte da Administração Pública, à participação em seus procedimentos. Daí por que a opção não por um regime de parcelamento ordinário, mas sim por um modelo diferente, no qual as condições de pagamento e de reduções possam ser variáveis – mesmo que por um “contrato de adesão” –, caracteriza uma participação do contribuinte, que permite se falar também em uma forma de consensualidade.

Ademais, mesmo que funcionem por um sistema de adesão a termos apresentados de forma fechada pela PGFN, pelo menos algumas das propostas já ofertadas levaram em consideração particularidades do contribuinte e dos débitos que estavam sendo incluídos na transação. É o caso, por exemplo, das já encerradas transação “excepcional” e transação “excepcional para débitos rurais e fundiários”, bem como do vigente Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal (PRLF) – Portaria Conjunta RFB/PGFN n. 1/2023<sup>46</sup>.

---

45. PALMA, Juliana Bonacorsi. de. *Atuação administrativa consensual*. 332 f. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 128-130.

46. BRASIL. Receita Federal do Brasil; Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria Conjunta RFB/PGFN n. 1, de 12 de janeiro de 2023. Brasília, DF: RFB/PGFN, jan. 2023. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=128395>.

Nesses casos, a partir de informações fornecidas pelo contribuinte e do cruzamento de dados disponíveis ao fisco, é apurada a capacidade de pagamento pelo contribuinte e realizada uma classificação dos débitos conforme o grau de recuperabilidade destes (que varia de “alta perspectiva” até “irrecuperáveis”). Tais elementos irão definir condições como reduções de encargos e prazo para pagamento. E a consideração de situações particulares e específicas do contribuinte e dos débitos, ainda que não permita uma negociação efetivamente aberta entre as partes, parece mesmo se alinhar à ideia de uma consensualidade em sentido mais amplo.

Cumpra referir, ainda, que a Lei n. 13.988/2020 foi editada expressamente com o objetivo de se afastar dos reiterados programas especiais de parcelamentos<sup>47</sup>, mas se percebe que, ao ser regulamentado por Portarias da PGFN, vem o instituto assemelhando-se muito aos parcelamentos extraordinários que se buscava combater. Apenas no ano de 2020, durante a pandemia do Coronavírus, a PGFN arrecadou R\$ 1,29 bilhão por meio de transações tributárias<sup>48</sup>. Contudo, não obstante as transações tenham sido necessárias para a recuperação de inúmeros contribuintes que estavam em situação de irregularidade fiscal e sem condições financeiras para saldar seus passivos, acabou também por abarcar contribuintes que teriam condições de adimplir integralmente os débitos pendentes, mesmo com o impacto econômico ocasionado pela pandemia. Essa situação denota que, em que pese algumas propostas de transações levarem em consideração aspectos particulares dos contribuintes, ainda

---

47. Assim constou da exposição de motivos da Medida Provisória n. 899/2019: “Esvaziará a prática comprovadamente nociva de criação periódica de parcelamentos especiais, com concessão de prazos e descontos excessivos a todos aqueles que se enquadram na norma”. E, ainda: “o modelo ora proposto [...] afasta-se do modelo que considera exclusivamente o interesse privado, sem qualquer análise casuística do perfil de cada devedor”. Consta, também, que o modelo de transação previsto “aproxima-se de diretriz alinhada à justiça fiscal, pautando o instituto sob o viés da conveniência e da ótica do interesse da arrecadação e do interesse público” (BRASIL. Ministério da Economia; Advocacia-Geral da União. Exposição de Motivos Interministerial n. 268, de 06 de setembro de 2019. Brasília, DF: ME/AGU, set. 2019. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf). Acesso em: 28 dez. 2020).

48. BRASIL. Ministério da Economia. Termina dia 29/12 prazo para que contribuinte inscrito na dívida ativa possa aderir a um acordo de transação com a PGFN. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2020/dezembro-1/termina-dia-29-12-prazo-para-que-o-contribuinte-inscrito-na-divida-ativa-possa-aderir-a-um-acordo-de-transacao-com-a-pgfn>. Acesso em: 28 dez. 2020.

há muito o que evoluir na análise de tais particularidades, bem como que, da forma como propostas atualmente, as transações por adesão guardam muitas semelhanças com os parcelamentos extraordinários, inclusive incorrendo nas mesmas externalidades negativas.

Com efeito, a oferta reiterada de parcelamentos pode ensejar que os contribuintes prefiram ingressar em juízo por uma grande expectativa de que, após longo período de tramitação, serão agraciados por um parcelamento, caso restem sucumbentes. Isto foi o que ocorreu quando do julgamento de constitucionalidade da contribuição social conhecida como “Funrural”<sup>49</sup>, que culminou no oferecimento, aos contribuintes, do Programa de Regularização Tributária Rural, por meio da Lei n. 13.606/2018. Traz-se igualmente a questão da ofensa à isonomia tributária mediante a concessão de parcelamentos extraordinários, pois os parcelamentos estabelecem tratamento diferenciado aos que já efetuaram tempestivamente o pagamento dos tributos e os que serão agraciados com a oferta: os bons pagadores não irão usufruir dos descontos concedidos, embora a atitude destes é que devesse ser premiada<sup>50</sup>.

Outra manifestação de consensualidade na relação fisco-contribuinte pode ser verificada na composição de conselheiros do CARF, órgão que tem a atribuição de julgar em segunda instância administrativa litígios em matéria tributária – em âmbito federal – e aduaneira. Isso porque, além de ser um colegiado, o qual existe “exata e precipuamente para que pessoas com visões diversas possam interagir e apresentar seus argumentos e colocá-los sob o escrutínio de pessoas que não necessariamente pensam da mesma forma”<sup>51</sup>, o órgão ainda conta com uma composição paritária, com conselheiros representantes da Fazenda Nacional e dos contribuintes. A representatividade de ambas as “partes” na formação da decisão final, pode, portanto, ser vista como uma forma de consensualidade em sentido amplíssimo.

É oportuno mencionar, outrossim, que, por meio da mesma lei que instituiu a transação tributária em âmbito federal, extinguiu-se o voto de qualidade do

49. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 718.874/RS. Recorrente: União Federal. Recorrido: Jose Carlos Staniszewski. Relator: Ministro Edson Fachin. Redator do Acórdão: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 30.03.2017. *DJe* de 03.10.2017.

50. SOUZA, Priscila Maria F. Campos de. *A reiteração de parcelamentos extraordinários de créditos tributários federais*. São Paulo: IBDT, 2020. p. 197.

51. ADAMY, Pedro. Plenário virtual em matéria tributária – déficit deliberativo e violações constitucionais. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 46, p. 521, 2º sem. 2020.

Conselho (art. 28 da Lei n. 13.988/2020), o qual não se tratava de um mero voto de desempate, vez que o que ocorria era de o voto do Presidente do órgão, que profere seu voto por último, ter peso duplo em caso de empate. Como o Presidente atuava em representação à Fazenda Nacional, acabava-se por haver uma tendência de prestígio da visão do fisco.

Tal extinção foi uma resposta às contundentes críticas ao voto de qualidade por parte da comunidade acadêmica e da sociedade<sup>52</sup>, acabando por prestigiar também um ambiente de consensualismo dentro do Conselho. Afinal, se nem mesmo em um colegiado incumbido de aferir a legalidade de uma exação há certeza sobre esta, de modo a resultar em um julgamento com empate, não se justifica praticá-lo sob dúvida e, por consequência, impor um ônus excessivo ao contribuinte para que este busque a tutela do Poder Judiciário. No entanto, na recente Medida Provisória n. 1.160/2023 foi restabelecido o voto de qualidade, indo de encontro à criação de um ambiente mais favorável à consensualidade e reforçando o cenário de incertezas, uma vez que tal restabelecimento foi promovido por instrumento normativo que, em princípio, vige por prazo determinado e depende de apreciação no Congresso.

Há, ainda, o instrumento da consulta para dúvidas acerca da interpretação e aplicação da legislação tributária, que pode contribuir para a instauração de um ambiente de consensualidade na relação tributária. Afinal, consoante se analisou, os contribuintes têm dificuldade em compreender o extenso e complexo arcabouço tributário brasileiro. Um canal de questionamentos vem a se mostrar importante para que o contribuinte conheça a interpretação dada a determinada questão pelo fisco, o que é fundamental para seu planejamento e, inclusive, para a redução de custos de transação, do ponto de vista da análise econômica. Afinal, prestada a solução ao contribuinte, fica a Administração vinculada perante o consulente, de modo que este tem maior segurança jurídica e protegida a sua confiança, pois eventual revisão de entendimento apenas poderia ocorrer respeitada a forma legal, a proibição à retroatividade e à frustração de legítima expectativa de cumprimento<sup>53</sup>.

---

52. A esse respeito, veja-se: GENARO, Leandro Lopes. O voto de qualidade pelo representante da Fazenda Nacional no processo administrativo tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 38, p. 54-79, 2017.

53. NETO, Luís Flávio. Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no direito tributário: *nemo potest venire contra factum proprium*.

Deve-se registrar, contudo, que atualmente não é depositada a confiança necessária na consulta, dada a parcialidade que normalmente ostenta a Fazenda quando das respostas e também diante da grande demora do provimento, que acaba por torná-lo ineficiente<sup>54</sup>. Melhorias seriam de grande valia para que esse instituto atingisse o máximo dos benefícios que pode trazer à relação tributária e à instauração de um ambiente que facilite a consensualidade.

Também no âmbito da constituição do crédito tributário, é possível identificar instrumentos que convergem com a ideia de consensualidade em uma acepção mais ampla. Contudo, convém registrar que, quando se fala em participação do contribuinte nesse aspecto, não se está a afirmar a possibilidade de que a obrigação ou o crédito tributário sejam negociados no que tange à sua formação. Até mesmo porque, por força do art. 150, I, da Constituição, a relação tributária será sempre *ex lege*<sup>55</sup>. O que se pretende apontar é a possibilidade de que haja maior transparência e legitimação no processo administrativo de constituição do crédito tributário, visando, como consequência, a diminuir controvérsias administrativas e judiciais e a aumentar a eficiência da arrecadação<sup>56</sup>.

Nesse contexto, pode-se mencionar o lançamento por homologação (ou autolancamento). Em que pesem todas as críticas passíveis de serem feitas à transferência ao contribuinte do ônus de interpretar e aplicar a legislação tributária, tem-se que essa modalidade de constituição do crédito tributário representa a ideia de participação ativa do contribuinte nessa importante etapa da relação tributária<sup>57</sup>. Ademais, não se pode desconsiderar que as hipóteses de autolancamento “constituem viva realidade de nossos dias, submetendo-se a

---

*Revista Direito Tributário Atual*, n. 36, p. 222-239, 2016. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/36/seguranca-juridica-protecao-da-confianca-boa-fe-e-proibicao-de-comportamentos-contraditorios-no-direito-tributario-nemo-potest-venire-contra-factum-proprium/>. Acesso em: 27 dez. 2020.

54. ROCHA, Sergio André. *Processo administrativo e fiscal: controle administrativo do lançamento tributário*. São Paulo: Almedina, 2018. p. 491.

55. ADAMY, Pedro Augustin. *Renúncia a direito fundamental*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 100.

56. REZENDE, Renato Horta. A impostergável necessidade de adequação da administração pública tributária à lógica racional negocial pós-moderna. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 134, p. 279-306, maio/jun. 2017.

57. RODRIGUES, Tereza Cristina Tarragô Souza. *Alternativas consensuais de resolução de conflitos tributários no direito brasileiro: perspectivas à luz do princípio da legalidade*. Tese (Doutorado em Direito Público) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009, p. 59.

esmagadora maioria dos tributos brasileiros a esse específico regime”<sup>58</sup>. E, ainda que o contribuinte possa vir a discutir judicialmente o crédito tributário por ele próprio constituído por meio da figura do autolançamento, inclusive manejando ação de caráter anulatório para tal fim<sup>59</sup>, não se pode negar que, tendo a norma individual e concreta sido introduzida no ordenamento pelo próprio contribuinte, as probabilidades de que tal relação venha a se tornar litigiosa por iniciativa deste parecem diminuir.

Ainda no âmbito da constituição do crédito, pode-se mencionar o instituto tributário da denúncia espontânea. Com previsão no art. 138 do CTN, tal instituto possibilita que o contribuinte, realizando o cumprimento de obrigação tributária até então desconhecida pelo fisco, evite, em contrapartida, a aplicação de multas decorrentes do descumprimento. Além disso, evita os efeitos penais da conduta omissiva, tendo em vista o teor do art. 34 da Lei n. 9.249/1995<sup>60</sup>. Verifica-se, no caso da denúncia espontânea, uma importante ferramenta de estímulo à cooperação do contribuinte com a fiscalização tributária.

Pode-se indicar, ainda, as possibilidades de o contribuinte optar por regimes diferenciados de tributação também como forma de participação consensual dele na relação com a Administração Tributária. Nesse sentido, destaca-se a possibilidade, desde que cumpridas as exigências e os requisitos legais para tanto, de o contribuinte optar pelo Simples Nacional, que frequentemente é apontado como regime tributário bastante benéfico às empresas de pequeno e médio portes<sup>61</sup>. A lógica segue a mesma do autolançamento e da denúncia espontânea: permite-se a interação, a participação ativa do contribuinte na constituição do crédito, seja ele mesmo o declarando (constituindo), seja levando ao conhecimento do fisco situação até então oculta, seja optando pela forma como se sujeitará à tributação. E a consequência esperada, igualmente, é a mesma:

---

58. CARVALHO, Paulo de Barros. Erro de fato e erro de direito na teoria do lançamento tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 73, p. 8, 1998.

59. CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 242-246.

60. RODRIGUES, Tereza Cristina Tarragô Souza. *Alternativas consensuais de resolução de conflitos tributários no direito brasileiro: perspectivas à luz do princípio da legalidade*. Tese (Doutorado em Direito Público) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009, p. 68-69.

61. REZENDE, Renato Horta. A impostergável necessidade de adequação da administração pública tributária à lógica racional negocial pós-moderna. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 134, p. 279-306, maio/jun. 2017.

que o processo de constituição do crédito ganhe em legitimação e, consequentemente, em eficiência, reduzindo litígios.

Desta feita, extrai-se que, em especial se compreendida a consensualidade de maneira amplíssima, o Direito Tributário brasileiro já conta com alguns instrumentos de consensualidade ou que permitem a instalação de um ambiente de consensualidade, não obstante ainda de forma incipiente, e, também, com a necessidade de aprimoramentos.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir do exposto, verificou-se que a busca pela adoção do paradigma da consensualidade vem sendo observada em uma crescente no âmbito do Direito Tributário. Todavia, além de uma mudança da mentalidade dos agentes da relação tributária, é preciso que esse novo paradigma seja acompanhado de estudos interdisciplinares que, por vezes, demonstram a necessidade da alteração do modo como o sistema brasileiro vem funcionando no Direito Tributário, a fim de que haja êxito no atendimento das finalidades pretendidas.

Já contamos com alguns instrumentos que concretizam a consensualidade na relação fisco-contribuinte, e, de igual modo, que auxiliam para que seja instalado um ambiente de consensualidade. Destacam-se, como exemplos, a transação em matéria tributária introduzida no âmbito federal no ano de 2020 e a composição de conselheiros do CARF.

Há ainda um grande espaço e uma demanda, todavia, para que haja um aprimoramento dos instrumentos já existentes, em especial diante dos exemplificativos efeitos adversos apontados que são atualmente percebidos com sua utilização, bem como para a criação de novos instrumentos.

## 6 REFERÊNCIAS

ADAMY, Pedro Augustin. Observância às “decisões definitivas” do Judiciário no CARF: Aplicação das decisões do STF e do STJ pelo CARF. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-do-carf/observancia-decisoes-definitivas-stf-carf-10112020>. Acesso em: 28 dez. 2020.

ADAMY, Pedro Augustin. *Renúncia a direito fundamental*. São Paulo: Malheiros, 2011.

ADAMY, Pedro Augustin. Plenário virtual em matéria tributária – déficit deliberativo e violações constitucionais. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 46, p. 512-533, 2º sem. 2020.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Notas sobre litigiosidade tributária e *compliance* cooperativo no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 40, p. 469-482, 2018.

ÁVILA, Humberto. Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa. *Revista Eletrônica de Direito do Estado*, n. 4, p. 1-25, out./dez. 2005. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=67>. Acesso em: 28 dez. 2020.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. 2. tir. São Paulo: Malheiros, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

BIFANO, Elidie Palma. Complexidade das obrigações tributárias incluindo a imposição de multa por seu descumprimento. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de (org.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses, 2017.

BRANDÃO, Luiz Mathias Rocha. Desafios contemporâneos da autocomposição de conflitos tributários e o novo Código de Processo Civil brasileiro. *Revista da PGFN*, ano V, n. 9, p. 57-75, 2016.

BRASIL. Ministério da Economia; Advocacia-Geral da União. Exposição de Motivos Interministerial n. 268, de 06 de setembro de 2019. Brasília, DF: ME/AGU, set. 2019. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf). Acesso em: 28 dez. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Termina dia 29/12 prazo para que contribuinte inscrito na dívida ativa possa aderir a um acordo de transação com a PGFN. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2020/dezembro-1/termina-dia-29-12-prazo-para-que-o-contribuinte-inscrito-na-divida-ativa-possa-aderir-a-um-acordo-de-transacao-com-a-pgfn>. Acesso em: 28 dez. 2020.

BRASIL. Receita Federal do Brasil; Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria Conjunta RFB/PGFN n. 1, de 12 de janeiro de 2023. Brasília, DF: RFB/PGFN, jan. 2023. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijutzconsulta/link.action?idAto=128395>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.472/RS. Requerente: Governador do Estado do Rio Grande do Sul. Requerido: Assembleia

- Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Relator para Acórdão: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, 01.04.2004. *DJ* de 09.03.2007.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 718.874/RS. Recorrente: União Federal. Recorrido: Jose Carlos Staniszewski. Relator: Ministro Edson Fachin. Redator do Acórdão: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, DF, 30.03.2017. *DJe* de 03.10.2017.
- CAMARGO, Ricardo Antônio Lucas. *Curso elementar de direito econômico*. Porto Alegre: Núria Fabris Editora, 2014.
- CARNELUTTI, Francesco. *Estudios de derecho procesal*. Traducción: Santiago Sentís Melendo. Buenos Aires: EJE, 1952. v.1.
- CARVALHO, Cristiano. *Teoria da decisão tributária*. São Paulo: Almedina, 2018.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Erro de fato e erro de direito na teoria do lançamento tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 73, p. 5-15, 1998.
- CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- CUNHA, Carlos Renato. As dimensões do princípio da eficiência em matéria tributária. *EALR – Economic Analysis of Law Review*, v. 11, n. 2, p. 216-233, maio/ago. 2020.
- DAVID, Tiago Bitencourt de. Eficiência, economicidade e direitos fundamentais: um diálogo necessário e possível. *Revista do Ministério Público do RS*, n. 67, p. 87-115, set./dez. 2010. Disponível em: [http://www.amprs.org.br/arquivos/revista\\_artigo/arquivo\\_1303929957.pdf](http://www.amprs.org.br/arquivos/revista_artigo/arquivo_1303929957.pdf). Acesso em: 28 dez. 2020.
- FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira. A transação tributária a serviço da consensualidade e da eficiência administrativa: aspectos polêmicos sobre a viabilidade da transação tributária em face dos princípios constitucionais do Direito Administrativo. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Estadual do Rio de Janeiro*, n. 27, p. 121-145, jun. 2015.
- FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. *Transação tributária: o direito brasileiro e a eficácia da recuperação do crédito público à luz do modelo norte-americano*. Curitiba: Juruá, 2014.
- GENARO, Leandro Lopes. O voto de qualidade pelo representante da Fazenda Nacional no processo administrativo tributário. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 38, p. 54-79, 2017.
- HOLANDA, Sérgio Buarque de. *Raízes do Brasil*. 26. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos*. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado constitucional*. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

LIMA, Leandro Manoel Matias de. Aplicação do dever de eficiência à administração pública tributária e sua relação com a moral tributária dos contribuintes. *Revista Digital de Direito Administrativo*, v. 2, n. 1, p. 273-292, 2015. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/85176>. Acesso em: 28 dez. 2020.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. São preocupantes os fundamentos usados para validar a contribuição ao Sebrae. *Consultor Jurídico*, 7 out. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-out-07/consultor-tributario-fundamentos-validaram-contribuicao-sebrae-sao-preocupantes>. Acesso em: 28 dez. 2020.

MACKAAY, Ejan; ROUSSEAU, Stéphane. *Análise econômica do direito*. 2. ed. Tradução: Rachel Sztajn. São Paulo: Atlas, 2020.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: Revista do Tribunais, 2006. p. 647-667.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTR, 1998.

MORATO, Victor Augusto de Faria. *Precedentes vinculantes em matéria tributária*. São Paulo: Almedina, 2020.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Poder, direito e Estado: o direito administrativo em tempos de globalização*. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

NETO, Luís Flávio. Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no direito tributário: *nemo potest venire contra factum proprium*. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 36, p. 222-239, 2016. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/36/seguranca-juridica-protecao-da-confianca-boa-fe-e-proibicao-de-comportamentos-contraditorios-no-direito-tributario-nemo-potest-venire-contra-factum-proprium/> Acesso em: 27 dez. 2020.

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

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL (OAB). OAB emite nota em defesa do CARF. Disponível em: <https://www.oab.org.br/noticia/56977/oab-emite-nota-em-defesa-do-carf>. Acesso em: 28 dez. 2020.

PAULA, Daniel Giotti de. A crescente hipercomplexidade tributária brasileira: uma categoria necessária. *Justiça Fiscal*, p. 37-40, ano 9, n. 32, jan./abr. 2018.

PALMA, Juliana. Bonacorsi. de. *Atuação administrativa consensual*. 332 f. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

REZENDE, Renato Horta. A impostergável necessidade de adequação da administração pública tributária à lógica racional negocial pós-moderna. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 134, p. 279-306, maio/jun. 2017.

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

RODRIGUES, Tereza Cristina Tarragô Souza. *Alternativas consensuais de resolução de conflitos tributários no direito brasileiro: perspectivas à luz do princípio da legalidade*. Tese (Doutorado em Direito Público) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

RUIZ, Ivan Aparecido. Princípio do acesso à justiça. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (coord.). *Enciclopédia jurídica da PUC-SP*. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. (Tomo Processo Civil, coordenado por Cassio Scarpinella Bueno e Olavo de Oliveira Neto). Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/201/edicao-1/principio-do-acesso-justica>. Acesso em: 23 dez. 2020.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. O “iluminado” ou “a maldição” do lançamento por homologação. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-iluminado-ou-a-maldicao-do-lancamento-por-homologacao-17052015>. Acesso em: 24 dez. 2020.

SILVA, Almiro do Couto e. *Conceitos fundamentais do direito no Estado constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2015.

SILVA, Guilherme Villas Bôas e. *O argumento financeiro e a modulação de efeitos no STF*. São Paulo: Almedina, 2020.

SOUZA, Priscila Maria F. Campos de. *A reiteração de parcelamentos extraordinários de créditos tributários federais*. São Paulo: IBDT, 2020.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.



## A SÚMULA N. 509 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E O ÔNUS DA PROVA DE INIDONEIDADE DE NOTAS FISCAIS

Davi Cozzi do Amaral

Mestre em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco (Unicap). Graduado em Direito pela Faculdade de Direito do Recife da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Julgador do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE-PE). Superintendente jurídico da Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco.

Paulo Rosenblatt

Professor de Direito Financeiro e de Direito Tributário da Universidade Católica de Pernambuco (Unicap). Graduado e mestre pela Faculdade de Direito do Recife da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). PhD em Direito Tributário pela Universidade de Londres (Institute of Advanced Legal Studies).

Artigo recebido em 14.07.2023 e aprovado em 17.07.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 O procedimento fiscal como instrumento de coleta de provas 3 As obrigações acessórias de gerar e guardar documentos 4 Notas fiscais como meios de prova 5 Inidoneidade das notas fiscais: momento, causas e efeitos 6 A Súmula n. 509 do STJ e os direitos subjetivos dos contribuintes 7 A Súmula n. 509 do STJ e o ônus da prova de inidoneidade da nota fiscal 8 Conclusão 9 Referências.

RESUMO: O artigo aborda a Súmula n. 509 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e os seus efeitos em relações tributárias concretas. Para tanto, é estudado o procedimento fiscal como instrumento de coleta de provas e a conformação das obrigações acessórias dos contribuintes de produzir e armazenar documentos, assim como a aptidão da nota fiscal para servir como meio de prova de fatos tributáveis. São analisadas as causas de inidoneidade de notas fiscais, concernentes à existência de vícios intrínsecos ou extrínsecos que retirem a confiabilidade das informações nelas registradas, bem como os efeitos gerados pela declaração, notadamente de retirar a aptidão dos documentos para provar a realização da operação ou prestação neles descrita. A partir disto, busca-se extrair o conteúdo da Súmula n. 509 do STJ para identificar o titular do ônus da prova de inidoneidade das notas fiscais e a extensão dos direitos e deveres do contribuinte de boa-fé que conste como destinatário

de documento fiscal inidôneo. Conclui-se que à fiscalização tributária incumbe declarar e provar a existência da situação de fato que acarrete a inidoneidade da nota fiscal, de modo a inverter para o contribuinte o ônus de provar a efetiva realização da operação ou prestação registrada na nota fiscal que, antes de comprovada inidônea, é suficiente para atestar as informações nela registradas.

**PALAVRAS-CHAVE:** Notas fiscais. Fiscalização tributária. Obrigações acessórias. Ônus da prova.

## **PRECEDENT NO. 509 OF THE BRAZILIAN SUPERIOR COURT OF JUSTICE AND THE BURDEN OF PROOFING THE UNACCEPTANCE OF INVOICES**

**CONTENTS:** 1 Introduction 2 The tax procedure as a tool for gathering evidence 3 The ancillary obligations of generating and keeping documents 4 Invoices as evidence 5 Ineligibility of invoices: timing, causes and effects 6 Precedent n. 509 of the STJ and the subjective rights of taxpayers 7 Precedent n. 509 of the STJ and the burden of proof of unsuitability of the invoice 8 Conclusion 9 References.

**ABSTRACT:** The paper addresses Precedent no. 509 of the Superior Court of Justice (STJ) and its effects on concrete tax relations. To this end, the tax procedure as an instrument for collecting evidence and the conformation of the obligations of taxpayers to produce and store documents is studied, as well as the ability of the invoice to serve as a means of proof of taxable facts. The causes of inadequacy of invoices are analysed, concerning the existence of intrinsic or extrinsic defects that remove the reliability of the information recorded in them, as well as the effects generated by the declaration, notably to remove the aptitude of the documents to prove the performance of the operation or provision described in them. From this, it endeavours to extract the content of Precedent no. 509 of the STJ to identify the holder of the burden of proof of unsuitability of invoices and the extent of the rights and duties of the taxpayer in good faith who appears as the recipient of an unsuitable tax document. It concludes that the tax official is responsible for declaring and proving the existence of the factual situation that entails the unsuitability of the invoice, to reverse to the taxpayer the burden of proving the effective realization of the operation or provision recorded in the invoice that, before proven inadequate, is sufficient to attest to the information recorded therein.

**KEYWORDS:** Tax invoices. Tax inspection. Tax obligations. Burden of proof.

### **1 INTRODUÇÃO**

O artigo pretende investigar o conteúdo da Súmula n. 509 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e os seus possíveis efeitos em relações tributárias concretas. A matéria tem fundamental importância para as relações jurídicas travadas entre fisco e contribuintes, especialmente na tributação do consumo em geral e pelo ICMS, em particular. Mesmo eventual reforma tributária não retirará a relevância da matéria, visto que as propostas em trâmite (v.

PEC 45/2019-A e PEC 110/2019) visam não apenas à manutenção do princípio da não cumulatividade na tributação do consumo, como a sua ampliação (crédito financeiro amplo), também a ser operacionalizado por meio de destaque do valor do tributo em nota fiscal, a ser apropriado como crédito no destino, mesmo com o proposto sistema chamado *split payment*<sup>1</sup>.

Ademais, está previsto um período de transição de dez anos de convivência do regime atualmente em vigor e o que vier a ser implementado, até a sua integral substituição. E haverá um estoque de processos pendente de julgamento que certamente se prolongará no tempo. Portanto, o presente tema é atual e relevante.

Para atingir o objetivo fixado, será analisada, em primeiro lugar, a utilidade do procedimento fiscal como instrumento de coleta de provas de fatos tributáveis, assim como a característica dos deveres instrumentais dos contribuintes de gerar e armazenar documentos de interesse da fiscalização. Em seguida, será estudada a nota fiscal enquanto meio de prova de fatos de interesse tributário para, desse ângulo, tratar das causas e dos efeitos da declaração da sua inidoneidade.

Assentadas as premissas, será examinado o conteúdo da Súmula n. 509/STJ sob a perspectiva dos direitos subjetivos dos contribuintes de boa-fé para, finalmente, a partir do mesmo enunciado, extrair a configuração do dever de prova de inidoneidade dos documentos fiscais e o momento da sua realização no procedimento fiscal.

O artigo tem como resultado a extração do conteúdo da Súmula n. 509/STJ, inclusive quanto aos possíveis direitos e deveres de fisco e contribuintes por ela delimitados, analisados sob a perspectiva do ônus de prova no curso da fiscalização tributária que preceda lançamento de ofício.

---

1. No *split payment*, o contribuinte segregará as parcelas relativas ao custo de sua operação e os tributos nela incidentes, quando da aquisição dos bens ou tomada dos serviços como forma de comprovar a titularidade dos créditos das fases anteriores. Esse sistema, a toda evidência, não dispensará a devida emissão de notas fiscais (TEIXEIRA, A. A. *To split or not to split: o split payment como mecanismo de recolhimento de IVA e seus potenciais impactos no Brasil*. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, p. 27-46, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2139>. Acesso em: 13 jul. 2023).

## 2 O PROCEDIMENTO FISCAL COMO INSTRUMENTO DE COLETA DE PROVAS

Com a massificação das relações tributárias, o lançamento adquiriu característica de ato residual, efetuado, quanto à maioria dos tributos, nas situações em que o contribuinte não tenha cumprido a contento os seus deveres de cálculo e antecipação de pagamento, a partir do exercício de uma função administrativa de fiscalização e controle<sup>2</sup>. O procedimento de fiscalização tributária, assim, preparatório do lançamento, tem como escopo maior a coleta e produção de provas dos fatos tributáveis a fundamentar o lançamento de ofício<sup>3</sup>; afinal, a constituição do crédito tributário pela autoridade administrativa pressupõe, conforme estabelece o *caput* do art. 142 do CTN, “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”.

A par da existência de normas expressas nesse sentido na legislação dos diversos entes federados, é certo que a verificação da ocorrência do fato impositivo que autoriza o lançamento de ofício tem como corolário imediato o dever de instrução do ato constitutivo de crédito com provas do surgimento da obrigação tributária. Em outras palavras, à autoridade administrativa que verificar o fato incumbe demonstrá-lo no procedimento fiscal, também de modo a permitir o exercício do direito de defesa do contribuinte e fornecer subsídios para a análise da legitimidade do crédito tributário pelas autoridades administrativas e judiciais competentes para a sua revisão.

Tais subsídios têm, em regra, natureza documental, uma vez que, pela própria característica dos fatos e negócios jurídicos sobre os quais incide a tributação, provas dessa espécie preponderam no direito tributário<sup>4</sup>. Isso porque os atos da vida civil e empresarial costumam se aperfeiçoar por meio de documentos – ou, pelo menos, com registro em suporte documental –, de natureza pública ou privada, formalizados para controle próprio de quem os expediu ou para possibilitar o controle por pessoa ou instituição externa.

A prova documental detém tamanha relevância no âmbito tributário que, mesmo as demais espécies usadas como provas em relações tributárias,

2. XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 15.

3. XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 180-182.

4. TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016. p. 146-147.

costumam envolvê-la. Uma prova pericial, por exemplo, pode ser produzida para atestar, com base em documentação contábil, a ocorrência ou inoocorrência de determinado fato gerador. Da mesma forma, uma perícia informática pode ser realizada para determinar a autenticidade de certo documento digital que tenha servido de suporte para a apuração de um tributo. Mesmo a prova testemunhal pode ser produzida, por exemplo, para auxiliar a investigação acerca das condições em que um documento fraudulento foi produzido pelo seu autor, possível responsável tributário.

A instrução das exigências fiscais formalizadas pelo lançamento com os documentos gerados pelo contribuinte ou por terceiros, ou mesmo produzidos pela fiscalização com base nas informações colhidas no curso do procedimento, é condição de validade do crédito tributário constituído.

### 3 AS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DE GERAR E GUARDAR DOCUMENTOS

Também pelas razões antes elencadas, a legislação prevê a possibilidade de instituição de obrigações tributárias acessórias para contribuintes e demais sujeitos de interesse da administração tributária. O Código Tributário Nacional, em seu art. 113, § 2º, qualifica como obrigações acessórias aquelas que têm por objeto as prestações positivas ou negativas instituídas pela legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

As assim chamadas obrigações acessórias, sem conteúdo pecuniário, correspondem aos deveres instrumentais<sup>5</sup> cometidos aos contribuintes ou àqueles sujeitos dotados de deveres legais de colaboração, correlatos ao dever fundamental de pagar tributos, mas dotadas de maior âmbito, já que responsáveis por possibilitar e facilitar a fiscalização tributária<sup>6</sup>. As ditas obrigações acessórias são, portanto, obrigações de fazer e não fazer, normalmente concernentes à produção, guarda e entrega de documentos, ou, ao menos, à prática de atos redutíveis a documentos.

---

5. Sobre a natureza jurídica obrigacional das obrigações acessórias, vide: BORGES, José Souto Maior. *Obrigações tributárias* (uma introdução metodológica). 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. Em sentido contrário, por todos: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 283-286.

6. PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 91.

Com a instituição de tais obrigações, busca-se conferir meios à administração para que investigue e controle o recolhimento de tributos, seja pelo próprio sujeito dotado do dever de colaboração, seja por terceiros<sup>7</sup>. Os documentos produzidos para tal finalidade, assim como aqueles mantidos no interesse empresarial, são passíveis de análise pelas autoridades fiscais para fins de verificar o efetivo cumprimento das obrigações tributárias principais (art. 195 do CTN). Por essas razões, como antes visto, também servem como provas do descumprimento de tais obrigações, a embasar a formalização de crédito tributário, em caso de cometimento de infrações.

Por outro lado, penalidades pecuniárias – obrigações principais, na forma do art. 113, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN) – são devidas pelo descumprimento de obrigações acessórias, mesmo que delas não tenham resultado a supressão, a diminuição ou a postergação do pagamento de tributo devido, especialmente com a aplicação de multas isoladas, estas também obrigações principais<sup>8</sup>.

#### 4 NOTAS FISCAIS COMO MEIOS DE PROVA

Amplamente prevista na legislação disciplinadora da tributação do consumo (v.g., art. 396 do RIPI), a expedição de notas fiscais constitui um dos deveres instrumentais mais relevantes atribuídos aos contribuintes. A nota, afinal, é o documento fiscal por excelência: serve precipuamente para documentar as operações de circulação de bens e mercadorias, assim como as prestações de serviços. É, em outras palavras, o meio de prova mais relevante da ocorrência das operações e prestações nela descritas e importante via para conferir praticabilidade à tributação.

As notas fiscais, assim, servem para legitimar o trânsito e a armazenagem de bens e mercadorias, bem como para lastrear a escrituração fiscal e contábil dos contribuintes. Por identificar as operações e prestações nelas descritas, servem como suporte dos lançamentos efetuados nos livros próprios, permitindo

7. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 275.

8. ROSENBLATT, Paulo. Regulação responsiva das obrigações tributárias acessórias: mudança de paradigma a partir de José Souto Maior Borges. In: BERNARDES, Flávio Couto; MATA, Juselder Cordeiro da; LOBATO, Valter de Souza (coord.). *ABRADT: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. Belo Horizonte: Arraes, 2022. v. 1, p. 803-817.

a apuração dos tributos devidos e operacionalizando a não cumulatividade nos tributos sujeitos à sistemática.

Dada a sua relevância para a arrecadação e a fiscalização tributária, as notas fiscais são recorrente objeto de fraude, seja por meio da adulteração indevida do próprio documento, seja com a inserção de informações falsas em documentos formalmente legítimos. Na era da nota fiscal eletrônica, no entanto, é certo que a segunda modalidade prepondera, sem que, por tal razão, ato dessa natureza seja menos grave: a nota fiscal, afinal, configura verdadeiro suporte documental de direitos e obrigações.

Nesse sentido, a nota pode funcionar quase como meio de criação de dinheiro, já que o tributo sujeito à sistemática da não cumulatividade nela destacado pode ser usado como crédito fiscal pelo seu destinatário, reduzindo ou eliminando o saldo de tributo a recolher na apuração. Da mesma forma, é passível de desonerar o seu destinatário do tributo incidente sobre a operação posterior que vier a praticar, se indicar o prévio recolhimento por substituição do tributo incidente sobre o restante da cadeia. Pode, ainda, servir para justificar a posse de determinadas mercadorias por aquele indicado no documento. Finalmente, é apta a servir de base para o lançamento de despesas a deduzir da base de cálculo de tributos diretos.

A nota fiscal é um documento unilateral, visto que a sua expedição por determinado sujeito, assim como, em regra, a sua aptidão para produzir efeitos, não depende de visto ou aval de autoridade fiscal, ou mesmo de particular indicado no documento. Por esses motivos, a capacidade da nota fiscal de gerar efeitos fiscais para o emitente e para terceiros é ampla, ainda que não ilimitada, já que condicionada à sua idoneidade para tanto, nos termos da legislação tributária.

## **5 INIDONEIDADE DAS NOTAS FISCAIS: MOMENTO, CAUSAS E EFEITOS**

Como antes exposto, a nota fiscal é documento unilateral cuja expedição é dever instrumental dos sujeitos descritos na legislação tributária. Tal documento é utilizado para discriminar operações e prestações fiscalmente relevantes, bem como lastrear lançamentos na escrita fiscal e contábil e servir de suporte de direitos e obrigações de contribuintes.

A nota fiscal, no entanto, torna-se inidônea para tais fins quando contém vícios intrínsecos ou extrínsecos capazes de retirar a confiabilidade das informações

nela descritas. A legislação tributária dos diversos entes federados, a exemplo do que preceitua o art. 394 c/c art. 427 do RPI, prevê causas diversas de inidoneidade das notas fiscais, conquanto, sem embargo de níveis diversos de detalhamento, contenham importante núcleo comum.

Em geral, as causas de inidoneidade das notas fiscais são aquelas que indiquem alta probabilidade de se tratar de notas frias: documentos emitidos, em fraude à lei, para forjar a realização de operações ou prestações que não tenham ocorrido na forma descrita no próprio documento.

Aqui, há que se pontuar que as notas inidôneas não necessariamente são aquelas com alta probabilidade de terem descrito operações ou prestações não realizadas, mas, sim, também aquelas que descrevam operações ou prestações não realizadas *nos termos documentados*. A sutileza da diferença semântica não deve obstar a relevância da constatação, principalmente se adotada a premissa de que as mentiras mais perigosas são aquelas que contêm meias-verdades.

Exemplificativamente, é possível que uma nota fiscal inidônea documente operação em que o destinatário efetivamente tenha recebido as mercadorias acobertadas pela nota fiscal inidônea, porém de remetente diverso do indicado na nota, que apenas teria atuado como “laranja” na operação – um sujeito entreposto, fictício, que encobriria as verdadeiras operações anteriores realizadas na cadeia. Na mesma linha, é factível que um sujeito de fato tenha prestado um serviço para outro, mas em local diverso do indicado no documento, buscando alterar indevidamente as condições de tributação da prestação.

Nesses casos, a exemplo de uma nota fiscal que documente uma operação ou prestação sem nenhum lastro na realidade, a inidoneidade do documento impedirá a sua produção de efeitos, ressalvados aqueles favoráveis ao fisco – conforme disposições disseminadas pela legislação tributária (v.g., art. 394, *caput*, do RPI) e em tudo consoantes com o princípio jurídico da vedação ao benefício da própria torpeza por aquele que tenha concorrido para a prática de ato ilícito.

Assim, são notas fiscais inidôneas aquelas que descrevam negócios jurídicos não realizados de fato, ou que contenham equívocos ou omissões de informações relevantes, ou mesmo aquelas emitidas por sujeito por alguma razão inapto para a emissão de documentos fiscais. Em todas essas hipóteses, a declaração de inidoneidade da nota fiscal equivale a assentar que

aquele documento não tem aptidão para confirmar a ocorrência da operação ou prestação que visa a acobertar.

Em tais situações, a nota, portanto, não tem capacidade de gerar efeitos benéficos imediatos para o contribuinte nela indicado, tais como de apropriação de créditos fiscais, de desoneração das saídas posteriores em caso de substituição tributária para frente, de legitimidade da posse dos produtos descritos ou de dedução do custo representado pela nota da base imponível de tributo direto. Em outros termos, afirmar a inidoneidade da nota fiscal significa retirar a força probante intrínseca do documento, ou sua capacidade de servir, por si mesmo, como meio de prova da efetiva realização da operação ou prestação nele descrita.

Neste ponto, cabe destacar a inexistência de previsão de processo administrativo específico, observado o contraditório e a ampla defesa, que regule a declaração de inidoneidade de um documento fiscal<sup>9</sup>. Assim, uma vez que a declaração não é precedida ou sucedida por procedimento ou processo autônomo, ocorre incidentalmente em procedimento preparatório de lançamento de ofício de que seja alvo o próprio emitente da nota ou terceiro relacionado à operação por ela acobertada.

Também por isso, o momento da declaração de inidoneidade de um determinado documento fiscal não se confunde com o momento do início dos efeitos correspondentes, visto que a declaração é formulada quando já expedida a nota e independentemente de a causa de inidoneidade ser antecedente ou concomitante à sua expedição. Não por acaso, o ato em que se verifica a inaptidão do documento, mesmo se exarado no bojo de ato constitutivo de crédito tributário, tem natureza declaratória, e não constitutiva, de forma que seus efeitos retroagem ao momento do surgimento da causa.

Por essa razão, os elementos que atestem a inidoneidade das notas fiscais devem necessariamente ser carreados aos eventuais atos constitutivos de crédito tributário delas decorrentes, já que servem como prova mediata da eventual infração cometida. Da mesma forma, a declaração de inidoneidade deve ser fundamentada no ato de lançamento, justamente a fim de propiciar o exercício do contraditório pelo interessado.

---

9. BOTTALLO, Eduardo Domingos. Inidoneidade fiscal no âmbito do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 232, p. 76, jan. 2015.

Aqui, pode-se considerar, assim como em regra acontece nos atos integrantes do procedimento preparatório, existir um contraditório diferido, uma vez que a apuração da inidoneidade ocorre no curso da fiscalização, mas os efeitos da declaração são produzidos apenas com o lançamento de ofício. Como consequência, eventual vício relativo à declaração de inidoneidade de documento fiscal usado como suporte probatório para a constituição do crédito tributário necessariamente contaminará, ainda que parcialmente, o produto resultante do lançamento, mesmo que com ele não se confunda<sup>10</sup>.

Assim como a aptidão da nota fiscal para gerar efeitos é ampla, mas não ilimitada, a inaptidão da nota fiscal inidônea para a produção de efeitos tampouco é absoluta. Não se pode descurar de que, como já exposto, para além de configurar relevante dever instrumental dos sujeitos descritos na legislação tributária, a emissão de nota fiscal, sob a ótica do procedimento fiscal, constitui meio de prova da realização de negócios jurídicos com repercussão tributária. Ou seja: a obrigação acessória estipulada no interesse da arrecadação e da fiscalização tributária tem a finalidade correlata de propiciar às autoridades fiscais o conhecimento daquelas operações ou prestações – estas, sim, de efetiva relevância tributária.

A emissão de nota fiscal em si não aperfeiçoa a relação jurídica sobre a qual incide a norma tributária material, mas apenas a descreve e registra documentalmente. Na analogia, a operação representa o território, e a nota fiscal é o mapa.

Diante disso, apesar da aparente obviedade, não é demais ressaltar que a tributação incide sobre a operação ou prestação prevista na hipótese de incidência, e não sobre a nota fiscal. Para efeitos fiscais, portanto, imprescindível é conhecer o fato gerador, e não a nota fiscal, ainda que a documentação da ocorrência do fato tributável por meio da regular emissão da nota fiscal seja a forma mais simples e confiável de atestar o surgimento da obrigação tributária principal.

É por isso que o cumprimento satisfatório da obrigação acessória – a emissão de nota fiscal idônea – desonera os sujeitos envolvidos na operação de comprová-la por outra forma. Analogamente, o não cumprimento satisfatório da obrigação acessória – a emissão de nota fiscal inidônea – onera os sujeitos

---

10. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 169.

envolvidos na operação, que adquirem, assim, o ônus de comprová-la em sua existência e características por outra forma, dada a imprestabilidade da nota fiscal inidônea como meio de prova válida.

Dessa forma, as operações ou prestações acobertadas por notas fiscais inidôneas não necessariamente terão vedados os efeitos fiscais previstos para as operações regulares. Tais efeitos, entretanto, não serão produzidos automaticamente, diante da incapacidade do documento a elas relativo de servir como suporte para tanto. Avançando ainda mais, pode-se dizer que a declaração de inidoneidade da nota fiscal transfere para o contribuinte interessado a carga da prova da realização daquele negócio jurídico.

A inexistência ou inidoneidade do documento de excelência para a comprovação da realização de determinada operação ou prestação dificulta, mas não impossibilita, provar que ela tenha sido efetivamente realizada. A ilegitimidade do documento, assim, afeta a própria obrigação acessória – representa o descumprimento do dever instrumental de emitir corretamente uma nota fiscal –, mas não inquina necessária e definitivamente o fato gerador da obrigação principal (o objeto da tributação). Especificamente no que concerne ao ICMS e à transmissão de créditos, pode-se afirmar que o direito ao creditamento decorre diretamente da aquisição de mercadorias tributadas, razão pela qual deve ser restringido somente quando for comprovadamente inverídica a operação registrada no documento fiscal<sup>11</sup>.

Constatar a imprestabilidade do documento que atestaria a realização de certa operação em determinados termos, portanto, não significa constatar que a operação não foi realizada, ou que são falsas todas as informações constantes do documento. Significa, por outro lado, que, com base apenas naquele documento, não se pode afirmar que a operação tenha sido realizada, ou que as informações nele inseridas sejam confiáveis.

Aqui, não se trata de mero jogo de palavras, mas de afirmar que não há óbice à produção de efeitos pela operação registrada na nota inidônea, desde que seja possível asseverar a sua efetiva ocorrência nos termos descritos no documento. De certa forma, a inidoneidade da nota fiscal acarreta uma presunção *relativa*,

---

11. TOMÉ, Fabiana Del Padre. Declaração de inidoneidade de documento fiscal e direito ao crédito de ICMS: prova da operação e boa-fé do contribuinte. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de (org.). *Direito tributário e os novos horizontes do processo*. São Paulo: Noeses, 2015. v. 1, p. 458.

de caráter lógico, de que a operação nela indicada não tenha ocorrido conforme registrado no documento – como antes enunciado, inverte para o interessado o dever de provar a sua ocorrência por outros meios.

## 6 A SÚMULA N. 509 DO STJ E OS DIREITOS SUBJETIVOS DOS CONTRIBUINTE

Representa desdobramento da conclusão parcial alcançada no ponto anterior a constatação de que vício em documento decorrente da prática de obrigação acessória, considerado em si mesmo, não é totalmente impeditivo do exercício de direitos subjetivos dos contribuintes com repercussão em obrigações principais (ainda que o vício impeça o exercício do direito com base naquele documento, também apenas considerado em si mesmo).

Cuidando exclusivamente do direito subjetivo ao aproveitamento de créditos fiscais de tributos sujeitos à sistemática da não cumulatividade, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp n. 1.148.444/MG, representativo de controvérsia repetitiva, decidiu conforme a seguinte ementa:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE ICMS. APROVEITAMENTO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE). NOTAS FISCAIS POSTERIORMENTE DECLARADAS INIDÔNEAS. ADQUIRENTE DE BOA-FÉ. 1. O comerciante de boa-fé que adquire mercadoria, cuja nota fiscal (emitida pela empresa vendedora) posteriormente seja declarada inidônea, pode engendrar o aproveitamento do crédito do ICMS pelo princípio da não cumulatividade, uma vez demonstrada a veracidade da compra e venda efetuada, porquanto o ato declaratório da inidoneidade somente produz efeitos a partir de sua publicação (Precedentes das Turmas de Direito Público: EDcl nos EDcl no REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 11.03.2008, *DJe* 10.04.2008; REsp 737.135/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 14.08.2007, *DJ* 23.08.2007; REsp 623.335/PR, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 07.08.2007, *DJ* 10.09.2007; REsp 246.134/MG, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, julgado em 06.12.2005, *DJ* 13.03.2006; REsp 556.850/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.04.2005, *DJ* 23.05.2005; REsp 176.270/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2001, *DJ* 04.06.2001; REsp 112.313/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 16.11.1999, *DJ* 17.12.1999; REsp 196.581/MG, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, julgado em 04.03.1999, *DJ* 03.05.1999; e REsp 89.706/SP, Rel. Ministro Ari

Pargendler, Segunda Turma, julgado em 24.03.1998, *DJ* 06.04.1998). 2. A responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante, cuja verificação de idoneidade incumbe ao Fisco, razão pela qual não incide, à espécie, o artigo 136, do CTN, segundo o qual “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (norma aplicável, *in casu*, ao alienante). 3. *In casu*, o Tribunal de origem consignou que: “[...] os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes”. 4. A boa-fé do adquirente em relação às notas fiscais declaradas inidôneas após a celebração do negócio jurídico (o qual fora efetivamente realizado), uma vez caracterizada, legitima o aproveitamento dos créditos de ICMS. 5. O óbice da Súmula 7/STJ não incide à espécie, uma vez que a insurgência especial fazendária reside na tese de que o reconhecimento, na seara administrativa, da inidoneidade das notas fiscais opera efeitos *ex tunc*, o que afastaria a boa-fé do terceiro adquirente, máxime tendo em vista o teor do artigo 136, do CTN. 6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008 (STJ, REsp n. 1.148.444/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, *DJe* 27.04.2010).

A reiteração de decisões nesse sentido ensejou a edição da Súmula n. 509 pelo STJ, que dispõe ser “lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda”. Portanto, a jurisprudência se consolidou no sentido de que somente pode haver a presunção de culpa mediante a verificação da publicação regular de ato declaratório de inidoneidade, “não operando efeitos *ex tunc* sobre os créditos que o precederam”<sup>12</sup>.

---

12. TAKANO, C. A.; BRANCO, L. O. de A. Responsabilidade por infrações em matéria tributária: reconsiderações acerca do art. 136 do Código Tributário Nacional. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 29, p. 114-132, 2013. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1771>. Acesso em: 13 jul. 2023.

Neste ponto, em primeiro lugar, cumpre destacar que, embora os precedentes e os enunciados remetam especificamente à possibilidade de aproveitamento de créditos, não parece que haja óbice à extrapolação do entendimento para outras situações em que a nota fiscal que tenha acobertado determinada operação ou prestação seja declarada inidônea. É dizer: o fundamento do entendimento é o reconhecimento de que o exercício de direito subjetivo do contribuinte com repercussão em obrigação tributária principal está relacionado à operação subjacente, e não necessariamente à higidez do seu suporte documental.

Assim, em resgate de exemplos anteriormente fornecidos, é possível citar, além da hipótese de utilização de créditos fiscais destacados em nota posteriormente declarada inidônea, os possíveis efeitos gerados pelo documento de desoneração de saídas subsequentes (quando comprovado o prévio recolhimento do imposto pelo substituto) ou dedução de despesas (quando estas sejam documentalmente comprovadas).

Os direitos subjetivos dos contribuintes derivados da efetiva ocorrência dos fatos de interesse tributário (como o direito a deduzir custos da base de cálculo de determinados tributos diretos, ou de não pagar em duplicidade valor já retido e recolhido por substituto), portanto, não podem ser impedidos pela mácula no cumprimento de dever instrumental relativo à emissão de notas fiscais pelo fornecedor. É, entretanto, evidente condição para tanto a comprovação da fidedignidade das informações prestadas nos documentos inidôneos, notadamente quanto aos valores de tributos e insumos – comprovação que passa a incumbir ao interessado, em virtude da imprestabilidade do documento fiscal que tenha servido de suporte à operação.

A análise do enunciado sumulado e dos precedentes que o ensejaram permite afirmar que os efeitos da inidoneidade das notas fiscais podem ser afastados quando cumpridos cumulativamente dois requisitos: a boa-fé do destinatário do documento e a efetiva realização da operação.

Eventual má-fé, no caso, não pode ser presumida, mas necessariamente comprovada pelo sujeito que a alegue, considerando o princípio geral de direito de presunção da boa-fé. Como consequência, não é pesada a carga da prova de boa-fé, que deve ser suficiente para atestar que o destinatário da nota fiscal não tenha concorrido ou obtido vantagens do cometimento de qualquer infração à legislação tributária. Assim, para configuração de boa-fé, basta que o contribuinte

destinatário de operação ou prestação registrada em nota inidônea comprove ter adotado as cautelas normais de uma relação comercial com efeitos fiscais, como a conferência da regularidade fiscal do fornecedor no momento da contratação e a promoção dos registros contábeis e fiscais da transação.

Por sua vez, a veracidade do negócio jurídico depende primordialmente da prova de efetivo pagamento, pelo destinatário de boa-fé, ao fornecedor emiteente da nota fiscal inidônea. Aqui, é válido destacar, mais uma vez, a necessária distinção entre a possível existência de algum pagamento no valor da operação praticada e a prova do pagamento por aquela específica operação; ou seja, devem necessariamente coincidir os polos da relação comercial indicados nos comprovantes de pagamento e nas notas fiscais, bem como, obviamente, os próprios valores transferidos. Nesses casos, o pagamento pode ser atestado mediante a apresentação de duplicatas, extratos bancários, comprovantes de transferência, faturas quitadas ou quaisquer meios que demonstrem a efetiva transmissão de numerário.

Quanto a esse ponto, embora não se possa descartar a utilização de determinado meio de prova de forma apriorística, dada a sua necessária análise à luz dos casos concretos, é certo que – principalmente na era da economia digital e dos meios eletrônicos de pagamento – carecem de confiabilidade, ao menos se considerados apenas em si mesmos, os meros recibos unilaterais que tratem de adimplemento de obrigações em dinheiro vivo.

## **7 A SÚMULA N. 509 DO STJ E O ÔNUS DA PROVA DE INIDONEIDADE DA NOTA FISCAL**

Como antes exposto, a inidoneidade do documento fiscal tem como efeito retirar a sua confiabilidade como meio de prova de que a operação ou prestação por ele registrada efetivamente aconteceu naqueles termos. Assim, constatada a inidoneidade, passa a incumbir ao contribuinte a comprovação por outros meios daquilo que a nota fiscal, se idônea, provaria sozinha.

De fato, na linha do entendimento sumulado pelo STJ, o contribuinte de boa-fé tem o direito subjetivo de aproveitar os créditos fiscais destacados em nota fiscal, ainda que inidônea, quando logre comprovar a fidedignidade dos dados nela lançados (entendimento perfeitamente extensível para outras situações em que o documento gere efeitos favoráveis ao sujeito passivo da relação tributária). Repise-se que o contribuinte tem *direito* a comprovar a realização de

determinada operação acobertada por nota fiscal inidônea; a necessidade de exercício de tal direito, por sua vez, depende de ter sido atendido o dever do fisco de *previamente* comprovar a inidoneidade da nota fiscal.

Com isso, quer-se dizer que uma nota fiscal é suficiente para comprovar a realização de determinada operação ou prestação por ela documentada, e deixa de ser suficiente apenas quando constatada a sua inidoneidade. Antes de provada a inidoneidade do documento fiscal, não há fundamento legal para a atribuição de dever ao contribuinte de provar a realização da operação que o próprio documento é suficiente para asseverar – visto ser, até alegação e prova em contrário, idôneo.

Nesse caso, a prova da situação de fato que acarreta a inidoneidade descumbe a fiscalização de provar que a operação não ocorreu nos termos em que documentada. Até que isso ocorra, no entanto, não há fundamento jurídico para desconsiderar as informações registradas no documento fiscal. Na mesma linha, mas com outras palavras, pode-se afirmar que a prova do fato presuntivo (inidoneidade do documento) dispensa a prova do fato presumido (não realização da operação/prestação nos termos documentados). *A contrario sensu*, portanto, não configurado o fato presuntivo, por óbvio não há razão para atribuir ao contribuinte a prova de não ocorrência do fato presumido.

Não é lícito à fiscalização tributária, assim, adotar lógica circular; no curso do procedimento fiscal, imputa-se ao contribuinte um dever de provar a realização de determinada operação acobertada por nota fiscal e, caso aquele se negue a apresentar comprovantes de pagamento, declara-se a inidoneidade do documento fiscal. Como a inaptidão de nota fiscal ou a não realização de operação ou prestação acobertada por documento não pode ser presumida, não pode ser atribuída ao destinatário do documento a responsabilidade de provar a sua idoneidade, já que ao contribuinte não cabe mais do que escriturar seus livros fiscais e contábeis e manter os documentos que suportem os registros realizados<sup>13</sup>.

Como antes exposto, a prova da realização da operação por outros meios que não a nota fiscal é um *direito* do contribuinte a ser exercido se comprovada

---

13. TOMÉ, Fabiana Del Padre. Declaração de inidoneidade de documento fiscal e direito ao crédito de ICMS: prova da operação e boa-fé do contribuinte. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de (org.). *Direito tributário e os novos horizontes do processo*. São Paulo: Noeses, 2015. v. 1, p. 460.

a inidoneidade do documento fiscal; não é, portanto, um dever a ele atribuído que, se não atendido, seria capaz de fundamentar a declaração de inidoneidade. A declaração de inidoneidade da nota fiscal, com a documentação no procedimento dos seus fatos ensejadores, necessariamente precede a eventual necessidade de o contribuinte provar a realização da operação ou prestação por outros meios.

A declaração, portanto, não pode ser, por razões lógicas e por falta de fundamento jurídico, o *resultado* da não comprovação da realização da operação por outros meios, diante da inexistência de dever atribuído pela legislação tributária ao contribuinte que tenha a sua atividade acobertada por nota fiscal não declarada inidônea previamente.

Exemplificativamente, constatada a inexistência de fato do estabelecimento emitente da nota fiscal (por exemplo, por jamais ter funcionado no endereço de cadastro), deve ser declarada a inidoneidade do documento por ele expedido, passando ao destinatário o ônus de comprovar a efetiva realização da operação por outros meios. Não é dado à fiscalização, portanto, exigir a apresentação de comprovantes de pagamento relativos a operações documentadas por notas fiscais não provadas inidôneas para, se não atendida a determinação, declarar a inidoneidade dos documentos e a inexistência do estabelecimento emitente.

Dessa forma, para desconstituir os efeitos favoráveis ao contribuinte de determinada nota fiscal (ou, dito de outro modo, para atribuir ao sujeito passivo o dever de provar a operação por outros meios que não a própria nota fiscal), à fiscalização incumbe, em primeiro lugar, declarar e demonstrar a existência da situação que acarreta a inidoneidade do documento. Ao fisco pertence o ônus de prova da inidoneidade do documento fiscal, o qual, se satisfeito, gera a atribuição ao contribuinte do ônus de comprovar a efetiva realização das operações ou prestações por ele acobertadas, a fim de que sejam produzidos os efeitos sustados pela declaração de inidoneidade.

Considerando que a Súmula n. 509 do STJ reconhece um *direito subjetivo* do contribuinte a ser exercido em momento *posterior* à declaração de inidoneidade da nota fiscal a ele destinada, é equivocado o seu uso para embasar declaração de inidoneidade de nota fiscal por falta de comprovação da realização da operação subjacente por meios outros.

## 8 CONCLUSÃO

Uma vez que o procedimento fiscal serve como instrumento de coleta de provas de infrações à legislação tributária, no seu curso devem ser acostados os documentos pertinentes à configuração dos fatos geradores a embasar posterior exigência fiscal. Dentre tais documentos, são relevantes as notas fiscais em que registradas operações e prestações, dada a sua capacidade de provar a realização dos fatos a que remete.

As notas fiscais, no entanto, perdem tal poder quando dotadas de vícios intrínsecos ou extrínsecos aptos a retirar a confiabilidade das informações nelas escrituradas. Dessa forma, quando inidôneas, as notas fiscais deixam de servir como suporte válido dos direitos e deveres por ela documentados, inclusive para a transmissão de créditos fiscais.

Por outro lado, considerando que a nota fiscal serve apenas como suporte documental de obrigações tributárias principais, a jurisprudência admite que sejam obstados os efeitos da inidoneidade quando comprovada por outros meios a efetiva realização dos fatos geradores nos termos em que documentados na nota inidônea. É o que prescreve a Súmula n. 509 do STJ ao dispor que “é lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda”.

O referido entendimento sumulado, assim, reconhece ao contribuinte que lograr comprovar a efetiva realização da operação o direito de usufruir dos efeitos que a nota fiscal, se idônea, produziria por si só. O enunciado, portanto, não comete ao sujeito passivo dever autônomo de comprovar a veracidade de operações de compra e venda, mas apenas o autoriza a fazê-lo para preservar os efeitos retirados pela declaração de inidoneidade da nota fiscal.

Finalmente, o exame detido da Súmula n. 509 do STJ permite concluir que à fiscalização pertence o ônus de provar a ocorrência das situações de fato que ensejem a declaração de inidoneidade de nota fiscal para que ao contribuinte possa ser exigida a prova da realização das operações por outros meios, uma vez que, sem que seja previamente declarada inidônea, a própria nota fiscal é meio de prova suficiente da realização das operações ou prestações nela registradas.

## 9 REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BORGES, José Souto Maior.  *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BORGES, José Souto Maior. *Obrigações tributárias (uma introdução metodológica)*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- BOTTALLO, Eduardo Domingos. Inidoneidade fiscal no âmbito do ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 232, p. 74-83, jan. 2015.
- BRASIL. *Decreto n. 7.212/2010*. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Brasília, DF: Presidência da República, 2010. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm). Acesso em: 22 jun. 2023.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). Recurso Especial n. 1.148.444/MG. Processo civil. Recurso especial representativo de controvérsia. Artigo 543-C, do CPC. Tributário. Créditos de ICMS. Aproveitamento (princípio da não cumulatividade). Notas fiscais posteriormente declaradas inidôneas. Adquirente de boa-fé. Relator: Min. Luiz Fux. Data de julgamento: 14.04.2010. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=%28RESP.clas.+e+%40num%3D%221148444%22%29+ou+%28RESP+adj+%221148444%22%29.suce>. Acesso em: 22 jun. 2023.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 509. É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2014]. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/doc.jsp?livre=%22509%22.num.&b=SUMU&p=false&l=10&i=1&operador=E&ordenacao=-@NUM>. Acesso em: 22 jun. 2023.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
- ROSENBLATT, Paulo. Regulação responsiva das obrigações tributárias acessórias: mudança de paradigma a partir de José Souto Maior Borges. In: BERNARDES, Flávio Couto; MATA, Juselder Cordeiro da; LOBATO, Valter de Souza (coord.). *ABRADT: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. Belo Horizonte: Arraes, 2022. v. 1, p. 803-817.

TAKANO, C. A.; BRANCO, L. O. de A. Responsabilidade por infrações em matéria tributária: reconsiderações acerca do art. 136 do Código Tributário Nacional. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 29, p. 114-132, 2013. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1771>. Acesso em: 13 jul. 2023.

TEIXEIRA, A. A. *To split or not to split: o split payment como mecanismo de recolhimento de IVA e seus potenciais impactos no Brasil*. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, p. 27-46, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2139>. Acesso em: 13 jul. 2023.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Declaração de inidoneidade de documento fiscal e direito ao crédito de ICMS: prova da operação e boa-fé do contribuinte. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de (org.). *Direito tributário e os novos horizontes do processo*. São Paulo: Noeses, 2015. v. 1, p. 455-471.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

## EFICÁCIA DA NORMA TRIBUTÁRIA. DIREITO INTERTEMPORAL E COISA JULGADA. MUDANÇA NA JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE

Edmar Oliveira Andrade Filho

Consultor e advogado em São Paulo. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Autor do livro *Imposto de renda das empresas: lucro real e lucro arbitrado* (14. ed. MP Editora, 2021). Membro Benemérito da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET).

Artigo recebido em 19.05.2023 e aprovado em 07.06.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Criação de novo direito 2.1 O poder de legislar e seus limites 2.2 Direito novo e segurança jurídica 3 Vigência e eficácia das normas tributárias 3.1 Princípios da anterioridade e da irretroatividade 3.2 Eficácia de decisão definitiva sobre inconstitucionalidade 3.3 Eficácia das mudanças na jurisprudência dominante 3.4 Coisa julgada 4 Conclusões 5 Referências.

RESUMO: O propósito deste estudo é abordar algumas questões jurídicas que surgem ao longo do processo de concretização do direito e que dizem respeito às condições e requisitos para que uma norma adquira vigência e eficácia. A análise das questões terá como foco as normas tributárias à luz dos preceitos da Constituição Federal (CF) e do Código Tributário Nacional (CTN) e de outras leis.

PALAVRAS-CHAVE: Poder de legislar. Eficácia. Coisa julgada. Norma inconstitucional. Jurisprudência.

## EFFECTIVENESS OF THE TAX RULE. INTERTEMPORAL LAW AND RES JUDICATA. CHANGE IN DOMINANT JURISPRUDENCE

CONTENTS: 1 Introduction 2 Creation of new law 2.1 The power to legislate and its limits 2.2 New law and legal certainty 3 Validity and effectiveness of tax rules 3.1 Principles of anteriority and non-retroactivity 3.2 Effectiveness of final decision on unconstitutionality 3.3 Effectiveness of changes in dominant jurisprudence 3.4 Res judicata 4 Conclusions 5 References.

ABSTRACT: The purpose of this study is to address some legal issues that arise throughout the process of implementation of the law and that concern the conditions and requirements for a rule to acquire validity and effectiveness. The analysis of the issues will focus on tax rules in the light of the precepts of the Federal Constitution (CF) and the National Tax Code (CTN) and other laws.

KEYWORDS: Power to legislate. Effectiveness. Res judicata. Unconstitutional rule. Case law.

### 1 INTRODUÇÃO

A vigência e a eficácia das normas jurídicas em geral são questões associadas ao poder de legislar e seus limites. A dimensão material e os requisitos para o exercício do poder de legislar são estabelecidos por normas que existem com o propósito de permitir a criação de direito novo que seja válido. Direito novo é aquele que estabelece prescrições sobre o que deve ser feito (o que é permitido, obrigatório ou proibido) em caráter inaugural; assim, estabelecer direito novo consiste em alterar o estado de direito vigente mediante a inserção ou retirada de norma integrante do sistema de direito positivo. A criação de direito novo, portanto, consiste: (a) na edição de norma ou conjunto de normas novas para estabelecer regramento onde não existe; (b) pela modificação do direito posto em razão de substituição, supressão ou acréscimo, nos textos normativos; e, (c) em decorrência da revisão de interpretações<sup>1</sup> que estejam sendo adotadas, quando surge o denominado “processo de mutação informal” de normas em geral.

O processo necessário e suficiente para a criação de direito novo deve ocorrer de acordo com os critérios de validade estabelecidos nas normas vigentes, tendo em conta que o direito positivo é modificado segundo as normas (regras

---

1. MENDES, Gilmar. Limite entre interpretação e mutação: análise sob a ótica da jurisdição constitucional brasileira. In: MENDES, Gilmar Ferreira; MORAIS, Carlos Blanco de (org.). *Mutações constitucionais*. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 188.

e princípios) que o constituem e não com base em elementos que estejam fora do ordenamento jurídico. O direito criado e suscetível de ser aplicado em concreto é afetado pelos valores da comunidade que formam um “baldrame axiológico”<sup>2</sup> que indica as diretrizes a serem seguidas pelo direito posto e está sujeito a mutações com o passar do tempo e com a marcha da sociedade.

Para que possa ser reputado válido, o direito novo deve adentrar o ordenamento jurídico por intermédio de fontes formais editadas por autoridade competente. Os poderes referidos no art. 2º da Constituição Federal (CF) são autoridades competentes e agem pela intervenção de seus órgãos, dentre os quais está a administração pública, que exerce poderes normativos e executivos. Além disso, criam direito novo as pessoas naturais ou jurídicas que sejam dotadas de capacidade jurídica para criar obrigações e adquirir direitos em relação a outras pessoas. Como princípio geral, as fontes formais devem ser produzidas de acordo com os processos legislativos aplicáveis, segundo as regras e os princípios da CF ou da lei. Por fim, o direito novo deve ser materialmente compatível com as normas do escalão superior da ordem jurídica: assim, as emendas à Constituição e leis ou diplomas normativos com força de lei devem ser compatíveis com as normas constitucionais, e os atos normativos subalternos à lei devem ser congruentes com os mandamentos e permissões contidos nas leis.

O direito posto é sujeito à interpretação e à aplicação: em ambos os casos, há construções de normas que não se confundem com os textos normativos. Esse processo de criação pode sofrer alterações mesmo que os textos não mudem, de modo que a criação do direito novo é sujeita a processos informais de mutação das construções.

## 2 CRIAÇÃO DE NOVO DIREITO

O poder de legislar é atribuído a diversas pessoas, e, por isso, é errôneo supor que a atividade legislativa constitui monopólio do Poder Legislativo. O Poder Executivo e o Poder Judiciário<sup>3</sup>, assim como a administração pública e

2. HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução: Gilmar Mendes. Porto Alegre: Fabris, 1991. p. 15.

3. KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. Tradução: Luiz Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 195-196: “Quando soluciona uma disputa entre duas partes, ou quando sentencia uma punição para um acusado, o tribunal aplica, é verdade, uma norma

os particulares, criam direito novo que afetam a esfera jurídica de outrem ou a esfera jurídica própria. Legislador, portanto, é todo órgão ou pessoa que detém poderes derivados da Constituição ou da lei para editar normas gerais ou individuais. O exercício do poder de legislar é vinculado à produção de normas válidas, cujo incumprimento é sujeito a sanções restritivas de direitos ou nulidade.

No processo legislativo em que há participação dos poderes previstos no art. 2º da CF é possível que as fontes formais das normas sejam produzidas por um único poder ou com o concurso necessário de outro. Assim, por exemplo, a edição de uma Emenda Constitucional ocorre exclusivamente<sup>4</sup> no âmbito do Poder Legislativo, pois se trata de ato de competência exclusiva do Congresso Nacional, que requer a atuação de dois órgãos: a Câmara dos Deputados (ou a Assembleia Legislativa, nos Estados) e o Senado Federal. Por outro lado, a edição de uma lei ordinária começa com um projeto que tramita em órgãos do Poder Legislativo, mas o ato final, a sanção, é de competência de órgão máximo do Poder Executivo.

Há casos em que o processo legislativo começa com ato do Poder Executivo e requer providências *a posteriori* do Poder Legislativo, e há situações em que o processo começa e termina no âmbito do Poder Executivo. Segundo rito estabelecido no art. 62 da CF, as medidas provisórias estão sujeitas a um processo específico que começa com a sua publicação pela autoridade máxima do Poder Executivo, e a intervenção do parlamento ocorre após esse ato, com o objetivo de aprovar a conversão em lei ou com a edição de um decreto legislativo para regular os efeitos se não ocorrer a conversão. Os tratados firmados com outros países são frutos de negociações com outras nações, que, por isso, participam do processo de legislação em conjunto com as autoridades brasileiras. Eles são negociados pelo Presidente da República, com base nos poderes atribuídos pelo item VIII do art. 84 da CF, e aprovados pelo Congresso Nacional, por intermédio de decreto legislativo, nos termos do item I do art. 49 da CF. A edição de

---

geral de Direito estatutário ou consuetudinário. Simultaneamente, no entanto, o tribunal cria uma norma individual que estipula que uma sanção definida seja executada contra um indivíduo definido. Essa norma individual está relacionada às normas gerais, assim como um estatuto está relacionado à Constituição. Desse modo, a função judicial é, como a legislação, tanto criação quanto aplicação de Direito”.

4. O Presidente da República pode apenas propor (apresentar um texto) Emenda Constitucional com base no item I do art. 60 da CF.

decretos é de competência do chefe do Poder Executivo sem a intervenção do parlamento.

No âmbito do Poder Judiciário, a criação de direito é feita sem a participação de outros poderes. De acordo com a alínea “b” do item I do art. 96 da CF, compete privativamente aos Tribunais elaborar seus regimentos internos. Com base nesse preceito, os regimentos editados pelos Tribunais são discutidos e publicados sem a intervenção do Poder Executivo ou do Poder Legislativo. De igual modo, a edição de sentenças e acórdãos não requer a intervenção de outros poderes, a despeito de esses consistirem em atos legislativos que introduzem normas no ordenamento jurídico. Assim, por exemplo, o Supremo Tribunal Federal (STF) pode vir a declarar a inconstitucionalidade de uma lei ou de parte dela, inovando na ordem jurídica: (a) ao removê-la do ordenamento jurídico, num processo que equivale, em termos materiais, a uma revogação da norma declarada inválida; (b) quando mantém intacto o texto da norma e declara que ela não é válida quando pretende atingir certos fatos; (c) quando decide pela repristinação de norma revogada por aquela que esteja sendo declarada inconstitucional; e, (d) quando, em situações especialíssimas, cria norma em caso de haver acolhimento de ação direta de inconstitucionalidade por omissão<sup>5</sup>. O Tribunal pode declarar a constitucionalidade de uma lei ou de um ato normativo e participar do processo de positivação do direito, eliminando as incertezas sobre a validade da lei ou do ato normativo contestado.

A atividade legislativa da administração pública consiste na edição de normas de caráter geral e normas individuais que, em certas circunstâncias, são revestidas sob a forma de atos administrativos. Assim, por exemplo, a edição de um ato que cria uma obrigação tributária acessória tem caráter geral porque irá obrigar todos os destinatários e não somente um indivíduo. De igual modo, a publicação de um acórdão de um tribunal administrativo cria uma norma individual e concreta que reconhece a existência de uma relação jurídica entre uma pessoa e a entidade estatal e atribui direitos e obrigações estabelecidos em normas gerais; assim, a decisão que declara a validade ou a invalidade de

---

5. No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão ADO 30, o Plenário do STF decidiu estender o benefício de isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na venda de automóveis para pessoas com deficiência auditiva. No caso, a Corte criou a norma faltante para vigorar com prazo determinado, ao decidir pela extensão dos efeitos de norma que concedia a isenção sem contemplar as pessoas com deficiência auditiva.

um lançamento tributário é uma norma que confirma ou rechaça a validade de outra. Esses dois exemplos evidenciam a existência de atos típicos de legislação que, tal como ocorre com as normas produzidas no âmbito dos poderes da União, são produzidos segundo as normas vigentes.

A atividade legislativa dos particulares decorre do “poder negocial”, que é atribuído pela ordem jurídica e que forma a autonomia privada de uma pessoa. O referido poder é outorgado por normas jurídicas que estabelecem a esfera jurídica de cada pessoa, conferindo o espaço de liberdade de ação: essa liberdade permite, em casos excepcionais, que os particulares estabeleçam direitos e obrigações sem observar leis de ordem pública<sup>6</sup>.

## 2.1 O poder de legislar e seus limites

O poder de legislar é sujeito a limites de caráter formal, temporal e material. Os limites de caráter formal são estabelecidos, basicamente, mas não só, nas normas sobre o processo legislativo constantes das leis máximas das unidades da federação: há requisitos que são estabelecidos por leis complementares; por leis ordinárias e por atos normativos subalternos.

O exercício do poder de legislar e criar direito novo pelo Poder Legislativo ou pelo Poder Executivo sem observância das normas (regras e princípios) do processo legislativo aplicável implica inconstitucionalidade formal que, em princípio, se irradia por todo o texto<sup>7</sup> e não impede que o vício seja corrigido com a repetição do processo; por outro lado, no âmbito da administração, os vícios formais permitem a anulação dos atos por ilegalidade. O direito novo editado pelos Poderes Legislativo e Executivo (que abrange a administração pública) não pode contrariar os mandamentos e permissões insculpidos nas normas

---

6. Refiro-me ao julgado do STF que decidiu sobre a validade do “acordado sobre o legislado” quando do julgamento do Tema 1.046 da tabela de Repercussão Geral daquele Tribunal. A tese firmada foi a seguinte: “São constitucionais os acordos e as convenções coletivos que, ao considerarem a adequação setorial negociada, pactuam limitações ou afastamentos de direitos trabalhistas, independentemente da explicitação especificada de vantagens compensatórias, desde que respeitados os direitos absolutamente indisponíveis”.

7. MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 263. De acordo com o autor: “Defeitos formais, tais como a inobservância das disposições atinentes à iniciativa da lei ou competência legislativa, levam, normalmente, a uma declaração de nulidade total, uma vez que, nesse caso, não se vislumbra a possibilidade de divisão da lei em partes válidas e inválidas”.

constitucionais que compõem o texto da CF ou que são a elas equiparadas, como são os tratados sobre direitos humanos. Os órgãos do Poder Judiciário, no exercício de suas funções, devem se ater às normas constitucionais sobre as competências que lhes são atribuídas pelo texto constitucional, e, no exercício dos poderes pertinentes à jurisdição, devem garantir o cumprimento das normas processuais necessárias para que sejam observadas, em cada caso, as diretrizes fundamentais do princípio que consagra o devido processo legal. A administração pública deve observar as normas processuais, acaso existentes, para ditar atos normativos e que dizem respeito à autoridade emissora e controladora, se for o caso<sup>8</sup>. Em qualquer instância, a administração pública deve atender, da melhor maneira possível, aos princípios estabelecidos no art. 37 da CF, e atender aos princípios da ampla defesa e do devido processo legal. Por fim, os particulares têm maior liberdade de configuração dos seus atos nas relações de direito privado e não seguem um processo predeterminado, embora possam ser obrigados a cumprir requisitos impostos por normas de ordem pública. Os particulares, nas relações firmadas com o poder público, seguem as regras editadas por lei ou pelo órgão que pratica o ato administrativo.

Os limites materiais são estabelecidos pela ordem jurídica e estão delineados na CF ou na lei máxima do ente da federação, nas leis ou nos atos normativos. A não observância desses limites constitui base para decretação da cessação compulsória de efeitos, em razão de inconstitucionalidade material, ou de ilegalidade. Assim, por exemplo, no processo legislativo de Emenda Constitucional, será necessário observar o limite material imposto pelas denominadas “cláusulas pétreas” da CF, tanto que a Suprema Corte tem precedente sobre a declaração de inconstitucionalidade na instituição de tributo, por ofensa ao princípio da anterioridade e às normas sobre imunidades<sup>9</sup>.

- 
8. No âmbito da Receita Federal do Brasil, há a Portaria RFB 20/2021, que contém regras minuciosas sobre a edição de atos administrativos. Dentre os preceitos, há destaque para o art. 6º; segundo ele, a edição, a alteração ou a revogação dos atos normativos de que trata o art. 3º, de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados pela RFB, será precedida de Análise de Impacto Regulatório (AIR). Esse preceito tem fundamento de validade no art. 5º da Lei n. 13.874/2019, que, dentre outros preceitos, firma a “Declaração de Direitos de Liberdade Econômica”.
  9. O precedente foi firmado no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 939-7, em 15 de dezembro de 1993.

No plano do direito tributário, o poder de legislar não pode ser exercido fora do campo material autorizado pela CF, especialmente nos casos em que ela estabelece, de antemão, quais os fatos hipotéticos passíveis de deflagrar a incidência das normas tributárias, de acordo com as competências atribuídas a cada uma das pessoas políticas. Além disso, há violação das normas constitucionais quando: (a) a tributação é excessiva ou com base em fato que não manifesta capacidade contributiva; (b) as pessoas políticas vierem a conceder benefícios fiscais e financeiros que levem à criação de privilégios que possam afetar a competição econômica; (c) a lei imponha tratamento desigual a iguais; (d) a lei imponha tributação sobre fato ocorrido antes do seu advento; e, (e) a lei exija tributo antes do prazo de vacância (*vacatio legis*) estabelecido na CF. Há limites “negativos”, de modo que a tributação não pode alcançar pessoas ou fatos que estejam sob o abrigo de norma constitucional sobre imunidade tributária; além disso, o legislador – qualquer que seja ele – não pode renunciar a receitas sem indicar a fonte de compensação. No mais, a atribuição do poder de tributar é seguida da competência legal para impor penalidades que devem ser tipificadas e predeterminadas (sob o aspecto quantitativo) por lei anterior; em qualquer caso, será inválida qualquer lei que pretenda ser retroativa, exceto quando a lei for mais favorável ao acusado.

Os limites materiais de atuação das autoridades administrativas competentes para edição de atos normativos são os estabelecidos em leis e na Constituição; em qualquer caso, a administração não pode anular atos normativos editados pelos poderes da União, e, por isso, não decreta a inconstitucionalidade de uma lei ou de um ato normativo; todavia, pode e deve anular seus próprios atos quando forem eivados de ilegalidade ou contrariarem algum preceito constitucional. A administração tributária pode criar deveres instrumentais e acessórios a serem cumpridos por contribuintes e terceiros responsáveis<sup>10</sup>.

Os limites materiais para o exercício dos poderes integrantes da autonomia privada são estabelecidos pela lei e pela CF, tendo em vista a eficácia horizontal dos direitos fundamentais<sup>11</sup> e a existência de outras normas, como as que

10. Assim decidiu o Plenário do STF no julgamento da Ação Civil Originária 1.098/MG, em 15 de maio de 2020.

11. Vide o acórdão do julgamento do Recurso Extraordinário 639.138/RS, ocorrido em 10 de agosto de 2020, pelo Plenário do STF.

negam efeitos tributários a contratos entre particulares que pretendam mudar preceitos de ordem pública sobre a responsabilidade tributária<sup>12</sup>.

O poder de legislar é sujeito a limites estabelecidos por normas (regras e princípios) que formam o direito intertemporal, assim considerado o conjunto de preceitos que regulam a positivação do direito ao longo do tempo. Os limites de caráter temporal são previstos na CF. Assim, por exemplo, o Poder Legislativo não pode estabelecer direito novo sobre a criação ou o aumento de tributo sem considerar o princípio da anterioridade anual ou nonagesimal; nesse caso, o Poder Executivo não tem poder válido para exigir o cumprimento da referida lei antes de cumprido o prazo constitucional. Nem o Poder Legislativo nem o Poder Executivo podem pretender revogar ou cassar direito a incentivo fiscal de caráter oneroso concedido por prazo certo, nos termos do art. 178 da Lei n. 5.172/1966, que dispõe sobre o Código Tributário Nacional (CTN). As decisões proferidas pelos órgãos do Poder Judiciário se tornam aplicáveis quando transitarem em julgado ou em outro momento, caso seja admitido pelo ordenamento jurídico.

A administração tributária não pode exigir o cumprimento de lei tributária antes de cumprido o prazo constitucional de vacância; além disso, é impedida de fazer o lançamento tributário após o prazo estabelecido no § 4º do art. 150 e no art. 174, ambos do CTN.

## 2.2 Direito novo e segurança jurídica

A segurança jurídica é uma ideia imanente à noção e à finalidade do direito, considerado como instituição erigida para arbitrar relações entre sujeitos debaixo de um ideal de justiça. Na lição de Pedro Eiró<sup>13</sup>, dois elementos caracterizam a segurança jurídica: a previsibilidade e a estabilidade. Segundo o autor, “a cada um deve ser assegurado o conhecimento antecipado das consequências jurídicas que poderão resultar da prática de um determinado ato jurídico”; assim, “a previsibilidade implica não só a possibilidade de conhecimento e apreensão das normas jurídicas, mas também a suscetibilidade de

12. Estou me referindo ao art. 123 do CTN. Segundo o texto: “Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”.

13. EIRÓ, Pedro. *Noções elementares de direito*. Lisboa: Verbo, 1997. p. 123-124.

prefigurar os efeitos jurídicos que irão resultar da prática de determinado ato jurídico”. A exigência de estabilidade decorre do fato de que “o sujeito tem de poder contar com que a situação jurídica criada se irá manter imutável durante um certo lapso de tempo. Só assim cada um poderá organizar a sua vida e tomar as opções que permitam prosseguir mais eficazmente os seus interesses juridicamente tutelados”.

Nos Estados governados pelo Direito (ou segundo o Direito), o princípio da segurança jurídica desempenha dois papéis fundamentais: ele tem uma função preceptiva e outra de resguardo. No primeiro caso, é instrumento de garantia de que as pessoas conheçam as “regras do jogo” antes do seu início, para que possam estimar as consequências de seus atos, isto é, se aceitam cumprir aquilo que foi estatuído, ou, por outro lado, se preferem suportar as consequências da omissão ou ação contrária ao que deve ser feito. Enfim, os destinatários das normas devem saber com razoável clareza *ex ante* o que é obrigatório, o que é permitido, ou, ainda, o que é proibido. Na função de resguardo, esse princípio requer que as decisões proferidas em processos regulares, guiados pelo respeito à ampla defesa e ao devido processo legal, sejam observadas como medida de estabilidade dos efeitos das decisões que resolvem conflitos de interesses<sup>14</sup>.

Para que as normas postas estejam em consonância com o princípio da segurança jurídica, é indispensável que sejam exequíveis. Assim, as regras tributárias em geral devem ser dotadas dos atributos da clareza e da precisão, e as condutas por elas prescritas devem ser factíveis ou de possível realização; em outras palavras, é necessário atender ao princípio da praticabilidade<sup>15</sup>, de modo a permitir que as normas possam atingir concretamente os objetivos e as funções para as quais foram estatuídas<sup>16</sup>.

---

14. O STF, quando do julgamento do RE 646.313-AgR decidiu: “O postulado da segurança jurídica, enquanto expressão do Estado Democrático de Direito, mostra-se impregnado de elevado conteúdo ético, social e jurídico, projetando-se sobre as relações jurídicas, mesmo as de direito público (RTJ 191/922), em ordem a viabilizar a incidência desse mesmo princípio sobre comportamentos de qualquer dos Poderes ou órgãos do Estado, para que se preservem, desse modo, sem prejuízo ou surpresa para o administrado, situações já consolidadas no passado”.

15. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípio da praticabilidade do direito tributário: segurança jurídica e tributação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 47, p. 175, 1989.

16. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 64. Diz o autor: “A regra jurídica deve ser construída, não para um mundo ideal, mas para

### 3 VIGÊNCIA E EFICÁCIA DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS

O preceito do art. 1º do Decreto-lei n. 4.657/1942, conhecido por Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) estabelece as diretrizes cardiais para a vigência das leis em geral, ao dizer que uma lei começa a vigorar depois de oficialmente publicada. No contexto das normas da LINDB, vigorar é o mesmo que adquirir vigência.

Na lição do professor Luciano Amaro<sup>17</sup>, lei vigente, ou lei em vigor, é aquela que é suscetível de aplicação, desde que se façam presentes os fatos que correspondam à sua hipótese de incidência. Na lição do professor Paulo de Barros Carvalho<sup>18</sup>, viger é ter força para disciplinar, para reger, para regular as condutas; é uma propriedade de certas regras jurídicas que estão prontas para propagar efeitos, tão logo aconteçam, no mundo social, os fatos descritos em seus antecedentes. A vigência tem início com a publicação (ou a notificação, em se tratando de ato administrativo e decisão judicial), que demarca o início da existência da lei ou norma; uma lei publicada, e, por isso vigente, pode não ser imediatamente aplicável em situações concretas, se houver um prazo para que isso possa ocorrer.

Vigência é um conceito relacional; por isso, uma norma vigente está em relação permanente com as demais normas do ordenamento jurídico ao qual pertence e que lhe dão fundamento de validade. O ordenamento jurídico é um sistema de normas válidas; por isso, uma norma só pode nele se integrar e adquirir vigência se for válida, e, para que isso possa ocorrer, é indispensável que tenha sido produzida em conformidade com as normas de caráter material e formal que dispõem sobre o poder de legislar. Não há um procedimento prévio para a declaração sobre a validade formal ou material em face da CF, dado que o Poder Judiciário só se pronuncia sobre a validade de lei já editada. Nas leis votadas no parlamento, há *mecanismos de controle da constitucionalidade*, por intermédio de comissões que atuam durante a tramitação; também o Presidente da República pode vetar projeto de lei com base em inconstitucionalidade, na forma do § 1º do art. 64 da CF. Esses mecanismos de controle de constitucionalidade

---

agir sobre a realidade social. Não se pode conceber outro direito positivo a não ser aquele destinado para este mundo onde vivemos”.

17. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 219.

18. CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 103.

não impedem que o Poder Judiciário se pronuncie sobre a constitucionalidade pelas vias admissíveis pelo ordenamento jurídico. Em princípio, as normas editadas por pessoa ou órgão competente são presumidamente válidas até que, se for o caso, haja pronunciamento em sentido contrário emitido por outra autoridade competente; todavia, essa presunção de validade é inexistente ou fraca quando são editadas leis e atos normativos cuja aplicação em concreto possa produzir efeitos teratológicos, isto é, não razoáveis e não conciliáveis, mesmo minimamente, com a ideia de justiça ou razoabilidade.

Alguns estudiosos consideram que as normas são vigentes e adquirem eficácia, de modo que inadmitem a existência de vigência e de eficácia. No entanto, é certo que existe a diferença, que é visível, se considerarmos que a eficácia de uma norma surge com a vigência ou após o cumprimento do período de vacância (*vacatio legis*); além disso, há casos em que uma lei que deixou de vigorar mantém eficácia após a revogação para reger certas relações e fatos jurídicos, como é o caso da regra do *caput* do art. 144 do CTN<sup>19</sup>, pela consagração do princípio *tempus regit actum*.

Nos compêndios de direito, o vocábulo “eficácia” é usualmente adotado em duas acepções: há a eficácia social e há a eficácia jurídica, efetividade<sup>20</sup>. A primeira diz respeito ao acatamento efetivo de uma norma pelos destinatários que, por isso, se comportam de acordo com o que é estabelecido como devido (obrigatório ou proibido) ou permitido. Eficácia jurídica, por outro lado, é, para nós, um corolário da vigência, e marca o momento a partir do qual uma norma (geral ou individual e concreta) vigente reúne todos os elementos necessários e suficientes para que seja aplicada aos fatos aos quais pretende atribuir efeitos jurídicos<sup>21</sup>. A eficácia, portanto, não é elemento constitutivo apenas das normas que sejam editadas pelo Poder Legislativo; também algumas espécies de

---

19. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 193. Para o autor: “Mas, o lançamento, enquanto norma individual, ato administrativo de aplicação da lei e criação *in concreto* do Direito, rege-se pela legislação vigente na época em que ocorreu o fato jurídico tributário e não a vigorante, se diversa, na data em que ele foi praticado”.

20. BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 85. Segundo o autor: “A efetividade significa, portanto, a realização do direito, o desempenho concreto de sua função social. Ela representa a materialização, no mundo dos fatos, dos preceitos legais e simboliza a aproximação, tão íntima quanto possível, entre o *dever-ser* normativo e o *ser* da realidade social”.

21. SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 65-66. Diz o autor: “A eficácia jurídica da norma designa a qualidade de produzir,

atos administrativos e sentenças judiciais são sujeitas a requisitos sobre eficácia, como normas que são<sup>22</sup>. Por vezes, o vocábulo “eficácia” é substituído pela palavra “validade”; a substituição pura e simples, sem explicação contextual, é problemática se considerarmos que a validade diz respeito ao cumprimento das regras pelas quais um preceito é intrometido no ordenamento jurídico vigente.

No direito tributário, há o art. 101 do CTN, que é claro ao prescrever que a vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral e pelas normas nele contidas. O art. 103 do CTN contém regras sobre o prazo inicial de vigência de atos administrativos, decisões e convênios, e faz expressa ressalva de que o ali estabelecido só se aplica em caso de não haver disposição em contrário, no texto do ato ou em outra norma. As disposições gerais estão previstas na Constituição Federal e na LINDB; o preceito do art. 1º da referida lei é claro ao dispor que, salvo disposição em contrário, a lei começa a vigorar em todo o território nacional 45 dias após a sua publicação. É conveniente notar que, a rigor, esse prazo de 45 dias só é aplicável no silêncio da lei, tal como ocorreu com a Lei n. 8.402/1992, que modificou a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, e foi publicada sem indicação de data a partir da qual produziria efeitos<sup>23</sup>.

### 3.1 Princípios da anterioridade e da irretroatividade

Na Constituição Federal, há preceitos sobre a *vacatio legis* nos casos em que houver instituição ou aumento de tributo<sup>24</sup>. De acordo com o art. 150 do texto da Constituição, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos: (a) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; e (b) antes de decorridos 90 dias

---

em maior ou menor grau, efeitos jurídicos, ao regular, desde logo, as situações, relações e comportamentos de que cogita”.

22. BORGES, José Souto Maior.  *Lançamento tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 193. Para o autor: “Lançamento válido pode ser ineficaz, dada a subsequência de notificação inválida, ou seja, notificação anulável ou nula. Defeito da notificação não é, pois, defeito do lançamento. A ausência de notificação acarretará ineficácia do lançamento”.
23. Esse é um caso raro de lei que não indica o marco inicial de sua eficácia. Na época, a Secretaria da Receita Federal (hoje Receita Federal do Brasil) editou o Parecer Normativo CST n. 1, publicado no *Diário Oficial da União* de 20 de fevereiro de 1992, para esclarecer que a lei, que fora publicada em 9 de fevereiro de 1992, só se aplicaria a partir de 23 de fevereiro de 1992.
24. De acordo com a Súmula Vinculante n. 50 do STF, a alteração de prazo de pagamento de tributo não está sujeita à anterioridade.

da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea anterior<sup>25</sup>. As exceções estão mencionadas no § 1º do art. 150. No CTN, o art. 104 estabelece que entram em vigor, no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação, os dispositivos de lei referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda: (a) que instituem ou majoram tais impostos; (b) que definem novas hipóteses de incidência; e, (c) que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no art. 178. Essas regras não foram recebidas pela ordem constitucional instaurada com o advento da Emenda Constitucional n. 42, de 2003, que passou a exigir um prazo mínimo de 90 dias, tendo em vista que, se válidas fossem, autorizariam a vigência quase imediata de leis que fossem editadas até o último dia do exercício anterior.

De uma perspectiva axiológica, o princípio da anterioridade visa a permitir que os destinatários tenham um tempo razoável para conhecer as novas disposições, na forma do disposto no art. 8º da Lei Complementar n. 95/1998. Esse princípio não se confunde com o princípio da irretroatividade, que veda que uma lei possa desconstituir, salvo em situações excepcionais, os efeitos de leis e atos normativos. Esse princípio consagra requisitos explícitos e implícitos para dar validade a leis e atos normativos. Assim, em primeiro lugar, o direito novo não pode desconstituir efeitos de atos jurídicos que sejam perfeitos e acabados, de decisões cobertas pelo manto da coisa julgada, e os direitos adquiridos.

Convém notar que o princípio da irretroatividade não constitui limite ao exercício do poder de tributar imposto unicamente ao legislador. Todo aquele a quem a ordem jurídica tenha atribuído poderes para criar direito novo que possa, coativamente, interferir na esfera jurídica de outra pessoa, não pode pretender que a norma retroaja os seus efeitos; tal pretensão é inerentemente contrária à ideia de direito como baliza aceitável para a convivência sob regras obrigatórias<sup>26</sup>. O direito não é perfeito, mas os povos livres e civilizados não aceitam um direito que seja incapaz de prover segurança jurídica.

25. Vide também o § 6º do art. 195 da Constituição Federal, que dispõe sobre as contribuições sociais.

26. DERZI, Misabel de Abreu Machado. A irretroatividade do direito no direito tributário. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio (org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 180. Nas suas palavras: “Urge erradicar o vício de se restringir o princípio da irretroatividade a uma limitação imposta exclusivamente ao legislador. O princípio da irretroatividade aplica-se também à totalidade das fontes de

Uma norma tributária (construída a partir de lei, de ato normativo ou de interpretação reiterada) não pode retroagir, pois, se isso ocorrer, ela poderá vir a permitir, contra a Constituição, a exigência de tributo onde não houver capacidade contributiva. É o que ocorre, por exemplo, com os denominados “tributos indiretos”, que afetam o preço de bens e serviços, e cujo peso econômico é suportado pelos adquirentes. Ora, uma lei que preveja a cobrança de um tributo sobre vendas passadas, por exemplo, não pode ser considerada válida, por ser inexecutável, pois o contribuinte não terá condições fáticas e jurídicas de obrigar os seus clientes a concordar com a retroação dos contratos e do aumento do preço. Nesse exemplo, a eventual transferência da carga tributária para o contribuinte vendedor irá causar o seu empobrecimento sem causa justa.

### 3.2 Eficácia de decisão definitiva sobre inconstitucionalidade

No ordenamento jurídico brasileiro, o controle de constitucionalidade de leis e atos normativos pode ser feito por qualquer órgão do Poder Judiciário (controle difuso) ou diretamente perante o STF, de acordo com as normas (regras e princípios) do denominado “controle concentrado”. As leis processuais que dispõem sobre a jurisdição constitucional preveem o ajuizamento, perante o STF, da ação declaratória de constitucionalidade e da ação declaratória de inconstitucionalidade e de outras ações que visam à fiscalização da compatibilidade de leis e atos normativos com as normas da CF e das Constituições dos Estados. As decisões finais proferidas nessas e em outras ações com efeito *erga omnes* da mesma Corte têm efeitos distintos, de acordo com o que for decidido em cada caso.

Antes de tratar das decisões definitivas sobre constitucionalidade, é conveniente sublinhar que as normas processuais cogitam da concessão de medidas cautelares em ações diretas. Em ação direta de inconstitucionalidade, de acordo com os preceitos dos §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei n. 9.868/1999, se concedida medida cautelar, ela terá eficácia contra todos, e efeito *ex nunc*, salvo se o Tribunal entender que deva conceder-lhe eficácia retroativa. A concessão da medida cautelar torna aplicável a legislação anterior acaso existente, salvo expressa manifestação em sentido contrário. Na ação direta de inconstitucionalidade

---

formação do direito, quer às decisões do Poder Judiciário, quer aos atos e decisões do Poder Executivo”.

por omissão, segundo o art. 12-F da Lei n. 9.868/1999, a medida cautelar poderá consistir na suspensão da aplicação da lei ou do ato normativo questionado, no caso de omissão parcial, bem como na suspensão de processos judiciais ou de procedimentos administrativos, ou ainda em outra providência a ser fixada pelo Tribunal. Por fim, na ação declaratória de constitucionalidade, o Tribunal poderá deferir pedido de medida cautelar na ação declaratória de constitucionalidade para determinar que os juízes e os Tribunais suspendam o julgamento dos processos que envolvam a aplicação da lei ou do ato normativo objeto da ação, até seu julgamento definitivo. A rigor, em todas as ações diretas, o alcance e os efeitos da medida cautelar serão estabelecidos na própria decisão e os efeitos ripristinatórios são automáticos, salvo manifestação em sentido contrário, na forma do § 2º do art. 11, aplicável por analogia para todas as ações. A cassação da medida cautelar tem efeito ripristinatório em relação à norma contestada, posto que ela volta a vigorar até a decisão final. A lei diz que a medida liminar tem efeito para futuro (*ex nunc*), mas é omissa acerca: (a) do início da eficácia da decisão que suspende a eficácia do direito anterior à norma contestada; e, (b) do início da eficácia da norma contestada que volta a vigorar, em caso de haver cassação ou expiração dos efeitos da medida cautelar.

Questões em torno da eficácia da medida cautelar foram discutidas pelo Plenário do STF quando do julgamento, em 11 de dezembro de 2014, do referendo nos embargos de declaração na medida cautelar ADI 4.843/PB; na ocasião, ficou decidido que a eficácia da liminar ocorre antes do trânsito em julgado da decisão que a concedeu, exceto em “casos excepcionais a serem examinados pelo Presidente do Tribunal, de maneira a garantir a eficácia da decisão”<sup>27</sup>. A eficácia imediata das decisões cautelares é razoável, em virtude da existência de situação excepcional característica desse tipo de provimento. Por outro lado, a eficácia da decisão que cassa a medida cautelar não é sujeita à excepcionalidade, salvo se os fatos indicarem o contrário. Nesse último caso, a decisão estabelecerá o termo *a quo* da eficácia, ou ela terá de se amoldar ao prazo de 45 dias previsto na regra geral do art. 1º da LINDB.

---

27. Nesse trecho, o relator, Ministro Celso de Mello, reproduz o que fora decidido na ADI 711/AM. No mesmo julgamento, a Corte decidiu sobre a eficácia de medida cautelar deferida pelo relator e submetida *a posteriori* ao Plenário; no caso, ficou decidido que a eficácia, em tal situação, não é diferente da produzida quando a decisão é proferida apenas pelo Plenário.

Passamos, a partir de agora, a discutir as questões jurídicas que podem surgir em torno da decisão definitiva sobre a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade.

No caso de haver declaração de constitucionalidade de uma lei ou de um ato normativo, a norma impugnada continua a vigorar e produzir efeito sem interrupção, de modo que a consequência imediata é apenas a eliminação das incertezas sobre a compatibilidade com as normas constitucionais. A chancela imposta pela decisão acompanhará a norma até que ela: venha a ser substituída (alterada ou revogada); tenha caducado<sup>28</sup>; ou, venha a ser declarada inconstitucional no futuro, caso haja mudança no estado de direito em razão de alteração constitucional<sup>29</sup>. Por fim, a norma, mesmo sem haver mudança no seu texto, pode sofrer mutação informal de sentido<sup>30</sup> que a torne inconstitucional; em tal caso, pode ser difícil ou impossível estabelecer um marco inicial para a eficácia da nova interpretação, e isso atrai a regra do art. 1º da LINDB, a menos que a decisão que aplica a nova orientação indique o termo *a quo* para a eficácia. Eventuais efeitos pretéritos decorrentes da declaração de constitucionalidade de uma norma ocorrem em caso de haver decisão judicial transitada em julgado em sentido contrário, isto é, que considerou inconstitucional a norma antes da pronúncia definitiva da Corte Suprema.

Em se tratando de declaração de inconstitucionalidade, há efeitos prospectivos e pode haver efeitos pretéritos. Os efeitos prospectivos decorrem da expulsão da norma inválida do ordenamento jurídico, de modo que ela deixar de ser vigente, ainda que não ocorra a revogação formal; além disso, se a norma invalidada tiver revogado direito anterior, haverá efeito repristinatório.

---

28. FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 204. Nas suas palavras: “[...] a norma caduca porque as condições de aplicação por ela previstas não mais existem”.

29. ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 107. Segundo o autor: “Com efeito, é evidente que a declarada compatibilidade de um preceito normativo ordinário com a Constituição poderá desfazer-se em face de superveniente reforma ou emenda constitucional”.

30. LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. p. 495. Nas suas palavras: “Qualquer lei está, como facto histórico, em relação atuante com seu tempo. Mas o tempo também não está em quietude: o que no momento da gênese da lei atuava de modo determinado, desejado pelo legislador, pode posteriormente atuar de um modo que nem sequer o legislador previu, nem, se o pudesse ter previsto, estaria disposto a aprovar”.

Havendo declaração de inconstitucionalidade com efeitos retroativos absolutos (caso em que a norma invalidada é considerada nula *ab ovo*), há a necessidade de desconstituição de efeitos produzidos pela norma declarada inválida, mas a Corte pode decidir que os efeitos retroativos não existem ou que sejam considerados a partir de determinada data, de acordo com o preceito do art. 27 da Lei n. 9.868/1999, que dispõe sobre a denominada “modulação de efeitos”. A modulação, se for o caso, deve ser explicitada no acórdão da decisão ou de embargos de declaração; havendo silêncio sobre a questão, aplica-se o efeito retrospectivo absoluto (*ex tunc*)<sup>31</sup>.

É possível que a modulação venha a estender os efeitos da lei invalidada para além da data do trânsito em julgado da decisão proferida pela Suprema Corte. Foi o que ocorreu no julgamento, em 18 de dezembro de 2021, do Recurso Extraordinário n. 714.139/SC, pelo qual os efeitos da decisão de inconstitucionalidade foram postergados para o exercício financeiro de 2024, ressaltando-se as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito (05.02.2021). Nesse caso, a norma inconstitucional continua em vigor e a ser aplicada, mesmo depois de haver o trânsito em julgado da decisão que a declarou contrária à CF.

A modulação, em qualquer caso, deve ser motivada como toda e qualquer decisão judicial, por força do art. 93, X, da CF. A decisão moduladora, em princípio, deve resultar de um juízo de ponderação, assim: “a preservação de efeitos inconstitucionais ocorre quando o seu desfazimento implica prejuízo ao interesse protegido pela Constituição em grau superior ao provocado pela própria norma questionada”<sup>32</sup>. Por fim, com a declaração de inconstitucionalidade de uma norma pode haver efeito sobre as decisões transitadas em julgado em sentido contrário ao que foi pronunciado pela Corte.

### 3.3 Eficácia das mudanças na jurisprudência dominante

Segundo o disposto no § 3º do art. 927 do Código de Processo Civil, na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal

31. No julgamento dos Embargos de Declaração na ADI 3.601/DF, o Plenário do STF decidiu, como consta da ementa do acórdão, de 9 de setembro de 2010: “2. Continua a dominar no Brasil a doutrina do princípio da nulidade da lei inconstitucional. Caso o Tribunal não faça nenhuma ressalva na decisão, reputa-se aplicado o efeito retroativo”.

32. Trecho da ementa do acórdão dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n. 870.947/SE, julgado pelo Plenário em 3 de outubro de 2019.

Federal e dos Tribunais Superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração, no interesse social e da segurança jurídica. A mudança pode ocorrer sem um ato formal que identifique a nova orientação, ou mediante revisão ou supressão de súmula ou documento normativo similar; nestes dois últimos casos, há documento formal produzido mediante processo levado a cabo, de acordo com as normas do regimento de cada tribunal.

A oscilação da jurisprudência dominante num determinado tribunal (aqui considerada como uma coletânea de decisões em igual sentido) é inevitável e pode ocorrer, desde que devidamente motivada, em face do item X do art. 93 da CF. Em qualquer caso, no entanto, os órgãos judiciais não podem agir de modo errático ou frívolo; afinal, o direito é um instrumento a serviço da segurança jurídica e aspira à estabilidade, de modo que as oscilações podem ser admitidas quando forem razoáveis, ou seja, quando resultarem de juízos de proporcionalidade em cada caso. O preceito do § 3º do art. 927 do Código de Processo Civil reconhece a função social da jurisprudência como mecanismo que gera expectativas legítimas de que os juízes e tribunais decidirão os casos de acordo com o direito aplicável em circunstâncias idênticas; no fundo, a crença na jurisprudência corresponde à expectativa de tratamento igual.

Há diversos casos em que houve alteração da jurisprudência; foi o que ocorreu, por exemplo, com a discussão acerca da incidência de contribuições previdenciárias sobre o valor correspondente ao denominado “terço de férias” (Tema 985 de repercussão geral). Na ocasião, a Corte Suprema decidiu em sentido contrário ao que vinha prevalecendo no Superior Tribunal de Justiça (STJ) nos julgamentos dos casos incluídos na Tese 479 dos recursos repetitivos. Nesse caso, não houve modulação dos efeitos e nenhuma palavra foi dita acerca da segurança jurídica, de modo que a expectativa de juridicidade da não incidência tributária, que foi criada pela jurisprudência do STJ, foi simplesmente ignorada.

A mudança no rumo da jurisprudência dominante equivale à criação de um novo direito, posto que não decorre de uma decisão tomada em procedimento de uniformização do entendimento de um tribunal acerca de um determinado tema. Para dar máxima efetividade ao princípio da irretroatividade, a eficácia das novas regras, em tais circunstâncias, deveria atingir apenas os processos ajuizados após a consolidação da mudança com o trânsito em julgado da decisão do órgão competente para fazer a uniformização. Somente dessa maneira

os cidadãos poderiam se sentir avisados da mudança e como ela poderia interferir em suas decisões.

### 3.4 Coisa julgada

Os efeitos de uma decisão em que há declaração de inconstitucionalidade ou há confirmação de constitucionalidade de lei ou ato normativo podem atingir decisões anteriores à pronúncia e que tenham transitado em julgado com arrimo em argumentos que sejam contrários à tese estabelecida pela Corte Superior no regime do controle abstrato ou difuso, com efeitos gerais.

A coisa julgada é sujeita a proteção constitucional em relação aos efeitos passados, presentes e futuros, até que venha a ser rescindida. O beneficiário de decisão transitada em julgado tem a seu favor uma norma individual que produz efeitos até que venha a ser removida do ordenamento jurídico por outra norma geral ou individual. A Constituição Federal não proíbe a rescisão, mas é clara ao estabelecer a intangibilidade dos efeitos já produzidos até o momento em que ocorrer o trânsito em julgado da rescisão que impõe os efeitos rescisórios.

Até que a Suprema Corte tivesse se pronunciado sobre o tema, por ocasião do julgamento dos Recursos Extraordinários ns. 949.297 e 955.227, nos Temas 881 e 885 da repercussão geral, havia dúvidas sobre a necessidade de ajuizamento de ação judicial específica, no prazo legal, para que houvesse a eventual reforma de decisões passadas em julgado, mesmo em caso de pronunciamento posterior do STF em decisão com efeitos gerais. Em 2015, o Plenário da Corte, quando do julgamento do Tema 733 da repercussão geral, houvera decidido que “a decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão das decisões anteriores que tenham adotado entendimento diferente”. No julgamento dos Temas 881 e 885, ocorrido em 8 de fevereiro de 2023, a Corte reformulou a sua própria jurisprudência (em matéria de direito tributário), ao decidir que “as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo”. Para nós, a decisão da Suprema Corte afirma que os efeitos rescisórios são prospectivos e não guardam simetria com os efeitos da declaração de inconstitucionalidade;

além disso, não carecem de confirmação por outro órgão estatal integrante da estrutura de qualquer poder.

A decisão posterior da Corte tem efeitos prospectivos e não destrói a coisa julgada material; ela atinge os efeitos das normas individuais e concretas que foram postas no ordenamento jurídico pelas decisões transitadas em julgado. Portanto, os efeitos passados das decisões sujeitas à rescisão são preservados e permanecem intangíveis até que a decisão da Suprema Corte adquira eficácia plena por intermédio do trânsito em julgado ou em decorrência do transcurso do prazo de eficácia estabelecido em modulação dos efeitos, caso ele transcenda a data do trânsito em julgado, como visto anteriormente.

Portanto, a Corte estabeleceu um novo marco jurídico para os efeitos das decisões em ações diretas; ficou claro que é desnecessário ajuizamento de ação rescisória no prazo legal. Além disso, o pronunciamento do Tribunal afirma que a rescisão equivale, em termos práticos, a um aumento de tributo, e, quando for o caso, deve ser observada a anterioridade anual ou nonagesimal prevista na CF, de acordo com o regime jurídico de cada tributo. No entanto, o texto suscita dúvidas sobre os efeitos rescisórios de decisões administrativas irreformáveis, isto é, transitadas em julgado em processos administrativos nos quais foi declarada a extinção dos créditos tributários, com base no item IX do art. 156 do CTN. Embora o texto da decisão (a tese fixada) não seja claro a respeito da irradiação de seus efeitos para o âmbito administrativo, a dúvida não tem razão de ser, tendo em vista que o efeito rescisório é geral, por estar sustentado pelo princípio da igualdade. Afinal, a extinção do crédito tributário pressupõe a regularidade do direito do contribuinte e do direito do erário; se o evento suficiente para a extinção ocorreu à sorrelfa da CF, não pode prevalecer, sob pena de se sobrepor à própria Constituição. Por isso, os efeitos rescisórios arrastam (*drag along*) as decisões administrativas junto com as decisões judiciais, já que não há superioridade de uma sobre a outra, posto que estão baseadas em exercícios de poderes distintos, que devem ser exercidos debaixo da supremacia das normas constitucionais.

Por fim, cabe referir que o efeito rescisório arrasta consigo eventuais decisões transitadas em julgado baseadas em outros argumentos que remetam à decisão colhida pela decisão da Corte Suprema; foi o que ocorreu com contribuintes da Contribuição Social sobre o Lucro (Temas 881 e 885) que tiveram a favor uma decisão de que não deveriam pagar o tributo, em razão da inconstitucionalidade

do veículo introdutor (tais decisões exigiam lei complementar para validar a exigência), e que obtiveram nova decisão transitada em julgado no sentido de que a mudança de lei que rege o cálculo e o recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro não superava a coisa julgada<sup>33</sup>. Essa última decisão passada em julgado é decorrência da primeira, que foi derrotada pela decisão da Suprema Corte; portanto, ela confirma a decisão decaída e com ela decai. Convém notar que, no caso concreto da Contribuição sobre o Lucro, a decisão da Suprema Corte afirma que a decisão com efeitos rescisórios plenos é a proferida em 2007, no julgamento da ADI 15; logo, considerou que a fiscalização estava livre para exigir o tributo após o período de anterioridade. Por isso, é possível que nenhum efeito rescisório exista em relação a ações judiciais e processos administrativos, de modo que cada caso deve ser analisado de per si.

#### 4 CONCLUSÕES

Conforme exposto, a criação de direito novo não é monopólio do Poder Legislativo: todos os demais poderes – por intermédio de seus órgãos – criam normas jurídicas gerais e individuais e as introduzem no ordenamento jurídico. Os diversos órgãos estatais, portanto, participam do processo de positivação do direito, assim como participa desse processo o particular que celebra um contrato e cria, para si e para sua contraparte, normas individuais e concretas.

O direito, quando é criado, pode ou não ser imediatamente eficaz, tendo em vista que o ordenamento jurídico contém normas (regras e princípios) sobre a eficácia temporal, de modo a atender aos anseios de segurança jurídica. O direito posto pode ser modificado, e isso pode ocorrer, inclusive, em relação às normas individuais estabelecidas em decisões transitadas em julgado, desde que sejam resguardados os efeitos passados de tais decisões. É possível que ocorram mutações no sentido das normas que impliquem a alteração do rumo da jurisprudência dominante nos Tribunais, e isso suscita diversas questões sobre a eficácia das normas em geral e seus efeitos na esfera jurídica dos que foram atingidos pelas modificações. O direito não pode impedir a sua própria

---

33. Um exemplo é a decisão proferida pela Primeira Seção do STJ quando do julgamento, em 10 de fevereiro de 2010, do Agravo Regimental no Agravo Regimental nos Embargos de Divergência no Recurso Especial 885.763/GO. Na ementa consta o seguinte trecho: “2. A lei posterior que se limita a modificar as alíquotas e a base de cálculo de tributo declarado inconstitucional viola a coisa julgada”.

mudança, mas ele deve prover condições para que as alterações preservem a essência da segurança jurídica, que resulta da previsibilidade das normas, e a proteção da confiança no próprio direito.

## 5 REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- BARROSO, Luís Roberto. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*. 5. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. A irretroatividade do direito no direito tributário. In: BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio (org.). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba: direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. Princípio da praticabilidade do direito tributário: segurança jurídica e tributação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 47, 1989.
- EIRÓ, Pedro. *Noções elementares de direito*. Lisboa: Verbo, 1997.
- FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Tradução: Gilmar Mendes. Porto Alegre: Fabris, 1991.
- KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. Tradução: Luiz Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- MENDES, Gilmar. Limite entre interpretação e mutação: análise sob a ótica da jurisdição constitucional brasileira. In: MENDES, Gilmar Ferreira; MORAIS, Carlos Blanco de (org.). *Mutações constitucionais*. São Paulo: Saraiva, 2016.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

## AS REVISTAS TRIBUTÁRIAS NO BRASIL: UMA ANÁLISE PANORÂMICA

Jeferson Teodorovicz

Professor da FGV EPPG (Mestrado e Graduação). Pós-doutor em Direito pela UnB. Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Mestre em Direito Econômico e Socioambiental pela PUCPR. Especialização (MBA) em Gestão Contábil e Tributária pela UFPR. Graduado em Direito pela PUCPR. Conselheiro Titular da Primeira Seção de Julgamento do CARF.

Artigo recebido em 19.05.2023 e aprovado em 28.05.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Alguns dos primeiros estudos tributários publicados em periódicos jurídicos e o surgimento das primeiras revistas tributárias no Brasil 3 O papel dos periódicos ligados ao direito público (e ao direito tributário) a partir da primeira metade do século XX 4 O avanço das revistas tributárias de direito tributário a partir da década de 1990 5 Século XXI e a digitalização dos periódicos tributários no Brasil 6 Considerações finais: alguns desafios atuais dos periódicos tributários brasileiros 7 Referências.

RESUMO: Este breve ensaio, que apresenta caráter informativo e exploratório, busca identificar os principais periódicos no campo do direito tributário no Brasil, desde as primeiras incursões tributárias em revistas jurídicas generalistas, até alcançar os dias atuais.

PALAVRAS-CHAVE: Revistas tributárias. Direito tributário. Brasil.

## TAX JOURNALS IN BRAZIL: A PANORAMIC ANALYSIS

CONTENTS: 1 Introduction 2 Some of the first tax studies published in legal journals and the emergence of the first tax journals in Brazil 3 The role of journals linked to public law (and tax law) from the first half of the 20th century 4 The advancement of tax journals of tax law from the 1990s onwards 5 21st Century and the digitization of tax journals in Brazil 6 Final considerations: some current challenges for Brazilian tax journals 7 References.

ABSTRACT: This brief essay, wich presents an informative and exploratory character, aims to identify the main journals in the field of tax law in Brazil, from the first tax incursions in generalist legal journals, until reaching the presente day.

KEYWORDS: Tax journals. Tax law. Brazil.

### 1 INTRODUÇÃO

O presente ensaio busca, com caráter informativo e exploratório, reunir algumas informações a respeito da contribuição trazida por revistas especializadas aos estudos do direito tributário brasileiro. Inicia-se a pesquisa pelos primeiros temas tributários encontrados em periódicos jurídicos, para, gradativamente, alcançar periódicos especializados em tributação.

Aliás, o surgimento de revistas tributárias especializadas fortalece a emancipação da disciplina jurídica, constituindo-se em importantes veículos de divulgação de estudos tributários (teóricos ou práticos), e, por que não, caminhos para propagação de linhas de estudos (e de Escolas) desenvolvidas ao redor do direito tributário brasileiro.

Nesse sentido, o objetivo deste trabalho de levantamento bibliográfico e exploratório, será simplesmente apresentar ao leitor alguns esforços provenientes de periódicos que contribuíram em alguma medida para esse fortalecimento da disciplina no Brasil.

### 2 ALGUNS DOS PRIMEIROS ESTUDOS TRIBUTÁRIOS PUBLICADOS EM PERIÓDICOS JURÍDICOS E O SURGIMENTO DAS PRIMEIRAS REVISTAS TRIBUTÁRIAS NO BRASIL

Os periódicos tributários aparecem logo nas primeiras décadas do século XX. Porém, antes disso, havia espaço (ainda que restrito e episódico) para publicação de estudos tributários (e notícias sobre legislação fiscal, decisões no contencioso administrativo ou judicial e alguns pareceres) em revistas mais

generalistas ou pelo menos inseridas no campo do direito público e do direito administrativo, que, inicialmente, eram os principais veículos de divulgação de estudos tributários (brasileiros e estrangeiros) no Brasil<sup>1</sup>.

Contudo, ainda que o espaço à temática fosse reduzido nas primeiras revistas jurídicas da época, os trabalhos inicialmente publicados não apresentavam o caráter propriamente “doutrinário” (sob uma perspectiva dogmático-jurídica, por exemplo), mas geralmente se constituíam de pareceres, ou mesmo de notícias sobre alguma inovação legislativa ou decisão relevante, já que, em uma época de acesso restrito a informações de caráter fiscal<sup>2</sup>, as revistas mantinham importante função divulgadora da *praxis* jurídica, como é o caso da *Revista Jurídica*, de 1906<sup>3</sup>, que, já em seus primeiros números, incluía (poucos) acórdãos de natureza tributária e, com antecedência, no século XIX, a revista *O Direito*, cujos primeiros números (a partir de 1873) também já denotavam (ainda mais timidamente) essa característica<sup>4</sup>.

- 
1. Esse tema também foi objeto de investigação anterior publicada no seguinte trabalho: TEODOROVICZ, Jeferson. *História disciplinar do direito tributário brasileiro*. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2017. (Série Doutrinas Tributárias).
  2. Por exemplo, foi publicado o Decreto n. 1.678 (que “aprova o regulamento para o Imposto Territorial”, de 1904). *Legislação. Revista Forense: doutrina, legislação e jurisprudência*, Bello Horizonte, v. 1, fasc. 1, p. 323 e ss., 1904.
  3. Exemplificativamente, a *Revista de Direito*, iniciada em 1906, dedicada ao direito civil, comercial e criminal, não apresentava remissões diretas ao direito tributário em seu volume 1, à exceção de acórdão sobre a não incidência de contratos de honorários advocatícios sobre o “sello”. *Revista de Direito: civil, commercial e criminal – doutrina, jurisprudência e legislação*, Rio de Janeiro, v. 1, fasc. 1, p. 618 e ss., jul. 1906. Já no volume 2, apresentou acórdãos sobre a temática fiscal: (a) taxa sanitária que não seja instituída por lei não poderia ser cobrada pelo Governo; (b) a definição e a possibilidade de sua cobrança (nesse acórdão publicado pelo Juízo Federal da Segunda Vara do Distrito Federal, definiu-se que, por imposto “[...] se entende todas as contribuições exigíveis dos habitantes de paz, qualquer que seja o destino ou denominação que se lhes dê: imposto, direitos, sellos, taxas”); (c) as hipóteses em que o Estado pode cobrar impostos sobre mercadorias. *Revista de Direito: civil, commercial e criminal – doutrina, jurisprudência e legislação*, Rio de Janeiro, v. 2, fasc. 1, p. 133 e ss., p. 353 e ss., out. 1906.
  4. Essa revista, ainda sob a égide do Império, limitava-se à divulgação de leis, normativas administrativas e decisões jurisprudenciais relativas à “Fazenda”. *O Direito*, Rio de Janeiro, ano 1, v. 1, p. 174 e ss., 1873. Já volume posterior limitava-se, por exemplo, à divulgação do Regulamento do “imposto de indústria e profissão” (Decreto n. 5.690, de 1874). *O Direito*, Rio de Janeiro, ano 2, v. 5, p. 133 e ss., 1874. Ademais, em outro volume havia ainda a divulgação de decisões judiciais e de legislações relativas a determinados impostos, a exemplo

Na primeira edição da *Revista Forense*, em 1904, foi publicado, no volume I, o parecer de Joaquim da Costa Barradas, sobre a possibilidade de os Estados cobrarem tributos em território exclusivo da União Federal<sup>5</sup>. Já no volume II do mesmo número da *Revista Forense*, foram publicados pareceres sobre três temas: (a) imposto sobre transmissão de propriedade<sup>6</sup>; (b) imposto sobre o valor das transações comerciais<sup>7</sup>; (c) imposto sobre dividendos<sup>8</sup> (que os pareceristas da época identificavam com o imposto de indústrias e profissões do direito comparado, com base nos ensinamentos da ciência das finanças)<sup>9</sup>.

Mas o interessante é que nesse volume foi publicada uma das primeiras “doutrinas” em revista especializada: “Imposto sobre dividendos”, de José da Silva Costa<sup>10</sup>, além de acórdãos sobre execução fiscal<sup>11</sup>. Note-se que os perfis dos estudos sobre o tema mantinham forte vinculação à literatura econômico-financeira, como reconhece o próprio José da Silva Costa: “A estreita aliança do direito e da sciencia econômica é postulado lustral”<sup>12</sup>.

A *Revista dos Tribunais*, iniciada em 1912, também conservou semelhante característica tal qual já visualizada na *Revista Forense*, dedicando-se à publicação

---

dos impostos arrecadados pelas “alfandegas”. *O Direito*, Rio de Janeiro, ano 1, v. 2, p. 413 e ss.; 398 e ss., 1873.

5. BARRADAS, Joaquim da Costa. Parecer. *Revista Forense*: doutrina, legislação e jurisprudência, Belo Horizonte, v. 1, fasc. 1, p. 114-128, 1904.
6. Pareceres de Visconde de Ouro Preto e Lafayette Rodrigues Pereira. *Revista Forense*: doutrina, legislação e jurisprudência, Belo Horizonte, v. 2, fasc. 1, p. 229 e ss., 1904.
7. Pareceres de Visconde de Ouro Preto. *Revista Forense*: doutrina, legislação e jurisprudência, Belo Horizonte, v. 2, fasc. 1, p. 233 e ss., 1904.
8. Pareceres de Visconde de Ouro Preto. *Revista Forense*: doutrina, legislação e jurisprudência, Belo Horizonte, v. 2, fasc. 1, p. 355 e ss., 1904.
9. Publicou-se parecer de Ruy Barbosa sobre imposto de indústrias e profissões. Nesse trabalho, alinhado às contribuições da ciência das finanças da época, mostra-se avançada pesquisa sobre o direito constitucional comparado (sobretudo norte-americano) para distinguir a estrutura do imposto de indústrias e profissões do imposto sobre a importação “de procedência estrangeira” (BARBOSA, Ruy. Parecer. *Revista Forense*, Belo Horizonte, v. 2, fasc. 1, p. 234-238, 1904). Sobre o mesmo tema foram publicados pareceres de Baptista Martins (este denominado “artigo”), Veiga Filho, Mendes Pimentel e Carlos de Carvalho. *Revista Forense*, Belo Horizonte, v. 2, fasc. 1, p. 239-249, 1904.
10. COSTA, José da Silva. Imposto sobre dividendos. *Revista Forense*, Belo Horizonte, v. 2, fasc. 1, p. 325 e ss., 1904.
11. COSTA, José da Silva. Imposto sobre dividendos. *Revista Forense*, Belo Horizonte, v. 2, fasc. 1, p. 261 e ss., 1904.
12. COSTA, José da Silva. Imposto sobre dividendos. *Revista Forense*, Belo Horizonte, v. 2, fasc. 1, p. 325, 1904.

de pareceres, estudos técnicos e acórdãos na área<sup>13</sup>, caminho que foi igualmente seguido pela *Revista de Crítica Judiciária*<sup>14</sup>, esta voltada à elaboração de comentários críticos às decisões judiciais da época. Nesse sentido, incluiu comentário de Frederico da Silva Ferreira à decisão sobre “Imposto inconstitucional”, de 1925<sup>15</sup>, assim como os comentários e estudos técnicos lembrados por Brandão Machado, seguindo o mesmo perfil<sup>16</sup>.

Logo, ainda que a divulgação de trabalhos, legislação e jurisprudência sobre o tema já se manifestasse nas revistas jurídicas da época, a primeira revista realmente especializada em tributação foi publicada em 1930, a cargo de Tito Rezen-de, que, à época, era funcionário do Tesouro Nacional, no Rio de Janeiro. Sensibilizado com a necessidade de maior divulgação do estudo do direito tributário, criou a *Revista Fiscal*, que teve o primeiro número organizado em dois tomos. Nos

- 
13. Na *Revista dos Tribunais*, por sua vez voltada à divulgação dos trabalhos do Tribunal de Justiça de São Paulo, poucos acórdãos foram publicados sobre a temática fiscal em seus primeiros volumes. Citam-se, nesse aspecto, acórdãos sobre a taxa de heranças, legados e doações *causa mortis*, devidas aos Estados. *Revista dos Tribunais* (Publicação Oficial dos trabalhos do Tribunal de Justiça de São Paulo), São Paulo, ano 1, fasc. 1, p. 366-367; 467 e ss., 1912. Já no fascículo n. 7, foram publicados acórdãos sobre imposto sobre sub-rogações (inconstitucionalidade do Decreto Estadual de 1896). *Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 1, fasc. 7, p. 179 e ss., 1912. Também no fasc. n. 9, v. 2, foram publicados acórdãos sobre imposto sobre o capital, definindo que empréstimos anteriores a 1904 não estariam sujeitos ao imposto. Ainda no fasc. 9, v. 2, publicaram-se acórdãos sobre a competência para decretar os impostos, assim como impostos sobre consumo (infração e formalidades, decidindo a necessidade de auto de infração para imposição de multa). *Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 1, fasc. 9, v. 2, p. 179 e ss., p. 237 e ss., 346 e ss., 1912.
14. *Revista de Crítica Judiciária*, Rio de Janeiro, ano 2, p. 147 e ss., p. 221 e ss., 1925.
15. Veja-se a crítica atemporal do autor: “E’ irrecusável que no afan de majorarem os recursos orçamentários e até por motivos nada plausíveis, às vezes por mero interesse de política estreita, as nossas edilidades, sinão mesmo as corporações legislativas estadoaes, engendram tributações aberrantes de qualquer systema scientifico de imposto, sem subordinação ao mais elementar requisito de ordem econômica e menos ainda às exigências da justiça. São casos, como diz a sentença, de taxaçaõ puramente empírica” (FERREIRA, Frederico da Silva. Comentário. *Revista de Crítica Judiciária*, Rio de Janeiro, ano 2, p. 151-153, 1925). Outro comentário, sobre decisão do Supremo Tribunal Federal, no tema “Executivo fiscal por diferença de imposto de consumo”, teve autoria de Antonio Magarinos Torres (TORRES, Antonio Magarinos. *Revista de Crítica Judiciária*, Rio de Janeiro, ano 2, p. 221-226, 1925).
16. MACHADO, Brandão. Prefácio do tradutor. In: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico*. Tradução, prefácio e notas: Brandão Machado. Rio de Janeiro: Resenha Tributária, 1993. p. vii-xiii.

dois volumes, a revista publicava pareceres de Tito Rezende sobre os tributos vigentes na época, bem como de alguns especialistas na matéria<sup>17</sup>.

A leitura dos artigos e pareceres reproduzidos denunciava domínio dos autores sobre temas tributários. Contudo, a perspectiva de estudo e as opiniões esboçadas pelos autores evidenciavam um predomínio do conteúdo econômico-financeiro sobre o legislativo, privilegiando a “técnica tributária” a serviço dos funcionários da Fazenda. Também não fugia daquela perspectiva de estudo recorrente a elementos de ciência das finanças e legislação financeira. Por outro lado, consagrou Tito Rezende, por sua vez reconhecido como um dos principais especialistas nacionais sobre temas fiscais na época, especialmente na temática do Imposto de Renda e do Imposto sobre o Consumo<sup>18</sup>.

A *Revista Fiscal* foi a única inteiramente dedicada a temas tributários durante mais de 20 anos, desde sua fundação. Essa, pelo menos, é a opinião de Ruy Barbosa Nogueira, referindo-se ao início da década de 1940, quando “[...] na ocasião, praticamente só havia o repertório da *Revista Fiscal e de Legislação da Fazenda*, dirigida por Tito Rezende, na qual eu colaborava”<sup>19</sup>.

Assim, durante muito tempo, a única revista tributária no Brasil seria a coordenada por Tito Rezende, que consolidava trabalhos técnicos e teóricos, junto da publicação da normatização atualizada da época. Por isso era um importante referencial para os operadores da atividade tributária, seja no seu aspecto econômico-contábil, seja no aspecto jurídico<sup>20</sup>.

17. Assim, a edição n. 1 teve os seguintes estudos publicados: *Revista Fiscal*: imposto de consumo – assuntos aduaneiros – outros assuntos, n. 1, 1930: (a) Imposto de Consumo – Tito Rezende; (b) Classificação de Mercadorias – J. Rezende Silva; (c) Assuntos Aduaneiros; (c) *Revista Fiscal e de Legislação da Fazenda* – Tito Rezende. O segundo tomo da *Revista Fiscal*, por sua vez, contou com as seguintes publicações: *Revista Fiscal*: imposto de renda – contabilidade pública – despesa pública – consultório – venda de mercadorias – pequenos impostos, n. 1, 1930: (a) Imposto de Renda – Tito Rezende; (b) Imposto do Selo – Tito Rezende; (c) Contabilidade Pública – Tito Rezende; (d) Despesa Pública – Tito Rezende; (e) Consultório Industrial e Comercial – O. Pupo Nogueira; (f) Imposto de Venda Mercantis – Tito Rezende; (g) Pequenos Impostos – Tito Rezende.

18. REZENDE, Tito. *Manual prático do imposto de renda*. 2. ed. Rio de Janeiro: Sfredo & Gravina, [19--]. p. 9 e ss.

19. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A contribuição de Tullio Ascarelli para a formação da doutrina jurídico-tributária no Brasil. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 10, p. 21 e ss., 1990.

20. *Revista Fiscal*: Imposto da renda. Selo. Despesas. Contribuições públicas. Vendas mercantis e pequenos impostos, Rio de Janeiro, 1931; *Revista Fiscal*: Consumo. Assuntos aduaneiros.

Contudo, no ano de 1945, outra importante revista, embora não dedicada exclusivamente a temas tributários, foi criada no Brasil<sup>21</sup>: a *Revista de Direito Administrativo*. Esse periódico, enquanto originalmente parte da *Revista de Serviço Público*, trouxe estudos, pareceres e jurisprudência mais atualizada sobre direito público – sobretudo em matéria de direito administrativo, constitucional, penal, financeiro e tributário – e contribuiu enormemente para a difusão de trabalhos de autores estrangeiros dedicados à problemática fiscal.

A *Revista de Direito Administrativo* notabilizou-se pela divulgação de importantes trabalhos de autores estrangeiros traduzidos para o idioma português (especialmente oriundos da França), a exemplo de Louis Trotabas<sup>22</sup> e de André Hariou<sup>23</sup>, assim como pela divulgação de estudiosos brasileiros sobre o tema, dentre os quais Castro Nunes<sup>24</sup> e Carlos Alberto A. de Carvalho Pinto<sup>25</sup>.

Nos volumes seguintes, a *Revista de Direito Administrativo* publicou ensaios tencionados a divulgar a imperiosidade de estudos jurídicos tributários distintos da influência de outros ramos do direito, como é possível observar na publicação dos estudos de Gastón Jèze sobre o “Fato gerador do imposto”<sup>26</sup> e sobre a “Natureza e regime jurídico do crédito fiscal”<sup>27</sup>. Publicou também o interessante trabalho de Paulo Barbosa de Campos Filho, tratando do tema “Codificação do direito tributário brasileiro”<sup>28</sup>, claramente direcionado à defesa do processo

---

Outros assuntos, Rio de Janeiro, 1931; *Revista Fiscal: Consumo. Vendas mercantis. Outros assuntos aduaneiros*, Rio de Janeiro, 1932.

21. LOPES, Luiz Simões. Apresentação. *Revista de Direito Administrativo: seção II da Revista do Serviço Público*, São Paulo, 1945.
22. TROTABAS, Louis. Interpretação das leis fiscais. *Revista de Direito Administrativo: seção II da Revista do Serviço Público*, Rio de Janeiro, v. 1, fasc. 1, p. 30-47, abr. 1945.
23. HAURIU, André. A utilização em direito privado das regras e princípios do direito privado. *Revista de Direito Administrativo: seção II da Revista do Serviço Público*, Rio de Janeiro, v. 1, fasc. 2, p. 465-475, abr. 1945.
24. NUNES, Castro. Problemas de partilha tributária. *Revista de Direito Administrativo: seção II da Revista do Serviço Público*, Rio de Janeiro, v. 1, fasc. 1, p. 1-16, abr. 1945.
25. PINTO, Carlos Alberto A. de. Contribuição de melhoria – a lei federal normativa. *Revista de Direito Administrativo*, v. XIII, p. 1-23, jul./set. 1948.
26. JÈZE, Gastón. O fato gerador do imposto. *Revista de Direito Administrativo: seção II da Revista do Serviço Público*, Rio de Janeiro, p. 50-65, jun. 1945.
27. JÈZE, Gastón. Natureza e regime jurídico do crédito fiscal. *Revista de Direito Administrativo: seção II da Revista do Serviço Público*, Rio de Janeiro, v. 3, p. 59-69, jan. 1946.
28. CAMPOS FILHO, Paulo Barbosa de. Codificação do direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Administrativo: seção II da Revista do Serviço Público*, Rio de Janeiro, v. 3, p. 44-59, jan. 1946.

de codificação das leis tributárias brasileiras, além de outros trabalhos específicos, como “Observações sobre a tributação municipal” (Romão Côrtes de Lacerda)<sup>29</sup>, bem como o artigo de Rubens Gomes de Sousa, intitulado “A coisa julgada no direito tributário”<sup>30</sup>.

Nesse quadro, vale destacar também o relato de Rubens Gomes de Sousa, que ilustrou bem o papel dos periódicos para informação e divulgação de legislação, jurisprudência e doutrina no Brasil: “Do ponto de vista prático, para acompanhar a legislação, a jurisprudência e as decisões administrativas, é indispensável a *Revista Fiscal e de Legislação da Fazenda*, editada quinzenalmente no Rio de Janeiro, desde 1930, e dedicada aos tributos federais. Nos anos de 1950 e 1952, esta revista publicou uma edição em São Paulo, sob o título *Revista Fiscal de São Paulo*, dedicada aos tributos estaduais e do Município da Capital; embora tenha, infelizmente, cessado sua publicação, a coleção daqueles anos é muito útil. É também recomendável a *Revista de Estudos Fiscais*, editada mensalmente em São Paulo, desde 1947, pelo Centro de Estudos dos Agentes Fiscais do Imposto de Consumo; trata de todos os tributos federais, exceto o Imposto de Renda, e publica alguma matéria doutrinária. Semelhante a esta, mas dedicada aos impostos de renda e de lucros extraordinários, é a revista *CEFIR*, publicada em São Paulo desde 1956, pelo Centro de Estudos de Fiscalização do Imposto de Renda, lembrando também da *Revista de Direito Administrativo*, assim como da *Revista de Finanças Públicas*, editada bimestralmente no Rio de Janeiro pelo Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda (com o título atual a partir de 1952, pois anteriormente denominava-se *Boletim do CTEF*)”<sup>31</sup>.

Essas revistas, também lembradas (e elogiadas) por Aliomar Baleeiro<sup>32</sup>, foram sucedidas por outras cada vez mais especializadas em matéria tributária.

---

29. LACERDA, Romão Côrtes de. Observações sobre a tributação municipal. *Revista de Direito Administrativo*: seção II da *Revista do Serviço Público*, Rio de Janeiro, v. 4, p. 88 e ss., jul. 1946.

30. SOUSA, Rubens Gomes de. A coisa julgada no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*: seção II da *Revista do Serviço Público*, Rio de Janeiro, v. 5, p. 48-77, jul. 1946.

31. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: IBET/Resenha Tributária, 1975. p. 46. [Edição póstuma].

32. BALEEIRO, Aliomar. Prefácio. In: FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Editora Rio/Faculdades Integradas Estácio de Sá, 1976. p. 12-14.

Finalmente, vale lembrar a importância da contribuição dos periódicos na divulgação dos primeiros estudos<sup>33</sup> e das aulas inaugurais de Rubens Gomes de Sousa.

Nesse aspecto, importante contribuição oferecida pelos periódicos da época foi referente à publicação das primeiras aulas ministradas por Rubens Gomes de Sousa sobre o direito tributário (em 1948), no formato de “curso de extensão de curta duração” (oferecido a graduandos e pós-graduados).

Esse curso foi denominado “Introdução ao direito tributário”<sup>34</sup>, por sua vez proferido na Escola Livre de Sociologia e Política (após o histórico curso sobre “Princípios básicos do imposto de renda e o sistema brasileiro”, proferido por Tullio Ascarelli, no mesmo Instituto, em 1947).

O curso ministrado por Rubens Gomes de Sousa, organizado em duas partes (parte geral<sup>35</sup> e parte especial<sup>36</sup>), e de capital importância para o desenvolvimento dos estudos tributários em São Paulo, foi estruturado com grande ênfase aos temas fundamentais (e complementares) do direito tributário na época. Após a realização de conferências sobre assuntos relacionados ao referido curso no Centro de Estudos de Agentes Fiscais de Impostos sobre o Consumo, as duas apostilas, com leves modificações, foram publicadas, sob a denominação “Curso de introdução ao direito tributário”, na *Revista de*

---

33. SOUSA, Rubens Gomes de. A coisa julgada no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo*: seção II da *Revista do Serviço Público*, Rio de Janeiro, v. 5, p. 58-63, jul. 1946.

34. SOUSA, Rubens Gomes de. Introdução ao direito tributário (parte geral). São Paulo: Escola Livre de Sociologia e Política de São Paulo, set./nov. 1948. p. 1.

35. SOUSA, Rubens Gomes de. Introdução ao direito tributário (parte geral). São Paulo: Escola Livre de Sociologia e Política de São Paulo, set./nov. 1948. p. 1-127.

36. SOUSA, Rubens Gomes de. Introdução ao direito tributário (parte especial). São Paulo: Escola Livre de Sociologia e Política de São Paulo, set./nov. 1948. p. 1-159.

*Estudos Fiscais*, patrocinada pelo mesmo Centro de Estudos<sup>37</sup>, sempre marcado pela sólida pesquisa, sobretudo em bibliografia estrangeira<sup>38-39</sup>.

### 3 O PAPEL DOS PERIÓDICOS LIGADOS AO DIREITO PÚBLICO (E AO DIREITO TRIBUTÁRIO) A PARTIR DA PRIMEIRA METADE DO SÉCULO XX

Como se pode perceber, os primeiros periódicos com perfil jurídico que apresentavam espaço à tributação concentravam-se mais no direito público, e, posteriormente, no direito tributário. Nos anos seguintes, a situação não foi diferente, pelo menos em primeiro momento, para, posteriormente, surgirem os primeiros periódicos jurídicos especificamente tributários (não raras vezes derivados de periódicos voltados inicialmente ao direito público).

- 
37. BARBOSA E MATTOS. Curso de introdução ao direito tributário. *Revista de Estudos Fiscais*, São Paulo, n. 9, p. 386-392, set. 1948; SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de introdução ao direito tributário. *Revista de Estudos Fiscais*, São Paulo, n. 10, p. 395-410, out. 1948; SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de introdução ao direito tributário. *Revista de Estudos Fiscais*, São Paulo, n. 11, p. 443-410, nov. 1948; SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de introdução ao direito tributário. *Revista de Estudos Fiscais*, São Paulo, n. 12, p. 495-410, dez. 1948; SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de introdução ao direito tributário. *Revista de Estudos Fiscais*, São Paulo, n. 1, p. 2-10, jan. 1949; SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de introdução ao direito tributário. *Revista de Estudos Fiscais*, São Paulo, n. 2, p. 54, fev. 1949; SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de introdução ao direito tributário. *Revista de Estudos Fiscais*, São Paulo, n. 3, p. 99-111, mar. 1949; SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de introdução ao direito tributário. *Revista de Estudos Fiscais*, São Paulo, n. 4, p. 164-172, abr. 1949; SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de introdução ao direito tributário. *Revista de Estudos Fiscais*, São Paulo, n. 5/6, p. 207-225, maio 1949; SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de introdução ao direito tributário. *Revista de Estudos Fiscais*, n. 7, p. 279-289, jul. 1949; SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de introdução ao direito tributário. *Revista de Estudos Fiscais*, São Paulo, n. 8/9, p. 319-333, ago./set. 1949; SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de introdução ao direito tributário. *Revista de Estudos Fiscais*, São Paulo, n. 10, p. 379-399, out. 1949.
38. SOUSA, Rubens Gomes de. Introdução ao direito tributário (parte geral). São Paulo: Escola Livre de Sociologia e Política de São Paulo, set./nov. 1948. p. 2.
39. SOUSA, Rubens Gomes de. O fato gerador no imposto de renda. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, v. XII, p. 32-59, abr./jun. 1948; SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais sobre impostos de consumo. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, v. X, p. 52-74, out./dez. 1947; SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto de consumo na Constituição Federal. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, v. XI, p. 34-54, jan./mar. 1948; SOUSA, Rubens Gomes de. Limites dos poderes do fisco quanto à revisão dos lançamentos. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, v. XIV, p. 23-39, out./dez. 1948.

Importante exemplo desse contexto foi a *Revista de Direito Público*, criada em 1967<sup>40</sup>, pelo Instituto de Direito Público, que era entidade vinculada à Faculdade de Direito da USP, e editada pela Revista dos Tribunais.

Naquela época, o periódico foi dirigido por Geraldo Ataliba e Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>41</sup>, com o expresso objetivo de “[...] enriquecer substancialmente a literatura jurídica nacional, num setor ainda não suficientemente suprido, como é o do direito público”<sup>42</sup>.

No primeiro número da revista, dedicado também a homenagear a memória de Amílcar de Araújo Falcão (falecido precocemente à época)<sup>43</sup>, pode-se perceber clara tendência ao direito tributário<sup>44</sup>.

40. Instituto de Direito Público. Atos aprovados pela Congregação. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, São Paulo, v. 57, p. 310-312, 1962.

41. SUNDFELD, Carlos Ari. Os publicistas da geração de 60, a turma de Perdizes e o direito tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva/FGV, 2008. p. 316-317.

42. Embora tendente ao aperfeiçoamento do direito público, nota-se clara intenção de promover outras disciplinas não suficientemente desenvolvidas na época: “Por outro lado, sendo o direito administrativo e o tributário disciplinas recentemente desenvolvidas, é natural a presente insuficiência de estudos, meditações e pesquisas neste campo, como compreensível a reduzida elaboração que alcançaram. Por isto mesmo, é natural que se amplie a divulgação que vinham tendo e ainda que se despertem estímulos nossos, para estudos e reelaborações tão necessários” (Apresentação. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 1, p. 5-6, jul./set. 1967). Os diretores responsáveis pela *Revista* eram os professores Geraldo Ataliba e Celso Antônio Bandeira de Mello. Além disso, o conselho de redação contava com nomes como Alcides Jorge Costa, Américo Lacombe, Bernardo Ribeiro de Moraes, José Cretella Jr., José Nabaltino Ramos, Walter Barbosa Correa, entre muitos outros.

43. “Saudando este ilustre e culto herdeiro das tradições jurídicas de Ruy, seu conterrâneo, quando de sua visita à Faculdade de Direito, tivemos a oportunidade de salientar que, embora ainda muito jovem, já era, sem favor algum, o melhor tributarista brasileiro, exatamente porque não era um simples tributarista, mas, antes e acima de tudo, um profundo e rigoroso conhecedor do direito público em geral e do direito constitucional em particular” (ATALIBA, Geraldo. Contribuição de Amílcar de Araújo Falcão à ciência do direito tributário. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 1, p. 11-13, jul./set. 1967).

44. Essa observação baseia-se no grande número de estudos publicados em matéria fiscal: Inflação e suas consequências jurídicas (Amílcar de Araújo Falcão); Natureza tributária da taxa de despacho aduaneiro (Gilberto de Ulhôa Canto); Correção monetária de débitos fiscais – somente através de norma legal a ser editada poderá o Instituto do Açúcar e do Alcool corrigir monetariamente os débitos provenientes de taxas, contribuições e multas contraídas em seu favor (Adroaldo Mesquita da Costa); Taxa de Melhoramento dos Portos – taxa não compreendida na isenção tributária do art. 31, n. V, da Constituição Federal (Adroaldo Mesquita da Costa); O Código Tributário Nacional (José Nabaltino Ramos); Imposto Municipal sobre Serviços (Bernardo Ribeiro de Moraes); Imposto de Renda – conceituação no

Já em 1976, o Centro de Extensão Universitária (CEU, posteriormente denominado Instituto Internacional de Ciências Sociais – CEU-IICS –, sob a liderança de Ives Gandra Martins), passa a publicar o “Caderno de Pesquisas Tributárias”. Embora não possa ser considerada uma “revista de direito tributário”, a série “Cadernos de Pesquisas Tributárias” assumia estratégia original, ao promover o debate com perguntas formuladas a todos os autores convidados, cujas respostas, com estrutura doutrinária, eram reunidas nos “Cadernos”. O primeiro número teve como tema os institutos da “decadência e prescrição” em matéria tributária<sup>45</sup>.

No mesmo passo, o IDEPE (Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial, criado em 1975) e o IBET (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, criado em 1971), realizaram importante esforço conjunto, que resultou na criação da *Revista de Direito Tributário (RDT)*, criada em 1977, por Geraldo Ataliba. Esse periódico surge a partir da *Revista de Direito Público*, da seção “Cadernos de Direito Tributário”.

Como destacou Ataliba: “Quando Rubens Gomes de Sousa concebeu a sua criação, como seção da *Revista de Direito Público*, já era nosso pensamento comum transformá-los, com o tempo, numa revista autônoma. A fulminante rapidez com que o tempo passou, acompanhada de imensas modificações nas condições pertinentes, levaram-nos a reconhecer a necessidade de criação de

---

sistema tributário da Carta Constitucional (Modesto Carvalhosa). Pode-se perceber que praticamente metade dos estudos publicados na *Revista de Direito Público* dedicava-se prioritariamente à matéria fiscal. Essa tendência foi seguida nas edições posteriores da *Revista*. Não é por outro motivo, que logo se criaram, dentro da própria *Revista*, os “Cadernos de Direito Tributário”, dedicados exclusivamente à matéria (ATALIBA, Geraldo. Contribuição de Amílcar de Araújo Falcão à ciência do direito tributário. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 1, p. 11-13, jul./set. 1967).

45. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Decadência e prescrição*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 1). Sua publicação foi ininterrupta e anual até 1994, quando foi substituída por nova série, denominada “Pesquisas Tributárias”, que manteve basicamente a proposta e a estrutura da original (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: CEU/Revista dos Tribunais, 1995. [Pesquisas Tributárias – Nova Série, n. 1]). Após 44 edições, a partir da edição n. 45, a série passou a ser publicada sob os auspícios da APET (Associação Paulista de Estudos Tributários), e pela MP Editora, contando com os professores Ives Gandra da Silva Martins e Marcelo Magalhães Peixoto como coordenadores (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Prefácio. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães [coord.]. *Lucro arbitrado*. São Paulo: MP Editora, 2022. [Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 45; Série APET, n. 1]).

uma revista ampla e versátil, dedicada aos especialistas do direito tributário. Daí a razão pela qual os ‘Cadernos’ continuam como seção desta revista, preservados no seu aspecto austero e acadêmico – embora extremamente útil e atual – como sempre o desejou seu fundador, a quem tanto devemos”<sup>46</sup>.

Os “Cadernos de Direito Tributário”, emancipando-se da *Revista de Direito Público*, passam a compor a *Revista de Direito Tributário*, que, além dos “Cadernos”, contava com estudos originários de conferências e debates, teses tributárias, notas e comentários sobre novidades legislativas, jurisprudenciais e atos administrativos, e notícias sobre eventos e congressos na área, bem como resenhas bibliográficas sobre obras e revistas nacionais e estrangeiras, influenciando a estrutura editorial das revistas posteriormente criadas, também colaborando para a divulgação de estudos versados nos pressupostos teóricos adotados no âmbito da Escola Paulista de Direito (PUCSP).

Por outro lado, não muito tempo depois, surgem também importantes revistas.

É nesse sentido que, em 1982, o Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT, surgido formalmente em 1974), então vinculado ao Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da USP, criou a série *Direito Tributário Atual*, cuja coordenação inicial coube ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira<sup>47</sup>.

O propósito expresso de Ruy Barbosa Nogueira era consolidar série de cunho prioritariamente acadêmico, buscando divulgar os estudos e os trabalhos

46. ATALIBA, Geraldo. Editorial. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, ano 1, n. 1, p. 7-8, jul./set. 1977. A RDT tinha originalmente a seguinte estrutura editorial: diretor responsável: Nelson Palma Travassos; diretores: Geraldo Ataliba e Cleber Giardino; diretores executivos: Alberto Pinheiro Xavier; Paulo de Barros Carvalho; Pedro Luciano Marrey Júnior e Fernando Albino de Oliveira; diretor de redação: Arnaldo Malheiros; conselho editorial: Alfredo Augusto Becker, Aliomar Baleeiro; Antonio Roberto Sampaio Dória, Celso Antônio Bandeira de Mello; Eduardo Seabra Fagundes, Fábio Fanucchi, Gilberto de Ulhôa Canto e José Souto Maior Borges; e, por sua vez, era publicada pela Revista dos Tribunais.

47. O primeiro volume da série *Direito Tributário Atual*, publicado em coedição entre o IBDT e a Editora Resenha Tributária, contou com os estudos apresentados à Mesa Semanal de Debates do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, na época “Entidade Complementar à Universidade de São Paulo”, sob presidência e coordenação do Prof. Ruy Barbosa Nogueira, contando com estudos dos seguintes estudiosos: Ruy Barbosa Nogueira, Ricardo Mariz de Oliveira, Luiz Mélega, Francisco de Souza Mattos e Hamilton Dias de Souza (*Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 1, p. 1 e ss., 1982). O segundo volume contou com estudos de Ruy Barbosa Nogueira, Antonio da Silva Cabral, Yonne Dolacio de Oliveira, José Afonso da Silva, Henry Tilbery e Ives Gandra Martins (*Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 2, p. 1 e ss., 1983).

de pesquisa e extensão realizados no seio daquele Instituto e, naturalmente, na Faculdade de Direito da USP. Não por acaso, *Direito Tributário Atual* n. 4 referia-se às atividades do IBDT/USP e à Mesa Semanal de Debates do IBDT como “Laboratório Jurídico Tributário”<sup>48</sup>.

Ao mesmo tempo, tornou-se veículo para divulgação de estudos nacionais, internacionais e comparativos, especialmente entre estudiosos brasileiros e estudiosos de língua alemã<sup>49</sup>, o que realmente não era visto em outros periódicos da época, ainda que estudos comparados ou estrangeiros não fossem novidades nos periódicos brasileiros.

Por fim, nesse período, e com perfil similar à série *Direito Tributário Atual* (pelo menos inicialmente), recorde-se também a *ABDF-Resenha*, periódico dedicado à matéria e criado pela ABDF (Associação Brasileira de Direito Financeiro, posterior nomenclatura do antigo IBDF – Instituto Brasileiro de Direito Financeiro), cujo primeiro número foi publicado em 1984. Conforme conta Tavaloro, a *ABDF-Resenha*, sendo publicada do número 1 até o número 25 foi, a partir do número seguinte, publicada em folhas soltas<sup>50-51</sup>.

#### 4 O AVANÇO DAS REVISTAS TRIBUTÁRIAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DA DÉCADA DE 1990

O ambiente histórico posterior à entrada em vigor da Constituição de 1988 favoreceu também o surgimento de maior número de periódicos e institutos relacionados ao direito tributário. Evidentemente, as revistas, a exemplo da

48. Nessa publicação, o autor referia-se à publicação como “Série”. De fato, inicialmente, a *Direito Tributário Atual*, de periodicidade anual, apresentava maior estrutura de uma coletânea, mais do que de revista ou periódico (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. As atividades culturais do IBDT/USP e o destaque da mesa semanal de debates como laboratório jurídico-tributário. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 4, p. ix-xiii, 1984). Posteriormente, na edição de número 20, a *Direito Tributário Atual* passou a ser denominada oficialmente *Revista Direito Tributário Atual*.

49. Exemplo claro dessa aproximação pode ser observado na publicação dos debates realizados pela Associação Alemã de Direito Tributário e seus resultados, tendo como relator Klaus Tipke, com participação de Heinrich Wilhelm Kruse, Karl Heinrich Friauf, Paul Kirchhof, Hans Georg Ruppe, Lothar Wörner, e do próprio Tipke. Essa publicação foi traduzida por Ruy Barbosa Nogueira (*Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 3, p. 505 e ss., 1983).

50. *Resenha-ABDF*, Rio de Janeiro, n. 1, p. 1 e ss., 1984.

51. *Resenha-ABDF*, Rio de Janeiro, n. 1, p. 32-33, 1984.

*Revista de Direito Tributário (RDT)* e da revista *Direito Tributário Atual (DTA)*, entre outras, permaneceram entre as mais consultadas no período.

Contudo, também é verdade que, em ambiente propício (nos últimos 30 anos), surgiram revistas que eventualmente apresentavam perfis distintos das tradicionalmente consolidadas no período histórico anterior.

No ano de 1992, surgiram os *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, que tiveram, como diretor responsável, Carlos Henrique de Carvalho Filho, e, no início, como coordenador geral, Ives Gandra da Silva Martins<sup>52</sup>, ofertando-se como revista com perfil interdisciplinar, à revelia das tradicionais revistas jurídicas existentes na época<sup>53-54</sup>. Influenciada por fenômenos internacionais (tais

- 
52. Entre os membros do conselho editorial, citam-se: Alcides Jorge Costa, Alberto Xavier, Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, Antonio Claudio Mariz de Oliveira, Arnaldo Wald, Athos Carneiro, Aires Fernandino Barreto, Bernardo Ribeiro de Moraes, Carlos Geraldo Langoni, Carlos Mário Velloso, Celso L. Martone, Cláudio Santos, Dejalma de Campos, Diogo Leite de Campos, Eduardo Jardim, Fátima Fernandes de Souza Garcia, Fortunato Bassani Campos, Gilberto de Ulhôa Canto, Gilmar F. Ferreira, Geraldo de Camargo Vidigal, Gustavo Miguez de Mello, Hamilton Dias de Souza, Henry Tilbery, João Guilherme M. Barbosa, José Carlos Graça Wagner, José Carlos Moreira Alves, José Celso de Mello, Leon Szklarowsky, Luiz Vicente Cernicchiaro, Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Milton Luiz Pereira, Misabel Derzi, Miguel Colasuonno, Oscar Dias Corrêa, Paulo Brossard, Paulo Lucena de Menezes, Plínio José Marafon, Rogério Vidal Gandra Martins, Rubens Approbato Machado, Rubens Franco, Salvio Figueiredo, Sydney Sanches, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Tercio Sampaio Ferraz, Waldemar Zveiter, Walter Barbosa Côrrea, Yonne Dolácio de Oliveira e Zelmo Denari (*Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 1, out. dez. 1992).
53. Conforme testemunha Ives Gandra: “As entidades internacionais, que, estudam a tributação, têm, sistematicamente, ofertado reflexão sobre o assunto em enfoque multidisciplinar, visto que o jurista que não entender economia e contabilidade, o economista que não entender de direito e contabilidade e o contabilista que não entender de direito e economia serão sempre pobres intérpretes das normas tributárias e raquíticos apreendedores do fenômeno impositivo. Por esta razão, os países mais evoluídos examinam a matéria fiscal sob o tríplice aspecto, não raras sendo as entidades em que sua direção é alternada entre os profissionais das três áreas. A pureza da norma em matéria tributária implica pobreza da interpretação, sendo, pois, seu estudo um estudo fundamentalmente polidisciplinar. A Revista dos Tribunais, consciente da abrangência do exame dessas questões, assim como de que a hipótese de imposição, obrigatoriamente jurídica, incide sobre um fato econômico valorado pela ciência das finanças, decidiu, pela primeira vez, nos meios jurídicos nacionais, lançar uma revista de espectro mais amplo para que tal realidade seja analisada e meditada por aqueles estudiosos de tão instável quanto necessário ramo do direito atual” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Apresentação. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 1, p. 5-6, out./dez. 1992).
54. Considerando também o fenômeno da internacionalização de conceitos, da integração regional e ao direito tributário comparado, Ives Gandra Martins explica: “Desta maneira, a

como a “globalização” e a integração econômica regional), e pela perspectiva de desenvolver estudos relacionados com outros campos do conhecimento conexos à tributação, é que surgiram os *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*.

Os *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas* assumiram posição corajosa ao trazer para o debate o diálogo interdisciplinar, em ambiente caracterizado pela elevação do raciocínio prioritariamente jurídico-formal aplicado ao direito tributário. Posteriormente rebatizada como *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, já sob os auspícios da Academia Brasileira de Direito Tributário (criada em 1987), a *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, produzida desde 1992, mantém ainda hoje seu ímpeto interdisciplinar e conta com a coordenação de Marcelo Campos.

Com o passar dos anos, outras revistas surgiram, algumas com perfis mais acadêmicos, outras com perfis práticos, assim como aquelas voltadas à atualização legislativa e jurisprudencial, ou mesmo à divulgação de teses e pareceres. Dentre essas, notabilizou-se o *Repertório IOB de Jurisprudência*, com os “Cadernos”, publicação focada na atualização doutrinária, legislativa, mas, principalmente, em atualidades jurisprudenciais voltadas aos problemas práticos relativos ao direito constitucional, administrativo e tributário<sup>55</sup>.

Além disso, ainda na década de 1990, também já podiam ser observadas revistas com trabalhos mais direcionados à prática do direito tributário ou simplesmente abertos ao recebimento de diferentes perfis de estudos e trabalhos – teóricos ou práticos.

Dentre alguns exemplos que seguem essas tendências, mencione-se a *Revista de Estudos Tributários*, em coedição entre o Instituto de Estudos Tributários e a Editora Síntese. O primeiro número da *Revista* foi publicado em 1998, com o

---

*Revista* será dividida em quatro partes, a primeira dedicada à teoria geral, a segunda, ao direito tributário interno (material, processual e sancionatório), a terceira ao direito tributário internacional (Mercosul e comparado) e a quarta, exclusivamente, às finanças públicas, com participação de profissionais das diversas áreas correlatas, seguidas de uma seção de livros novos da área especializada da *Revista* e uma seção de noticiário” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Apresentação. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 1, p. 5-6, out./dez. 1992).

55. *Repertório IOB Jurisprudência*: tributário, constitucional e administrativo. Rio de Janeiro, 2001; *Repertório IOB Jurisprudência*: tributário, constitucional e administrativo, Rio de Janeiro, 2002.

objetivo de promover o estudo de direito tributário no Brasil, contando com estudos doutrinários, pareceres, e com grande atenção à temática jurisprudencial. Teve, como primeiro editor-chefe, René Bergmann Ávila<sup>56</sup>.

Além disso, nesse período, elevou-se a *Revista Dialética de Direito Tributário*, fundada por Valdir de Oliveira Rocha, no ano de 1995, como publicação da Editora Dialética, editora notabilizada pela sua especialização no campo do direito.

Com circulação mensal (quando todas ainda eram trimestrais ou anuais), propunha-se claramente a alcançar elementos diferenciais perante as revistas tributárias já existentes. Por isso: “A *Revista Dialética de Direito Tributário* surge com o propósito de preencher necessidade dos operadores do Direito que, voltados para assuntos cuja legislação, sendo tão constantemente alterada, pede vigilância e acompanhamento constantes”<sup>57</sup>.

Em esforço de abertura teórica, a *Revista Dialética* pretendeu abrir as portas para “juristas das mais diferentes correntes de pensamento, porque é do embate de ideias que há de surgir o melhor conhecimento dos institutos e dos problemas que, acaso, apresentem”<sup>58</sup>, destacando também o papel da jurisprudência tributária, sempre objeto de atenção dos editores da *Revista*.

Apresentando sempre doutrina atualizada, pareceres, resenhas jurisprudenciais judiciais ou administrativas relevantes, a *Revista Dialética* tornou-se marco em termos de agilidade, eficiência, profissionalismo e informação aos tributaristas a partir dos anos 1990.

Infelizmente, a Editora Dialética encerrou atividades alguns anos após a primeira década do século XXI, o que levou a *Revista Dialética de Direito Tributário* a seguir o mesmo destino.

## 5 SÉCULO XXI E A DIGITALIZAÇÃO DOS PERIÓDICOS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL

A partir do século XXI, a criação de novos periódicos ou o processo de digitalização de periódicos já consolidados expande-se com rapidez (inclusive com a criação de revistas publicadas exclusivamente no formato digital, *online*, isto é, sem formato impresso), embora não percam, em essência, as características,

56. Apresentação. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 1, n. 1, 1998.

57. ROCHA, Valdir de Oliveira. Apresentação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 1, 1995.

58. ROCHA, Valdir de Oliveira. Apresentação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 1, 1995.

estruturas, tendências e marcas já consolidadas pelas revistas tributárias surgidas nas décadas anteriores.

No ano de 2003, por exemplo, foi criada a *Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)*, com divulgação impressa e digital, de periodicidade bimestral, contando com doutrina, pareceres e jurisprudência selecionada, com direção de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho<sup>59</sup>.

Nesse aspecto, cita-se também a *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, fundada em 2007, pelo IICS-CEU (Centro de Extensão Universitária, sob a liderança de Ives Gandra Martins) e pela Magister Editora, que teve coordenação inicial de Ives Gandra da Silva Martins, Hugo de Brito Machado, Humberto Ávila, Francisco Pedro Jucá e Régis Fernandes de Oliveira<sup>60</sup>, com periodicidade bimestral. Posteriormente, a publicação dessa prestigiosa *Revista* passou a ser realizada pelo IBET (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários) e pela Sociedade Brasileira de Direito Financeiro, com edição impressa e digital, e atualmente é coordenada por Robson Maia Lins e Francisco Pedro Jucá<sup>61</sup>.

Na mesma linha, mas conservando a tradição (pelo menos em parte) do formato impresso, a APET (Associação Paulista de Estudos Tributários, fundada em 2003), em parceria com a MP Editora, passou a publicar a *Revista de Direito Tributário da APET*<sup>62</sup>, coordenada por Marcelo Magalhães Peixoto, com sucessivas edições desde 2004, e, mais recentemente, a *Revista de Direito Contábil Fiscal*, desde 2019, por sua vez coordenada por Edison Carlos Fernandes e Marcelo Magalhães Peixoto, com temática interdisciplinar voltada a discussões de interesse contábil e jurídico no campo tributário<sup>63-64</sup>.

Noutro passo, surge oportunidade para a própria atualização de formato de divulgação de periódicos tradicionais, como se pode observar no exemplo bem-sucedido da *Revista Direito Tributário Atual (RDTA)*, que, originalmente, detinha apenas edições impressas, e, recentemente, passou a incluir edições *online* (e de

---

59. Apresentação. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, jan./fev. 2003.

60. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Porto Alegre, v. 1, mar./abr. 2007.

61. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Porto Alegre, v. 97, mar./abr. 2023.

62. CARVALHO, Cristiano. *Revista de Direito Tributário da APET*, São Paulo, n. 46, 2015.

63. TEODOROVICZ, Jeferson. O direito tributário brasileiro e a interdisciplinaridade: perspectivas, possibilidades e desafios. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, ano 39, v. 48, p. 595 e ss., 2021.

64. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 1, n. 1, 2019.

acesso livre), em elogiável esforço de maior divulgação e de acesso ao conteúdo da *Revista*<sup>65</sup>.

Além disso, devem ser mencionados também os periódicos de publicação inteiramente *online* (ou pelo menos em formatos digital e impresso, e algumas com acesso livre ou gratuito) referentes ao direito tributário, dentre os quais se destacam: a *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, publicada pela UERJ, desde 2013<sup>66</sup>; a *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário (RDIET)*<sup>67</sup>, da Universidade Católica de Brasília, criada em 2006; a *Revista Eletrônica de Direito Tributário – ABDF*, criada em 2011, da Associação Brasileira de Direito Financeiro, em formato digital<sup>68</sup>; a *Revista de Direito Tributário Contemporâneo – RDTC* (com edição impressa e eletrônica), criada em 2016, sob os auspícios do IBET em parceria com a Editora RT e coordenada por Paulo de Barros Carvalho<sup>69</sup>; a *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário (RAFDT)*, da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT), e cuja primeira edição surge em 2017, contando com Misabel Derzi, enquanto diretora, bem como com Raphael Frattari, Tiago Conde Teixeira e Valter de Souza Lobato, enquanto coordenadores<sup>70</sup>; e a *Revista Direito Tributário Internacional Atual – RDTIA*<sup>71</sup>, em 2016, sob os auspícios do IBDT.

65. A *Revista Direito Tributário Atual (RDTA)* teve os seguintes coordenadores: Ruy Barbosa Nogueira, Alcides Jorge Costa, Paulo Celso Bergstrom Bonilha, Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zilveti. Em fase posterior (especialmente ligada à adaptação do periódico ao padrão *Qualis*), a *RDTA* teve (ou tem) como editores (chefes, adjuntos ou assistentes): Roberto Ferraz; Jeferson Teodorovicz; Fernando Aurelio Zilveti e Michell Przepiorka. Nesse sentido, Zilveti e Przepiorka atualmente são os editores da *RDTA* e também responsáveis pelo formato de publicação *online* (conservando-se também em edição impressa) da *Revista*. Todas as edições da *Revista Direito Tributário Atual* encontram-se disponíveis em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/issue/archive/>. Acesso em: 14 abr. 2023.

66. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd>. Acesso em: 7 maio 2023.

67. A *RDIET* teve (ou tem) os seguintes editores: Antônio de Moura Borges, Liziane Angelotti Meira, Hadassah Laís de Souza Santana, Marcos Aurélio Pereira Valadão e Jeferson Teodorovicz. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET>. Acesso em: 14 abr. 2023.

68. Disponível em: <https://revista.abdf.org.br/abdf>. Acesso em: 7 maio 2023.

69. *Revista Direito Tributário Contemporâneo*, v. 1, n. 1, jul./ago. 2016.

70. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, jan./jun. 2017.

71. A *Revista Direito Tributário Internacional Atual* teve (ou tem) os seguintes editores (chefes ou assistentes): Roberto França de Vasconcellos; Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; Caio Augusto Takano; Victor Borges Polizelli e Renata Emery (*Revista Direito Tributário Internacional Atual [RDTIA]*), São Paulo, n. 1, 2016; *Revista Direito Tributário Internacional Atual*

Por fim, vale registrar que, atualmente, a facilitação do acesso e da difusão de informações gera a propagação de veículos (ou de portais) de divulgação de informações jurídicas, que oferecem também campos para a publicação de estudos tributários, assim como de comentários ou opiniões especializadas<sup>72</sup>.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS: ALGUNS DESAFIOS ATUAIS DOS PERIÓDICOS TRIBUTÁRIOS BRASILEIROS

Por fim, gostaria de acrescentar apenas algumas linhas sobre o que imagino ser relevante ao observar a expansão e a evolução das revistas tributárias no Brasil.

Antes, timidamente, publicados periódicos jurídicos generalistas, gradualmente foi-se abrindo espaço para revistas especializadas que, posteriormente, tornaram-se veículos de divulgação de estudos no campo da tributação.

Gradativamente, o perfil dos periódicos muda, e surgem periódicos com características cada vez mais profissionalizadas, reunindo temáticas de interesse da teoria e da prática tributárias.

Hoje em dia, porém, surgem novos desafios para os periódicos em matéria tributária, especialmente por conta da vinculação (ou da criação) de periódicos jurídicos a programas de pós-graduação *stricto sensu*, por sua vez submetida à normatização e à regulação da Capes (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior) e ao estrato *Qualis*<sup>73</sup> (que inicialmente foi criado para classificar e qualificar periódicos vinculados a esses mesmos programas de

---

[RDTIA], São Paulo, n. 9, 2019). Todas as edições estão disponíveis em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/issue/archive>. Acesso em: 14 abr. 2023.

72. Um exemplo de portal informativo jurídico, que atualmente exerce importante papel na divulgação e na atualização de notícias tributárias, é a revista *Consultor Jurídico (Conjur)*, que publica diversos artigos, comentários ou opiniões de especialistas em matéria tributária.

73. *Qualis* é o “[...] conjunto de procedimentos utilizados pela Capes para estratificação da qualidade da produção intelectual dos programas de pós-graduação. Foi concebido para atender as necessidades específicas do sistema de avaliação e é baseado nas informações fornecidas por meio do aplicativo Coleta de Dados. Como resultado, disponibiliza uma lista com a classificação dos periódicos utilizados pelos programas de pós-graduação para a divulgação da sua produção”. In: WEBQUALIS. Classificação de periódicos no *Qualis/Capes*. Disponível em: [https://www.biblioteca.ics.ufpa.br/arquivos/QUALIS-rev\\_26\\_11.pdf](https://www.biblioteca.ics.ufpa.br/arquivos/QUALIS-rev_26_11.pdf). Acesso em: 14 abr. 2023.

pós-graduação *stricto sensu*, mas que, pouco a pouco, vem se tornando “padrão de qualidade” de periódicos nas ciências jurídicas).

A Capes, por seu turno, apresenta compreensível predileção por periódicos de acesso livre (e *online*), o que comumente tem sido viabilizado por intermédio da adoção da plataforma OJS (Open Journal Systems), exigindo a criação de conselhos editoriais com vocação internacional, de conselho de revisores (examinando os trabalhos pela sistemática de avaliação “dupla e cega por pares”), assim como requisitos direcionados à cientificidade da revista<sup>74</sup>, além de outros requisitos mais recentes, como a necessidade de indexação dos periódicos e da difusão destes (“fator de impacto”, que basicamente significa que, quanto mais “consultada” e “citada” a revista, maior sua nota).

Agora, os desafios são outros e, ainda que alguns periódicos tributários alcancem com sucesso o atendimento ao sistema Qualis (não sem muito esforço), recomenda-se ponderação e reflexão por parte dos editores e dos coordenadores dos periódicos tributários atualmente publicados, pois tal necessidade de atendimento desses critérios muito mais dependerá do perfil e dos objetivos perseguidos pela revista (lembrando que a própria Qualis é uma forma de classificação de programas de pós-graduação *stricto sensu* por meio de seus periódicos).

Por exemplo, em revistas tributárias com perfil mais “prático” (de grande relevância para o aperfeiçoamento do direito tributário brasileiro), não se vê necessidade de atendimento a alguns desses critérios – especialmente porque

---

74. Conforme documento da Diretoria de Avaliação da Capes, no que tange aos periódicos de direito: “Exige-se, como requisitos mínimos, para os periódicos jurídicos nacionais: Editor responsável – Conselho Editorial – ISSN – Linha editorial – Normas de submissão – Periodicidade – Pelo menos um número do ano anterior publicado – Dupla avaliação cega por pares de pelo menos 75% dos artigos – Mínimo de 14 artigos por volume – Afiliação institucional dos autores e dos membros do Conselho Editorial e do Corpo de Pareceristas *ad-hoc* – Títulos, resumos e palavras-chave/descriptores em português e inglês. – Data de recebimento e aceitação de cada artigo – Presença em pelos menos duas dentre as seguintes bases de indexação ou bases similares: Latindex, IBSS, IBICT, RVBI, EZB, Diadorim, Portal de Periódicos da Capes, VLex, Ulrich, HeinOnline, Sumário de Revistas Brasileiras, CiteFactor, DOAJ, SherpaRomeu, HAPI, Dialnet, Academic, Journals Database, ICAP Proquest, Ebsco, Clase, REDIB, Redalyc” (COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DE NÍVEL SUPERIOR. Diretoria de Avaliação. Considerações sobre Qualis Periódicos. Direito. Brasília, DF: Ministério da Educação, 2016). Sobre o assunto, também (já com critérios atualizados para o quadriênio 2017-2020): <https://www.sbu.unicamp.br/sbu/qualis-capes/>. Acesso em: 14 abr. 2023.

alguns deles podem ser considerados limitadores e até mesmo prejudiciais à produção qualitativa de trabalhos, independentemente da região em que sejam produzidos (o que, por outro lado, contraria o requisito da exogenia, que é muito enfatizado em avaliações Qualis) –, como a limitação para publicação de autores convidados, e, até mesmo, o requisito de que pelo menos um autor ou coautor possua título de doutorado para viabilizar a avaliação do trabalho (afinal, ainda que esse critério possa fazer algum sentido em periódicos institucionalmente vinculados a programas de pós-graduação *stricto sensu*, não há lógica em manter tal exigência para revistas tributárias com perfil prático ou equilibrado entre teoria e prática, por exemplo).

Por esses motivos, entende-se que a adaptação de periódicos tributários ao “padrão Qualis” (o fenômeno da “qualificação” dos livros e dos periódicos), ainda que em muitos aspectos seja elogiável, não pode ser uma demanda absoluta sem qualquer questionamento em nossa área de estudo.

## 7 REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. Contribuição de Amílcar de Araújo Falcão à ciência do direito tributário. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 1, jul./set. 1967.
- ATALIBA, Geraldo. Editorial. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, ano 1, n. 1, jul./set. 1977.
- ATALIBA, Geraldo; BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Apresentação. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 1, jul./set. 1967.
- ÁVILA, René Bergmann. Apresentação. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 1, n. 1, 1998.
- BALEEIRO, Aliomar. Prefácio. In: FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Editora Rio/Faculdades Integradas Estácio de Sá, 1976.
- BARBOSA E MATTOS. Curso de introdução ao direito tributário. *Revista de Estudos Fiscais*, São Paulo, n. 9, set. 1948.
- BARBOSA, Ruy. Parecer. *Revista Forense*, Belo Horizonte, v. 2, fasc. 1, 1904.
- BARRADAS, Joaquim da Costa. Parecer. *Revista Forense: doutrina, legislação e jurisprudência*, Belo Horizonte, v. 1, fasc. 1, 1904.
- CAMPOS FILHO, Paulo Barbosa de. Codificação do direito tributário brasileiro. *Revista de Direito Administrativo: seção II da Revista do Serviço Público*, Rio de Janeiro, v. 3, jan. 1946.

- CARVALHO, Cristiano. *Revista de Direito Tributário da APET*, São Paulo, n. 46, 2015.
- COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DE NÍVEL SUPERIOR. Diretoria de Avaliação. Considerações sobre Qualis Periódicos. Direito. Brasília, DF: Ministério da Educação, 2016.
- COSTA, José da Silva. Imposto sobre dividendos. *Revista Forense*, Belo Horizonte, v. 2, fasc. 1, 1904.
- FERREIRA, Frederico da Silva. Comentário. *Revista de Crítica Judiciária*, Rio de Janeiro, ano 2, 1925.
- HAURIUO, André. A utilização em direito privado das regras e princípios do direito privado. *Revista de Direito Administrativo: seção II da Revista do Serviço Público*, Rio de Janeiro, v. 1, fasc. 2, abr. 1945.
- Instituto de Direito Público. Atos aprovados pela Congregação. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, São Paulo, v. 57, 1962.
- JÈZE, Gastón. Natureza e regime jurídico do crédito fiscal. *Revista de Direito Administrativo: seção II da Revista do Serviço Público*, Rio de Janeiro, v. 3, jan. 1946.
- JÈZE, Gastón. O fato gerador do imposto. *Revista de Direito Administrativo: seção II da Revista do Serviço Público*, Rio de Janeiro, jun. 1945.
- LACERDA, Romão Côrtes de. Observações sobre a tributação municipal. *Revista de Direito Administrativo: seção II da Revista do Serviço Público*, Rio de Janeiro, v. 4, jul. 1946.
- LOPES, Luiz Simões. Apresentação. *Revista de Direito Administrativo: seção II da Revista do Serviço Público*, São Paulo, 1945.
- MACHADO, Brandão. Prefácio do tradutor. In: HARTZ, Wilhelm. *Interpretação da lei tributária: conteúdo e limites do critério econômico*. Tradução, prefácio e notas: Brandão Machado. Rio de Janeiro: Resenha Tributária, 1993.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Decadência e prescrição*. São Paulo: Resenha Tributária, 1976. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 1).
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Apresentação. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 1, out./dez. 1992.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Coed. CEU/Revista dos Tribunais, 1995. (Pesquisas Tributárias – Nova Série, n. 1).
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Prefácio. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Lucro arbitrado*. São Paulo: MP Editora, 2022. (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 45; Série APET, n. 1).

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A contribuição de Tullio Ascarelli para a formação da doutrina jurídico-tributária no Brasil. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 10, 1990.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. As atividades culturais do IBDT/USP e o destaque da mesa semanal de debates como laboratório jurídico-tributário. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 4, 1984.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Prefácio. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 1, 1982.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Prefácio. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 2, 1983.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Prefácio. *Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 3, 1983.

NUNES, Castro. Problemas de partilha tributária. *Revista de Direito Administrativo: seção II da Revista do Serviço Público*, Rio de Janeiro, v. 1, fasc. 1, abr. 1945.

*O Direito*, Rio de Janeiro, ano 1, v. 1, 1873.

*O Direito*, Rio de Janeiro, ano 1, v. 2, 1873.

*O Direito*, Rio de Janeiro, ano 2, v. 5, 1874.

Pareceres de Visconde de Ouro Preto e Lafayette Rodrigues Pereira. *Revista Forense: doutrina, legislação e jurisprudência*, Belo Horizonte, v. 2, fasc. 1, 1904.

Pareceres de Visconde de Ouro Preto. *Revista Forense: doutrina, legislação e jurisprudência*, Belo Horizonte, v. 2, fasc. 1, 1904.

PINTO, Carlos Alberto A. de. Contribuição de melhoria – a lei federal normativa. *Revista de Direito Administrativo*, v. XIII, jul./set. 1948.

*Repertório IOB Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*. Rio de Janeiro, 2001; *Repertório IOB Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo*, Rio de Janeiro, 2002.

*Resenha-ABDF*, Rio de Janeiro, n. 1, 1984.

*Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, jan./jun. 2017.

*Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Porto Alegre, v. 1, mar./abr. 2007.

*Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, Porto Alegre, v. 97, mar./abr. 2023.

*Revista de Crítica Judiciária*, Rio de Janeiro, ano 2, 1925.

*Revista de Direito: civil, commercial e criminal – doutrina, jurisprudência e legislação*, Rio de Janeiro, v. 1, fasc. 1, jul. 1906.

*Revista de Direito: civil, commercial e criminal – doutrina, jurisprudência e legislação*, Rio de Janeiro, v. 2, fasc. 1, out. 1906.

- Revista Direito Tributário Contemporâneo*, v. 1, n. 1, jul./ago. 2016.
- Revista Direito Tributário Internacional Atual (RDTIA)*, São Paulo, n. 1, 2016;
- Revista Direito Tributário Internacional Atual (RDTIA)*, São Paulo, n. 9, 2019.
- Revista dos Tribunais* (Publicação Oficial dos trabalhos do Tribunal de Justiça de São Paulo), São Paulo, ano 1, fasc. 1, 1912.
- Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 1, fasc. 9, v. 2, 1912.
- Revista Fiscal: Consumo. Assuntos aduaneiros. Outros assuntos*, Rio de Janeiro, 1931.
- Revista Fiscal: Consumo. Vendas mercantis. Outros assuntos aduaneiros*, Rio de Janeiro, 1932.
- Revista Fiscal: Imposto da renda. Selo. Despesas. Contribuições públicas. Vendas mercantis e pequenos impostos*, Rio de Janeiro, 1931.
- Revista Fiscal: Imposto de consumo – assuntos aduaneiros – outros assuntos*, Rio de Janeiro, n. 1, 1930.
- Revista Forense*, Belo Horizonte, v. 2, fasc. 1, 1904.
- Revista Forense: doutrina, legislação e jurisprudência*, Belo Horizonte, v. 1, fasc. 1, 1904.
- REZENDE, Tito. *Manual prático do imposto de renda*. 2. ed. Rio de Janeiro: Sfredo & Gravina, [19--].
- ROCHA, Valdir de Oliveira. Apresentação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 1, 1995.
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Apresentação. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, jan./fev. 2003.
- SOUSA, Rubens Gomes de. A coisa julgada no direito tributário. *Revista de Direito Administrativo: seção II da Revista do Serviço Público*, Rio de Janeiro, v. 5, jul. 1946.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: IBET/Resenha Tributária, 1975. [Edição póstuma].
- SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de introdução ao direito tributário. *Revista de Estudos Fiscais*, n. 7, jul. 1949.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de introdução ao direito tributário. *Revista de Estudos Fiscais*, São Paulo, n. 1, jan. 1949.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de introdução ao direito tributário. *Revista de Estudos Fiscais*, São Paulo, n. 10, out. 1948.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de introdução ao direito tributário. *Revista de Estudos Fiscais*, São Paulo, n. 10, out. 1949.

- SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de introdução ao direito tributário. *Revista de Estudos Fiscais*, São Paulo, n. 11, nov. 1948.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de introdução ao direito tributário. *Revista de Estudos Fiscais*, São Paulo, n. 12, dez. 1948.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de introdução ao direito tributário. *Revista de Estudos Fiscais*, São Paulo, n. 2, fev. 1949.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de introdução ao direito tributário. *Revista de Estudos Fiscais*, São Paulo, n. 3, mar. 1949.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de introdução ao direito tributário. *Revista de Estudos Fiscais*, São Paulo, n. 4, abr. 1949.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de introdução ao direito tributário. *Revista de Estudos Fiscais*, São Paulo, n. 5/6, maio 1949.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Curso de introdução ao direito tributário. *Revista de Estudos Fiscais*, São Paulo, n. 8/9, ago./set. 1949.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Ideias gerais sobre impostos de consumo. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, v. X, out./dez. 1947.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Introdução ao direito tributário (parte especial). São Paulo: Escola Livre de Sociologia e Política de São Paulo, set./nov. 1948.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Introdução ao direito tributário (parte geral). São Paulo: Escola Livre de Sociologia e Política de São Paulo, set./nov. 1948.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Limites dos poderes do fisco quanto à revisão dos lançamentos. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, v. XIV, out./dez. 1948.
- SOUSA, Rubens Gomes de. O fato gerador no imposto de renda. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, v. XII, abr./jun. 1948.
- SOUSA, Rubens Gomes de. O imposto de consumo na Constituição Federal. *Revista de Direito Administrativo*, São Paulo, v. XI, jan./mar. 1948.
- SUNDFELD, Carlos Ari. Os publicistas da geração de 60, a turma de Perdizes e o direito tributário. In: SANTI, Eurico Diniz de (coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva/FGV, 2008.
- TEODOROVICZ, Jeferson. *História disciplinar do direito tributário brasileiro*. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2017. (Série Doutrinas Tributárias).

TEODOROVICZ, Jeferson. O direito tributário brasileiro e a interdisciplinaridade: perspectivas, possibilidades e desafios. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, ano 39, v. 48, 2021.

TORRES, Antonio Magarinos. *Revista de Crítica Judiciária*, Rio de Janeiro, ano 2, 1925.

TROTABAS, Louis. Interpretação das leis fiscais. *Revista de Direito Administrativo*: seção II da *Revista do Serviço Público*, Rio de Janeiro, v. 1, fasc. 1, abr. 1945.



## O “MÍNIMO EXISTENCIAL” NO SISTEMA TRIBUTÁRIO ANGOLANO

Manuel Fernando

Doutorando em Direito, Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social na Unimar (Marília). Mestre em Direito Empresarial pela Faculdade de Direito Milton Campos. Pós-graduado em Agregação Pedagógica pela Universidade Agostinho Neto. Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Professor Auxiliar da Faculdade de Direito da Universidade Agostinho Neto.

Maria de Fátima Ribeiro

Advogada. Possui graduação em Direito pela Universidade Estadual de Londrina, Mestrado em Ciências Jurídicas Empresariais pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Doutorado em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Pós-doutorado em Direito Fiscal/Tributário pela Universidade de Lisboa, Curso complementar créditos de Doutorado na Sapienza Università di Roma Facoltà di Economia e Commercio e Facoltà di Giurisprudenza em Roma (Itália). É professora titular do Programa de Mestrado e Doutorado em Direito e do Curso de Graduação em Direito da Universidade de Marília (Unimar) (cidade de Marília, estado de São Paulo, Brasil), desde 2002.

Artigo recebido em 19.05.2023 e aprovado em 28.05.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Aspectos gerais do direito tributário 2.1 Princípio da capacidade contributiva 2.2 A ideia de “mínimo existencial” 3 O sistema tributário angolano 3.1 Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho 3.2 Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) 4 Conclusão 5 Referências.

RESUMO: Angola é uma antiga colônia de Portugal, independente desde 11 de novembro de 1975, e que vem construindo a sua história como nação independente e soberana à custa de grandes esforços, tentando sempre acompanhar os diversos desenvolvimentos e transformações que o mundo vem experimentando, a par dos grandes e múltiplos problemas de pobreza e subdesenvolvimento, muitos deles herdados do sistema colonial segregacionista, outros herdados da guerra civil que assolou o país por mais de 30 anos e, igualmente, da corrupção extrema e sem precedentes com que o país foi governado até aqui, em que desponha, naturalmente, um regime tributário que luta por se

adequar às exigências desse mundo em desenvolvimento e, ao mesmo tempo, ao contexto de uma nação assolada pela pobreza, carente de um sistema fiscal que lhe seja adequado em respeito ao princípio da dignidade da pessoa humana e da existência digna de todos os cidadãos. Este artigo explora, a partir da doutrina combinada com a legislação tributária angolana, a incidência do princípio da garantia do “mínimo existencial”, tendo em conta o princípio tributário universal da capacidade contributiva. A pesquisa exploratória analisa o modo como a doutrina justributária trata os temas da tributação, da pobreza e do bem-estar (dignidade da pessoa humana), a tipificação, a caracterização e o impacto na vida dos cidadãos, exemplificativamente, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e do Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho (IRT). Explora-se, a partir desses dois diplomas legais angolanos, a incidência do respeito ao princípio do patrimônio mínimo intangível pelo fisco como mecanismo de proteção e garantia dos direitos fundamentais e da existência digna dos cidadãos desvalidos. A partir do método exploratório dedutivo, o trabalho aborda inicialmente os aspectos teóricos e conceituais em torno do fundamento do direito tributário, em que se apresentam as características e a tipificação dos impostos supracitados, diferenciando-os, e, passando pelo princípio da capacidade contributiva, discute-se, por conseguinte, a ideia de “mínimo existencial” como condição necessária à vida plena. No segundo passo, a abordagem recai sobre a sistemática do Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho e sobre o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado como ferramentas eleitas para concretizar o objetivo propugnado pelo trabalho, seguido da conclusão e das referências bibliográficas.

**PALAVRAS-CHAVE:** Tributação. Capacidade contributiva. Mínimo existencial. Dignidade humana. Direito tributário angolano.

## EL “MÍNIMO EXISTENCIAL” EN EL SISTEMA TRIBUTARIO DE ANGOLA

**CONTENIDO:** 1 Introducción 2 Aspectos generales del Derecho Tributario 2.1 Principio de capacidad de pago 2.2 La idea de “mínimo existencial” 3 El sistema tributario angoleño 3.1 Impuesto a la Renta 3.2 Impuesto al Valor Agregado (IVA) 4 Conclusión 5 Referencias.

**RESUMEN:** Angola es una antigua colonia de Portugal, independiente desde el 11 de noviembre de 1975, que ha ido construyendo su historia como nación independiente y soberana a costa de grandes esfuerzos, tratando siempre de acompañar los diversos desarrollos y transformaciones que ha sufrido el mundo. experimentando, junto a los grandes y múltiples problemas de pobreza y subdesarrollo, muchos de ellos heredados del sistema colonial segregacionista, otros heredados de la guerra civil que asoló al país por más de 30 años e, igualmente, de la extrema e inédita corrupción con que se ha gobernado el país hasta ahora, en el que, naturalmente, emerge un régimen tributario que lucha por adaptarse a las exigencias de este mundo en desarrollo y, al mismo tiempo, al contexto de una nación azotada por la pobreza, carente de un sistema tributario que sea adecuada al respeto del principio de la dignidad de la persona humana y de la existencia digna de todos los ciudadanos. Este artículo explora, a partir de la doctrina, combinada con la legislación tributaria angoleña, el impacto del principio de garantía del “mínimo existencial”, teniendo en cuenta el principio tributario universal de capacidad de pago. La investigación exploratoria analiza cómo la doctrina jus-tributaria aborda el tema de la tributación, la pobreza y el bienestar (dignidad humana), la tipificación, caracterización e impacto en la vida de los ciudadanos, por ejemplo, el Código del Impuesto al Valor Agregado – IVA e Impuesto sobre la Renta del Trabajo – IRT. Explora, a partir de estos dos diplomas jurídicos angoleños, la incidencia del respeto al principio del mínimo de activos intangibles por parte de las

autoridades fiscales como mecanismo de protección y garantía de los derechos fundamentales y la existencia digna de los ciudadanos desfavorecidos. Basado en el método exploratorio deductivo, el trabajo aborda inicialmente los aspectos teóricos y conceptuales en torno a la fundamentación del derecho tributario, donde se presentan las características y tipificación de los mencionados impuestos, diferenciándolos y, pasando por los principios de la capacidad contributiva, se discute, por lo tanto, la idea de “el mínimo existencial como condición necesaria para una vida plena. En el segundo paso, el abordaje recae sobre la sistemática del Impuesto sobre la Renta del Trabajo y sobre el Código del Impuesto al Valor Agregado como herramientas escogidas para alcanzar el objetivo que propugna el trabajo, seguido de la conclusión y referencias bibliográficas.

PALABRAS CLAVE: Impuestos. Capacidad contributiva. Mínimo existencial. Dignidad humana. Ley tributaria de Angola.

## 1 INTRODUÇÃO

O financiamento dos Estados depende do volume de dinheiro que esses conseguem captar dos cidadãos, na justa medida em que todos, indistintamente, têm o dever legal de contribuir para as receitas do Estado, sob pena de virem a ser sancionados pelo poder estatal.

No entanto, e porque a vida é também um plexo de situações que extrapolam a estabilidade e a quietude patrimonial dos indivíduos em luta contra a escassez, nem sempre é possível, em razão mesmo da falta de condições materiais, fazer jus ao seu dever de ajudar a financiar o Estado, sendo a consecução desse dever uma exceção que merece a devida atenção nos processos de construção das normas que corporificam o dever de contribuir que recai sobre o cidadão.

Este trabalho quer abordar, de forma exploratória, o modo como Angola, com todas as suas características de país recém-saído de um conflito militar que durou mais de duas décadas e independente há menos de cinco décadas, acompanha a evolução dos sistemas tributários hodiernos e, ao mesmo tempo, garante a existência digna dos seus cidadãos.

Se é correta a apologia de que devem ser os cidadãos de um país a sustentar os seus governos por via do sistema fiscal e que esse é o mecanismo válido e eficiente de redistribuição de renda, não se pode, todavia, dissociar essa injunção das condições de vida das pessoas no que se refere ao acesso à renda e ao trabalho, pois, segundo Paulo Caliendo, “[a] tributação deve ser considerada como um dos mecanismos a serem utilizados para a realização do objetivo de melhoria geral da qualidade de vida [...]” (2018, p. 194).

Angola é um país, embora considerado de rendimento médio pelas Nações Unidas, que se bate com uma pobreza extrema, tendo crescido de 35% para 44% entre 2019 e 2022, segundo relatório do Afrobarómetro citado pela VOA – *Voz da América* (MARCOS, 2022), com problemas gravíssimos de desnutrição e de fome, somados à crise do sistema de saúde e abastecimento de água potável e saneamento básico, em parte empurrados pela forte dependência do país às importações e, de igual modo, pela corrupção e desvio de fundos públicos para fins particulares de uma parte dos dirigentes.

A imprensa estatal, ao lado das mídias internacionais e das agências internacionais, vem alertando o governo angolano sobre a escalada da pobreza e sobre a necessidade de se adotar um mecanismo de governança fulcrado na transparência e na probidade pública. Contudo, apesar da calamidade social em que o país se encontra, visivelmente sem alternativas para contornar a extrema pobreza, convive com um sistema fiscal incidente na oneração da vida dos mais desvalidos por via do imposto sobre o consumo, cujos resultados preconizam um triste cenário de desastre institucional.

O *Jornal de Angola*, em sua edição de 12 de junho de 2020, estampa na sua primeira página que: “A incidência da pobreza em Angola é de 41%, o que significa que 41 de cada 100 angolanos têm um nível de consumo abaixo da linha da pobreza calculada em 12.181 kzs por mês, segundo o último relatório do Instituto Nacional de Estatística (INE)” (INE, 2020).

Tendo como base os estudos do INE (Instituto Nacional de Estatística) de Angola, aquele veículo de comunicação estatal declara que “[d]este número, o total da população pobre, que representa 56% reside nas áreas rurais e 44% na urbana. Já o índice de profundidade da pobreza é de 10%, isto é, o déficit médio do consumo por pessoa” (INE, 2020).

Em 10 de agosto de 2022, a Rádio e Televisão Portuguesa (RTP) noticiou o seguinte: “A pobreza extrema em Angola atinge 44 por cento da população” (ELEIÇÕES, 2022). O *Novo Jornal*, citando o Relatório do Centro de Estudos e Investigação Científica (CEIC) da Universidade Católica de Angola, avisou, em sua edição de 2 de abril de 2022 que, “pelo menos cinco em cada dez angolanos vai ser pobre em 2023” (FUKIADY, 2022).

E o que é ser pobre em Angola? Ser pobre em Angola e, em outras geografias, é não possuir dinheiro para comprar comida, para comprar água potável, para pagar os serviços públicos, não possuir habitação condigna; em síntese,

estar despojado de renda e de emprego. É, portanto, sobre essa população de que aludem as estatísticas como sendo população pobre que incide a carga tributária operada pelo governo de Angola.

Ora, se o sujeito está alijado do mercado de trabalho e não possui renda para cobrir as despesas de que necessita para sobreviver, como, pois, poderá fazer jus ao seu dever de contribuir para os cofres do Estado?

Nesses casos em que o sujeito está impossibilitado de contribuir financeiramente para o Estado, é-lhe garantido, também por força da lei, que tenha o mínimo de recursos e de patrimônio necessário para a sua existência, com o qual acudirá os seus dependentes e as suas necessidades de alimentos e de sobrevivência. É o que a doutrina chama de “mínimo existencial”, que é, obviamente, aquele rendimento, patrimônio ou bens de que o indivíduo lança mão para o seu próprio sustento e sem o qual o sujeito perde a sua dignidade como pessoa, conforme retomaremos mais adiante. Isso deve ser objeto da necessária regulação em nome, é claro, do princípio da estrita legalidade que impende sobre os negócios públicos.

O Estado assume, com a emergência e o aprofundamento da concepção montesquieuana de *res publica*, desde as grandes revoluções, o importante compromisso de ser o aglutinador de todos os interesses trans e intraindividuais, seja inicialmente garantindo-se a todos o direito fundamental de usufruir da sua liberdade para modelar os seus interesses, como homem e igual aos demais, seja no estágio mais avançado do pós-guerra de guardião da realização e aprofundamento da ideia de solidariedade, em clara afirmação da figura do Estado como *pater societatis*, segundo Rousseau.

Não obstante, ao funcionar como uma espécie de “guarda-chuva” para albergar a todos os membros da sociedade, a estruturação conceitual do Estado e os seus métodos de funcionamento são também garantes do surgimento e do desenvolvimento de virtudes individuais que, no conjunto, contribuem, cada uma à sua medida, ao progresso, à coesão social e ao desenvolvimento social.

A perspectiva rousseauiana de Estado demonstra, objetivamente, a ideia de que a vida em agregação exige dos indivíduos o sacrifício de alguns direitos e prerrogativas pessoais para que a coesão social aconteça e o Estado tenha condições de conduzir o traçado da caminhada humana.

## 2 ASPETOS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO

São, portanto, os indivíduos que, com os seus haveres, com os seus ganhos e com as suas energias e posses, cooperam para que o Estado cumpra a sua função de harmonizar os interesses de todos e realizar o ideal comum de sociedade em progresso.

Daí, o princípio universal de que todos os membros da sociedade devem contribuir na arrecadação das receitas que fazem funcionar o Estado, isto é, o dever de pagar os impostos e as taxas impostas pelo Estado. É por via de tal arrecadação que o Estado leva a cabo as suas políticas de segurança e de proteção às comunidades, políticas sociais e políticas económicas necessárias ao progresso e ao desenvolvimento, conforme norma do art. 101º da Constituição da República de Angola de 2010 (CRA/2010), segundo a qual “[o] sistema fiscal visa satisfazer as necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, assegurar a realização da política económica e social do Estado e proceder a uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza nacional” (ANGOLA, 2010, p. 57).

No caso de Angola, é a CRA/2010, no seu art. 88º, que instrui universalmente esse dever de todos contribuírem para as despesas públicas e da sociedade por meio de impostos e de taxas, embora, como propõe Roque Antonio Carrazza, “as pessoas não existem para sustentar o Estado; ele é que existe para ampará-las e desenvolver-lhes as aptidões” (2015).

Nesse ponto, o princípio subjacente é o de que cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas de acordo com as suas posses, a chamada “capacidade contributiva” do direito tributário que é, portanto, a capacidade que cada cidadão, individualmente, possui para recolher tributos e contribuir para o equilíbrio e para a harmonia da sociedade como um todo.

No entanto, antes de adentrar na discussão sobre esse tão importante princípio constitucional, importa referir que, sistematicamente, a doutrina segregou e tipificou o sistema tributário de dois modos: impostos progressivos, também chamados de impostos diretos, e impostos regressivos, também chamados de impostos indiretos, os quais serão aqui delimitados apenas para fins metodológicos e didáticos.

Os impostos progressivos (impostos diretos) são aqueles que incidem sobre a renda e sobre o patrimônio. Os impostos regressivos incidem sobre o consumo e sobre a produção, como destaca a Professora Marisa Rossignoli:

[...] há tributos diretos (que recaem sobre a renda e patrimônio) e tributos indiretos (sobre consumo de produtos e serviços).

A tributação direta é a base do sistema tributário progressivo, aquele que atende ao princípio da capacidade contributiva, já que neste modelo a tributação atinge com mais contundência aquele com maior capacidade econômica (por exemplo, quem tem maior renda e patrimônio), ou seja, com maior capacidade de contribuir. Já a tributação indireta possui caráter mais regressivo, onde tanto os mais abastados quanto os mais carentes são taxados da mesma forma (quando adquirem um produto ou mercadoria ou quando contratam um serviço não há distinção de alíquota entre um e outro), não contribuindo com a desconcentração da renda e diminuição das desigualdades sociais, sendo assim, no geral, uma tributação injusta do ponto de vista social (2017, p. 230).

Nessa senda, o sistema tributário contempla estas três classificações: (1) progressivo, que é quando existem alíquotas diferenciadas e escalonadas em função da renda (capacidade contributiva) que cada contribuinte auferir, elevando-se à medida que aumenta a renda do sujeito; (2) regressivo, que ataca o contribuinte com menor capacidade contributiva; e (3) sistema neutro, que se traduz num impacto igual para todas as faixas de renda e de patrimônio, conforme Gremaud, citado por Marisa Rossignoli, segundo o qual:

Quanto a esse aspecto, pode-se classificar os sistemas tributários em progressivo, regressivo ou neutro. Um sistema tributário é dito progressivo quando a participação dos impostos na renda dos indivíduos aumenta conforme a renda aumenta, isto é, paga mais (em termos relativos) quem ganha mais. Um sistema é regressivo quando a participação dos impostos na renda dos agentes diminui conforme a renda aumenta (paga mais quem ganha menos). E é neutro quando a participação dos impostos na renda dos indivíduos é a mesma, independentemente do nível de renda (GREMAUD, 2007, p. 199, *apud* ROSSIGNOLI, 2017, p. 231).

Em síntese, ressalte-se que o imposto regressivo ou imposto indireto recai sobre o consumo e sobre a produção, de modo geral, com alíquotas iguais para todos os sujeitos, seja aqueles de maior gabarito patrimonial e financeiro, seja

os menos abastados e até mesmo os despossuídos. Todos pagam o mesmo e, por assim ser, é aqui que reside a injustiça do modelo regressivo porque, ao impor alíquotas iguais para todos os consumidores, acaba por agravar mais a condição dos desvalidos em relação aos abastados.

Na prática dos impostos indiretos, todos os consumidores pagam a mesma taxa de imposto e, desse jeito, quem sai mais prejudicado desse processo são aqueles considerados pobres, violando-se aqui, destarte, o princípio da isonomia constitucional e o princípio da capacidade contributiva, conforme preleciona Marisa Rossignoli:

[...] os tributos indiretos incidem sobre a produção e o consumo de bens e serviços, havendo comumente o repasse do ônus ao consumidor final. Isto porque os custos com esses tributos acabam sendo integrados nas despesas gerais das empresas, sendo posteriormente embutidos no preço até chegar ao destinatário (aquele que realmente consome ou faz uso do produto ou serviço). Desta forma, o pagamento do tributo acaba sendo idêntico para qualquer pessoa, independentemente da faixa de renda (2017, p. 232).

Do contrário, é consenso na doutrina de que o modelo mais justo e adequado para a promoção do progresso social e da redução das desigualdades é o modelo progressivo que, atrelado à ideia da capacidade contributiva e da igualdade substancial, impõe e induz a que cada cidadão contribua segundo os seus ganhos e segundo as suas posses.

O professor Paulo Caliendo propõe um meio-termo para que o sistema tributário funcione como fonte de redistribuição de renda, uma vez que “a tributação que gravar mais o acúmulo de riquezas (*saving*) do que o consumo (*spending*) irá implicar diminuição do nível de bem-estar geral futuro”, pelo que propõe “um balanceamento entre tributos sobre o consumo e tributos sobre o patrimônio” (2018, p. 194).

Nesse sentido, o autor ensina que “[a] tributação pode ser um mecanismo favorável ao estímulo da poupança” e “[d]esestimular o consumo pode implicar um desaquecimento das trocas e ao final induzir ao empobrecimento geral” (CALIENDO, 2018, p. 194). Vamos então à análise do princípio da capacidade contributiva e seus correlatos.

## 2.1 Princípio da capacidade contributiva

Entretanto, como defendido acima, ao Estado compete proteger e garantir o ambiente de estabilidade e de coesão a todos os seus membros, quer sejam possuidores de riqueza, de patrimônio ou de bens, quer sejam pessoas em situação de hipossuficiência social e econômica, isto é, aqueles indivíduos que, por força da sua condição material e patrimonial, não se encontram em condições de contribuir, de algum modo, com a arrecadação de receitas públicas.

O citado art. 88º da CRA/2010, além de impor o dever constitucional de cada cidadão ajudar a manter o Estado por via da sua contribuição, ensina também que essa contribuição tem de obedecer às condições materiais de cada cidadão, isto é, “dever de contribuir para as despesas públicas e da sociedade, em função da sua capacidade econômica e dos benefícios que auferam [...]” (ANGOLA, 2010, p. 51).

O preceito constitucional pertinente à capacidade econômica é um requisito inafastável para que os cidadãos possam, ao ser chamados pela administração, exercer esse seu dever de ajudar a manter o Estado com parte dos seus recursos financeiros e patrimoniais.

A prática legislativa tributária consagra uma plêiade de mecanismos que visam a verificar a capacidade contributiva de alguém de modo objetivo, isto é, a partir da existência de um conjunto de bens ostentados pelo cidadão ou a partir do recebimento de certa quantia monetária ou bens de valor, é possível, objetivamente, atinar-se se o sujeito poderá ser ou não convocado à repartição fiscal para exercer o seu dever de cidadão de contribuir com o Estado.

Nesses termos, possui capacidade contributiva e é elegível a contribuir com o Estado o cidadão que manifesta e ostenta riqueza, mesmo que essa riqueza esteja refletida apenas nos bens móveis ou imóveis ou obras de arte, pouco importando se o cidadão tem, na prática, condições financeiras para suportar o ônus fiscal daquela sua posse.

Sendo mais claros: se um sujeito recebeu de oferta de aniversário um automóvel (não importa se de luxo ou não), sendo seu legítimo proprietário, imediatamente recai para esse sujeito a obrigação de recolher os impostos anuais referentes àquele automóvel e às demais taxas impostas pelo Estado, ainda que tal sujeito se ache na condição de hipossuficiência ou em situação de desemprego. A sua contribuição deverá ser proporcional àquela sua riqueza ou àquele seu conjunto de bens.

O n. 3 do art. 4º do Código Geral Tributário de Angola regula essa capacidade contributiva e impõe os requisitos para a sua efetiva aferição, propondo que “a obrigação do imposto depende da capacidade económica dos contribuintes, revelada pelo rendimento ou o património e sua utilização” (ANGOLA, 2014b, p. 4.663). Portanto, a capacidade contributiva deve ser aferida, nos termos da lei em comento, a partir de três indicadores objetivamente constatáveis na vida do sujeito, sendo:

- a) rendimentos auferidos pelo sujeito;
- b) patrimônio detido/ostentado pelo sujeito;
- c) utilização que o sujeito faz do patrimônio.

O princípio da capacidade contributiva é o corolário do princípio da igualdade ou da isonomia constitucional que se traduz e se concretiza substancialmente na ideia de que cada um deve dar ao Estado segundo as suas possibilidades patrimoniais ou financeiras. *Vide* o art. 4º do Código Geral Tributário de Angola:

1. A tributação respeita os princípios da igualdade, da legalidade fiscal, da equivalência e o da justiça material.
2. Ninguém pode ser prejudicado, privilegiado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em matéria tributária, por causa da sua ascendência, sexo, raça, etnia, cor, deficiência, língua, local de nascimento, religião, convicções políticas, ideológicas ou filosóficas, grau de instrução, condição económica, social ou profissional (ANGOLA, 2014b, p. 4.663).

No entanto, ninguém deve ser excluído ou se eximir de contribuir com as despesas públicas, porque são essas que pagam as despesas do Estado para garantir o bem-estar geral, notadamente, as necessidades básicas de segurança, educação, cultura, educação e saneamento básico.

Contudo, e como fica perceptível, o princípio da capacidade contributiva envolve outros desdobramentos, pois o seu esquadramento impõe de imediato que a sistemática dos impostos a serem pagos pelos contribuintes considere as condições materiais de cada cidadão e a sua aptidão para o exercício desse importante dever cívico; desde logo, impõe-se o pertinente casamento com o princípio da igualdade material que, como visto acima, resulta em uma metodologia fiscal igualmente diferenciadora nas alíquotas e taxas a praticar pela

administração tributária em função dessas condições materiais, sem contudo ferir a possibilidade de o cidadão manter sob sua posse algum patrimônio ou recursos que se mantenham intocáveis pelo fisco. É o que veremos em seguida.

## 2.2 A ideia de “mínimo existencial”

Já foi dito neste trabalho que a tributação é um importante meio para a realização da dignidade da pessoa humana. Portanto, é por via da atividade financeira do Estado que os governos desenham e executam as políticas públicas em geral, advindo daí o dever de contribuir que recai para cada cidadão.

No entanto, como também já defendido alhures, esse dever de contribuir deve respeitar e considerar a condição material de cada cidadão em particular, de modo que, ao ser tributado, ninguém fique desprovido do mínimo necessário para a sua sobrevivência e existência digna.

É o que a doutrina vai chamar de “mínimo existencial” que, em termos práticos, constitui a plêiade de direitos e garantias que permite que o cidadão tenha uma existência digna, que pode ser, sobretudo, o acesso aos alimentos (segurança alimentar), o acesso à saúde, o acesso à habitação e o acesso à educação.

É a partir desse conceito que se extrai a ideia de que cada um tem o dever de cuidar de si e dos seus, isto é, pela via do trabalho e da renda que auferir, deve o homem adquirir os bens necessários e suficientes para adimplir as suas necessidades e ter uma existência digna.

Esses direitos estão constitucionalmente garantidos e impõem ao Estado um dever especial de cuidado e de proteção, de modo que aqueles que, por alguma razão, estejam fora do mercado de trabalho e não possuam renda para adquirir os alimentos necessários à sua segurança física e biológica, ou não possuam dinheiro para pagar os serviços públicos (acesso à água potável, sobretudo), não sejam alijados da existência digna, mas tenham do Estado o pertinente cuidado.

Considera-se que, para cada indivíduo, existe uma panóplia de condições materiais e financeiras mínimas que lhe garantem viver com alguma independência – independência essa complementada com as políticas sociais estatais com vistas a realizar o acesso à saúde e à educação, de modo gratuito, e, desse modo, auferir a sua dignidade humana.

Portanto, há aquelas pessoas que, por força da sua condição de hipossuficiência, não se mostram aptas a contribuir para manter o Estado, sendo por

isso mesmo sujeitos da atenção das políticas sociais advindas do Estado em nome da solidariedade e da fraternidade. Por outro lado, há aqueles que, tendo algum patrimônio ou alguma renda qualquer, também se mostram incapazes de contribuir para o financiamento do Estado, sob pena de não terem condições de adimplir as necessidades da vida, isto é, seus recursos não bastam para arcar com todas as necessidades vitais mais prementes, carecendo, portanto, dos fazedores da política fiscal um olhar bastante diferenciado, sob pena de sofrerem uma descidadanização<sup>1</sup> pelo sistema fiscal.

O mínimo existencial às vezes se confunde com o mínimo vital, mas para os efeitos deste trabalho, feito a título exploratório, vamos considerar os dois pela sua natureza intrínseca e de ténue deslinde, mas, vale dizer, estamos obviamente nos referindo àqueles rendimentos, patrimônios ou bens essenciais à existência, sem os quais o sujeito se torna dependente da caridade de outros homens, portanto, aquilo que decorre da própria condição humana, sendo aquilo de que o homem necessita para existir em plenitude. São exemplos disso a água potável, a moradia, a saúde, os alimentos em quantidade e qualidade que não periguem a sua saúde física, mental e psíquica.

Essas necessidades econômicas vitais básicas do cidadão e de sua família devem vir em primeiro lugar, antes, portanto, da necessidade estatal de arrecadação de receitas, segundo o princípio *primum vivere, deinde tributum solvere*, como ensina Diego Marín-Barnuevo Fabo, citado por Maurício Dalri Timm do Valle e Júlio da Costa Rostirola Aveiro (2017), devendo levar-se em consideração a capacidade contributiva individual.

Na moderna concepção de Estado, é a este que pertine a obrigação de prover as condições básicas para uma vida digna, isto é, a garantia do mínimo necessário à existência digna, seja pela via da criação de políticas de incentivo e apoio social direto para que os desvalidos tenham acesso à água potável, à iluminação, à saúde, à educação e à habitação sem custos, seja, igualmente, pela isenção do pagamento de impostos e taxas no exato limite daquilo que conseguem obter por via do seu trabalho. Ricardo Lobo Torres, citado por Alexander Roberto Alves Valadão, adianta, a título primevo, uma “teoria sobre o mínimo existencial”:

---

1. Achatamento ou perda da cidadania pela ausência da proteção social do Estado.

No Estado de Polícia – fase final do patrimonialismo – modifica-se o enfoque da questão da pobreza: procura-se aliviar a tributação dos pobres e transferir para o Estado a sua proteção. Critica-se a proporcionalidade e se inicia, com o cameralismo, a defesa da progressividade da tributação, limitada, porém, pela imunidade do mínimo existencial, retirando-se, do campo de incidência fiscal, aquelas pessoas que não possuem riqueza mínima para o seu sustento, de que é exemplo a legislação de D. Maria, de 17.12.1789, que alivia a sujeição fiscal dos pobres [...]. No Estado Fiscal de Direito modifica-se substancialmente o tratamento dado à questão da pobreza, estruturando-se juridicamente a imunidade do mínimo existencial e a assistência social aos pobres [...]. A tributação passa a se fazer com fundamento no princípio da capacidade contributiva e no seu subprincípio da progressividade, que ingressam nas Constituições da França e do Brasil, entre outras, o que implica a proibição da incidência sobre a parcela mínima necessária à existência humana digna, que, estando aquém da capacidade econômica e constituindo reserva da liberdade, limita o poder fiscal do Estado (TORRES, 1989, p. 145, *apud* VALADÃO, 2008, p. 19).

Prossegue Torres, ainda citado por Valadão, informando que essa ideia de se garantir o mínimo existencial sempre esteve na agenda das preocupações das autoridades, de modo que:

No Absolutismo Esclarecido, o cameralismo separou, como defendia Von Justi, a felicidade eterna (*ewige Glückseligkeit*), a ser alcançada pela religião, da felicidade temporal (*zeitliche Glückseligkeit*), objetivo do Estado; essas ideias iluministas penetraram em Portugal e no Brasil, na época pombalina, aliviando o Estado da tributação do mínimo existencial, assumindo a função paternalista de garantir a felicidade geral e a assistência aos pobres, e, ambigualmente, reforçando os privilégios financeiros da nobreza e do clero (TORRES, 1989, p. 139, *apud* VALADÃO, 2008, p. 19).

Nessa esteira, insiste o autor, “[o]s direitos fundamentais e o mínimo existencial, especialmente nos países em desenvolvimento, têm uma extensão maior do que nas nações ricas, pela necessidade da proteção estatal dos bens essenciais à sobrevivência das populações miseráveis” (TORRES, 1989, p. 158, *apud* VALADÃO, 2008, p. 31), afinal, o cerne do Estado Democrático e de Direito é o de cuidar dos indivíduos, garantindo-lhes segurança, proteção social e proteção econômica, que, em linhas gerais, significa a garantia do acesso aos alimentos,

à educação, à habitação, à saúde de modo irrestrito e aos serviços públicos básicos.

Jónatas E. M. Machado e Júlio Nogueira da Costa, ao descreverem o modo como a matéria vem consagrada no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) português (ANGOLA, 1988), propõem que “[a] consagração legal de um mínimo de existência conta com um fundamento sólido na teoria do contrato social e na dignidade da pessoa humana, valor fundante da ordem constitucional” (2012, p. 230), e, assim é, porque ao Estado compete agasalhar a todos os indivíduos, indistintamente, possuidores ou desvalidos.

Noutro plano, Klaus Tipke, citado por Maurício Dalri Timm do Valle, “salienta que o princípio da capacidade contributiva deve proteger o mínimo existencial” (TIPKE, 2002, p. 34, *apud* VALLE; AVEIRO, 2017, p. 109), podendo ele ser extraído do conceito da dignidade da pessoa humana e do princípio do Estado Social:

O princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva. O mesmo resulta da dignidade humana e do princípio do Estado Social. O princípio da capacidade contributiva antes a ambos os princípios. Num Estado Liberal não é permitido que o mínimo existencial seja subtraído pela tributação, parcial ou totalmente, e uma compensação seja dada em benefícios previdenciários. O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como o Estado Social, deve devolver. Não apenas para o imposto de renda, mas para todos os impostos, o mínimo existencial é um tabu. O princípio da “unidade do ordenamento jurídico” determina que o mínimo existencial fiscal não fique abaixo do mínimo existencial do direito da seguridade social (TIPKE, 2002, p. 34).

Arelado ao princípio da capacidade contributiva e ao princípio da igualdade está, de igual modo, o princípio da solidariedade, a impor que o Estado deve abster-se de tributar/taxar aquela pequena parcela de bens, rendimentos e situações de que as pessoas desvalidas necessitam para viver, concluindo-se, destarte, que a parcela mínima necessária à existência digna não deve, por conseguinte, sofrer o gravame dos impostos ou das taxas exaradas pelo Estado, visto que cada um deve contribuir para o Estado conforme as suas condições materiais, segundo as suas posses.

Ainda a esse respeito, Valle e Aveiro citam Valadão, que define o mínimo existencial como:

O princípio jurídico decorrente da incapacidade contributiva das pessoas, que protege a porção ou parcela intangível do patrimônio que, por sua própria natureza ou pela sua afetação jurídica, seja voltada para satisfação da pessoa e, se, for o caso, do seu núcleo familiar, e que merece, por sua importância, a proteção legislativa para que o Estado se abstenha de malferi-la sob qualquer pretexto ou motivação (VALADÃO, 2008, p. 77-78, *apud* VALLE; AVEIRO, 2017, p. 111).

Delimitada a ideia de “mínimo existencial”, vamos agora perceber o modo como o sistema fiscal angolano está estruturado, para fins de dar resposta ao princípio constitucional de proteção da dignidade da pessoa humana, em face da situação de carestia que assola uma parte considerável dos angolanos, oferecendo-lhes guarida pelo sistema fiscal.

### **3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO ANGOLANO**

Com substrato constitucional, o sistema tributário angolano, como acontece em outras geografias, como no Brasil e em Portugal por exemplo, estrutura-se a partir de uma pirâmide que considera, em primeiro plano, a realização da vontade soberana do Estado em arrecadar e obter dos seus cidadãos a contribuição necessária para o seu sustento e para financiar as diversas políticas que lhe são próprias, consoante se pode observar na norma do art. 101º da CRA:

O sistema fiscal visa satisfazer as necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, assegurar a realização da política económica e social do Estado e proceder a uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza nacional (ANGOLA, 2010, p. 57).

Arrecadar e redistribuir são as duas pernas do sistema fiscal angolano; contudo, essa redistribuição tem de ser realizada de forma justa, isto é, contemplar todas as particularidades próprias de uma sociedade em que campeiam a desigualdade social e a pobreza extrema, onde, como já se disse, espriam o desemprego, a falta de renda e de oportunidades de integração à vida ativa entre a maioria dos jovens e adultos.

Do conjunto de impostos formatados para realizar a vontade arrecadatória do Estado e em linha com o debate aqui desenvolvido, vamos nos ater, por ordem de importância, aos impostos considerados progressivos, dado o seu caráter mais democrático, seguindo-se a análise do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), como espécie de imposto regressivo.

### **3.1 Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho**

O Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho (IRT) é aplicável sobre os rendimentos auferidos pelos trabalhadores por conta própria (profissionais liberais, comerciais e industriais) ou por conta de outrem, conforme propõe o art. 1º do Código do Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho (ANGOLA, 2014a, p. 4.604). Em outras palavras, o IRT incide sobre todo e qualquer ingresso financeiro que aproveita o cidadão, seja na estrita relação jurídico-laboral, seja na prestação de serviços e em outras situações descritas na lei, que se traduzam no recebimento de rendas pelo cidadão, sendo, portanto, objeto de tributação.

A lei considera rendimentos tributáveis, nessa ótica, todas as remunerações, incluindo as avenças, as gratificações, os prêmios, os subsídios de férias e de Natal e todas as enumerações dos ns. 2 e 3 do supracitado art. 1º.

Desde logo, o art. 2º desse Código em análise incorpora um conjunto de fatos cuja ocorrência não constitui matéria coletável, estando, por isso mesmo, não sujeita à tributação.

A título de exemplo, ficam de fora as prestações sociais pagas pelo Instituto Nacional da Segurança Social no âmbito da proteção social obrigatória, nos termos da lei; o abono de família, pago pela entidade empregadora, em montante que não ultrapasse o limite máximo de 5% do ordenado base mensal do trabalhador, excluídos os trabalhadores sujeitos ao regime remuneratório da função pública; os salários e outras remunerações devidas, até o limite de Kz 100 000,00 (cem mil kwanzas) aos trabalhadores eventuais agrícolas nacionais e aos trabalhadores domésticos contratados diretamente por pessoas singulares ou agregados familiares e inscritos na Segurança Social, entre outros fatores enunciados no art. 2º.

Contudo, além do princípio da não sujeição ao IRT, a lei traz também uma relação de situações que estão isentadas do Imposto de Renda, na prática, destinadas a pessoal de representações diplomáticas, assim consideradas se houver tratamento recíproco nos países de origem de cada qual. De igual modo,

os rendimentos auferidos pelo pessoal estrangeiro ao serviço de Organizações Internacionais, pessoal estrangeiro ao serviço das Organizações Não Governamentais, e, fora dessa tríade de pessoal alienígena, os rendimentos auferidos pelos deficientes físicos e mutilados de guerra, cujo grau de invalidez ou incapacidade seja igual ou superior a 50%, comprovada com a apresentação, pelo contribuinte, de documentação emitida por autoridade competente para o efeito, assim como os rendimentos de antigos combatentes, veteranos da pátria e deficientes de guerra, respeitadas especificidades para a aferição dessas isenções para cada caso em particular, conforme determinado por lei.

Essas não incidências, no todo, e as isenções anteriormente mencionadas, sobretudo as pertinentes aos rendimentos dos deficientes físicos e mutilados de guerra, respondem à necessidade de proteção desses cidadãos em face da sua real condição material e histórica peculiar.

Pertinentes aos fatores de não sujeição descritos no art. 2º do IRT são aqueles que o legislador entendeu serem adequados a atender as necessidades básicas dos cidadãos em tais situações, porque visam a proteger os sujeitos nelas identificados, em razão das suas condições materiais, pelo que aqueles limites dispostos na lei configuram patrimônio intangível e inalcançável pelo Estado, garantindo-se-lhes alguma existência digna.

António Rafael e Miralles Luneta (2020, p. 196) identificam, no Código do Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho, três importantes características:

1. atende ao rendimento global do Contribuinte, constituindo um pressuposto da personalização do imposto;
2. exclui da tributação o mínimo de existência, ou seja, aquela quota de rendimento necessária à satisfação das necessidades essenciais à consideração dos encargos com a família, abatendo-os à matéria colectável, ou os tendo em conta, através de deduções à colecta;
3. sujeita a matéria colectável a uma taxa progressiva.

No entanto, mesmo que a lei exclua da matéria coletável a quota de rendimento necessária à satisfação das necessidades essenciais de existência digna, é curial que se diga que, ainda assim e como veremos, esses valores mínimos não estão imunes, na prática, de outras espécies tributárias. E, da mesma sorte, as isenções e não incidências aqui tratadas referem-se apenas a uma parcela da população que tem acesso à renda e ao trabalho remunerado, sendo que uma

grande maioria dos angolanos em situações de indigência profissional, desemprego e renda permanece fora do sistema de proteção preconizada pelo art. 101º da CRA/2010.

Por fim, vale ressaltar que o IRT é um imposto considerado progressivo e direto, primeiro porque a taxa ou alíquota praticada varia na proporção da variação da matéria coletável, aumentando à medida que aumentam os proventos do cidadão, e, de igual modo, é imposto direto, porque é suportado diretamente pelo contribuinte, à medida que vão ocorrendo os fatos geradores da tributação.

Desse modo, como já defendido anteriormente, o IRT cumpre de modo cabal com o estipulado no art. 88º da CRA/2010 e no n. 3 do art. 4º do Código Geral Tributário de Angola, ao elencar o princípio da capacidade contributiva como um dos principais vetores do sistema tributário angolano.

### **3.2 Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)**

De recente criação em Angola (2019), o IVA é um imposto indireto que tributa o consumo (transmissão de bens) a partir do consumidor, os serviços a título oneroso realizados no território angolano, e, igualmente, as importações de bens.

O IVA incorpora dois regimes de tributação: o regime geral destinado aos grandes contribuintes registrados na Repartição Fiscal dos Grandes Contribuintes e àqueles contribuintes que decidirem aderir a essa modalidade; e o regime transitório destinado aos contribuintes com um volume de faturação e operações de importações superior a USD 250.000,00, tendo vigorado até 2020, com a transição de todos aqueles contribuintes ao regime geral a partir daquele ano.

Estão de fora da sujeição do IVA os contribuintes com um volume de faturação anual igual ou inferior a USD 250.000,00.

A grande novidade do IVA é que, por ser um imposto incidente sobre o consumo, seu pagamento é suportado pelo consumidor, indistintamente da condição material ou econômica que ele venha a demonstrar.

A exceção a essa regra é que o legislador instituiu o IVA com um conjunto de isenções, ou seja, um conjunto de bens não sujeitos à incidência do IVA, conforme descrito no art. 12º. Só para destacar, dentre eles, os medicamentos destinados exclusivamente para fins terapêuticos e profiláticos, as cadeiras de

rodas e veículos semelhantes, os livros, o transporte coletivo de passageiros, dentre outros, mais bem enumerados na lei e em seus anexos.

Outra importante novidade que tem em conta as condições do país, nomeadamente a forte dependência de Angola aos mercados internacionais para aquisição de bens de primeira linha, é a introdução, no art. 14º, da isenção de alguns bens de importação; e, no art. 15º, de isenção na exportação, operações assimiladas e transporte internacional, e de um regime especial aduaneiro igualmente com as suas isenções.

Desse modo, o IVA buscou incorporar no seu bojo um conjunto de critérios que funcionam como garantidores do respeito ao mínimo existencial, notadamente isentando da incidência do IVA uma parte importante de bens e serviços necessários ao desenvolvimento e ao progresso industrial do país, algumas vezes funcionando essas isenções como incentivo à produção nacional e ao fortalecimento dos processos de industrialização, outras vezes como mecanismo de garantia de acesso dos cidadãos a produtos com preços mais palatáveis, em respeito ao princípio da dignidade da pessoa humana e ao princípio da capacidade contributiva.

É claro que essas conclusões não podem ser tomadas como definitivas e acabadas, tudo o que foi trazido aqui é feito em caráter exploratório, objetivando perceber, de algum modo, algumas pistas que indicam a possibilidade de existir, no arcabouço fiscal angolano, lastros de garantia do “mínimo existencial”.

#### 4 CONCLUSÃO

A carga tributária angolana, vista à luz dos dois diplomas brevemente analisados, exhibe uma importante tendência de se preocupar com a garantia do “mínimo existencial”, sendo, nessa senda, apenas prejudicada pela escalada da pobreza extrema que assola o país e pelo galopante índice de corrupção e de desvio do erário para fins pessoais daqueles que o dirigem.

O grande desafio que se coloca a Angola é o de decidir e orientar uma política firme de destinação dos montantes arrecadados do petróleo, dos diamantes, do IVA e do IRT para que esses possam ajudar o país a criar mais postos de trabalho, tendo como consequência, naturalmente, um efeito cascata no aumento da base de tributação, tanto da renda quanto do consumo, e melhorando substancialmente as políticas públicas na saúde, na educação, no

saneamento básico e no acesso à água potável, além de tantos outros serviços públicos.

Contudo, o que se vê é que a maioria da população é de menor renda e acaba pagando proporcionalmente mais tributos do que aquela com renda mais elevada, pois esse é um dos efeitos dos impostos de consumo em todas as geografias, sobretudo em Angola, em que uma boa parcela da população urbana vive da informalidade e de pequenos biscatos.

## 5 REFERÊNCIAS

ANGOLA. *Constituição da República de Angola, de 27 de janeiro de 2010*. Luanda: Lexdata – Sistemas e Edições Jurídicas, 2022. Disponível em: <https://www.angola.or.jp/pt/2022/02/08/constituicao-da-republica-de-angola-edicao-especial-2022/> Acesso em: 4 mar. 2023.

ANGOLA. Código do Imposto sobre os Rendimentos do Trabalho, Lei 18 de 22 de outubro de 2014. Luanda: Presidência da República, 2014a. Disponível em: <https://www.ilo.org/dyn/natlex/docs/ELECTRONIC/99481/118776/F1310901721/Lei-18.14%20-%20ANGOLA.pdf>. Acesso em: 4 mar. 2023.

ANGOLA. Código Geral Tributário, Lei 21 de 22 de outubro de 2014. Luanda: Presidência da República, 2014b. Disponível em: <https://www.ucm.minfin.gov.ao/cs/groups/public/documents/document/aw4x/mjm3/~edisp/minfin1237850.pdf>. Acesso em: 04 mar. 2023.

ANGOLA. Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, Lei 7 de 24 de abril de 2019. Luanda: Presidência da República, 2019. Disponível em: <https://www.ucm.minfin.gov.ao/cs/groups/public/documents/document/zmlu/otux/~edisp/minfin951421.pdf>. Acesso em: 4 mar. 2023.

BUFON, Marciano. A tributação como instrumento de concretização dos direitos fundamentais. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Uberlândia*, Uberlândia, v. 38, n. 2, p. 555-579, 2010. Disponível em: <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r30799.pdf>. Acesso em: 4 mar. 2023.

CALIENDO, Paulo. A tributação progressiva da renda e a redistribuição da renda: o caso do Brasil. *Revista da Faculdade Mineira de Direito – PUC MINAS*, Belo Horizonte, v. 20, n. 40, p. 190-214, jul. 2018. Disponível em: <http://periodicos.pucminas.br/index.php/Direito/article/view/17989/13377>. Acesso em: 4 mar. 2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

ELEIÇÕES em Angola. Pobreza extrema atinge 44% da população. *RTP Notícias, Mundo*, [S. l.], 10 ago. 2022. Disponível em: [https://www.rtp.pt/noticias/mundo/eleicoes-em-angola-pobreza-extrema-atinge-44-da-populacao\\_v1425558](https://www.rtp.pt/noticias/mundo/eleicoes-em-angola-pobreza-extrema-atinge-44-da-populacao_v1425558). Acesso em: 4 mar. 2023.

FUKIADY, Teresa. CEIC avisa que País terá pelo menos 17 milhões de pessoas pobres no próximo ano. *Novo Jornal, Semanário*, Luanda, 2 abr. 2022. Disponível em: <https://novojournal.co.ao/sociedade/interior/ceic-avisa-que-pais-tera-pelo-menos-17-milhoes-de-pessoas-pobres-no-proximo-ano-107522.html>. Acesso em: 8 jun. 2023.

INE: Pobreza tem maior incidência em oito províncias. *Jornal de Angola, Notícias, Angola*, 12 jun. 2020. Disponível em: <https://www.jornaldeangola.ao/ao/noticias/ine-pobreza-tem-maior-incidencia-em-oito-provincias/> Acesso em: 8 jun. 2023.

MACHADO, Jónatas E. M.; COSTA, Júlio Nogueira da. *Curso de direito tributário*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.

MARCOS, João. Pobreza extrema aumentou em Angola nos últimos três anos, indica estudo do Afrobarómetro. *VOA – Voz da América, Angola*, 16 maio 2022. Disponível em: <https://www.voaportugues.com/a/pobreza-extrema-aumentou-em-angola-nos-%C3%BAltimos-tr%C3%AAs-anos-indica-estudo-do-afrobar%C3%B3metro/6575697.html>. Acesso em: 4 mar. 2023.

PORTUGAL. Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Decreto-lei 442-A, de 30 de novembro de 1988. Lisboa: Presidência da República Portuguesa, 1988. Disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/cirs\\_rep/Pages/codigo-do-irs-indice.aspx](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cirs_rep/Pages/codigo-do-irs-indice.aspx). Acesso em: 4 mar. 2023.

RAFAEL, António; LUNETTA, Miralles. *Manual de direito tributário angolano, segundo a reforma tributária*. Luanda: Alupolo Editora, 2020.

ROSSIGNOLI, Marisa. Desenvolvimento, distribuição de renda e sistema tributário brasileiro: algumas inter-relações. *Revista Direito UFMS, Campo Grande*, v. 3, n. 2. p. 217-240, jul./dez. 2017. Disponível em: <https://periodicos.ufms.br/index.php/revdir/article/view/4079>. Acesso em: 8 jun. 2023.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. *O mínimo existencial e as espécies tributárias*. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008. Disponível em: [https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/18288/Alexsander%20Roberto%20Alves%20Valadao%20\(tese\).pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/18288/Alexsander%20Roberto%20Alves%20Valadao%20(tese).pdf?sequence=1&isAllowed=y). Acesso em: 4 mar. 2023.

VALLE, Maurício Dalri Timm do; AVEIRO, Júlio da Costa Rostirola. O mínimo existencial e a tributação. *Revista de Direito Internacional, Econômico e Tributário – RDJET*, Brasília, DF, v. 12, n. 2, p. 76-123, jul./dez. 2017. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/8707>. Acesso em: 8 jun. 2023.

## NÃO INCIDÊNCIA DO PIS/COFINS SOBRE O PERDÃO DE DÍVIDAS CONCEDIDO NO ÂMBITO DE PARCELAMENTOS TRIBUTÁRIOS

Miguel Delgado Gutierrez

Advogado em São Paulo, formado em Direito pela Universidade de São Paulo. Mestre e Doutor em Direito Tributário pela mesma instituição.

Artigo recebido em 19.05.2023 e aprovado em 10.06.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Da remissão ou perdão de dívida 3 O perdão de dívida e o conceito tributário de receita 4 Conclusões 5 Referências.

RESUMO: Este artigo discute a questão da incidência do PIS e da Cofins no perdão de dívidas concedido no âmbito de parcelamentos tributários. Questiona-se se a redução dos passivos tributários constitui ou não um ingresso financeiro com as características de ser um elemento novo e positivo a justificar a incidência da contribuição ao PIS e da Cofins ou se configuraria apenas uma redução de custos ou despesas, não passível de tributação pelas aludidas contribuições. Para o fisco, quando o contribuinte adere a parcelamentos tributários, que impliquem a remissão de impostos ou a redução de encargos, o valor de tais remissões de dívida implica uma receita, passível de tributação pelo PIS e pela Cofins. Entendemos que, por se tratar de uma redução de custos e despesas, as remissões de dívidas concedidas no âmbito de parcelamentos tributários não podem ser consideradas receitas e não são passíveis de tributação pelo PIS e pela Cofins.

PALAVRAS-CHAVE: Perdão de dívidas. Parcelamentos tributários. Receita. PIS. Cofins.

## NON INCIDENCE OF PIS/COFINS ON THE FORGIVENESS OF DEBTS GRANTED UNDER TAX INSTALLMENTS

CONTENTS: 1 Introduction 2 Debt forgiveness or forgiveness 3 Debt forgiveness and the tax concept of revenue 4 Conclusions 5 References.

ABSTRACT: This article discusses the issue of the incidence of PIS and Cofins on the forgiveness of debts granted in the context of tax installments. It is questioned whether the reduction of tax liabilities constitutes a financial entry with the characteristics of being a new and positive element to justify the incidence of the social contributions of PIS and Cofins or whether they would constitute only a reduction of costs or expenses, not liable to taxation by the alluded contributions. For the Tax Authorities, when the taxpayer adheres to tax installments, which imply the remission of taxes or the reduction of charges, the value of such debt remissions implies a revenue, subject to taxation by PIS and Cofins. We believe that because this is a reduction in costs and expenses, the remissions of debts granted in the context of tax installments cannot be considered revenues and are not liable to taxation by PIS and Cofins.

KEYWORDS: Forgiveness of debt. Tax installments. Financial entry. PIS. Cofins.

### 1 INTRODUÇÃO

O tema da possibilidade ou não da tributação da redução de passivos decorrente do perdão de dívidas assume grande relevância nos dias atuais, principalmente diante do aumento da realização de perdões de dívidas concedidos em virtude da criação de programas de parcelamentos de tributos que preveem a anistia de tributos, multas e juros, em âmbito municipal, estadual ou federal.

Com efeito, ao longo do tempo, muitos foram os programas instituídos para a regularização de tributos em atraso oferecidos aos contribuintes, no bojo dos quais são previstas remissões totais ou parciais de tributos, multas e juros.

Além disso, atualmente, por meio da chamada “transação tributária”, são fechados vários acordos entre o fisco e os contribuintes, nos quais são oferecidos descontos sobre os débitos tributários destes.

A concessão dessas remissões totais ou parciais de tributos, multas e juros pelos entes tributantes tem por objetivo diminuir a litigiosidade, reduzir os custos administrativos e judiciais necessários para a cobrança dos créditos tributários, bem como antecipar o recebimento de receitas necessárias à continuidade e ao aprimoramento dos serviços públicos, ainda que devam ser obedecidos

limites previamente definidos, inclusive para fins de respeito aos parâmetros da Lei de Responsabilidade Fiscal. Do lado dos contribuintes, tais remissões representam um inegável benefício, com redução dos custos tributários e possibilidade de equacionamento das suas dívidas tributárias, ainda mais em momentos de dificuldades financeiras.

Diante disso, é importante saber qual o tratamento tributário decorrente dessas remissões de dívidas tributárias no que toca aos tributos sobre a receita das empresas, em especial o PIS e a Cofins.

Remanescem muitas dúvidas acerca desse tema. Questiona-se se a redução dos passivos tributários constitui ou não um ingresso financeiro com as características de ser um elemento novo e positivo a justificar a incidência da contribuição ao PIS e da Cofins ou se configuraria apenas uma redução de custos ou despesas, não passível de tributação pelas aludidas contribuições.

Neste artigo pretendemos discorrer sobre essa relevante questão, analisando as manifestações da Administração Tributária a respeito e verificando se estão de acordo com o entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre o tema.

## 2 DA REMISSÃO OU PERDÃO DE DÍVIDA

O perdão de dívida, também designado de “remissão de dívida”, é um modo de extinção de obrigações.

A remissão da dívida ocorre quando o credor abdica de forma definitiva do direito à prestação<sup>1</sup>. É a renúncia de um credor com relação à prestação que poderia exigir de um devedor. Quando o credor perdoa a dívida, extingue-se o crédito.

Na remissão, o direito de crédito extingue-se, sem chegar a ser exercido, por vontade do credor, que dele abdica.

O Código Civil dispõe sobre a remissão das dívidas nos seus arts. 385 a 388, enquanto a remissão do crédito tributário está prevista nos arts. 156, IV, e 172 do Código Tributário Nacional.

Segundo Orlando Gomes, a natureza da remissão de dívida é controvertida. Para a doutrina alemã, a remissão tem natureza contratual, pois requer acordo entre o credor e o devedor.

---

1. Cf. VARELA, Antunes. *Direito das obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1978. v. 2, p. 259.

Já para a doutrina italiana, a remissão de dívida seria um negócio jurídico unilateral, uma espécie particular de renúncia ao direito aplicada ao direito de crédito. Este é extinto pela simples declaração de seu titular, sendo dispensado o consentimento do devedor<sup>2</sup>.

Para Washington de Barros Monteiro, a remissão é a liberação graciosa de uma dívida, ou a renúncia efetuada pelo credor, que abre mão de seus direitos creditórios. A renúncia é o gênero do qual a remissão é a espécie<sup>3</sup>.

Já Silvio Rodrigues, com base na lição de Serpa Lopes, sustenta que a renúncia é um ato unilateral, pois se aperfeiçoa sem a anuência do beneficiado, enquanto a remissão depende da vontade daquele que pode repelir a liberalidade, pela consignação em pagamento<sup>4</sup>.

Nessa discussão doutrinária sobre a natureza do ato remissivo, sobre ser unilateral ou bilateral, ou seja, se depende da exclusiva vontade do remetente ou se decorre de um acordo de vontade entre credor e devedor, o legislador brasileiro optou pela segunda corrente. Com efeito, o art. 385 do atual Código Civil é expresso no sentido de que a remissão da dívida deve ser aceita pelo devedor<sup>5</sup>.

Outra questão controversa na doutrina é se o perdão da dívida pode ser a título oneroso ou apenas a título gratuito.

Orlando Gomes leciona que a causa de uma remissão a título gratuito é, quase sempre, a doação. Ou seja, o credor que perdoa uma dívida, sem nada receber, pratica ato de liberalidade, pelo qual desfalca o seu patrimônio de um valor ativo e aumenta o do devedor pela eliminação do valor negativo que pesava no seu passivo<sup>6</sup>.

Assim, se a remissão for feita a título gratuito, por espírito de liberalidade, devem lhe ser aplicadas, em princípio, as regras próprias da doação.

Apesar de, normalmente, o perdão da dívida constituir um ato gratuito, pode também ocorrer a remissão da dívida a título oneroso, como entende Orlando Gomes. Segundo o autor, apesar de parecer esquisita uma remissão de dívida a

---

2. GOMES, Orlando. *Obrigações*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 124.

3. BARROS MONTEIRO, Washington de. *Curso de direito civil: direito das obrigações*. 36. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 356-357.

4. RODRIGUES, Silvio. *Direito civil: parte geral das obrigações*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 2, p. 229.

5. Dispõe o aludido artigo: “A remissão da dívida, aceita pelo devedor, extingue a obrigação, mas sem prejuízo de terceiro”. (grifos nossos).

6. GOMES, Orlando. *Obrigações*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 124.

título oneroso, por vezes “funda-se numa *transação* pela qual o credor renuncia a um crédito litigioso ou inseguro em troca de vantagem que o devedor lhe concede”<sup>7</sup>. Nesse caso, a remissão se aproxima da dação em pagamento ou da novação, mas não se confunde com elas<sup>8</sup>.

### 3 O PERDÃO DE DÍVIDA E O CONCEITO TRIBUTÁRIO DE RECEITA

Da mesma forma que ocorre no Direito Privado, no âmbito tributário a remissão de dívida extingue o crédito tributário, como preceitua expressamente o art. 156, IV, do Código Tributário Nacional.

Também é oportuno recordar, conforme observa Bruna Barbosa Luppi, que “embora o legislador tributário tenha a faculdade de atribuir sentidos diversos aos institutos de Direito Privado para definir seus efeitos tributários, conforme art. 109 do Código Tributário Nacional, em relação ao perdão de dívida isso não ocorreu. De fato, não há qualquer dispositivo na legislação do PIS e da Cofins que faça referência, expressa ou implícita, ao perdão de dívida, o que permite afirmar que temos uma equivalência de definição, alcance e conteúdo do perdão de dívida no âmbito do Direito Civil e do Direito Tributário”<sup>9</sup>.

A remissão da dívida, ao mesmo tempo que implica a perda definitiva do direito do credor, acarreta a extinção do dever de prestar, o que leva a um benefício em favor do devedor. Com efeito, a remissão de dívida consiste em um ato de liberalidade do credor, que exonera o devedor sem qualquer contrapartida, operando-se a extinção da obrigação deste.

7. GOMES, Orlando. *Obrigações*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 125.

8. Antunes Varela dá os seguintes exemplos de remissão a título oneroso: “[...] se o credor renuncia ao crédito, para conseguir o legado feito por terceiro, sob condição de renúncia a esse crédito. Onerosa será também a remissão efetuada pelo credor em troca, por exemplo, da renúncia feita pelo devedor a uma servidão sobre o prédio do remitente” (VARELA, Antunes. *Direito das obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1978. v. 2, p. 267). Em sentido oposto, a lição de Judith Martins-Costa, para quem “a remissão não comporta contrapartida. Se o credor recebe para remitir, não haverá remissão, mas, conforme o caso, dação em pagamento ou transação, ou mesmo novação, se modificado o objeto” (MARTINS-COSTA, Judith. *Comentários ao Novo Código Civil: do direito das obrigações. Adimplemento e extinção das obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. v. V, t. I, p. 653. [coord. Sálvio de Figueiredo Teixeira]).

9. LUPPI, Bruna Barbosa. Não incidência do PIS e da Cofins sobre perdão de dívida da pessoa jurídica devedora. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 42, p. 119, 2º sem. 2019.

Em função disso, surge a dúvida se esse benefício experimentado pelo devedor deve ou não ser considerado receita para fins de incidência da contribuição ao PIS e da Cofins.

É importante consignar que, embora significativas as reduções de multas e juros sobre os débitos incluídos nos programas de parcelamentos, a legislação, de maneira geral, não regula o tratamento fiscal da parcela equivalente a essas reduções, salvo raras exceções, como a da Lei n. 11.941/2009, que excluiu expressamente “a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal” da tributação, ao dispor, conforme o parágrafo único do seu art. 4º:

Art. 4º [...]

Parágrafo único. Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei.

Por outro lado, do ponto de vista da Contabilidade, não resta dúvida de que o perdão total ou parcial de dívida equivale a uma receita. Tanto assim que o Pronunciamento Conceitual Básico (R1), emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), incluiu expressamente o perdão de dívida como receita a ser reconhecida em conta de resultado:

4.47. A receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento dos benefícios econômicos futuros relacionados com aumento de ativo ou diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos ou da diminuição nos passivos (por exemplo, o aumento líquido nos ativos originados da venda de bens ou serviços ou o decréscimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga).

Na mesma linha, dispõe a Resolução CFC 1.374/2011, sobre o reconhecimento de receitas:

4.47. A receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade.

Isso significa, na prática, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos ou da diminuição nos passivos (por exemplo, o aumento líquido nos ativos originado da venda de bens e serviços ou o decréscimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga).

Destarte, para fins contábeis, como visto, o decréscimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga constitui receita. Ou seja, do ponto de vista da Contabilidade, receitas são não só aumentos nos ativos, como também reduções nos passivos, que resultam em aumento no patrimônio líquido. Assim, embora tais reduções nos passivos não configurem efetivamente um ingresso financeiro, nem se verifique qualquer contraprestação por parte do contribuinte, tais valores configurariam receitas operacionais da empresa.

Em virtude disso, a Receita Federal tem entendido que, quando o contribuinte adere a parcelamentos tributários, que impliquem a remissão de impostos ou a redução de encargos, o valor de tais remissões de dívida implica uma receita, passível de tributação pelo PIS e pela Cofins.

Assim, por exemplo, na Solução de Consulta Disit/SRRFo1 n. 17, de 27 de abril de 2010, entendeu-se que a “remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponible se concretiza no momento do ato remitente”.

Segundo essa solução de consulta, a remissão de dívida, por representar um acréscimo patrimonial para o devedor remitido, é tributável pela Cofins e pelo PIS, uma vez que o lançamento contábil se dá forçosamente mediante crédito de receita operacional. Para que não fosse tributável tal acréscimo patrimonial, haveria necessidade de norma isentiva.

No caso da consulta, o contribuinte, por meio da Lei Complementar n. 811/2009 do Distrito Federal, obteve a remissão de créditos relativos ao IPTU/TLP e ISS e buscou esclarecer se a remissão de tais impostos constituiria ou não fato gerador para a incidência de impostos e contribuições federais, ou seja, se a receita advinda da remissão de impostos seria tributável ou não.

No mesmo diapasão, na Solução de Consulta n. 65 da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), de 1º de março de 2019, entendeu-se que, no regime de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, compõe a base de cálculo de tais contribuições o “valor da redução dos encargos – juros de mora e multas

compensatórias – quando da adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Lei n. 13.496, de 2017”.

Conforme o entendimento da Receita Federal nessa solução de consulta, “a recuperação de custos ou despesas que foram revertidos em razão de adesão ao PERT configuram-se como receita da pessoa jurídica no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devendo tais valores serem inseridos nas bases de cálculo de ambas as exações”.

Em ambas as soluções de consulta entendeu-se que a redução de obrigações (passivo tributário) configura receita da pessoa jurídica.

Na Solução de Consulta Disit/SRRFo1 n. 17, de 27 de abril de 2010, fez-se uma incursão por vários conceitos contábeis para se chegar à conclusão de que “a receita decorrente da remissão de dívida por parte da credora deverá ser registrada pela devedora como item extraordinário na contabilidade, e esse registro deve observar, ainda, a natureza da receita”.

Considerou-se que o perdão de dívida, seja parcial seja integral, não pode ser considerado como receita financeira, uma vez que não decorre da aplicação de recursos da empresa, devendo essa receita ser classificada como receita operacional distinta da financeira, o que levou ao entendimento de que a remissão de dívida é fato imponível do PIS e da Cofins.

Com a devida vênia, discordamos do entendimento da Receita Federal.

Em primeiro lugar, deve-se observar que o conceito contábil de receita não se confunde com o conceito constitucional de receita, acolhido pelo art. 195 da Constituição Federal. A Contabilidade é um mero ponto de partida para a apuração do resultado tributável, sempre sujeita aos ajustes decorrentes da observância dos princípios e regras próprios do Direito Tributário. É o que teve oportunidade de decidir o Plenário do Supremo Tribunal Federal, em rito de repercussão geral, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 606.107/RS<sup>10</sup>:

[...] 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

10. STF, Pleno, Rel. Min. Rosa Weber, j. 22.03.2013.

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.

De acordo com a relatora do aludido Recurso Extraordinário, Ministra Rosa Weber, o *conceito constitucional de receita*, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da CF, não se confunde com o conceito contábil, o que está claramente expresso nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, 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”. Não existe equivalência absoluta entre os conceitos contábil e tributário. 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, tratando-se, apenas, de um mero ponto de partida. Nesse sentido, basta ver os ajustes (adições, deduções e compensações) determinados pela legislação tributária. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nessa seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário.

Quanto ao específico conteúdo do conceito constitucional de receita, a Ministra, com base na clássica lição de Aliomar Baleeiro, define a receita bruta como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. Cita, ainda, os ensinamentos de Ricardo Mariz de Oliveira, que especifica ser a receita “algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio”, constituindo um “dado positivo para a mutação patrimonial”.

Diante da manifestação do Supremo Tribunal Federal, conclui-se que, sob a ótica da legislação tributária, o eventual resultado positivo registrado contabilmente não configura receita tributável, por inexistência de ingresso financeiro. Portanto, é incabível a sua inclusão na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Na mesma senda, decidiu o Superior Tribunal de Justiça que<sup>11</sup>:

1. A base de cálculo do PIS/Cofins é o total das receitas obtidas pelo contribuinte, em decorrência da venda de mercadorias ou de serviços (art. 1º e §§ das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), de modo que para definir aquela mesma base se requer a devida compreensão do conceito jurídico de receita. 2. *Há generalizado consenso, entre os doutos, que se entende por receita, para fins de incidência de tributos que a têm como suporte, o ingresso financeiro que se incorpore, positiva e definitivamente, ao patrimônio de quem o recebe e, ademais, represente retribuição ou contraprestação de atos, operações ou atividades da pessoa jurídica ou, ainda, seja contraprestacional do emprego de fatores produtivos titulados pela sociedade.* 3. Assim, o crédito presumido do ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado Estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento, razão pela qual não pode ser incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins. [...].

Por fim, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção do CARF também julgou no mesmo sentido dos precedentes acima citados. Confira-se:

DAÇÃO EM PAGAMENTO. CESSÃO DE CRÉDITO. EFICÁCIA. O efeito que a dação em pagamento produz é a extinção do crédito, qualquer que seja o valor da coisa dada em substituição. Juridicamente, não importa que valha mais ou menos de que a quantia devida ou a coisa que deveria ser entregue, pois a sua eficácia liberatória é plena.

RECEITA BRUTA. CONCEITO CONTÁBIL E JURÍDICO. REDUÇÃO DE PASSIVO.

O conceito contábil de receita, para fins de demonstração de resultados, não se confunde com o conceito jurídico, para fins de apuração das contribuições sociais. Na esteira da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, 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.

A mera redução de passivo, conquanto seja relevante para apuração de variação do patrimônio líquido, não se caracteriza como receita tributável pelo PIS e Cofins, por não se tratar de ingresso financeiro<sup>12</sup>.

11. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.363.902/RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 05.08.2014.

12. Acórdão n. 3402-004.002, j. 30.03.2017.

A doutrina majoritária e consolidada não destoa desse entendimento, como demonstraremos a seguir.

O insigne Aliomar Baleeiro, por exemplo, ao tratar do conceito de receita pública, a define como sendo “a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”<sup>13</sup>.

José Luiz Bulhões Pedreira, por sua vez, de maneira sucinta, define o que seria receita:

Receita é a quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem a fonte do seu resultado<sup>14</sup>.

Na sequência, ensina que receita é valor financeiro cuja propriedade é adquirida por efeito de funcionamento da sociedade empresária, não constituindo receita as quantidades de valor financeiro que entram no patrimônio da sociedade em função de seu financiamento e capitalização<sup>15</sup>.

Na mesma linha das citadas lições, Ricardo Mariz de Oliveira define receita como “qualquer ingresso ou entrada de direito que se incorpore positivamente ao patrimônio, e que represente remuneração ou contraprestação de atos, atividades ou operações da pessoa titular do mesmo, ou que seja remuneração ou contraprestação do emprego de recursos materiais, imateriais ou humanos existentes no seu patrimônio ou por ele custeados”<sup>16</sup>.

Marco Aurélio Greco, ao abordar a questão do perdão de dívida, adverte que a receita diz respeito a um ingresso novo obtido pela pessoa jurídica. Para o jurista, o conceito constitucional de receita não alcança aquelas eventualidades que interfiram com as despesas para diminuí-las.

13. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 116.

14. BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. *Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos e fundamentos*. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 455.

15. BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. *Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos e fundamentos*. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 456.

16. MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1, p. 137.

Para ele, “o perdão de dívida, em nenhum momento corresponde a uma ‘receita’, pela singela razão que não implica ingresso de recursos. Um menor dispêndio não equivale, juridicamente, a uma receita”. Portanto, segundo o jurista, eventos que reduzam despesas não configuram receitas e não integram a respectiva base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins.

Marco Aurélio Greco conclui seu raciocínio dizendo que não é a forma de contabilizar que irá determinar se algo é, ou não, receita ou faturamento. Trata-se de conceitos qualificados constitucionalmente e que preexistem à forma contábil adotada<sup>17</sup>.

Com efeito, quando uma dívida é reduzida não há auferimento de receita, ocorre apenas um dispêndio menor por parte do contribuinte.

Sobre a redução de passivo, Ricardo Mariz de Oliveira afirma que “se se constatar que a redução de passivo é decorrente de uma gratuidade, é possível que o perdão de dívida assuma característica de doação e, neste caso, não será receita porque se confundirá com as transferências patrimoniais, além de que faltará o caráter contraprestacional e remuneratório que caracteriza toda a receita, isto é, aquele caráter de algo que vem de fora mas é produzido de dentro pelo patrimônio da pessoa jurídica”<sup>18</sup>.

No mesmo diapasão, Carlos Augusto Daniel Neto e Fábio Piovesan Bozza ensinam que “o conceito constitucional de receita, portanto, traduz o incremento patrimonial que a pessoa jurídica produz por qualquer meio, e não o que vem de fora dela, a título de transferência patrimonial, como ocorre com o perdão de dívida ou com a doação”<sup>19</sup>.

17. GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei n. 9.718/98: variações cambiais e regime de alíquota acrescida. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 50, p. 130-131, 1999. No mesmo sentido, Ricardo Mariz de Oliveira ensina que “receita não é um conceito contábil, porque a contabilidade não cria os fatos, mas tem por objetivo constatar a sua existência, interpretá-los como eles são e registrá-los pelo método e pela linguagem das partidas dobradas. Ou, por outra forma de expressão, a contabilidade não cria coisa alguma, muito menos direitos (portanto, também as receitas), devendo simplesmente refletir a realidade fenomênica, inclusive como ela está afetada pelo direito, cuja realidade é exterior aos registros contábeis, tanto quanto as imagens retratadas numa fotografia são externas ao papel fotográfico” (MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1, p. 113-114).

18. MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1, p. 163.

19. DANIEL NETO, Carlos Augusto; PIOVESAN BOZZA, Fábio. Um tributo ao perdão: a incidência de PIS/Cofins sobre a remissão de dívidas. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 41, p. 143, 1º sem. 2019.

Em nossa opinião, o perdão de dívida a título gratuito equivale a uma doação. Ora, os valores recebidos a título de doação representam um acréscimo patrimonial para aquele que os recebe. Não resta dúvida de que o donatário experimenta um enriquecimento quando recebe uma doação. O mesmo ocorre com o devedor quando há um perdão de dívida. Mas, de outro lado, o credor sofre um empobrecimento correspondente ao remitir a dívida. Assim, essa transferência de propriedade não cria um novo poder econômico. Há um aumento no patrimônio do devedor e uma diminuição correspondente no patrimônio do credor remitente, tratando-se de uma típica transferência patrimonial.

Tanto os valores recebidos a título de doação quanto aqueles decorrentes de remissão de dívida a título gratuito não são frutos do patrimônio que já era de titularidade do contribuinte, mas constituem capital que se transmitiu de uma pessoa qualquer para a titularidade do contribuinte.

Destarte, nas remissões de dívida a título gratuito, entendemos que não existe uma receita para o devedor, por se tratar de uma transferência patrimonial sem caráter contraprestacional e remuneratório. A remissão de dívida acarreta uma redução patrimonial para o credor e um incremento patrimonial para o devedor, sem qualquer contraprestação por parte deste<sup>20</sup>.

Vamos supor que uma empresa receba um valor a título de mútuo. Quando há o ingresso dos recursos derivados desse mútuo, há uma entrada de dinheiro que não se constitui em receita, porque o referido valor deverá ser devolvido ao mutuante, motivo pelo qual ele é registrado na contabilidade no passivo do mutuário, refletindo sua obrigação. Supondo que haja o perdão dessa dívida pelo credor, a obrigação de restituição do numerário desaparece, havendo uma entrada no patrimônio do devedor que, contudo, não se constitui em receita, pois decorre de uma transferência patrimonial. O valor sai do patrimônio do

---

20. Sobre a ausência de contraprestação na remissão de dívida, confirmam-se as palavras de Carlos Augusto Daniel Neto e Fábio Piovesan Bozza: “A liberalidade comporta um viés objetivo e negativo: um ato que se faz (perdão de dívida, na remissão, ou doação de bem, na doação) sem ter em vista uma contraprestação suficiente a tornar o liame entre as partes um *contrato comutativo*, isto é, sem existir um acordo no qual as contraprestações estabelecidas são certas e equivalentes. Não há reciprocidade, e o ato não é feito com o propósito de adimplir um dever jurídico preexistente. Presente a comutatividade, o negócio não poderá ser qualificado como remissão, de acordo com os limites conceituais do instituto ora adotados” (DANIEL NETO, Carlos Augusto; PIOVESAN BOZZA, Fábio. Um tributo ao perdão: a incidência de PIS/Cofins sobre a remissão de dívidas. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 41, p. 135, 1º sem. 2019).

credor e entra no patrimônio do devedor, sem que haja uma contraprestação por parte deste.

Na transferência patrimonial não há uma receita decorrente da alienação de bens e direitos que estejam no patrimônio do contribuinte. Ocorre um fluxo de bens e direitos de um patrimônio para outro. O patrimônio do transmitente dos bens e direitos se reduz, aumentando em igual valor o patrimônio do beneficiário da transferência patrimonial. Ou seja, uma das partes na transação sofre redução no seu patrimônio em idêntico e concomitante benefício da outra. Assim, o fluxo de bens e direitos conceituado como “transferência de capital ou patrimonial” não pode ser definido como receita sujeita à tributação, pois se assim fosse não se estaria tributando a receita auferida pelo contribuinte, mas sim o próprio capital transferido.

Na remissão de dívidas a título gratuito o devedor não auferi uma receita decorrente da alienação de bens ou direitos que estavam no seu patrimônio. O patrimônio dele é aumentado em virtude de uma decisão do credor que perdoa a dívida. Há um aumento do capital do devedor correspondente à diminuição patrimonial experimentada pelo credor.

Por isso, entendemos que a remissão de dívidas a título gratuito não pode ser objeto de tributação pelo PIS e pela Cofins.

Sobre o perdão de dívida, dispõe o art. 47, I, do Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 47. São também tributáveis:

I – as importâncias com que o devedor for beneficiado, nas hipóteses de perdão ou de cancelamento de dívida em troca de serviços prestados; [...]<sup>21</sup>.

A respeito do tema, existe decisão em processo de consulta no seguinte sentido:

1 – RENDIMENTOS ORIUNDOS DE PERDÃO OU CANCELAMENTO DE DÍVIDA – TRATAMENTO TRIBUTÁRIO. O perdão ou cancelamento de dívida somente terá repercussão tributária para o beneficiado se corresponder à contraprestação de serviços ao credor. Dispositivos legais: Regulamento do Imposto de Renda, aprovado

21. Pelo que apuramos, esse dispositivo do Regulamento não reproduz nenhum artigo de lei.

pelo Decreto n. 3000, de 26 de março de 1999, art. 55, I. Processo de Consulta n. 620/04. Órgão: SRRF/7<sup>a</sup> R.F. Publicação no *D.O.U.*: 21.03.2005.

Portanto, entendemos que a legislação que dispõe sobre o imposto de renda caminha no sentido do que acima defendemos, ou seja, só haverá tributação pelo imposto de renda no caso de perdão de dívida a título oneroso. No caso de perdão de dívida a título gratuito não haverá tributação pelo imposto de renda, pois falta a característica da comutatividade. O mesmo entendimento se aplica no caso do PIS e da Cofins.

Na verdade, o dispositivo legal antes citado e a posição exarada pela Receita Federal na solução de consulta acima indicada evidenciam a real natureza do perdão de dívida. Trata-se, como ensinam Carlos Augusto Daniel Neto e Fábio Piovesan Bozza, de um negócio jurídico bilateral, dotado de *liberalidade* ou *gratuidade*. Segundo os juristas, se houvesse comutatividade – como no exemplo de o perdão de dívida ser condicionado à prestação de um serviço –, não se poderia qualificar o negócio como uma remissão, mas como uma novação, por meio da introdução de uma forma alternativa de cumprimento de uma prestação pendente. No caso, o pagamento em dinheiro seria substituído por uma obrigação de fazer dotada de conteúdo econômico<sup>22</sup>.

Além disso, a remissão de débitos fiscais jamais implica um acréscimo patrimonial, mas constitui uma mera redução de custos ou despesas. Isso porque, no caso de uma pessoa jurídica optar por um parcelamento tributário e obter uma redução de juros e multas, por exemplo, ela não terá um ingresso financeiro, mas apenas uma redução de custos ou despesas. Ou seja, desembolsará um valor menor para pagar sua dívida tributária, mas não haverá uma transferência patrimonial a seu favor. A economia de uma despesa por uma pessoa jurídica não enseja uma correspondente entrada ou receita. Não há ingresso novo de recurso ou riqueza no patrimônio da pessoa jurídica, mas apenas um desembolso que deixará de ser realizado.

Seria o mesmo que uma pessoa jurídica obter uma redução no pagamento de aluguéis devidos ao proprietário do imóvel que loca. Haveria um custo menor para ela, mas jamais uma receita, pois não se trataria de uma transferência

---

22. DANIEL NETO, Carlos Augusto; PIOVESAN BOZZA, Fábio. Um tributo ao perdão: a incidência de PIS/Cofins sobre a remissão de dívidas. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 41, p. 148-149, 1<sup>o</sup> sem. 2019.

patrimonial do locador para a pessoa jurídica locatária. Destarte, essa redução de custos jamais implicaria uma receita tributável, pois sequer haveria que se falar em uma entrada no patrimônio da pessoa jurídica locatária, mas uma simples redução de custos, correspondente ao desconto no valor dos aluguéis. Ora, um menor dispêndio não equivale a uma receita para o contribuinte.

Por fim, entendemos que, para as empresas tributadas pelo lucro presumido, o mesmo raciocínio referido ao PIS e à Cofins é extensível ao IRPJ e à CSLL, tendo em vista que a renda, naquele regime, corresponde a um percentual da receita bruta, conforme definida no art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977 (art. 25, I, da Lei n. 9.430/1996), e não há receita para fins tributários no caso do perdão de dívidas, como exposto acima.

#### 4 CONCLUSÕES

O perdão de dívida, também designado de remissão de dívida, é um modo de extinção de obrigações.

O perdão da dívida pode ser a título gratuito ou oneroso.

A causa de uma remissão a título gratuito é, quase sempre, a doação. Ou seja, o credor que perdoa uma dívida, sem nada receber, pratica ato de liberalidade, pelo qual desfalca o seu patrimônio de um valor ativo e aumenta o do devedor pela eliminação do valor negativo que pesava no seu passivo.

No perdão de dívida a título gratuito há uma transferência patrimonial. Ocorre um fluxo de bens e direitos de um patrimônio para outro. O patrimônio do credor se reduz, aumentando em igual valor o patrimônio do devedor, beneficiário da transferência de capital.

Na transferência de capital ou patrimonial não há uma receita decorrente da alienação de bens e direitos que estejam no patrimônio do contribuinte. Na transferência patrimonial ocorre um fluxo de bens e direitos de um patrimônio para outro. O patrimônio do transmitente dos bens e direitos se reduz, aumentando em igual valor o patrimônio do beneficiário da transferência patrimonial. Destarte, o fluxo de bens e direitos conceituado como “transferência de capital ou patrimonial” não pode ser definido como receita sujeita à tributação, pois lhe falta o caráter contraprestacional e remuneratório que caracteriza toda a receita. Caso fosse tributada essa transferência patrimonial, não se estaria tributando a receita auferida pelo contribuinte, mas sim o próprio capital transferido.

Outrossim, a remissão de débitos fiscais jamais implica um acréscimo patrimonial, mas configura uma redução de custos ou despesas. Com efeito, no caso de uma pessoa jurídica optar por um parcelamento tributário e obter uma redução de juros e multas, ela não terá um ingresso financeiro, mas tão somente uma redução de custos ou despesas. Desembolsará um valor menor para pagar sua dívida tributária, mas não ocorrerá uma transferência patrimonial a seu favor. A economia de uma despesa por uma pessoa jurídica não enseja uma correspondente entrada ou receita. No caso, não há ingresso novo de recurso ou riqueza no patrimônio da pessoa jurídica, mas apenas um desembolso que deixará de ser realizado.

Por isso, entendemos que a remissão de dívidas tributárias a título gratuito não pode ser objeto de tributação pelo PIS e pela Cofins, bem como pelo imposto de renda e pela CSLL, no caso das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido.

## 5 REFERÊNCIAS

- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- BARROS MONTEIRO, Washington de. *Curso de direito civil: direito das obrigações*. 36. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. v. 4.
- BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. *Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos e fundamentos*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.
- DANIEL NETO, Carlos Augusto; PIOVESAN BOZZA, Fábio. Um tributo ao perdão: a incidência de PIS/Cofins sobre a remissão de dívidas. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 41, p. 131-151, 1º sem. 2019.
- GOMES, Orlando. *Obrigações*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- GUTIERREZ, Miguel Delgado Gutierrez. *Imposto de renda: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade*. São Paulo: Quartier Latin, 2014. (Série Doutrina Tributária, v. XI).
- GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei n. 9.718/98: variações cambiais e regime de alíquota acrescida. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 50, 1999.
- LOPES, Alexsandro Broedel; TUBA, Gabriela. Perdão de dívida e seus reflexos contábeis e tributários. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, p. 467-476, 1º quadrimestre 2022.

LUPPI, Bruna Barbosa. Não incidência do PIS e da Cofins sobre perdão de dívida da pessoa jurídica devedora. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 42, p. 115-145, 2º sem. 2019.

MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1.

MARTINS-COSTA, Judith. *Comentários ao Novo Código Civil: do direito das obrigações. Adimplemento e extinção das obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. v. V, t. I. (coord. Sálvio de Figueiredo Teixeira).

RODRIGUES, Silvio. *Direito civil: parte geral das obrigações*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 2.

VARELA, Antunes. *Direito das obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1978. v. 2.

## ALTERAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ISS PARA CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO

Monique Rodrigues Gonçalves Monteiro

Procuradora do Município de João Pessoa (PB). Mestre em Direito Público pelo Centro Universitário Unipê (PB). Doutoranda na Universidade de Marília (Unimar).

Artigo recebido em 19.05.2023 e aprovado em 28.05.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Tributação sobre serviços no Brasil 3 O Imposto sobre Serviços: aspectos gerais de sua incidência 4 As alterações promovidas pela Lei Complementar 157/2016 4.1 Mudança da competência do ISS para cartões de crédito e débito 4.2 As consequências do deslocamento de competência para os Municípios envolvidos, contribuintes e usuários 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: O presente trabalho tem como objetivo principal promover uma análise sobre a alteração da competência tributária dos serviços prestados pelas operadoras de cartões de crédito e débito e as consequências para os Municípios, contribuintes e usuários das novas regras de cobrança do Imposto sobre Serviços (ISS), trazidas pela Lei Complementar 157/2016, considerando os vários aspectos envolvidos nessa questão. Assim, o foco do presente estudo está voltado para uma abordagem reflexiva dos aspectos considerados relevantes para o entendimento das novas regras de incidência do ISS, e, através dele, evidenciar os impactos sobre os Municípios e as administradoras de cartões. Com a pesquisa exploratória e método qualitativo de natureza bibliográfica, pretende-se embasar o referencial teórico a fim de que se tenha um levantamento sobre a problemática criada com o deslocamento da tributação das operações com cartões de crédito para os Municípios tomadores dos serviços. Ao término do presente estudo, espera-se ter apresentado argumentos suficientes que ajudem os leitores a compreender o cenário atual do litígio provocado pela Lei Complementar 157/2016 e seus efeitos jurídicos.

PALAVRAS-CHAVE: Imposto sobre Serviços. Municípios. Administradoras de cartões.

## ISS TAX JURISDICTION CHANGE FOR CREDIT AND DEBIT CARD SERVICES

CONTENTS: 1 Introduction 2 Taxation on services in Brazil 3 Tax on services: general aspects of its incidence 4 The changes promoted by Complementary Law 157/2016 4.1 Change of competence of ISS for credit and debit cards 4.2 The consequences of the shift of competence for Municipalities involved, taxpayers and users 5 Conclusion 6 References.

ABSTRACT: The goal of this work is to promote a study about the tax jurisdiction change for credit and debit services and its consequences to Citys, taxpayers and users of the new ISS tax law, brought by Complementary Law 157/2016, considering many aspects about this issue. Thus, this study has a focus on a reflective approach to relevante aspects for understanding of the new ISS rules and through this to show how it could impact on the Citys, and card administrators. Based on a exploratory research and qualitative method of bibliographical nature, it is intended to base the theoretical reference in order to have a survey on the presente problem with the transfer of credit card tax operation to the Citys that take the service. At the end of this study, it is expected to have enough arguments to understand the current scenario of Complementary Law 157/2016 issues and its legal effects.

KEYWORDS: ISS. Citys. Card administrators.

### 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho pretende promover uma análise sobre as alterações criadas a partir da vigência da Lei Complementar n. 157/2016, especificamente no que tange às prestadoras de serviços de cartões de crédito e débito, que passarão a recolher o ISS no local do tomador do serviço, antes recolhido aos Municípios onde estavam localizadas as prestadoras de serviços, ou seja, terão de recolher o imposto no Município em que estejam registrados os terminais eletrônicos das operações efetivadas.

Com o pacto federativo vigente, a maioria dos Municípios brasileiros mantém suas atividades ancoradas em repasses do Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Dessa forma, a mudança de incidência do ISS nos casos previstos na lista anexa à Lei Complementar 116/2003, alterada pela Lei Complementar 157/2016, visa a proporcionar um maior equilíbrio fiscal; no entanto, a alteração promovida trará uma melhor distribuição na arrecadação, ajudando os pequenos Municípios do Brasil, ou estes não terão condições plenas de arrecadar, podendo aumentar a sonegação?

Nesse sentido, o foco do presente estudo está voltado para uma análise reflexiva, indagando-se: com as alterações da LC 157/2016, instituindo a mudança de competência do ISS em relação às prestadoras de serviços, devendo assim, haver adequação dos Municípios tomadores e prestadores, quais os possíveis impactos causados aos Municípios e a seus respectivos contribuintes e usuários? Para ajudar a refletir sobre essa e outras possíveis questões que poderão surgir no decorrer da elaboração deste estudo, torna-se importante a consulta a obras de diversos teóricos relacionados com a temática do ISS e suas alterações, tais como Barreto (2009), Patrocínio (2017), e também Mangieri e Melo (2018), entre outros, além de pesquisas em páginas da web relacionadas ao tema.

Em linhas gerais, pode-se dizer que a decisão de abordar esse assunto no presente estudo surgiu do interesse em ampliar os conhecimentos sobre um tema contemporâneo, que vem gerando várias discussões entre os estudiosos do direito, dando margem a decisões judiciais, pois as alterações criadas pela Lei Complementar 157/2016, vêm proporcionando um ambiente de insegurança jurídica.

Portanto, pode-se argumentar que o principal objetivo deste estudo é promover uma análise sobre a alteração da competência tributária dos serviços prestados pelas operadoras de cartões de crédito e débito e as consequências para os Municípios, contribuintes e usuários das novas regras de cobrança do ISS, trazidas nesta questão.

Como objetivos específicos, esta pesquisa pretende: (1) discorrer sobre as alterações criadas pela Lei Complementar 157/2016, com foco nas prestadoras de serviços de cartões; (2) analisar a redistribuição de receitas para os Municípios da federação que outrora estavam concentradas no principal polo econômico do País; (3) verificar o cenário jurídico em relação às alterações provocadas pela Lei Complementar 157/2016, pois em alguns pontos podem gerar insegurança jurídica.

Por essa dimensão, é importante lembrar que as alterações provocadas pela lei acima mencionada tendem a possibilitar uma descentralização de receitas para os Municípios brasileiros, que, historicamente, estavam concentradas entre poucos Municípios do País. Portanto, esse é um assunto de reflexão delicada e bastante atual, posto que, por outro lado, a ausência de critérios irá aumentar substancialmente os custos das administradoras de cartões no cumprimento das obrigações tributárias, podendo gerar tarifas extras para os contribuintes.

Com a pesquisa exploratória e o método qualitativo de natureza bibliográfica, pretende-se embasar o referencial teórico a fim de que se tenha um levantamento sobre os impactos relacionados à problemática da LC 157/2016 e os impactos causados aos Municípios/prestadores, como também às prestadoras de serviços.

Assim, ao término da pesquisa, espera-se ter apresentado argumentos suficientes que permitam aos leitores um melhor entendimento sobre o ISS, como também a importância e a necessidade de realizar alterações que possam melhor retratar as novas demandas, oriundas da evolução social.

Dessa forma, o trabalho encontra-se estruturado do seguinte modo: na primeira seção, tem-se a introdução; na segunda seção, discorre-se sobre a tributação sobre serviços no Brasil; na terceira seção, são tratados os aspectos gerais do Imposto sobre Serviços; a quarta seção trata especificamente das alterações promovidas pela LC 157/2016, com os subitens referentes à mudança da competência do ISS e às consequências do deslocamento dessa para Municípios envolvidos, contribuintes e usuários; e, por fim, as considerações finais.

## **2 TRIBUTAÇÃO SOBRE SERVIÇOS NO BRASIL**

A atividade financeira do Estado surgiu como procedimento administrativo com a finalidade de obtenção de recursos para custear as despesas do Estado, referentes aos serviços prestados, advindos do meio social, e na busca de melhorias que viessem a satisfazer os desejos da população. De acordo com Martins<sup>1</sup>:

Foi a partir do final do século XIX, mediante a construção do Estado Social (*Welfare State*) e da segunda dimensão dos direitos fundamentais, que o Estado passou a valer-se do tributo – materializado em políticas públicas – como instrumento para dirimir os problemas da sociedade, intervindo no domínio econômico e social.

---

1. MARTINS, Livia Farias. Lei Complementar 157/2016 e a tributação das plataformas de *streaming*: uma análise sobre competência tributária. *Anais do XIII Encontro de Iniciação Científica da UNI7*, v. 7, n. 1, p. 5, 2017.

No Brasil, a atividade financeira do Estado está regulamentada no ordenamento jurídico na forma da lei geral (Constituição de 1988) e detalhada em leis específicas que dispõem sobre a forma de arrecadação dos recursos financeiros e sobre a sua repartição entre a União, os Estados e os Municípios.

Para Harada<sup>2</sup> “quanto maior a gama de necessidades públicas, maior será a intensidade financeira do Estado. A concepção do Estado é que, em última análise, irá dimensionar o volume das finanças públicas”.

A atividade financeira do Estado é regida pelo direito público, podendo ser subdividida na busca por obtenção de recursos, ficando disciplinada no direito administrativo e tributário; entretanto, as formas de auferir os recursos disponíveis ao Estado encontram-se normatizadas pelo direito financeiro.

Segundo Squizzato<sup>3</sup>, “a realização do bem comum exige uma participação ativa dos entes políticos no que diz respeito à arrecadação e ao gasto de dinheiro público”.

A conceituação dos serviços públicos interliga os meios político e jurídico na busca do atingimento dos objetivos inerentes ao Estado. As decisões políticas irão determinar as prioridades públicas e o ordenamento jurídico disciplinará as ações dos entes governamentais.

Os serviços públicos referentes à União estão dispostos na Constituição Federal no art. 21, X, XI, XII, XIII, XV, XX, XXII, XXIII, vindo expressar o sentido de organização de recursos necessários à atuação estatal, num contexto geral.

De acordo com Denari<sup>4</sup>, “o Estado não poderia realizar seus fins, nem atender às múltiplas exigências de caráter político, social e econômico da coletividade, sem desenvolver intensa atividade financeira”.

Na sociedade moderna houve um engrandecimento do Estado, demandando a cada dia uma maior atividade financeira, trazendo consigo uma nova realidade que exige uma organização estatal direcionada aos preceitos de eficiência e eficácia.

Com a organização da sociedade em nação, a forma desenvolvida para a manutenção das atividades existentes no núcleo social foi a arrecadação direta sobre a população na forma de tributos, para que esses recursos sejam convertidos em prestação de serviços capazes de atender às necessidades sociais.

---

2. HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 4.

3. SQUIZZATO, Ana Carolina. *Direito financeiro e econômico*. São Paulo: Método, 2013. p. 3.

4. DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 3.

A tributação sobre serviços no Brasil contemporâneo teve seu marco inicial com a promulgação da Constituição de 1934, em que foi previsto, no art. 13, § 2º, III, o imposto sobre diversões públicas, e sua arrecadação ficou sob a égide dos Municípios.

Os impostos sobre serviços que chegaram a vigorar encontravam-se subdivididos em três campos de incidência: (1) imposto sobre transações sobre hospedagem, locação de bens imóveis, conserto, pintura, entre outros; (2) imposto de indústria e profissões, recaindo sobre o exercício da atividade lucrativa; (3) imposto sobre diversões públicas, incidente sobre jogos e diversões públicas, sendo que o primeiro imposto acima citado era de competência estadual e os demais ficaram a cargo dos Municípios, com o dever de fiscalizar e realizar a arrecadação.

Com a implementação do mercado comum da Europa, a literatura produzida naquela região de natureza econômica e financeira influenciou o desenvolvimento das atividades tributárias no Brasil, servindo como base para a criação do Imposto de Circulação de Mercadorias (ICM) – que atualmente está em vigência como ICMS – e do Imposto sobre Serviços (ISS).

Assim, os legisladores brasileiros da época, tomando por referência as normas produzidas na Europa, realizaram uma reforma para suprir as lacunas existentes sobre a tributação brasileira. Tal fato culminou na promulgação da EC n. 18, de 1965, e o texto constitucional passou a evidenciar, pela primeira vez, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Segundo Carneiro<sup>5</sup>, “até a edição da Emenda Constitucional n. 18, de 01.12.1965, havia três esferas de tributação autônomas: a União, os Estados e os Municípios no sistema tributário brasileiro. Com a EC, surgiu um sistema tributário unitário e nacionalmente executado”.

No campo de atividade tributária, a legislação da época, alterada pela EC 18/1965, traz no seu texto constitucional os limites de incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias do art. 12 e do imposto sobre serviços de qualquer natureza no art. 15, podendo ser observados os

---

5. CARNEIRO, Reges Antônio; SOUZA, Carlos Alberto de; BATISTA, Carolina Pinheiro; DALFIOR, Vanda Aparecida Oliveira. Identificação do domicílio tributário do ISSQN – estudo de caso de uma empresa de locação de equipamentos. In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA (SEGET), 2017, Rio de Janeiro. *Anais...*, Resende: Faculdade Dom Bosco, 2017. p. 3.

limites na competência de legislar sobre tributos da União, dos Estados e dos Municípios. Diante dos fatos, preceitua Barreto<sup>6</sup>:

Escolhida essa formulação em nível constitucional, puseram-se legisladores ordinários a trabalhar na formulação desses impostos, descrevendo legislativamente as respectivas hipóteses de incidência e pondo logo em funcionamento o sistema. A empolgação com o sistema engendrado na Europa foi tão grande que praticamente todos, no Brasil, esqueceram-se de olhar para a própria Constituição.

Esse processo culminou na criação da Lei n. 5.172/1966, conhecida como Código Tributário Nacional, trazendo, na sua composição, uma estrutura de regulamentação tributária que versa sobre conceitos, perpassando por estruturas, como competência tributária, limitações da competência, disposições especiais, impostos, obrigações, fato gerador, entre outros temas relevantes para disciplinar as ações tributárias do País.

Desse modo, a conceituação atual do ISS foi inicialmente estabelecida por meio do Decreto-lei n. 406/1968, que normatizou o direito financeiro com regras aplicáveis aos impostos sobre operações referentes à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza. Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, foi recepcionado pela Constituição Federal.

De acordo com Baroni e Bifano<sup>7</sup>:

É possível concluir, portanto, que a previsão legal de incidência espacial do ISS no Decreto-lei n. 406/1968, ao definir o local do estabelecimento prestador como critério espacial de incidência do ISS mesmo sobre serviços eventualmente prestados em Municípios diversos, extrapolou os referidos limites constitucionais da territorialidade da efetiva prestação em diversos casos concretos, conforme reconheceu a jurisprudência da época e grande parte da doutrina.

6. BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 106.

7. BARONI, Alexandre de Castro; BIFANO, Elidie. Aspecto espacial da incidência do ISS sobre serviços prestados por administradoras de cartão de crédito, débito e congêneres, a partir da Lei Complementar 157/2016 (Spatial aspect of the municipal tax on services incidence on services rendered by credit, debit and credit card administrators, after Complementary Law n. 157/2016). *FGV Direito SP Research Paper Series*, n. TLo07, p. 12, 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3332453>. Acesso em: 11 jun. 2023.

A Constituição Federal de 1988 outorgou a competência tributária para instituir Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza aos Municípios, determinando que sua estrutura fosse norteada por meio da lei complementar, conforme pode ser verificado abaixo:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993);

[...]

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 37, de 2002)

I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 37, de 2002);

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993);

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 3, de 1993).

Outro fator preponderante, outorgado na Constituição Federal, corresponde ao princípio da autonomia dos Municípios, estabelecida nos arts. 29 e 30, contemplando o direito à eleição dos seus quadros políticos e permitindo que os Municípios possam legislar sobre assuntos de interesse local.

Ademais, nos termos da Lei Complementar n. 101/2000, em seu art. 11, os Municípios têm por obrigação instruir, cobrar e arrecadar todos os tributos de sua competência – entre eles, o Imposto sobre Serviços –, sob pena de incorrerem em renúncia de receita.

Nesse sentido, com a repartição de competências, o Estado visou a delimitar os campos de serviços existentes no País, utilizando lei complementar para definir todos os tipos de serviços sobre os quais deve incidir o ISS, no intuito de amenizar atritos fiscais existentes entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Conforme entendimento de Leão<sup>8</sup>:

8. LEÃO, Martha Toribio. Imposto sobre serviços e planos ou convênios funerários: análise crítica do subitem 25.03 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003. *Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGDir*, v. 8, n. 2, p. 175, 2013.

Em um sistema constitucionalizado, como o sistema tributário brasileiro, qualquer análise acerca da possibilidade de instituição (ou não) de determinado tributo perante uma situação fática deve necessariamente partir da Constituição. Isso porque foi a própria Constituição que delimitou de forma minuciosa a discriminação das competências entre os entes federados, tendo ainda, muitas vezes, definido a própria materialidade do fato gerador.

Assim, a legislação vigente preceitua como contribuinte do ISS o prestador de serviço, podendo ser empresa ou profissional autônomo que desenvolva atividade laboral dentro do campo de incidência da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003.

### **3 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS: ASPECTOS GERAIS DE SUA INCIDÊNCIA**

No ordenamento jurídico brasileiro, a doutrina preceitua alguns critérios que devem ser observados em relação à incidência tributária, entre eles o denominado de “regra matriz”. Tal fato, a se materializar no ambiente, faz surgir a obrigação tributária, tornando-se fundamental para nortear e disciplinar a conduta dos agentes tributários, diante da atividade fiscal.

Em termos teóricos, a regra matriz de incidência poderia ser decomposta em hipótese (descriptor) e consequência (prescritor). A hipótese pode ser entendida como o aspecto que demonstra na norma o surgimento de um fato, contendo o critério material, o critério espacial e o critério temporal. Já a análise sob a ótica da consequência irá fornecer os dados para identificação do vínculo jurídico, permitindo verificar os sujeitos da obrigação tributária, ficando subdividida em critério pessoal e critério quantitativo.

Em relação ao aspecto da hipótese, pode-se entender os critérios da seguinte forma: o critério material consiste numa situação hipotética definida em lei que permite o surgimento da obrigação tributária; o critério espacial demonstra a abrangência territorial do tributo, definindo o local de cobrança do tributo; o critério temporal, por sua vez, preceitua sobre o momento em que irá ocorrer a tributação, no entanto, esse momento se concretiza de maneira diversa em cada tributo, podendo ser uma data, uma aquisição de bem, no momento da prestação de um serviço etc.

A Lei Complementar 116/2003, em seu art. 1º, evidencia que o ISS possui como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, evidenciando o

critério material à luz da regra matriz, mesmo que a atividade não seja a principal do prestador.

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.

A incidência do ISS ocorre sobre a prestação de serviço existente nas atividades produtivas e lucrativas, em que há ocorrência de trabalho, decorrente da liberdade técnica do profissional, que venha possibilitar a execução de atividades laborais de forma autônoma, ou, em alguns casos, acessória.

A abrangência do Imposto sobre Serviços está disciplinada de acordo com os serviços descritos na lista anexa da lei complementar que regula os aspectos do ISS; no entanto, a lei que regula esse imposto traz, em seu art. 2º, de forma expressa, algumas vedações de incidência do imposto, conforme evidenciado a seguir:

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Atualmente em vigência, a LC 116/2003, no art. 3º, estabelece como regra geral que o imposto é devido no estabelecimento do prestador, ou seja, compete ao Município onde se encontra sediado o estabelecimento, regular e arrecadar

o imposto, existindo ainda no mesmo artigo algumas exceções. Tal fato evidencia o território do Município tributante como critério espacial da regra matriz do Imposto sobre Serviços.

Em relação à exploração de serviços públicos, o ISS pode ser cobrado mediante a utilização de bens e serviços públicos que possuem a finalidade de exploração econômica, em que o ente detenha permissão, concessão ou autorização para cobrar tarifa do usuário final do serviço.

Apesar de a Lei Complementar 116/2003 não trazer expressamente na sua estrutura o critério temporal da regra matriz para o Imposto sobre Serviços, pode-se compreender a ocorrência desse critério no momento em que o serviço for disponibilizado ao tomador.

O ISS se encontra normatizado pelos Municípios e pelo Distrito Federal, ficando esses entes qualificados como sujeitos ativos no momento da ocorrência da prestação do serviço, dentro dos limites estabelecidos pela Constituição e pela Lei Complementar 116/2003, com ênfase na lista anexa de serviços, cabendo aos Municípios o dever de legislar, arrecadar e fiscalizar as atividades desenvolvidas.

Nesse sentido, as empresas ou trabalhadores autônomos que prestarem serviços tributados devem ser qualificados como “contribuintes do imposto”, também denominados “sujeitos passivos”. Desse modo, ao definir os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, evidencia-se o critério pessoal da regra matriz do ISS.

No tocante à base de cálculo do imposto, este é tributado pelo preço do serviço, ficando estabelecido esse valor como receita bruta, não podendo haver dedução, descontos ou abatimentos na contabilização do tributo, podendo ser observado o critério quantitativo da regra matriz no art. 7º, mencionado abaixo:

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando os serviços descritos pelo subitem 3.04 da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.

§ 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza:

I – o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar; [...]

#### **4 AS ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA LEI COMPLEMENTAR 157/2016**

A repartição constitucional de competências estabelece aos Municípios brasileiros o poder de instituir tributos dentro dos seus limites e de exercer a capacidade tributária ativa. Desse modo, ao analisar o ISS, que se encontra regulamentado pela Lei Complementar 116/2003, com alterações promovidas pela Lei Complementar 157/2016, observa-se que esta última provocou algumas mudanças importantes nos critérios de cobrança do crédito tributário. Segundo Patrocínio<sup>9</sup>:

A Lei Complementar 157/2016 foi concebida num cenário de grave crise econômica, sobretudo em relação às finanças municipais. Tida então como a grande e única medida capaz de alavancar novas receitas para as prefeituras, eis que o Congresso Nacional resolve acelerar e concluir o processo legislativo que culminou com a edição desta lei.

Algumas espécies de serviços tiveram seu aspecto espacial alterado. Assim, o recolhimento do ISS se deslocou do Município prestador para o Município tomador do serviço, podendo tal fato ser observado pelos incs. XXIII, XXIV, XXV e § 4º do art. 3º:

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar n. 157, de 2016) (Vide ADIN 3.142)

[...]

XXIV – do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01; (Incluído pela Lei Complementar n. 157, de 2016)

---

9. PATROCÍNIO, José Antônio. *ISS: teoria, prática e jurisprudência – Lei Complementar 116/2003 anotada e comentada*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 443.

No entanto, a Lei Complementar 157/2016 teve uma parte do seu conteúdo sendo objeto de veto; após consulta aos Ministérios da Indústria, Comércio Exterior e Serviços e da Fazenda, o Presidente da República decidiu vetar as alterações promovidas nos subitens 4.22, 4.23, 5.09, 10.04, 15.01, 15.09, sob o fundamento de contrariar o interesse público e por inconstitucionalidade do projeto de lei, afetando diretamente as alterações de alguns subitens da lista anexa.

O argumento utilizado para vetar o subitem 15.01, que trata da tributação sobre serviços nas operações com cartões de crédito e débito, consistiu na afirmação de que tal alteração comportaria uma potencial perda de eficiência e de arrecadação tributária, além de proporcionar aumento de custos para as empresas do setor, que seria repassado ao custo final e, por consequência, oneraria os tomadores de serviços.

Segundo Mangieri e Melo<sup>10</sup>, “para a satisfação da esmagadora maioria dos municípios brasileiros, o Congresso Nacional rejeitou os presentes vetos, restabelecendo a redação original do referido Projeto”.

A Lei Complementar 157/2016 também estabeleceu uma redução na autonomia dos Municípios em instituir benefícios fiscais, no momento em que fixou uma alíquota mínima de 2% para o ISS, com o intuito de reduzir guerras fiscais entre os entes federados, devendo os Municípios que possuem alíquotas inferiores ao estabelecido na lei se enquadrar, para que os administradores não incorram em crime de improbidade administrativa.

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar n. 157, de 2016)

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no *caput*, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar n. 157, de 2016)

Coube a cada Município brasileiro, por meio do seu ordenamento jurídico, promover adaptações na sua legislação do ISS, para que as alterações promovidas

---

10. MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. *ISS sobre leasing e cartões de crédito e débito*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018. p. 80.

pela Lei Complementar 157/2016 pudessem regulamentar a cobrança do imposto nos Municípios e no Distrito Federal.

#### **4.1 Mudança da competência do ISS para cartões de crédito e débito**

Nas últimas décadas vem ocorrendo no Brasil uma expansão de vendas com o uso de cartões de crédito e débito, em decorrência de vários fatores e benefícios que tal modalidade de pagamento proporciona aos consumidores e aos lojistas.

Desse modo, a legislação tributária prevê a arrecadação sobre serviços nas operações de cartões de crédito e débito, conforme lista anexa da Lei Complementar n. 116/2003, no subitem 15.01, que trata da remuneração sobre as operações com cartões, e no subitem 15.14, que trata das anuidades pagas pelos portadores, como também dos serviços prestados para manutenção do cartão magnético.

Entretanto, a Lei Complementar 157/2016, conforme já se relatou, realizou alterações na legislação do ISS, deslocando a competência de cobrança do imposto em alguns casos da lista anexa, afetando o subitem 15.01, referente à taxa cobrada pelas administradoras de cartões, em relação às receitas auferidas dos lojistas ou prestadores de serviços.

Pode ser observado um fato controverso no momento em que se optou por deslocar apenas o subitem 15.01, que trata da tributação do imposto sobre as operações realizadas com cartões, e deixando inalterado o subitem 15.14, que trata da tributação sobre os serviços referentes à manutenção do cartão magnético e suas respectivas anuidades.

Denota-se que o legislador buscou atingir o subitem com maior volume tributário; no entanto, torna-se, no mínimo, confuso, evidenciar nas operações realizadas com cartões de crédito e débito a existência de dois critérios de incidência tributária para um mesmo objeto (prestação de serviços com cartões de crédito e débito).

A alteração do critério espacial da incidência do ISS para as operações de cartões de crédito e débito para o subitem 15.01 destituiu do processo arrecadatório a sede das prestadoras de serviços, passando o imposto a ser devido no domicílio do tomador, ou seja, pulverizando os recursos do imposto para todos os Municípios em que tal modalidade de serviço seja desenvolvida.

Segundo Baroni e Bifano<sup>11</sup>, “por outro lado, o legislador complementar, com o fito de adequar o comando legal aos preceitos da territorialidade da efetiva prestação dos fatos geradores tributários, criou uma série extensa de novas exceções à regra geral [...]”.

Após a promulgação da Lei Complementar 157/2016, o legislador, buscando amenizar os impactos da mudança de competência do ISS, elaborou o PLP 402/2017, com o intuito de tornar progressiva a alteração de alíquotas do imposto, conforme se evidencia no art. 2º do projeto de lei.

Art. 2º Fica acrescido o artigo 8º-B, passando a Lei Complementar n. 116 de 2003 a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 8º-B A arrecadação dos impostos previstos nesta lei referentes aos serviços de que tratam os itens 15.01 e 15.09 da lista de serviços anexa e mencionados nos §§ 3º e 4º do artigo 1º deverá observar o seguinte escalonamento e destinação:

I – no exercício fiscal de 2017, 100% (cento por cento) ao município do domicílio do prestador de serviços;  
[...]”.

O projeto de lei visa a estabelecer um critério de transição para a cobrança do imposto sobre as operações com cartões de crédito e débito, sendo que, no primeiro ano de vigência da lei, os recursos auferidos devem permanecer no domicílio do prestador do serviço. A partir do segundo ano, inicia-se um escalonamento de alíquota, do Município do domicílio do prestador para o Município do domicílio do tomador, até que seja transferido integralmente para o Município do domicílio do tomador de serviços o valor integral do imposto, conforme destacado abaixo:

III – no exercício fiscal de 2019, 60% (sessenta por cento) ao município do prestador de serviços e 40% (quarenta por cento) ao município do domicílio do tomador de serviços;

---

11. BARONI, Alexandre de Castro; BIFANO, Elidie. Aspecto espacial da incidência do ISS sobre serviços prestados por administradoras de cartão de crédito, débito e congêneres, a partir da Lei Complementar 157/2016 (Spatial aspect of the municipal tax on services incidence on services rendered by credit, debit and credit card administrators, after Complementary Law n. 157/2016). *FGV Direito SP Research Paper Series*, n. TLo07, p. 12, 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3332453>. Acesso em: 11 jun. 2023.

IV – no exercício fiscal de 2020, 40% (quarenta por cento) ao município do domicílio do prestador de serviços e 60% (sessenta por cento) ao município do domicílio do tomador de serviços;

V – no exercício fiscal de 2021, 20% (vinte por cento) ao município do domicílio do prestador de serviços e 80% (oitenta por cento) ao município do domicílio do tomador de serviços; e

VI – a partir do exercício fiscal de 2022, 100% ao município do domicílio do tomador de serviços.

Atualmente, o PLP 402/2017, de autoria da Deputada Renata Abreu, encontra-se em tramitação na Câmara dos Deputados, sob análise da Comissão de Finanças e Tributação, sendo designado como relator o Deputado Lucas Vergílio.

No entanto, os Municípios deverão observar algumas prerrogativas legais, conforme estabelecem Mangieri e Melo<sup>12</sup> no texto abaixo:

Destarte, os Municípios devem adequar suas legislações às novas disposições sobre a matéria, para que no ano seguinte já possam tributar os serviços das administradoras de cartões de crédito e débito realizados em seus territórios, por força do princípio constitucional da anterioridade do exercício financeiro (art. 150, III, “b”, CF). Aliás, essa alteração legislativa também deverá respeitar a noventena, isto é, o prazo mínimo de noventa dias previsto no art. 150, III, “c” da Constituição Federal.

Nesse contexto, o direito de cobrar o imposto ocorre a partir da extinção de um serviço, resultante de pagamento utilizando as ferramentas disponíveis com cartões de crédito e débito. Dessa operação, deriva um novo contrato entre o lojista e a administradora de cartões, em que a taxa de serviço paga pelos lojistas, em favor das administradoras de cartões, evidencia a base de cálculo do ISS.

É importante ressaltar que a taxa de serviço cobrada pelas administradoras de cartões ocorre pelo aluguel do equipamento e pela taxa de desconto, que é um valor percentual sobre as vendas realizadas no estabelecimento comercial ou na prestação do serviço.

---

12. MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. *ISS sobre leasing e cartões de crédito e débito*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018. p. 102.

## 4.2 As consequências do deslocamento de competência para os Municípios envolvidos, contribuintes e usuários

A análise do deslocamento de competência em decorrência da Lei Complementar 157/2016, que alterou o local de incidência do ISS sobre operações de cartões de crédito e débito, apresenta aspectos positivos e negativos do ponto de vista das partes envolvidas no processo, que são: os Municípios onde estão localizados os tomadores de serviços, os Municípios onde estão sediados os estabelecimentos dos prestadores, as instituições que administram as operações afetadas com cartões, e, por fim, os usuários.

O impacto que a lei complementar traz para os tomadores de serviços, com a nova leitura do ISS, vem provocando conflitos entre os diversos Municípios, visto que, antes da Lei Complementar 157/2016, poucos Municípios do País concentravam a arrecadação do imposto. E, agora, com o advento da lei complementar supracitada, o legislador proporciona aos entes federados municipais uma redistribuição de recursos, com isonomia, pelo fato de o imposto passar a ser tributado no domicílio do tomador do serviço, e, por consequência, uma descentralização fiscal desses recursos para todo o território nacional.

A nova forma de arrecadação do ISS oriundo das operações de cartões de crédito vinculadas a instituição financeira ocorreu num momento em que os Municípios brasileiros vivenciavam uma crise fiscal, que ao longo dos anos vem sendo agravada pela estrutura do pacto federativo e pelo cenário econômico delicado.

Dessa forma, a descentralização de recursos dessas operações financeiras irá distribuir de forma justa os recursos auferidos nos Municípios onde efetivamente ocorrerem as transações financeiras, proporcionando desenvolvimento econômico e social, principalmente nas regiões Norte e Nordeste, que possuem os piores indicadores sociais.

Entretanto, a mudança na forma de tributar o ISS, deslocando a competência para o estabelecimento tomador não trouxe critérios padronizados na regulamentação da nova lei, podendo causar dificuldades para os Municípios controlarem a arrecadação, gerando perda de recurso, ou, até mesmo, a bitributação do imposto.

Em contrapartida, os Municípios prestadores alegam que o deslocamento da incidência do Imposto sobre Serviços representa grande parte dos recursos arrecadados, causando problemas na manutenção de serviços essenciais.

No julgamento da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) n. 5.835 – ingressada pela Confederação Nacional do Sistema Financeiro (CONSIF) e pela Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização (CNSEG), com o objetivo de suspender dispositivos da Lei Complementar 157/2016 que alteram a Lei Complementar 116/2003 –, por maioria de votos, a Suprema Corte confirmou os efeitos da Medida Cautelar anteriormente deferida, julgando procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei Complementar 157/2016 e do art. 14 da Lei Complementar 175/2020, bem como, por arrastamento, dos arts. 2º, 3º, 6º, 9º, 10 e 13 da Lei Complementar 175/2020.

Foi acatado o argumento das entidades sobre o surgimento de fato novo, posto que vários Municípios editaram leis ordinárias divergentes, passando a gerar insegurança jurídica e desencadeando conflito de competência entre os Municípios.

As administradoras de cartões, as quais detêm em sua estrutura funcional uma complexa divisão de atribuições, possuindo uma tripartição do serviço entre as operadoras ou credenciais, bancos e a bandeira do cartão, alegam que a mudança traz consigo elevação dos custos para gerenciar a nova forma de repasse do imposto, pois cada Município poderá estabelecer os critérios de cobrança do ISS, gerando conflito no entendimento das obrigações acessórias. Nesse sentido, a análise desse tema traz à tona grande polêmica, segundo Baroni e Bifano<sup>13</sup>:

As divergências de entendimento, nesse sentido, podem ensejar certa insegurança jurídica aos sujeitos passivos da obrigação tributária, sobretudo face às diferentes disposições elencadas pelas legislações municipais. A fim de solucionar a questão, mister se faz observá-la à luz das normas constitucionais que limitam o poder de tributar e aos critérios de solução de conflitos de competência pela Constituição delineadas.

---

13. BARONI, Alexandre de Castro; BIFANO, Elidie. Aspecto espacial da incidência do ISS sobre serviços prestados por administradoras de cartão de crédito, débito e congêneres, a partir da Lei Complementar 157/2016 (Spatial aspect of the municipal tax on services incidence on services rendered by credit, debit and credit card administrators, after Complementary Law n. 157/2016). *FGV Direito SP Research Paper Series*, n. TL007, p. 10, 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3332453>. Acesso em: 11 jun. 2023.

A nova forma de tributação dos serviços referentes ao subitem 15.01 trará novas demandas no controle e gerenciamento dos repasses tributários realizados pelas operadoras de cartões para os Municípios, já que a atividade é caracterizada por seu grande fluxo no mercado.

Esse novo cenário irá proporcionar elevação dos custos operacionais, podendo eventual aumento ser repassado para os usuários (proprietários das máquinas de cartões ou usuários dos cartões), já que se trata de atividade voltada para o consumo, e pelo fato de as administradoras de cartões possuírem uma estrutura de grande concentração no mercado.

## 5 CONCLUSÃO

Concluindo o presente estudo, evidencia-se que o sistema tributário brasileiro está em constante evolução, buscando se adequar às novas realidades que emergem na sociedade, provocadas muitas vezes por mudanças de entendimento acerca da matéria tributária, como também pelo avanço tecnológico, sendo que tais mudanças de entendimento no campo de incidência podem ser vistas com recorrência sobre o ISS.

Nesse sentido, esse tributo foi inicialmente regulamentado pelo Decreto-lei n. 406/1968, que trouxe avanço importante para o ISS, por definir, como base de cálculo do imposto, o preço do serviço. No entanto, esse decreto estabeleceu, como local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador.

A Lei Complementar 116/2003, que disciplina o ISS atualmente, vem passando por um processo de mudança no entendimento do campo de incidência do imposto, sendo que tal fato vem sendo revisto pelo Congresso Nacional, conforme preceitua a Lei Complementar 157/2016, que estabeleceu, para alguns subitens, que o imposto será devido no Município do tomador do serviço.

Relativamente às operações realizadas por meio de cartões de crédito ou débito, na atualidade, com a expansão do crédito e com os avanços tecnológicos, elas exercem um papel significativo na economia, possuindo sua arrecadação concentrada em alguns Municípios, que sediam as empresas prestadoras dos serviços.

Observando o cenário desigual entre os Municípios, o legislador, com o intuito de estabelecer um critério isonômico na arrecadação do Imposto sobre

Serviços, alterou o aspecto espacial de alguns subitens do ISS, entre eles o subitem 15.01, passando a tratar essa tributação de forma mais justa.

Por meio da pesquisa bibliográfica que fundamentou este estudo, pode-se constatar também que a descentralização tributária do ISS, provocada pela Lei Complementar n. 157/2016, vem para amenizar a difícil situação fiscal dos Municípios brasileiros, principalmente os de médio e pequeno porte, que sobrevivem basicamente de aportes financeiros advindos de repasses constitucionais da União e dos Estados.

Todavia, vale salientar que a situação fiscal precária dos Municípios ocorre pelo fato de a Constituição prever autonomia para os entes federados; o pacto federativo concentra as maiores parcelas dos recursos tributários sob a égide da União, podendo ser observado o agravamento desse cenário ao longo dos anos, com a crise econômica vivenciada no País.

No entanto, a alteração de competência do ISS para cartões de crédito e débito trouxe à tona uma problemática, por não prever critérios uniformes para os Municípios editarem suas leis específicas, a partir da nova regra prevista na lei complementar, trazendo consigo um litígio com as administradoras de cartões, que recentemente foi julgado pelo plenário do STF, entendendo-se que o ISS deve ser recolhido ao Município onde está sediado o prestador dos serviços.

Sendo assim, pode-se afirmar que o objeto principal deste estudo foi obtido satisfatoriamente, pois se conseguiu promover uma reflexão analítica sobre a importância da descentralização tributária como ferramenta de equilíbrio fiscal entre os Municípios, já que a redistribuição do imposto trará o aumento da arrecadação própria, ajudando a melhorar o cenário calamitoso que vivenciam os Municípios brasileiros.

Da mesma forma, também se conseguiu, com este estudo, desenvolver um breve levantamento histórico sobre o ISS e a problemática da alteração do subitem 15.01 em relação aos Municípios, contribuintes e usuários, sendo que foi possível conhecer um pouco mais sobre as legislações relacionadas com o conteúdo analisado e sobre os distintos pontos de vista referentes a essas questões.

## 6 REFERÊNCIAS

BARONI, Alexandre de Castro; BIFANO, Elidie. Aspecto espacial da incidência do ISS sobre serviços prestados por administradoras de cartão de crédito, débito e congêneres, a partir da Lei Complementar 157/2016 (Spatial aspect of the municipal tax on services incidence on services rendered by credit, debit and credit card administrators, after Complementary Law n. 157/2016). *FGV Direito SP Research Paper Series*, n. TLo07, 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3332453>. Acesso em: 11 jun. 2023.

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na lei*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BRASIL. Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 11 jun. 2023.

BRASIL. Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto sobre Serviços e Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm). Acesso em: 11 jun. 2023.

BRASIL. Lei Complementar 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei n. 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar n. 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp157.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm). Acesso em: 11 jun. 2023.

BRASIL. Projeto de Lei Complementar PLP 402/2017. Altera dispositivos da Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, com suas alterações introduzidas pela Lei Complementar n. 157, de 29 de dezembro de 2016. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2146695>. Acesso em: 11 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 5.835. Relator Ministro Alexandre de Moraes. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5319735>. Acesso em: 01 fev. 2023.

CARNEIRO, Reges Antônio; SOUZA, Carlos Alberto de; BATISTA, Carolina Pinheiro; DALFIOR, Vanda Aparecida Oliveira. Identificação do domicílio tributário do ISSQN – estudo de caso de uma empresa de locação de equipamentos. *In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA (SEGET)*, 2017, Rio de Janeiro. *Anais...*, Resende: Faculdade Dom Bosco, 2017.

DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 26. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

LEÃO, Martha Toribio. Imposto sobre serviços e planos ou convênios funerários: análise crítica do subitem 25.03 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003. *Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGDir*, v. 8, n. 2, 2013.

MANGIERI, Francisco Ramos; MELO, Omar Augusto Leite. *ISS sobre leasing e cartões de crédito e débito*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

MARTINS, Lívia farias. Lei Complementar 157/2016 e a tributação das plataformas de *streaming*: uma análise sobre competência tributária. *Anais do XIII Encontro de Iniciação Científica da UNI7*, v. 7, n. 1, 2017.

PATROCÍNIO, José Antônio. *ISS: teoria, prática e jurisprudência – lei complementar 116/2003 anotada e comentada*. 4. ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 2017.

SQUIZZATO, Ana Carolina. *Direito financeiro e econômico*. São Paulo: Método, 2013.

## **A NÃO INCIDÊNCIA DE IRRF SOBRE O GANHO DE CAPITAL AUFERIDO NA CESSÃO DEFINITIVA DE ATIVOS INTANGÍVEIS (DIREITOS DA PROPRIEDADE INTELECTUAL OU INDUSTRIAL) ENTRE NÃO RESIDENTES**

Ramon Tomazela Santos

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Master of Laws (LL.M.) em Tributação Internacional pela Universidade de Economia e Negócios de Viena, na Áustria. Professor de Direito Tributário no Mestrado Profissional do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) e em diversos cursos de pós-graduação.

Artigo recebido em 19.05.2023 e aprovado em 28.05.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 O contexto histórico do art. 26 da Lei n. 10.833/2003 3 A delimitação do escopo do art. 26 da Lei n. 10.833/2003 4 A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) e a qualificação de bens e direitos 5 O art. 26 da Lei n. 10.833/2003 e as participações societárias 6 A inscrição no CNPJ e a falta de procurador no Brasil 7 Conclusões 8 Referências.

RESUMO: Este artigo examina a possibilidade, ou não, de incidência de imposto de renda retido na fonte (IRRF) sobre o ganho de capital auferido por não residentes na alienação de ativos intangíveis. O autor pretende demonstrar que, em virtude da ausência de localização geográfica determinada, os ativos intangíveis não possuem elemento de conexão com o território brasileiro, o que seria essencial para legitimar o exercício do poder de tributar pelo Brasil, em linha com o critério da fonte de produção da renda.

PALAVRAS-CHAVE: Ganho de capital. Não residente. Ativos intangíveis. Direitos da propriedade intelectual.

## **THE NON-INCIDENCE OF IRRF ON THE CAPITAL GAIN EARNED ON THE DEFINITIVE ASSIGNMENT OF INTANGIBLE ASSETS (INTELLECTUAL OR INDUSTRIAL PROPERTY RIGHTS) BETWEEN NON-RESIDENTS**

CONTENTS: 1 Introduction 2 The historical context of art. 26 of Law no. 10,833/2003 3 The delimitation of the scope of art. 26 of Law no. 10.833/2003 4 The Law of Introduction to the Norms of Brazilian Law (LINDB) and the qualification of goods and rights 5 Art. 26 of Law no. 10,833/2003 and shareholdings 6 Registration with the CNPJ and the lack of attorney in Brazil 7 Conclusions 8 References.

ABSTRACT: This article examines the possibility, or not, of withholding income tax (IRRF) on capital gains earned by non-residents on the sale of intangible assets. The author intends to demonstrate that, due to the absence of a specific geographic location, intangible assets do not have an element of connection with the Brazilian territory, which would be essential to legitimize the exercise of the power to tax by Brazil, in line with the source criterion income production.

KEYWORDS: Capital gain. Non-resident. Intangible assets. Intellectual property rights.

### **1 INTRODUÇÃO**

O presente artigo pretende examinar o art. 26 da Lei n. 10.833/2003, com o objetivo de demonstrar que o seu escopo normativo não autoriza a incidência de imposto de renda retido na fonte (IRRF) sobre o ganho de capital auferido por não residentes na alienação de ativos intangíveis, por ausência de localização geográfica determinada e, por consequência, de elemento de conexão com o Brasil.

Para tanto, serão analisados, inicialmente, o contexto histórico e o escopo normativo do art. 26 da Lei n. 10.833/2003, com o objetivo de demonstrar que a finalidade pretendida e a redação utilizada pelo legislador limitam de maneira significativa o seu campo de incidência. Na sequência, será demonstrada a relevância da localização geográfica do bem em território brasileiro como critério relevante para o reconhecimento da existência de elemento de conexão com o território brasileiro, segundo o critério de fonte de produção da renda acolhido pelo legislador.

Para evitar dúvidas, o artigo justificará, em seguida, por que o art. 26 da Lei n. 10.833 pode ser aplicado sobre o ganho de capital gerado em alienações de participações societárias em pessoas jurídicas sediadas no Brasil, em contraposição ao que ocorre na cessão definitiva de direitos da propriedade intelectual ou industrial.

Por fim, o artigo realçará que a Instrução Normativa RFB n. 1.863/2018 confirma o alcance restrito do art. 26 da Lei n. 10.833/2003, ao não exigir a inscrição no CNPJ por entidades domiciliadas no exterior que detenham direitos relativos à propriedade industrial ou intelectual no Brasil.

## **2 O CONTEXTO HISTÓRICO DO ART. 26 DA LEI N. 10.833/2003**

Esse dispositivo legal foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro com a finalidade de permitir a tributação do ganho de capital auferido na alienação de bens no País, ainda que ambas as partes da operação estejam situadas no exterior. Antes da sua edição, o art. 18 da Lei n. 9.249/1995 determinava a tributação do ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior, mas não contemplava regra de sujeição passiva dotada de eficácia nos limites do território brasileiro. Como as partes residentes no exterior não se submetem à jurisdição brasileira, a Administração Tributária não possuía elementos para promover a cobrança de eventual ganho de capital, o que tornava a lei inexecutável.

Isso é assim porque, na persecução das suas pretensões fiscais, os Estados não podem agir coativamente fora dos limites de suas jurisdições, sem que, com isso, violem a soberania de outras nações independentes. A Administração Tributária de um país não pode praticar atos de autoridade em outro Estado soberano, para a fiscalização e cobrança dos tributos devidos em virtude da aplicação de suas leis internas. Como a força imperativa dos atos de autoridade circunscreve-se ao território, a realização de atos de fiscalização e cobrança de tributos em outras jurisdições violaria a soberania do Estado em que reside o alienante do bem localizado no Brasil.

Diante disso, o art. 26 da Lei n. 10.833/2003 introduziu regra de sujeição passiva tributária, atribuindo ao procurador no País a responsabilidade pela retenção e recolhimento do IRRF, na hipótese em que o adquirente for domiciliado no exterior.

O objetivo do legislador pátrio consta da Exposição de Motivos que acompanhou a Medida Provisória n. 135/2003, convertida na Lei n. 10.833/2003, segundo a qual o citado dispositivo legal “tem por objetivo reduzir a possibilidade de não pagamento pelo contribuinte não residente do imposto de renda incidente sobre os ganhos de capital apurados na *alienação de seus bens localizados no*

Brasil, pois atualmente cabe ao alienante a apuração e recolhimento do tributo, o que dificulta a fiscalização do cumprimento da obrigação tributária, sobretudo pela não residência do contribuinte em território brasileiro”.

Como se vê, o art. 26 da Lei n. 10.833/2003 pretendeu conferir *efetividade* ao poder de tributar do Estado brasileiro, sem ampliá-lo para abranger situações em que não há fonte de produção da renda em território brasileiro.

### 3 A DELIMITAÇÃO DO ESCOPO DO ART. 26 DA LEI N. 10.833/2003

Como visto, o art. 26 da Lei n. 10.833/2003 introduziu regra de sujeição passiva tributária, atribuindo ao procurador no País a responsabilidade pela retenção e recolhimento do IRRF, na hipótese em que o adquirente for domiciliado no exterior.

É justamente à luz do objetivo de conferir efetividade ao poder de tributar do Estado brasileiro que devem ser compreendidos os requisitos do escopo normativo do art. 26 da Lei n. 10.833/2003, que exige um ato ou negócio jurídico que acarrete a alienação de um bem localizado no Brasil. Há, portanto, três requisitos essenciais para a subsunção de um caso concreto no art. 26 da Lei n. 10.833/2003: (i) existência de um ato ou negócio jurídico que acarrete a *alienação*; (ii) o objeto de alienação deve ser um *bem localizado* no Brasil; e (iii) o preço de alienação deve ser superior ao custo de aquisição, de modo a gerar a apuração de ganho de capital pelo não residente.

O conceito de *alienação* designa qualquer ato ou negócio jurídico formalizado para transferir a propriedade (domínio) de determinado bem. A alienação implica a transmissão (alteração da titularidade) de posição jurídica subjetiva patrimonial. Trata-se, portanto, de hipótese de deslocamento de posições jurídicas subjetivas patrimoniais, o que supõe a aquisição da titularidade por um sujeito de direito e, correlatamente, a perda de titularidade por outro.

Observe-se que a *alienação* vai além do mero deslocamento de bens econômicos que se opera no mundo dos fatos, exigindo a transmissão da posição jurídica patrimonial correspectiva. Assim, o termo “alienação” indica a transferência da propriedade do bem, a título oneroso ou gratuito, como a compra e venda, a doação, a dação em pagamento, a redução de capital, a permuta, entre outros.

Mais complexa é a interpretação da expressão “bem localizado no Brasil”, para fins de delimitação do alcance do art. 26 da Lei n. 10.833/2003.

No plano do Direito Civil, Silvio Rodrigues define “bens” como coisas que, por serem úteis e raras, são suscetíveis de apropriação privada pelo homem e contêm valor econômico. Assim, “bens” seriam espécies do gênero “coisas”, que abrangeriam tudo aquilo que existe objetivamente, com exclusão do ser humano<sup>1</sup>.

Os “bens” podem ser classificados em imóveis e móveis. O art. 82 do Código Civil define como *bens móveis* aqueles suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social. Os bens suscetíveis de movimento próprio, como os animais, são chamados de *semoventes*, enquanto aqueles que se movem por força alheia são os bens móveis propriamente ditos.

Há, ainda, os *bens móveis por definição de lei*, como as energias que tenham valor econômico, os direitos reais sobre objetos móveis e as ações correspondentes e os direitos pessoais de caráter patrimonial e respectivas ações<sup>2</sup>.

O Código Civil, ao tratar da classificação dos bens, não adentrou na distinção entre bens corpóreos e incorpóreos. Tratou a lei civil, de forma específica, dos bens fungíveis e não fungíveis, consumíveis e não consumíveis, divisíveis e indivisíveis, singulares e coletivos, públicos e particulares, além de ter disciplinado a relação entre uns bens e outros, no capítulo relativo aos “bens reciprocamente considerados”.

Essa posição seguida pelo Código Civil encontra fundamento na concepção tradicional de que a propriedade sempre teve por objeto bens corpóreos. É que a doutrina jurídica, no período clássico, adotou o entendimento platônico de que coisa é o objeto tangível, como se lê nas Institutas de Gaio: “*corporales heo sunt quae sui natura tangi possunt*”<sup>3</sup>. Nessa linha, Sílvio de Salvo Venosa, ao tratar da distinção entre coisas corpóreas e incorpóreas, ensina que “essa divisão era desconhecida dos primitivos romanos, que apenas conheciam as coisas corpóreas”, o que, na visão do autor, tinha conexão com a noção de “posse”,

---

1. RODRIGUES, Silvio. *Direito civil: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 1, p. 116.

2. Art. 83 do Código Civil.

3. BARBOSA, Denis Borges. *Tratado da propriedade intelectual*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022. p. 48.

pois “apenas as coisas corpóreas podiam ser objeto de posse”, na condição de poder físico exercido sobre a coisa<sup>4</sup>.

Ora, nessa concepção, se “bens” são espécies do gênero “coisas”, então os bens também seriam objetos tangíveis e apreensíveis pelo sentido. Logo, como a criação intelectual se afasta dessa concepção mais estrita de “bem”, sendo entendida como um abstração do Direito, que não tem existência material, mas existência jurídica, coube ao legislador proteger o direito autoral dentro da teoria das pessoas, no Capítulo II, relativo aos direitos da personalidade (arts. 11 a 21 do Código Civil)<sup>5</sup>.

É o que se verifica, por exemplo, com o direito do autor, que, embora de caráter personalíssimo, por ser uma emanção da personalidade do seu titular, pode ser cedido a terceiro para efeito de exploração comercial. Sob esse enfoque, a expressão “bem localizado no Brasil”, utilizada no art. 26 da Lei n. 10.833/2003, não alcançaria os direitos da propriedade intelectual, que integrariam os direitos da personalidade.

Essa primeira aproximação na análise do tema poderia ser questionada sob o argumento de que os direitos da propriedade industrial são equiparados a bens móveis pelo art. 5º da Lei n. 9.279/1996, segundo o qual são considerados “bens móveis, para os efeitos legais, os direitos da propriedade industrial”. Assim, com base nessa equiparação legal, seria razoável assumir, à primeira vista, que o termo “bem”, utilizado no art. 26 da Lei n. 10.833/2003, poderia ser interpretado de forma ampla, para abranger *bens corpóreas* e *bens incorpóreas*.

Ocorre que essa conclusão precipitada não se sustenta após uma análise mais detida do tema. Isso porque, sob o prisma do direito privado, o titular de um bem, seja ele material ou imaterial, possui, na essência, um direito de propriedade, sendo, portanto, titular de uma posição jurídica subjetiva patrimonial sobre aquela coisa.

Sob esse prisma, a distinção entre “bens” e “direitos”, no contexto do art. 26 da Lei n. 10.833/2003, seria inócua, pois o patrimônio seria sempre formado por direitos e obrigações<sup>6</sup>. Por consequência, se o legislador utilizou o termo

4. VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2022. p. 258.

5. RODRIGUES, Sílvio. *Direito civil: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 5, p. 244.

6. A distinção permaneceria relevante para outros fins, pois coisas incorpóreas não podem ser objeto, por exemplo, de usucapião ou de transferência mediante tradição (Cf. VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2022. p. 265).

“bens”, em vez de “direitos” ou “bens e direitos”, como poderia ter feito se quisesse ser abrangente na descrição da hipótese normativa, não faz sentido que o intérprete, na reconstrução da norma jurídica, se valha das noções de “bens corpóreos” (materiais) e “bens incorpóreos” (imateriais) para ampliar o seu escopo normativo.

Além disso, ainda que o termo “bens” possa ser interpretado de forma ampla, o que se admite para fins de raciocínio, o legislador, ao utilizar a expressão “alienação de bens” isoladamente, sem mencionar a “cessão de direitos”, confirmou que o escopo normativo do art. 26 da Lei n. 10.833 não abrange a transferência de titularidade de direitos da propriedade intelectual ou industrial. Isso porque a transferência do direito patrimonial sobre uma obra intelectual opera-se por meio de contrato de cessão, que pode ser definido como a transferência negocial, a título gratuito ou oneroso, de um direito, a fim de que o cessionário exerça posição jurídica idêntica à do antecessor<sup>7</sup>.

Essa leitura é reforçada pela interpretação sistemática das leis tributárias pertinentes. O art. 3º, § 3º, da Lei n. 7.713/1988, que versa sobre o imposto de renda apurado pelas pessoas físicas, claramente distingue a *alienação* da *cessão de direitos*. Esse dispositivo legal é relevante para efeito de interpretação sistemática da legislação tributária, tendo em vista que o art. 18 da Lei n. 9.249/1995 dispõe que “o ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País”.

No quadro a seguir, confirmam-se as redações de ambos os dispositivos:

Art. 26 da Lei n. 10.833/2003	Art. 3º, § 3º, da Lei n. 7.713/1988
Art. 26. O adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital a que se refere o art. 18 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que <i>alienar bens localizados no Brasil</i> .	Art. 3, § 3º. Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem <i>alienação</i> , a qualquer título, de bens ou direitos ou <i>cessão ou promessa de cessão de direitos</i> à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, <i>cessão de direitos</i> ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

7. COSTA NETTO, José Carlos. *Direito autoral no Brasil*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. p. 344.

Segundo o art. 3º, § 3º, da Lei n. 7.713/1988, “na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins”.

Veja-se que o art. 3º, § 3º, da Lei n. 7.713/1988 reconhece a possibilidade de alienação de direitos e de cessão de direitos, mas faz clara distinção entre bens ou direitos, sendo tal distinção confirmada por outros dispositivos da mesma lei<sup>8</sup>.

A cessão de direitos, citada no art. 3º, § 3º, da Lei n. 7.713/1988, consiste na transferência, por ato *inter vivos*, da titularidade de direitos patrimoniais. Nesse sentido, Modesto Carvalhosa ensina que os contratos de cessão transmitem a titularidade de direitos da propriedade industrial, como as patentes de invenção e de modelo de utilidade, bem como os registros de marca. Esses contratos de cessão de direitos de propriedade industrial estão previstos, primordialmente, na Lei n. 9.279/1996 e envolvem marcas, patentes de invenção, patentes de modelo de utilidade, desenhos industriais<sup>9</sup>.

Embora tanto a alienação quanto a cessão de direitos possam dar origem à apuração de ganhos de capital, o art. 26 da Lei n. 10.833/2003 fez referência apenas à alienação de bens, não tendo mencionado a alienação de direitos, a cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos. Essa ausência de referência à cessão de direitos, que, como visto, consta expressamente do art. 3º, § 3º, da Lei n. 7.713/1988, não parece ter sido impensada pelo legislador. Não houve esquecimento ou descuido. Trata-se, na verdade, de mera decorrência do fato de que os direitos não possuem localização geográfica determinada! Daí se vê que a

8. “Art. 3º [...] § 2º. Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza. [...]”

Art. 16. O custo de aquisição dos bens e direitos será o preço ou valor pago [...]

Art. 17, [...] § 2º. Os bens ou direitos da mesma espécie, pagos em datas diferentes, mas que constem agrupadamente na declaração de bens, poderão ser convertidos na forma do parágrafo anterior, desde que tomados isoladamente em relação ao ano da aquisição.”

9. CARVALHOSA, Modesto. *Tratado de direito empresarial*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. v. 4. (online).

interpretação sistemática do art. 26 da Lei n. 10.833/2003 indica que o seu escopo não abrange a *cessão de direitos*.

Idêntica conclusão se extrai da comparação entre o art. 26 da Lei n. 10.833/2003 e o art. 21 da Lei n. 8.981/1995, segundo o qual “o ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da *alienação de bens e direitos* de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda, com as seguintes alíquotas [...]”. Esse dispositivo legal deixa claro que tanto a alienação de bens quanto a alienação de direitos podem, em tese, conduzir à apuração de ganho de capital. Porém, ao disciplinar especificamente o ganho de capital de não residentes, o legislador alcançou apenas a alienação de bens, em virtude da necessidade de um vínculo de fonte de produção com o Estado brasileiro.

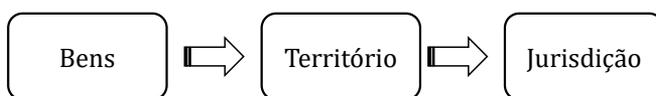
Outro elemento relevante para a interpretação sistemática reside no art. 72 da Lei n. 9.430/1996, que trata da incidência do IRRF nas situações em que haja aquisição ou remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito de radiodifusão. Segundo esse dispositivo legal, “estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior pela *aquisição ou pela remuneração, a qualquer título, de qualquer forma de direito*, inclusive à transmissão, por meio de rádio ou televisão ou por qualquer outro meio, de quaisquer filmes ou eventos, mesmo os de competições desportivas das quais faça parte representação brasileira”.

Por mais que o art. 72 da Lei n. 9.430/1996 regule a incidência do IRRF quando há remessa de uma fonte pagadora no Brasil ao exterior, o legislador expressamente tratou das *remunerações de direitos*, distinguindo-as claramente das situações em que há remessa para remuneração de “bens”.

Feitos tais esclarecimentos, ressalte-se que a distinção entre a *alienação de bens* e a *cessão de direitos* não representa mera tecnicidade jurídica. Ao contrário, trata-se de uma decisão técnica do legislador, que se reflete em diversos ramos do Direito e se manifesta, por exemplo, na própria inaplicabilidade do regime jurídico destinado à proteção dos bens corpóreos aos direitos da propriedade intelectual. Basta citar, a título de ilustração, uma ação de reintegração de posse, que é específica para os bens de natureza corpórea, por ter como fim a recuperação da coisa. Se o termo “bens” pudesse ser utilizado indistintamente, para abranger também os direitos, a consequência seria a aplicação, aos

direitos da propriedade intelectual, de diversos institutos jurídicos direcionados apenas aos bens (corpóreos).

No campo específico do Direito Tributário, a interface da localização do bem (elemento de conexão) com o princípio da territorialidade ganha força a partir da constatação de que, no caso de conflitos de qualificação derivados de fatos plurilocalizados, os Estados somente possuem competência para qualificar os bens que se encontram em seu território, não podendo, portanto, se admitir a aplicação da extraterritorialidade. Há, portanto, uma ordem de vinculação:



Essa constatação é sobretudo relevante, uma vez que, se interpretado de forma ampla, o art. 26 da Lei n. 10.833/2003 permitiria que o Brasil cobrasse IRRF sobre a cessão, por exemplo, da marca Coca-Cola no exterior, com base no argumento de que essa marca, assim como diversas outras, possui registro no INPI. Em rigor, o registro no INPI possui, unicamente, a função de cumprir a Convenção de Paris, para fins de proteção da propriedade intelectual, sem que essa formalidade tenha o condão de transformar o ativo intangível, sem localização geográfica específica, em um ativo tangível, localizado em cada uma daquelas jurisdições onde houve o registro<sup>10</sup>.

Tanto isso é verdade que o art. 29 da Lei n. 9.279/1996, que regula direitos e obrigações relativos à propriedade industrial, prevê que o registro da marca assegura ao seu titular o direito ao seu uso exclusivo em todo o território nacional. Com isso, protege-se o detentor da marca em relação à sua exploração em determinado território, impedindo que terceiros possam fazê-lo. Isso significa que o registro no INPI jamais será considerado como único indicativo para a localização de uma marca, por se tratar de requisito inerente à sua proteção jurídica no mercado que será explorado. O registro não indica, portanto, onde a marca está localizada e em qual Estado ocorrem as funções que levam à sua

10. O Superior Tribunal de Justiça assentou, nos autos do AgInt no REsp n. 1.663.455/SP, que o registro serve para dar publicidade ao direito de uso exclusivo do signo em todo o território nacional, impedindo a sua utilização por terceiros.

valorização (v.g., desenvolvimento, aperfeiçoamento, manutenção, proteção e exploração da marca).

Além disso, a atividade legislativa em matéria tributária é restringida pelo princípio da territorialidade material, que afasta a possibilidade de a lei contemplar, em seu antecedente normativo, substrato econômico que não tenha qualquer relação com o Estado<sup>11</sup>. O exercício do poder de criar normas jurídico-tributárias depende da utilização de critérios de conexão que expressem um contato efetivo entre o fato-evento com elementos de estraneidade e o Estado que pretende discipliná-los fiscalmente<sup>12</sup>.

Isso significa dizer que, ainda que o art. 26 da Lei n. 10.833 pudesse alcançar direitos, o que se admite apenas por hipótese, seria forçoso reconhecer que não haveria a necessária vinculação geográfica com o território brasileiro.

De fato, ao usar a expressão “alienar bens localizados no Brasil”, o art. 26 da Lei n. 10.833/2003 exige que o objeto do ato ou negócio jurídico de alienação seja qualificado como bem localizado no País, que é justamente o *elemento de conexão* que permite a tributação pelo Estado brasileiro. Desse modo, a exigência de localização do bem no território nacional não é mero capricho do legislador brasileiro, que pode ser suprimido ou desconsiderado na interpretação do art. 26 da Lei n. 10.833/2003. Ao revés, o exercício do poder de tributar por parte do Estado brasileiro pressupõe a existência de relação entre o fato econômico e a sua jurisdição.

O princípio da territorialidade pode ser considerado um costume, com observância cogente na ordem internacional<sup>13</sup>, decorrente de sua observância de forma reiterada por Estados soberanos, bem como um princípio de direito geralmente reconhecido pelas nações civilizadas, na condição de corolário do princípio da capacidade contributiva<sup>14</sup>.

---

11. SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 336-337.

12. TORRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 69.

13. SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 337.

14. SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 334-337.

Assim, no âmbito do art. 26 da Lei n. 10.833/2003, a localização do bem no território brasileiro é o elemento de conexão entre o fato econômico e o Estado brasileiro, que autoriza a imposição do IRRF sobre o eventual ganho de capital. Por consequência, a lei brasileira não pode incidir na hipótese em que o objeto direto do negócio jurídico realizado no exterior não envolver bem localizado no Brasil.

Ora, a pretensão de tributar negócios jurídicos envolvendo ativos intangíveis, que *não possuem uma localização geográfica definida* (em razão da ausência de corpo material) extrapola os limites da jurisdição do Estado brasileiro, o que representa um pressuposto para a aplicação do art. 26 da Lei n. 10.833/2003.

Dessa forma, ainda que a pretexto de preservar a arrecadação fiscal, não se pode admitir a expansão da soberania tributária brasileira e a violação do princípio da territorialidade material, a fim de que a lei brasileira alcance negócios jurídicos envolvendo ativos intangíveis, que não possuem localização geográfica determinada e que, portanto, carecem de elemento de conexão com o Brasil.

Daí se afirmar que a localização do bem alienado no País é pressuposto indispensável para a aplicação da lei tributária brasileira. Não se trata de mera questão de eficácia da imposição, mas, sim, de critério de legitimação da tributação internacional, que não pode ser desprezado na interpretação do citado dispositivo.

Nessa linha, deve-se esclarecer que a exigência de localização do bem no País não deve ser compreendida como um mero nexu físico para justificar a pretensão fiscal do Estado brasileiro, mas, sim, como um pressuposto para a determinação da *fonte de produção da renda*. A fonte da renda determina o alcance da lei tributária a partir de um elemento de conexão objetivo, atrelado à própria situação tributável. Dessa forma, ao adotar a localização do bem no Brasil como elemento de conexão, o Estado brasileiro vinculou-se à noção de fonte econômica da renda, exercendo o seu poder de tributar em relação aos rendimentos cuja origem esteja localizada em seu território. Afinal, como a renda emana de um evento econômico, que revela a sua fonte de produção, a sua utilização para a definição do âmbito normativo da lei tributária demarca a competência do Estado para a imposição tributária.

No plano teórico, a fonte da renda pode ser analisada a partir de dois enfoques distintos: fonte de produção e fonte de pagamento. A fonte de produção da renda tem índole econômica, sendo identificada a partir do nexo causal entre o substrato econômico e o fato que o determina. Assim, o conceito de fonte de produção refere-se ao local (limite territorial) em que a renda foi efetivamente gerada<sup>15</sup>. Logo, a fonte de produção demarca o local de ocorrência do evento que produziu ou originou a renda a ser tributada, que pode decorrer do exercício de atividade econômica, da utilização de fatores de produção ou, mesmo, da detenção de bens ou direitos capazes de gerar renda para o seu titular<sup>16</sup>.

Diversamente, a fonte de pagamento estabelece conexão com o Estado de onde provêm os recursos financeiros utilizados para o pagamento do rendimento. Como os recursos necessários para o pagamento do rendimento devem ser extraídos do patrimônio de um titular, esse critério estabelece a conexão entre o rendimento e o Estado competente para a sua tributação a partir da localização da fonte de pagamento<sup>17</sup>. Assim, a fonte pagadora corresponde ao titular do patrimônio ao qual são imputáveis, do ponto de vista jurídico, os respectivos pagamentos, sendo irrelevantes o local do desembolso e a moeda em que se realizam<sup>18</sup>.

Para tributar o ganho de capital auferido na alienação de bens localizados no Brasil, na hipótese em que o adquirente e o alienante são partes residentes no exterior, o art. 26 da Lei n. 10.833 vinculou-se à fonte de produção da renda, sendo indispensável que a sua origem esteja em território brasileiro.

A exigência da localização da fonte de produção da renda no País confirma a impossibilidade de cobrança do IRRF sobre o ganho de capital auferido na alienação de ativos intangíveis, uma vez que a legitimidade para onerar a renda

---

15. SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 343-345.

16. ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação internacional sem sujeito passivo: uma nova modalidade do imposto de renda sobre ganhos de capital? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 13, p. 108-109.

17. SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 343-345.

18. TORRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 339.

produzida na operação internacional depende, nesse caso, da realização de ato produtivo dentro dos limites do território nacional, em linha com a concepção da pertinência econômica. Logo, para que o Estado brasileiro exerça o seu poder tributário sobre negócio jurídico ocorrido no exterior, a fonte da renda, que corresponde ao local em que a riqueza foi gerada, deve possuir vínculo territorial objetivo com o Estado brasileiro.

Ora, se o ativo intangível não possui existência física e localização geográfica, não se pode afirmar que a fonte de produção da renda está no Brasil. Esse aspecto confirma que o art. 26 da Lei n. 10.833 não alcança a alienação de direitos, pois o critério de pertinência econômica eleito pelo legislador está calculado na ideia do *locus rei sitae* (local de situação do bem).

A interpretação ora preconizada é confirmada pela leitura da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), como será demonstrado a seguir.

#### **4 A LEI DE INTRODUÇÃO ÀS NORMAS DO DIREITO BRASILEIRO (LINDB) E A QUALIFICAÇÃO DE BENS E DIREITOS**

No direito internacional privado, o conceito de qualificação não se resume à identificação do corpo de regras jurídicas que deve ser adotado para disciplinar um caso concreto que envolve as leis de dois ou mais países. Embora o objetivo central seja a determinação do ordenamento jurídico aplicável a um fato plurilocalizado, a qualificação envolve um procedimento complexo, que passa pela classificação da situação de fato, de acordo com as categorias normativas definidas pelas regras jurídicas dos países envolvidos, pela identificação do elemento de conexão correspondente, e, por fim, pela determinação do ordenamento jurídico aplicável<sup>19</sup>.

No direito internacional privado, o cerne da preocupação reside no fato de que a diversidade cultural, histórica e política faz com que Estados soberanos apresentem normas jurídicas com estrutura e conteúdo material distintos. Com isso, surge a necessidade de definir o sistema jurídico aplicável a um fato

---

19. COELHO, Cristiane. Interpretação dos tratados internacionais em matéria tributária: doutrina e prática na América Latina. In: MAZZ, Addy; PISTONE, Pasquale (coord.). *Reflexiones en torno a un modelo latinoamericano de convenio de doble imposición*. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 2010. p. 88-91.

plurilocalizado<sup>20</sup>. No âmbito do direito tributário, a questão está relacionada à superposição do exercício do poder de tributar<sup>21</sup> por dois ou mais Estados soberanos e independentes<sup>22</sup>, em razão de um concurso de normas jurídicas<sup>23</sup>. Esse concurso de normas jurídicas, derivado da entropia das relações entre os sistemas tributários, acarreta a sobreposição de pretensões fiscais<sup>24</sup> sobre um fato dotado de elemento de estraneidade.

No contexto do direito internacional privado, o art. 8º da LINDB prevê que “para qualificar os bens e regular as relações a eles concernentes, aplicar-se-á a lei do país em que estiverem situados”. Esse dispositivo legal indica, por meio de um elemento de conexão, o sistema jurídico a ser utilizado para regular os bens e as relações jurídicas correspondentes, inclusive critérios de conceituação de bens, critérios classificatórios (bem móvel, semovente, imóvel; divisível, indivisível; fungível, infungível; corpóreo, incorpóreo; consumível, inconsumível, singular, coletivo etc.)<sup>25</sup>.

Esse dispositivo reforça a noção de territorialidade, que também foi acolhida pelo legislador tributário no art. 26 da Lei n. 10.833/2003. Não há competência para qualificar – e muito menos para tributar – bens que estejam localizados em outros Estados, o que afrontaria a própria noção de soberania.

Na sequência, para os casos de bens que não possuem uma localização determinada, o § 1º do art. 8º da LINDB usou a lei do país de domicílio do proprietário, justamente para evitar uma aplicação extraterritorial (“§ 1º. Aplicar-se-á a lei do país em que for domiciliado o proprietário, quanto aos bens móveis que ele trazer ou se destinarem a transporte para outros lugares”). Houve, assim, a adoção de um elemento de conexão distinto para os bens móveis, incluindo os ativos intangíveis.

---

20. MONACO, Gustavo Ferraz de Campos. *Conflitos de leis no espaço e lacunas (inter)sistêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 52.

21. GEST, Guy; TIXIER, Gilbert. *Droit fiscal international*. 2. ed. Paris: PUF, 1990. p. 19.

22. MIRAULO, Anna. *Doppia imposizione internazionale*. Milano: Giuffrè, 1990. p. 4.

23. TARIGO, Paola. *Diritto internazionale tributario*. Torino: Giappichelli, 2018. v. 1, p. 49.

24. PISTONE, Antonio. *La giuridificazione tributaria in rapporto agli altri ramo del diritto*. Padova: Cedam, 1994. p. 113-134.

25. MONACO, Gustavo Ferraz de Campos. *Conflitos de leis no espaço e lacunas (inter)sistêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 78.

É o que também se verifica em matéria tributária. Não estando o bem localizado no Brasil, a tributação do ganho de capital deve ser exclusiva no Estado de residência do seu proprietário.

Veja-se que problema semelhante ao enfrentado pelo § 1º do art. 8º da LINDB coloca-se no art. 26 da Lei n. 10.833/2003.

Suponha-se que um não residente possua um quadro extremamente valioso (v.g., uma obra de Pablo Picasso), que está localizado em um museu no Brasil (para os fins didáticos do exemplo, é irrelevante ter havido importação definitiva ou mera admissão temporária). Imagine-se que esse não residente decida vender essa obra para outro não residente. Teria o Brasil competência para tributar o ganho de capital, ainda que o quadro estivesse localizado no Brasil? A resposta seria negativa, pois a valorização do quadro não possui qualquer elemento de conexão com o Brasil, sendo integralmente arcada pelo seu proprietário.

Isso ocorre em virtude das próprias características de mobilidade e circulação dos bens móveis. Retomando o exemplo anterior, suponha-se que o quadro de Pablo Picasso permaneceu por 40 anos nos Estados Unidos, tendo sido enviado ao museu no Brasil no mês em que viria ocorrer a sua venda. O mero fato de o referido quadro estar localizado no Brasil no momento da alienação permitiria a cobrança de IRRF sobre eventual ganho de capital? É evidente que não!

Esses problemas derivados da natureza móvel de um bem se agravam ainda mais no caso de ativos intangíveis, em virtude da impossibilidade de se estabelecer uma localização geográfica (*situs*). Em tais situações, como visto, não há como se aplicar o critério da localização geográfica.

De fato, os ativos intangíveis se localizam na jurisdição do seu titular, pois o seu valor intrínseco decorre da propriedade jurídica e da possibilidade de exploração econômica mediante licenciamento para terceiros. Se o titular alterar sua residência fiscal, os direitos relativos aos ativos intangíveis passarão a ser exercidos nessa nova jurisdição. Se houver a cessão da titularidade do ativo intangível para um terceiro, será o Estado de residência do alienante que poderá tributar o ganho de capital. Em suma, a ausência de elementos corpóreos predominantes no ativo intangível demonstra que não se pode atribuir a ele outra localidade que não a jurisdição do seu titular.

Essa breve exposição a partir da LINDB mostra que a interpretação do art. 26 da Lei n. 10.833/2003 ora exposta é a única compatível com os elementos de conexão que orientam o direito tributário aplicável a fatos plurilocalizados.

## 5 O ART. 26 DA LEI N. 10.833/2003 E AS PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS

A interpretação ora exposta pode levar dúvidas a respeito da possibilidade de aplicação do art. 26 da Lei n. 10.833 às alienações de participações societárias, que envolvem o direito de propriedade sobre as ações ou quotas de uma sociedade.

Essa indagação é relevante, entre outras razões, porque o CARF já reconheceu a aplicação do art. 26 da Lei n. 10.833 em casos de *alienação indireta de participações societárias* no Brasil<sup>26</sup>, como no Acórdão n. 2202-00346, de 02.12.2009 (“Caso Mineração Marulis”), no Acórdão n. 2201-002.666, de 10.02.2015 (“Caso Cosan”) e no Acórdão n. 2402-011.061, de 03.02.2023 (“Caso CPFL Energia”).

No primeiro caso citado (Acórdão n. 2202-00346), as ações da sociedade no Brasil foram transferidas para uma pessoa jurídica recém-constituída no Uruguai (Givors), cujas quotas foram adquiridas pela Sociedade de Mineração Tijuca Ltda. (“Tijuca”). Os principais indícios invocados pelo Fisco para a caracterização da simulação relativa foram os seguintes: (i) o titular das ações havia manifestado expressamente seu interesse de aliená-las antes de efetuar a transferência para a sociedade no Uruguai; (ii) a sociedade no Uruguai adquiriu as ações da empresa brasileira um dia antes do contrato de compra e venda celebrado com a Tijuca; e (iii) o único ativo da sociedade no Uruguai era a participação societária detida na empresa brasileira. A Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJO), na Decisão n. 12-16114, de 20.09.2007, manteve o auto de infração lavrado sob a acusação de alienação indireta de bem situado no Brasil, mediante a venda de quotas de sociedade controladora constituída no exterior<sup>27</sup>. Posteriormente, essa decisão veio a ser reformada pelo CARF, no Acórdão n. 2202-00346, de 02.12.2009, sob a alegação

26. Trata-se de situações em que o objeto do negócio jurídico envolve uma sociedade no exterior, mas cujo principal ativo é uma sociedade localizada no Brasil.

27. Confira-se a ementa da decisão: “IRRF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO INDIRETA DE BEM SITUADO NO BRASIL POR EMPRESA ESTRANGEIRA. A alienação de cotas de empresa estrangeira por sua controladora, também do exterior, a empresa nacional, enseja a apuração de ganho de capital, se o patrimônio da primeira formado por bem situado no

de vício formal no lançamento de ofício, que deveria ter sido lavrado contra as pessoas físicas vendedoras. Apesar do cancelamento da autuação fiscal, houve o reconhecimento da possibilidade de aplicação do art. 26 da Lei n. 10.833/2003.

No segundo precedente (Acórdão n. 2201-002.666), as autoridades fiscais cobraram o IRRF incidente na alienação de ações da Esso Brasileira de Petróleo Ltda. (“Esso Brasil”), por meio da alienação de quotas de duas sociedades constituídas na Holanda (ExxonMobil International Holdings B.V. e ExxonMobil Brazil Holdings B.V.). Os principais indícios invocados pelo Fisco para a caracterização da simulação relativa foram os seguintes: (i) as sociedades holandesas não existiam no momento em que começaram as negociações entre o Grupo Cosan (adquirente) e o Grupo ExxonMobil (vendedor); (ii) o contrato de compra e venda de ações fazia referência à aquisição da empresa operacional localizada no Brasil; (iii) o curto período de existência das sociedades holandesas; e (iv) a liquidação das sociedades holandesas, após a aquisição pelo Grupo Cosan. Ao examinar o tema, o CARF entendeu que as pessoas jurídicas interpostas no exterior, para evitar a incidência de IRRF sobre o ganho de capital auferido no Brasil, devem ser desconsideradas para fins do art. 26 da Lei n. 10.833/2003, reconhecendo, portanto, sua aplicação a participações societárias.

No terceiro precedente (Acórdão n. 2402-011.061), a CPFL Energia adquiriu ações de uma sociedade sediada na Espanha (Jantus SL), que detinha participação societária direta em duas empresas no Brasil (SIIF Energies do Brasil Ltda e SIIF Desenvolvimento de Projetos Eólicos Ltda.). A turma julgadora, por maioria de votos, manteve o lançamento de ofício, e, por consequência, a exigência do IRRF sobre o ganho de capital, sob os seguintes argumentos: (i) a Jantus não tinha funcionários e dirigentes; (ii) os únicos ativos da Jantus eram as duas sociedades no Brasil; (iii) o único interesse da CPFL, enquanto adquirente, era nas duas empresas no Brasil, como forma de obter hegemonia na produção de energias renováveis; (iv) o objeto da negociação, evidenciado em relatórios de auditorias, atos de concentração, laudos de avaliação e no próprio contrato de compra e venda, envolvia as empresas no Brasil.

---

Brasil, tendo em vista que a situação de fato é a alienação de bem situado no País por empresa estrangeira a empresa brasileira”.

Essa breve exposição da jurisprudência demonstra que a dúvida é pertinente, sendo necessário esclarecer por que a expressão “alienar bens localizados no Brasil” pode alcançar as participações societárias, mas não os ativos intangíveis.

As ações ou quotas são títulos emitidos por pessoas jurídicas, que conferem ao seu titular uma participação em seu capital social, com uma série de direitos políticos e econômicos (direito de voto, direito de participar dos lucros sociais, direito de fiscalização, direito de preferência, entre outros). As ações ou quotas representam, portanto, direitos sobre uma participação societária, que, diferentemente dos ativos intangíveis, possuem uma localização geográfica possível.

Tullio Ascarelli, em 1955, já advertia que as ações ou quotas não tinham um valor em si mesmas, mas, sim, no que elas representavam, ou seja, uma fração do patrimônio (universalidade jurídica) que forma o seu substrato econômico<sup>28</sup>. Assim, ainda que o contrato de compra e venda de participação societária tenha por objeto transferência das participações sociais e dos direitos políticos na sociedade adquirida, é inegável que são os bens e direitos integrantes do seu patrimônio que atribuem valor aos títulos negociados (ações ou quotas). A sociedade permanecerá como titular dos bens integrantes do seu patrimônio, mas o poder de direção em relação ao uso dos bens e direitos na consecução dos negócios sociais fica a cargo do adquirente<sup>29</sup>.

É essa particularidade que faz com que os títulos ou valores mobiliários representativos do capital social de uma pessoa jurídica possam ter uma localização geográfica possível. Nesse sentido, o art. 1.126 do Código Civil considera como nacional a sociedade que seja constituída e tenha a sua sede de administração no País<sup>30</sup>. Esse critério também é aplicável às sociedades anônimas no Brasil, tal como previsto no art. 60 do Decreto-lei n. 2.627/1940, mantido em vigor pelo art. 300 da Lei n. 6.404/1976<sup>31</sup>.

---

28. ASCARELLI, Tullio. Riflessioni in tema di titoli azionari e società tra società. In: ASCARELLI, Tullio. *Saggi di diritto commerciale*. Milano: Giuffrè, 1955. p. 242.

29. PIVA, Luciano Zordan. *O earn-out na compra e venda de empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 54.

30. “Art. 1.126. É nacional a sociedade organizada de conformidade com a lei brasileira e que tenha no País a sede de sua administração.”

31. “Art. 60. São nacionais as sociedades organizadas na conformidade da lei brasileira e que têm no País a sede de sua administração.”

No campo do Direito Tributário, o art. 202 do RIR/2018 define o domicílio da pessoa jurídica, que corresponderá ao estabelecimento expressamente indicado em seu ato constitutivo, ou, quando existir mais de um, o local do estabelecimento centralizador ou a sede de administração no País<sup>32</sup>.

Reforçando a interpretação ora exposta, o art. 11 da LINDB prevê que “as organizações destinadas a fins de interesse coletivo, como as sociedades e as fundações, obedecem à lei do Estado em que se constituírem”. Assim, o elemento de conexão para as sociedades, para fins de qualificação no direito internacional privado, corresponde ao Estado no qual elas estão constituídas.

Daí se vê que, na alienação de ações ou quotas de uma pessoa jurídica constituída no Brasil, há elemento de conexão apto a autorizar a incidência de IRRF sobre o ganho de capital, tendo em vista que sempre haverá um vínculo fixo com o Brasil, representado pela sede de administração ou pelo *estabelecimento*.

## 6 A INSCRIÇÃO NO CNPJ E A FALTA DE PROCURADOR NO BRASIL

Outra evidência de que o art. 26 da Lei n. 10.833/2003 não alcança os ativos intangíveis pode ser encontrada no art. 4º, XV, da Instrução Normativa RFB n. 1.863/2018, no qual não há previsão de inscrição no CNPJ por entidades domiciliadas no exterior que detenham direitos relativos à propriedade industrial.

Ao contrário, para além da ausência de exigência de inscrição, o art. 4º, § 4º, da citada Instrução Normativa expressamente prevê que a inscrição no CNPJ não é necessária para ativos intangíveis, como marcas e patentes. Essa constatação é relevante porque a entidade domiciliada no exterior, para obter a inscrição do CNPJ, deve ter procurador ou representante legalmente constituído domiciliado no Brasil, nos termos do art. 7º, § 1º, da Instrução Normativa.

Assim, enquanto o art. 26 da Lei n. 10.833/2003 atribui ao procurador (representante) do adquirente residente no exterior a responsabilidade de reter e recolher o IRRF sobre o ganho de capital auferido por alienante residente no exterior em relação a “bens localizados no Brasil”, o art. 4º da

32. “Art. 202. O domicílio fiscal da pessoa jurídica é:

I – em relação ao imposto sobre a renda de que trata este Livro:

a) quando existir um único estabelecimento, o lugar onde este esteja situado; e  
b) quando existir mais de um estabelecimento, à opção da pessoa jurídica, o lugar onde esteja situado o estabelecimento centralizador das suas operações ou a sede da empresa no País [...]”

Instrução Normativa RFB n. 1.863/2018 somente obriga o residente no exterior a se inscrever no CNPJ e indicar um procurador ou representante no caso de bens tangíveis ou ativos financeiros. Para bens intangíveis, como os relativos à propriedade industrial, ainda há expressa dispensa de inscrição no CNPJ e de indicação de representante.

Ora, como a regra de sujeição passiva do art. 26 da Lei n. 10.833 exige procurador no Brasil, é evidente que esse dispositivo legal não pretendeu alcançar os proprietários de ativos intangíveis, que não precisam ter procurador no País. Do contrário, haveria uma clara incongruência entre a hipótese normativa da regra (alienação de bens por não residente) e o seu consequente (recolhimento do IRRF pelo procurador no Brasil), já que não haveria procurador no caso de ativos intangíveis.

A pretensão de aplicar o art. 26 da Lei n. 10.833/2003 para bens ou direitos que não possuem um representante indicado no CNPJ equivale a impor sujeição passiva a terceiro que não possui relação com o fato gerador da obrigação tributária, o que extrapolaria os limites do art. 128 do Código Tributário Nacional.

Afinal, o procurador administra aquilo que exige registro no CNPJ, o que não compreende os intangíveis. Tanto isso é verdade que o registro no CNPJ é o elemento que, na visão de Marco Aurélio Greco e Sergio André Rocha, evidencia o vínculo do procurador com o fato gerador da obrigação tributária. Nas palavras desses autores, “o procurador do não residente junto ao CNPJ atua como administrador de bens de terceiros. Ora, se é esta a função do procurador, parece-nos que a mesma é compatível com o art. 128 do Código Tributário Nacional, que exige que o responsável seja ao menos indiretamente vinculado ao fato gerador da obrigação tributária”<sup>33</sup>.

Diante disso, constata-se que a Instrução Normativa RFB n. 1.863/2018 confirma a interpretação ora exposta em relação ao alcance do art. 26 da Lei n. 10.833/2003, ao não exigir a inscrição no CNPJ por entidades domiciliadas no exterior que detenham direitos relativos à propriedade industrial ou intelectual no Brasil.

---

33. GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. *Manual de direito tributário internacional*. São Paulo: Dialética, 2012. p. 341.

## 7 CONCLUSÕES

Por todo o exposto, é possível concluir que o art. 26 da Lei n. 10.833/2003 não autoriza a incidência de IRRF sobre o ganho de capital auferido na alienação de ativos intangíveis por não residentes, tendo em vista que: (i) o texto normativo utiliza a expressão “alienação de bens” de forma isolada, sem mencionar a “cessão de direitos”; (ii) a localização geográfica do objeto do ato ou negócio jurídico de alienação no território brasileiro é o *elemento de conexão* que permite o exercício do poder de tributar pelo Brasil; (iii) ativos intangíveis, que não possuem localização geográfica determinada, carecem de elemento de conexão com o Brasil, por ausência de fonte de produção da renda localizada em território brasileiro.

## 8 REFERÊNCIAS

- ASCARELLI, Tullio. Riflessioni in tema di titoli azionari e società tra società. In: ASCARELLI, Tullio. *Saggi di diritto commerciale*. Milano: Giuffrè, 1955.
- BARBOSA, Denis Borges. *Tratado da propriedade intelectual*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.
- CARVALHOSA, Modesto. *Tratado de direito empresarial*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. v. 4. (online).
- COELHO, Cristiane. Interpretação dos tratados internacionais em matéria tributária: doutrina e prática na América Latina. In: MAZZ, Addy; PISTONE, Pasquale (coord.). *Reflexiones en torno a un modelo latinoamericano de convenio de doble imposición*. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 2010.
- COSTA NETTO, José Carlos. *Direito autoral no Brasil*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.
- GEST, Guy; TIXIER, Gilbert. *Droit fiscal international*. 2. ed. Paris: PUF, 1990.
- GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. *Manual de direito tributário internacional*. São Paulo: Dialética, 2012.
- MIRAULO, Anna. *Doppia imposizione internazionale*. Milano: Giuffrè, 1990.
- MONACO, Gustavo Ferraz de Campos. *Conflitos de leis no espaço e lacunas (inter) sistêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2019.
- PISTONE, Antonio. *La giuridificazione tributaria in rapporto agli altri ramo del diritto*. Padova: Cedam, 1994.

PIVA, Luciano Zordan. *O earn-out na compra e venda de empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

RODRIGUES, Silvio. *Direito civil: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 1.

RODRIGUES, Silvio. *Direito civil: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 5.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação internacional sem sujeito passivo: uma nova modalidade do imposto de renda sobre ganhos de capital? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 13.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TARIGO, Paola. *Diritto internazionale tributario*. Torino: Giappichelli, 2018. v. I.

TORRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2022.



## AMORTIZAÇÃO DE OUTORGA EM CONCESSÕES PÚBLICAS – DEDUTIBILIDADE PARA FINS DE IRPJ E CSLL

Renato Nunes

Advogado. Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Especializado em Direito Tributário pela PUC-SP. Professor universitário.

Lucas Barducco

Advogado. Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper). Graduado em Direito pela PUC-SP.

Artigo recebido em 19.05.2023 e aprovado em 28.05.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL 3 Amortização do capital aplicado 4 Fixação da taxa anual de amortização 5 Taxa anual de amortização não linear – fatores de risco 5.1 Regime de competência 5.2 Regime de depreciação – aproximações e distanciamentos 6 Conclusão 7 Referências.

RESUMO: O presente estudo buscou analisar os critérios para aferição da quota de amortização do capital aplicado para que o concessionário de serviço público tenha direito à exploração de determinado ativo e/ou serviço objeto de contrato de concessão, especialmente quanto à utilização de método não linear para fixação da quota de amortização. Para pessoas jurídicas sujeitas à sistemática do lucro real, o capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada pode ser amortizado. A amortização corresponde à recuperação do capital aplicado, devendo ser computada como custo ou despesa operacional em cada período de apuração, para fins de IRPJ e de CSLL. A legislação tributária não obriga a adoção do método linear para fixação das quotas de amortização e, no presente estudo, demonstra-se que, em diversos casos, seria até mais adequado proceder ao reconhecimento da amortização levando-se em conta não somente o prazo do contrato de concessão, mas também a proporção do valor (presente) anual de receitas projetadas frente ao valor (presente) total destas para todo aquele prazo, permitindo uma distribuição mais racional do resultado tributável ao longo do contrato de concessão. Foram analisados pareceres normativos da Receita Federal do Brasil e normas contábeis, além da legislação pertinente. Concluiu-se que, se

houver projeção confiável e imparcial das receitas a serem geradas com a exploração dos ativos objeto do contrato de concessão, a fixação da quota anual de amortização da Outorga pode, ao lado do prazo do contrato de concessão, tomar aquela em conta, dispensando-se o critério de linearidade.

**PALAVRAS-CHAVE:** Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica. Contribuição Social sobre o Lucro. Concessão de obra pública ou serviço público. Amortização da Outorga. Métodos linear e não linear.

## **AMORTIZATION OF GRANTS IN PUBLIC CONCESSIONS - DEDUCTIBILITY FOR IRPJ AND CSLL PURPOSES**

**CONTENTS:** 1 Introduction 2 Determination of the IRPJ and CSLL calculation bases 3 Amortization of invested capital 4 Setting the annual amortization rate 5 Annual non-linear amortization rate – risk factors 5.1 Accrual basis 5.2 Depreciation basis – approximations and differences 6 Conclusion 7 References.

**ABSTRACT:** The present study sought to analyze the criteria for measuring the capital amortization quota applied so that the public service concessionaire has the right to exploit a certain asset and/or service object of the concession contract, especially regarding the use of a non-linear method for fixing of the amortization rate. For legal entities subject to the actual profit system, the capital invested in the acquisition of rights whose existence or exercise has a limited duration can be amortized. Amortization corresponds to the recovery of the invested capital, and must be computed as an operating cost or expense in each calculation period, for IRPJ and CSLL purposes. The tax legislation does not require the adoption of the linear method for setting amortization quotas and, in the present study, it is demonstrated that, in several cases, it would be even more appropriate to proceed with the recognition of amortization taking into account not only the term of the concession contract, but also the ratio of the (present) annual value of projected revenues to their total (present) value for the entire period, allowing for a more rational distribution of the taxable income over the course of the concession contract. Normative opinions of the Federal Revenue of Brazil and accounting standards were analyzed, in addition to the relevant legislation. It was concluded that, if there is a reliable and impartial projection of the revenues to be generated with the exploitation of the assets object of the concession contract, the setting of the annual amortization quota of the Grant can, alongside the term of the concession contract, take that into into account, dispensing with the criterion of linearity.

**KEYWORDS:** Corporate Income Tax. Social Contribution on Profit. Concession of public work or public service. Amortization of Grant. Linear and non-linear methods.

### **1 INTRODUÇÃO**

O nosso objetivo no presente estudo é analisar critérios para aferição da quota de amortização do capital aplicado para que o concessionário tenha direito à exploração de ativo e/ou serviços objeto de contrato de concessão, capital este normalmente conhecido como valor de outorga (“Outorga”).

Consideramos no presente estudo que, muitas vezes, são vultosos os investimentos a serem realizados pela concessionária nos primeiros anos, e a exploração do negócio não gera receitas de maneira linear ao longo do contrato.

A situação acima pode gerar ineficiência quanto aos impactos oriundos da amortização do capital aplicado no resultado tributável da concessionária, pois, se a amortização for efetuada de maneira linear ao longo do tempo, dará lugar à geração de saldos expressivos de prejuízos fiscais nos primeiros anos de contrato, cuja compensação com lucros tributáveis futuros fica limitada a 30% do valor destes<sup>1</sup>.

Trataremos da possibilidade de reconhecimento da despesa com amortização da Outorga na proporção da geração de receitas ao longo do contrato, tornando a geração de resultado tributável mais uniforme ao longo do tempo do contrato, ao menos para fins das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), apuradas segundo a sistemática do *lucro real*.

## 2 APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

As bases de cálculo do IRPJ e da CSLL correspondem ao lucro apurado segundo, basicamente, três métodos<sup>2</sup>, a saber: o *lucro presumido*, o *lucro real* e o *lucro arbitrado*. Como a adoção deste último não é exatamente uma faculdade do contribuinte, vamos nos ater ao dois primeiros regimes.

Na sistemática denominada *lucro presumido*, devem ser aplicados percentuais de presunção sobre a receita oriunda de atividades que constituam o objeto da pessoa jurídica e, ao resultado apurado, somadas as eventuais receitas financeiras e ganhos de capital, não sendo autorizada, em regra, a dedução de custos e despesas<sup>3</sup>.

No método do *lucro real*, que é o que nos interessa mais de perto por ora, a verificação das mencionadas bases de cálculo parte do lucro líquido do exercício,

- 
1. Lei n. 9.065, de 20 de junho de 1995, art. 15; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 580.
  2. Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 26; RIR/2018, art. 210.
  3. Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 15; RIR/2018, arts. 220 e seguintes.

que ulteriormente deve ser ajustado pelas adições e exclusões estabelecidas pela legislação competente<sup>4</sup>.

Em outras palavras, no dito método, a primeira medida a ser tomada é o confronto entre receitas, custos e despesas verificados num determinado período (anual ou trimestral<sup>5</sup>).

A esse respeito, cumpre mencionar que as receitas, os custos e as despesas devem ser reconhecidos segundo o denominado *regime de competência*, que estabelece que as receitas sejam registradas quando ganhas, e, juntamente com estas, os custos e as despesas direta ou indiretamente associadas, tudo isso não necessariamente coincidente com os fluxos financeiros correspondentes, que podem dar-se posterior ou anteriormente<sup>6</sup>.

Esse regime tem um fundamento claro, que é o de melhor informar o usuário da informação contábil acerca do desempenho de uma determinada entidade, pois propicia a evidenciação de um ganho tão logo este se realize (*i.e.*, direito ao recebimento do preço pela venda de mercadoria), assim como a sua afetação com os dispêndios necessários à sua percepção.

Presta-se, também, o regime em causa a denotar adequadamente a capacidade contributiva requerida pela Constituição Federal, em seu art. 145, § 1º, como pressuposto à caracterização de fatos geradores correspondentes a *auferir lucro* ou *receitas*, como ocorre no IRPJ e na CSLL, conforme atestado há longa data pela boa doutrina<sup>7</sup> e pela jurisprudência<sup>8</sup> pátrias.

4. Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 6º; RIR/2018, art. 258; Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 2º, § 1º, “c”.

5. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 1º, 2º e 28; RIR/2018, arts. 217 e seguintes.

6. Na mensuração do resultado segundo custo histórico, método praticamente exclusivo na “antiga” disciplina contábil, na qual se baseia a apuração de tributos sobre lucro e receitas e que ainda é preponderante na atual, o regime de competência tem como desdobramento unicamente a redistribuição dos fluxos de caixa. Sobre o assunto, ver: LOPES, Alessandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2005. p. 142.

7. “É evidente, sob o ponto de vista conceitual, que o regime de competência (regime econômico, ‘accrual basis’) tem qualidade incomensuravelmente superior ao regime de caixa (‘cash basis’) e, por isso, não é à toa que este último somente seja adotado pela legislação do IRPJ em situações especialíssimas, relacionadas taxativamente na lei, além de ser empregado para a tributação da renda das pessoas físicas por razões de facilidade de cumprimento da obrigação tributária e da respectiva fiscalização” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 316).

8. Supremo Tribunal Federal, RE n. 150.755/PE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 18.11.1992, DJ 20.08.1993.

Podemos inferir, então, que, na apuração dos tributos em causa, as receitas devem ser reconhecidas quando ganhas e, juntamente com estas, de modo “emparelhado”, os custos e as despesas diretamente associadas. Estas últimas, quando indiretamente referidas às receitas (*i.e.*, despesas com folha de pagamento do setor administrativo), devem ser apropriadas quando incorridas, isto é, quando *ocorre o fato de que nasce (ou provavelmente nascerá no futuro) a obrigação de pagar, ou de que provavelmente decorrerá a perda ou diminuição do valor de bem, ou o aumento de valor de obrigação*<sup>9</sup>.

Ainda a respeito do “emparelhamento” entre as receitas, os custos e as despesas diretamente associadas, devemos mencionar que isso pode ficar prejudicado na hipótese em que não seja possível mensurar, quantificar quanto se esteja a sacrificar para obter aquelas. Portanto, mesmo que haja consumo de um ativo diretamente relacionado à realização de uma receita, se tal evento não for passível de mensuração confiável, não poderá constituir um custo ou despesa.

### 3 AMORTIZAÇÃO DO CAPITAL APLICADO

O capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada pode ser amortizado<sup>10</sup>.

Sobre esse ponto, vale enfatizar que a redação original da Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964, previa a possibilidade de amortização do valor do investimento em bens que, nos termos da lei ou do contrato de concessão, devem reverter ao poder concedente ao fim do prazo da concessão, sem indenização.

Esse dispositivo foi revogado pela Medida Provisória n. 627, de 11 de novembro de 2013, posteriormente convertida na Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014, que, em linha com a normatização contábil, reconhece que o direito oriundo do contrato de concessão pode ser representado em conta de ativo intangível ou ativo financeiro, a depender da contrapartida obtida pela concessionária:

Art. 35. No caso de contrato de concessão de serviços públicos em que a concessionária reconhece como receita o direito de exploração recebido do poder concedente, o resultado decorrente desse reconhecimento deverá ser computado no

9. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos fundamentais*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 491.

10. RIR/2018, art. 331.

lucro real à medida que ocorrer a realização do respectivo ativo intangível, inclusive mediante amortização, alienação ou baixa.

Parágrafo único. Para fins dos pagamentos mensais referidos no art. 2º da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a receita mencionada no caput não integrará a base de cálculo, exceto na hipótese prevista no art. 35 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

Art. 36. No caso de contrato de concessão de serviços públicos, o lucro decorrente da receita reconhecida pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo financeiro representativo de direito contratual incondicional de receber caixa ou outro ativo financeiro, poderá ser tributado à medida do efetivo recebimento.

Parágrafo único. Para fins dos pagamentos mensais determinados sobre a base de cálculo estimada de que trata o art. 2º da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a concessionária poderá considerar como receita o montante efetivamente recebido.

Independentemente da questão acima, a amortização, quando aplicável, segundo prevê a legislação competente<sup>11</sup> – e de forma absolutamente acertada –, corresponde à recuperação do capital aplicado, porquanto colabora diretamente com a produção de receitas, devendo ser computada como custo ou despesa operacional em cada período de apuração, para fins de IRPJ e de CSLL.

Do quanto já expusemos, podemos verificar que a condição para a realização da amortização é que o direito ou o seu exercício tenha duração limitada, pois, do contrário, somente poderá dar lugar a uma perda quando deixar de existir<sup>12</sup>. Isto, a nosso ver, tem um fundamento muito claro, que é o fato de não se poder quantificar quanto do ativo se esteja a consumir para obter receitas, o que impediria o registro do custo ou da despesa correspondente.

A quota de amortização dedutível em cada período de apuração será determinada pela aplicação da taxa anual de amortização sobre o valor original do capital aplicado<sup>13</sup>, podendo ser apropriada mensalmente<sup>14</sup>. Por óbvio, o seu montante acumulado estará limitado ao valor do capital aplicado, isto é, o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas<sup>15</sup>.

11. Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 58; RIR/2018, art. 330.

12. E que será dedutível na apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL verificadas segundo a sistemática do lucro real, nos termos da Lei n. 4.506/1964, art. 58, § 4º; RIR/2018, art. 330, § 3º.

13. Lei n. 4.506/1964, art. 58, § 1º; RIR/2018, art. 332.

14. RIR/2018, art. 332, § 2º.

15. Lei n. 4.506/1964, art. 58, § 2º; RIR/2018, art. 330, § 1º.

Caso a amortização tenha início ou termine no curso do período de apuração, a taxa anual deverá ser ajustada proporcionalmente ao período de amortização<sup>16</sup>.

#### 4 FIXAÇÃO DA TAXA ANUAL DE AMORTIZAÇÃO

A grande questão acerca do tema discutido no presente estudo diz respeito à fixação da taxa anual de amortização da Outorga, isto é, do capital aplicado para se ter o direito de exercer as atividades de exploração do ativo objeto do contrato de concessão.

A se seguir o entendimento comum de que a mencionada taxa deve ser estabelecida linearmente, dividindo-se 100% pelo número de anos do contrato de concessão, há uma grande probabilidade de que a concessionária incorra em valores expressivos de prejuízos fiscais nos primeiros anos de operação, considerando a natureza desse tipo de contrato.

Tal entendimento poderia dar margem a uma ineficiência de ordem tributária, na medida em que, como apontamos anteriormente, a compensação de tais prejuízos com lucros tributáveis futuros estaria limitada a 30% dos valores destes, seja para fins de apuração de IRPJ, seja de CSLL.

Seria, portanto, mais adequado proceder-se ao reconhecimento da amortização levando-se em conta não somente o prazo do contrato de concessão, mas também a proporção do valor (presente) anual de receitas projetadas diante do valor (presente) total destas para todo aquele prazo.

A medida em questão permitiria uma distribuição mais adequada do resultado tributável ao longo do contrato de concessão, com a possibilidade até de geração de lucro, senão em todo, na maior parte do seu período de vigência.

A amortização do capital aplicado em bens com o fim de adquirir direito a explorar algo deve ser necessariamente acompanhada de critério que permita a sua segura mensuração.

Nesse aspecto, ousamos discordar do ilustre Professor José Luiz Bulhões Pedreira<sup>17</sup>, para quem o fundamento do critério para fixação da quota de amortização consiste unicamente no fato de que esse fenômeno seria representativo da perda do direito correspondente por força do transcurso do tempo.

16. RIR/2018, art. 332, § 1º.

17. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979. V. I, p. 424.

Para nós, se o direito à exploração de algo contribui com a geração de receitas – e no caso aqui analisado, o faz de maneira fundamental –, economicamente, sempre se estará diante de um consumo de ativo. Ocorre que esse fenômeno somente poderá ser patrimonialmente representado se puder ser confiavelmente mensurado.

Vale dizer, o prazo do direito ou do exercício deste, de fato, é um critério bastante objetivo e seguro para a mensuração do seu “consumo” e registro da despesa correspondente, mas não é o único, e, é bom destacarmos, sequer é assim determinado pela legislação fiscal.

Dessa forma, se a tal critério puderem ser somados outros que permitam uma mensuração mais precisa do consumo do ativo, isto, a um só tempo, contribuirá com o refinamento do “emparelhamento” das receitas, custos e despesas diretamente associadas e denotará de forma mais precisa a capacidade contributiva da concessionária relativamente ao IRPJ e à CSLL.

O entendimento que ora propusemos tanto faz sentido que a disciplina contábil vigente<sup>18</sup> o elege como regra, ao estabelecer que o cálculo da amortização deve ser efetuado de acordo com o padrão de consumo do benefício econômico gerado pelo direito de exploração adquirido, que normalmente se dá em função da curva de demanda, devendo-se aplicar o método linear somente se a estimativa dessa curva não oferecer razoável confiabilidade.

Sobre a influência da normatização contábil sobre a apuração de tributos, merece destaque a explicação de Heron Charneski<sup>19</sup>:

Resultado da conversão da Medida Provisória n. 627/2013, a Lei n. 12.973/2014 extingue o RTT (opcionalmente para o ano-calendário de 2014, e obrigatoriamente a partir do ano-calendário de 2015, conforme os seus arts. 75 e 119), para adequar a legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis. Volta-se à mecânica do Decreto-lei n. 1.598/1977: o lucro real parte do lucro líquido do período, apurado conforme todas as regras contábeis aplicáveis, mas o legislador tributário traz uma série de correções e ajustes extracontábeis, via registro auxiliar eletrônico (o “e-LALUR”), para chegar ao resultado fiscal conforme prescrito pela legislação tributária.

18. OCPC n. 05, item 42.

19. CHARNESKI, Heron. *Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 79. (Série Doutrina Tributária, v. XXIV).

Por todo o exposto, entendemos que, se houver projeção confiável e imparcial das receitas a serem geradas com a exploração dos ativos objeto do contrato de concessão, a fixação da quota anual de amortização da Outorga deve, ao lado do prazo do contrato de concessão, tomar aquela em conta, dispensando-se o critério de linearidade.

Para tanto, é imprescindível restar demonstrado que tal critério permitirá uma melhor aplicação do regime de competência na apuração do resultado, inclusive para fins fiscais, haja vista denotar uma capacidade contributiva mais próxima da realidade econômica subjacente.

## **5 TAXA ANUAL DE AMORTIZAÇÃO NÃO LINEAR – FATORES DE RISCO**

Há dois pontos que entendemos merecer maior atenção para efeitos de avaliação de risco ao se decidir pelo emprego de uma taxa de amortização de Outorga na proporção da projeção das receitas obtidas, sendo um atinente ao regime de competência e outro ao emprego de entendimento construído a partir de disposições pertinentes à depreciação de bens.

### **5.1 Regime de competência**

O primeiro fator de risco que merece atenção diz respeito à possibilidade de a administração tributária vir a entender que o procedimento de reconhecimento de despesa com amortização aqui proposto não seja consonante com o regime de competência, mais especificamente por restar postergado nos primeiros anos de contrato, e, eventualmente, antecipado nos últimos, ao menos do ponto de vista quantitativo.

Esse fato, por si só, somente poderá ter alguma consequência negativa para a concessionária caso a suposta postergação ou antecipação de reconhecimento da despesa com amortização resulte em<sup>20</sup>:

- redução indevida do lucro tributável em qualquer período de apuração; ou
- diferimento do pagamento do IRPJ e da CSLL para período de apuração posterior ao em que seria devido.

---

20. Decreto-lei n. 1.598/1977, art. 6º, § 5º; RIR/2018, art. 285.

A caracterização de uma ou de ambas as situações acima descritas dependerá da projeção de receitas de cada contrato de concessão.

Creemos que dois cenários possam ilustrar o problema de que estamos a tratar:

**Cenário 1 – Uma variação no volume de receitas ao longo do Contrato de Concessão**

Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5	Ano 6	Ano 7	Ano 8	Ano 9	Ano 10	Ano 11	Ano 12
1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	6%	6%

Ano 13	Ano 14	Ano 15	Ano 16	Ano 17	Ano 18	Ano 19	Ano 20	Ano 21	Ano 22	Ano 23	Ano 24	Ano 25
6%	6%	6%	6%	6%	6%	6%	6%	6%	6%	6%	6%	6%

No cenário acima, numa primeira análise, inexistiria prejuízo aos cofres públicos, porquanto não haveria diferimento de tributos sobre lucro. Isso porque, a se deduzir um valor de despesa inferior ao quanto fosse possível, o máximo que se poderia ter seria uma majoração de IRPJ e CSLL.

No entanto, a legislação não alude somente ao diferimento dos tributos sobre lucro, mas também à redução indevida de suas bases de cálculo em qualquer período de apuração. É nesse ponto que reside o risco de questionamento por parte das autoridades fiscais.

O quadro hipotético descrito anteriormente pode se enquadrar na situação em causa, qual seja, aplicação não linear, a fim de evitar a geração de prejuízos fiscais nos primeiros anos de contrato, cuja compensação, como se sabe, está limitada a 30% do lucro.

A esse respeito, confira-se como a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n. 51, de 31 de outubro de 1995, art. 26, *caput* e § 1º, trata do tema:

Art. 26. Para efeito de determinação do lucro real, as exclusões do lucro líquido, em anos-calendário subsequentes ao em que deveria ter sido procedido o ajuste, não poderão produzir efeito diverso daquele que seria obtido, se realizadas na data prevista.

§ 1º As exclusões que deixarem de ser procedidas, em ano-calendário em que a pessoa jurídica tenha apurado prejuízo fiscal, *terão o mesmo tratamento deste*. (grifos nossos).

Segundo Ricardo Mariz de Oliveira<sup>21</sup>:

[...] esta regra deve ser entendida no sentido de que, se uma exclusão deixar de ser feita, mas se tivesse sido feita produziria prejuízo fiscal ou o aumentaria no período-base competente, o valor que surgisse a este título, ou que fosse acrescido ao prejuízo fiscal já existente, deve ser tratado como tal, face às implicações de sua compensação futura.

No caso hipotético aqui tratado, em que pode ser reduzido ou até mesmo suprimido o montante de prejuízos fiscais, a dedução da parcela da despesa de amortização excedente ao quanto seria obtido mediante a aplicação de uma taxa linear, isto é, 2% – 6% contra 4% – deverá ser tratada como uma compensação de prejuízo fiscal, sujeitando-se ao limite correspondente.

Cenário 2 – Duas variações no volume de receitas ao longo do Contrato de Concessão

Ano 1	Ano 2	Ano 3	Ano 4	Ano 5	Ano 6	Ano 7	Ano 8	Ano 9	Ano 10	Ano 11	Ano 12
1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	1%	8%	8%

Ano 13	Ano 14	Ano 15	Ano 16	Ano 17	Ano 18	Ano 19	Ano 20	Ano 21	Ano 22	Ano 23	Ano 24	Ano 25
8%	8%	8%	8%	8%	8%	8%	8%	2%	2%	2%	2%	2%

Aos primeiros dez anos do cenário acima são aplicáveis os comentários que tecemos em relação ao Cenário 1, isto é, de risco de caracterização de redução indevida das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Diferentemente do Cenário 1, no de número 2, acrescentamos uma informação, de uma “aceleração” da amortização entre o 11º e o 20º ano de vigência do contrato de concessão.

21. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Guia IOB imposto de renda pessoa jurídica*. São Paulo: IOB, 2008. p. 263 (procedimento III.3).

Nessa hipótese, a se entender que o emprego de taxa de amortização não linear contraria o regime de competência, então, é possível restar caracterizada uma postergação do pagamento do IRPJ e da CSLL no período em questão, por força do aumento da despesa com amortização e consequente redução do lucro tributável.

Nada obstante tudo o quanto comentamos, as consequências acima têm lugar se e somente se ficar demonstrado que houve inobservância do regime de competência na utilização de taxas não lineares de amortização, sobre o que, aliás, a Receita Federal já se manifestou, conforme podemos depreender do trecho abaixo transcrito do Parecer Normativo Coordenador do Sistema de Tributação (CST) n. 57, de 16 de outubro de 1979:

[...]

4º Os valores que, por competirem a outro período-base, foram, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido, ou a ele adicionados, respectivamente.

5.1 A análise de seus termos revela a existência de:

- a) um pré-requisito: a *inexatidão contábil*, caracterizada pela contabilização de valores em período-base diverso daquele a que competem;
- b) uma finalidade: observância do regime de competência nos dois exercícios envolvidos;
- c) um comando: a correção, para efeitos fiscais, no lucro real do exercício em que se efetivou o registro inexato implica, obrigatoriamente, correção do lucro real do exercício competente; e
- d) um destinatário: o agente da correção, que é, como veremos a administração do tributo.

5.2 Assim, na hipótese de inobservância na escrituração do regime de competência (*pré-requisito*), a correção do lucro real do exercício da contabilização implica, de modo obrigatório, retificação do lucro real do período competente (comando), a fim de que o regime prescrito na lei seja observado em ambos os exercícios (finalidade).

[...] (grifos nossos).

Por tudo o que expusemos no tópico 4 do presente estudo, entendemos que a fixação de taxas anuais de amortização em função da projeção de receitas do contrato de concessão, desde que seja preparada de maneira confiável

e imparcial, estaria em absoluto alinhamento com o regime de competência, afastando, portanto, os efeitos que comentamos nos Cenários 1 e 2 acima.

## 5.2 Regime de depreciação – aproximações e distanciamentos

O regime tributário acerca da dedutibilidade de despesas com depreciação pode servir ao estudo da amortização, tanto para o bem quanto para o mal.

Na hipótese em que se deseje, nos primeiros anos do contrato de concessão, praticar taxa de amortização inferior à linear, a legislação pertinente à depreciação, especialmente as manifestações da Receita Federal, podem ser de grande utilidade.

Deveras, a legislação competente<sup>22</sup>, sob a ótica da Receita Federal (e nossa também), prevê que a dedução de despesa com depreciação de bens é uma *faculdade* do contribuinte, razão pela qual inexistente impedimento a se praticar uma taxa inferior à estabelecida por tal Órgão.

É o que podemos depreender do trecho abaixo transcrito do Parecer Normativo CST n. 79, de 01 de novembro de 1976:

*A depreciação dos bens do Ativo é uma faculdade, não uma obrigação, conforme se depreende da análise literal dos dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda que tratam da matéria: art. 193, § 2º (normal), § 3º (por turnos de trabalho), §§ 4º e 5º (uso em condições anormais), e 194 e §§ (por incentivo fiscal). Essa afirmativa é fundada nos vocábulos “poderá” e “poderão”, insertos no início dos artigos citados. Assim, não há obrigatoriedade de se efetuar a depreciação em todos os exercícios financeiros de atividade da empresa. A legislação tributária fixa percentuais máximos e períodos mínimos de depreciação, não proibindo a empresa de apropriar quotas inferiores às permitidas, ou mesmo deixar de depreciar. (grifos nossos).*

Por outro lado, nesse mesmo Parecer Normativo, é elucidado entendimento de que *as importâncias não apropriadas não poderão ser recuperadas posteriormente através da utilização de taxas superiores às máximas anualmente permitidas para cada exercício.*

Aplicando-se a orientação esposada pela Receita Federal ao caso concreto que aqui estamos a analisar, se a amortização linear der lugar a uma taxa anual de 4%, mas nos primeiros dez anos de contrato optar-se por amortizar

22. Lei n. 4.506/1964, art. 57; RIR/2018, art. 317.

anualmente somente 2%, a diferença entre uma e outra não poderá ser “recuperada” no período remanescente do contrato de concessão.

Ocorre que há uma diferença entre os regimes jurídicos da depreciação e da amortização que inviabiliza por completo a adoção da aludida analogia, que é o fato de que este último não estipula uma taxa máxima anual, mas tão somente um critério de fixação dessa em função do prazo do contrato.

Além disso, somando-se a projeção de receitas ao prazo do contrato como itens a serem observados no estabelecimento das taxas anuais de amortização, se estas não forem uniformes, o único parâmetro para se afirmar se elas serão a menor ou a maior será aquela projeção, não havendo que se cogitar em taxa linear para tanto.

## 6 CONCLUSÃO

Buscamos analisar no presente estudo critérios para aferição das quotas de amortização fiscal dos valores de Outorga em contratos de concessão de serviços públicos.

Empresas que adotam o lucro real podem amortizar, para fins de IRPJ e CSLL, o valor correspondente ao capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada.

É comum que a amortização se dê pelo método linear, isto é, o valor total da Outorga dividido pelo número de meses de duração do contrato.

Contudo, nos contratos de concessão de serviços públicos, é usual que os investimentos a serem realizados pela concessionária nos primeiros anos sejam bastante elevados em comparação às receitas.

Em caso de adoção do método linear para aferição das quotas de amortização da Outorga, tal situação poderá gerar ineficiência tributária, por gerar saldos expressivos de prejuízos fiscais nos primeiros anos de contrato, cuja compensação com lucros tributáveis futuros fica limitada a 30% do valor destes.

Entretanto, a legislação tributária brasileira não obriga a adoção do método linear. Pelo contrário, é possível definir a quota de amortização considerando a proporção do valor de receitas projetadas para determinado período e o valor total destas para todo aquele prazo, possibilitando uma distribuição mais racional da amortização ao longo do contrato de concessão.

Assim, com base na legislação tributária brasileira, concluímos que, se houver projeção confiável e imparcial das receitas a serem geradas com a exploração dos ativos objeto do contrato de concessão, a fixação da quota de amortização da Outorga deve ser feita com base em tal proporção, afastando-se a adoção do método linear.

## 7 REFERÊNCIAS

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

BRASIL. Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm). Acesso em: 11 maio 2023.

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. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm). Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n. 51, de 31 de outubro de 1995. Dispõe sobre a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas no ano-calendário de 1995. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=13885&visao=anotado>. Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4506.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4506.htm). Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8981.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8981.htm). Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. Lei n. 9.065, de 20 de junho de 1995. Dá nova redação a dispositivos da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9065.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9065.htm). Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9249.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm). Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9430.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm). Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição – RTT, instituído pela Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis ns. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm). Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. Medida Provisória n. 627, de 11 de novembro de 2013. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, à Contribuição para o PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS; revoga o Regime Tributário de Transição – RTT, instituído pela Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas e de lucros auferidos por pessoa física residente no Brasil por intermédio de pessoa jurídica controlada no exterior; e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm). Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. Parecer Normativo Coordenador do Sistema de Tributação (“CST”) n. 57, de 16 de outubro de 1979. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/siju-t2consulta/link.action?idAto=121602>. Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. Parecer Normativo CST n. 79, de 01 de novembro de 1976. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=121605>. Acesso em: 11 maio 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE n. 150.755/PE, Tribunal Pleno, rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 18.11.1992, publicado no DJ de 20.08.1993.

CHARNESKI, Heron. *Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2018. (Série Doutrina Tributária, v. XXIV).

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Orientação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (OCPC) n. 05 – Contratos de concessão. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Orientacoes/Orientacao?Id=32>. Acesso em: 11 maio 2023.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Guia IOB imposto de renda pessoa jurídica*. São Paulo: IOB, 2008.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos fundamentais*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979. v. I.



# REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

A **Revista de Direito Tributário da APET** é especializada em literatura acadêmica da comunidade de operadores do Direito Tributário, com ênfase em temas voltados à tributação.

Os artigos publicados devem apresentar caráter científico, sendo, preferencialmente, voltados para temas da atualidade na área do Direito Tributário, admitida a interdisciplinaridade com outras áreas do conhecimento afins à problemática fiscal.

A **Revista** só admite artigos de autores e coautores com, no mínimo, o mestrado em andamento.

Os artigos devem conter, obrigatoriamente: (1) título do trabalho em dois idiomas (ex.: português/inglês; português/espanhol), que deve posuir, no máximo, 15 palavras, (incluído o subtítulo, quando houver), sendo que apenas a primeira letra do título deve ser maiúscula; (2) sumário, que deve reproduzir somente o número e o nome das seções primárias que compõem o artigo; (3) resumo em dois idiomas, que deve ser um texto conciso (até 1.000 toques/caracteres com espaços), redigido em parágrafo único, que ressalte o objetivo e o assunto principal do artigo; (4) palavras-chave em dois idiomas, com indicação de até cinco termos que classifiquem o trabalho com precisão adequada para sua indexação, separados por ponto-final; (5) introdução, desenvolvimento, conclusão e referências bibliográficas numerados com algarismos arábicos; (5.1) as referências bibliográficas completas ao final do artigo devem obedecer ao disposto na ABNT NBR-6023/2018, contendo todos os dados necessários à identificação das obras, sendo dispostas em ordem alfabética; (5.2) as citações realizadas ao longo do texto devem obedecer ao disposto na ABNT NBR 10520/2002.

Os artigos devem ser enviados por meio da plataforma OJS (<https://revistas.apet.org.br/index.php/rdta>) e serão avaliados por consultores *ad hoc*.

The **Revista de Direito Tributário da APET** is specialized in academic literature from the community of Tax Law operators, with an emphasis on topics related to taxation.

Published articles must be of a scientific nature, preferably focusing on current issues in the area of Tax Law, allowing interdisciplinarity with other areas of knowledge related to tax issues.

The **Journal** only accepts articles by authors and co-authors with at least a master's degree in progress.

The articles must contain, obligatorily: (1) title of the work in two languages (eg: Portuguese/English; Portuguese/Spanish), which must have a maximum of 15 words, (including the subtitle, if any), and only the first letter of the title must be capitalized; (2) summary, which must reproduce only the number and name of the primary sections that make up the article; (3) abstract in two languages, which must be a concise text (up to 1,000 strokes/characters with spaces), written in a single paragraph, which highlights the purpose and main subject of the article; (4) keywords in two languages, indicating up to five terms that classify the work with adequate accuracy for indexing, separated by a full stop; (5) introduction, development, conclusion and bibliographic references numbered with Arabic numerals; (5.1) the complete bibliographical references at the end of the article must comply with the provisions of ABNT NBR-6023/2018, containing all the data necessary for the identification of the works, being arranged in alphabetical order; (5.2) quotations made throughout the text must comply with the provisions of ABNT NBR 10520/2002.

Articles must be sent through the OJS platform (<https://revistas.apet.org.br/index.php/rdta>) and will be evaluated by ad hoc consultants.

