ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS

X SEMINÁRIO CARF

COORDENADORES

FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO

LUDMILA MARA MONTEIRO DE OLIVEIRA

MARIA CRISTINA MAC DOWELL

MARIA DE FÁTIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO

MÔNICA SIONARA SCHPALLIR CALIJURI

EDIÇÃO REVISADA

BID Banco Interamericano de Desenvolvimento

CARF Conselho Administrativo de Recursos Fiscais | 100 Anos 1925 • 2025

MINISTÉRIO DA FAZENDA

GOVERNO FEDERAL BRASIL UNIÃO E RECONSTRUÇÃO

AUTORES

- Alexandre Evaristo Pinto
- Alexandre Freitas Costa
- Alexandre Gonçalves de Amorim
- Andréa Duek Simantob
- Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta
- Arnaldo Diefenthaeler Dornelles
- Camila Nascimento de Souza
- Carlos Augusto Daniel Neto
- Carlos Eduardo Makoul Gasperin
- Carlos Higino Ribeiro de Alencar
- Cynthia Elena de Campos
- Efigênio de Freitas Júnior
- Fernanda Melo Leal
- Fernando Brasil de Oliveira Pinto
- Francisco Ibiapino Luz
- Francisco Marconi de Oliveira
- Fredy José Gomes de Albuquerque
- Hélcio Lafetá Reis
- Henrique Nimer Chamas
- Hugo de Brito Machado Segundo
- Jandir José Dalle Lucca
- Jorge Claudio Duarte Cardoso
- Juliana Furtado Costa Araújo
- Leonam Rocha de Medeiros
- Leonardo Correia Lima Macedo
- Lizandro Rodrigues de Sousa
- Liziane Angelotti Meira
- Ludmila Mara Monteiro de Oliveira
- Manuela Cadrobbi Haydn
- Marco Aurélio de Oliveira Barbosa
- Maria Carolina Maldonado M. Kraljevic
- Maria Rita Ferragut
- Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues
- Míriam Denise Xavier
- Paulo Arthur Cavalcante Koury
- Paulo Ayres Barreto
- Pedro Henrique Adoglio Benradt
- Rodrigo Amorim
- Rosaldo Trevisan
- Semíramis de Oliveira Duro
- Sheila Aires Cartaxo Gomes
- Sonia de Queiroz Accioly
- Tânia Carvalhais Pereira
- Tarsila Ribeiro Marques Fernandes
- Tatiana Josefovicz Belisário
- Valcir Gassen
- Valdir Moysés Simão

ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS X SEMINÁRIO CARF

MINISTÉRIO DA FAZENDA

Ministro de Estado da Fazenda
Fernando Haddad

Secretário Executivo
Dario Carnevalli Durigan

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)
Presidente
Carlos Higino Ribeiro de Alencar

Vice-Presidente
Semíramis de Oliveira Duro

Coordenador-Geral de Gestão do Julgamento
Dário da Silva Brayner Filho

Presidentes de Seções de Julgamento
Fernando Brasil de Oliveira Pinto – 1ª Seção
Liziane Angelotti Meira – 2ª Seção
Regis Xavier Holanda – 3ª Seção

Coordenador de Gestão do Acervo de Processos
Frederico Augusto Gomes de Alencar

Coordenadora de Gestão Corporativa
Thatiany Mendes de Oliveira Santiago

BANCO INTERAMERICANO DE DESENVOLVIMENTO (BID)

Presidente
Ilan Goldfajn

Chefe de Divisão de Gestão Fiscal
Marta Ruiz Arranz

Representante do Grupo BID no Brasil
Annette Bettina Killmer

COORDENADORES LITERÁRIOS
Francisco Marconi de Oliveira (CARF)
Fernando Brasil de Oliveira Pinto (CARF)
Ludmila Mara Monteiro de Oliveira (CARF)
Maria Cristina Mac Dowell (BID)
Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo (BID)
Mônica Sionara Schpallir Calijuri (BID)

PROJETO E EDITORAÇÃO
Coordenação do projeto
Francisco Marconi de Oliveira

Revisão
Paula Halfeld

Diagramação
Heonir Valentim

CTP, impressão, acabamento e logística
TFW Traduções, Serviços Especializados e Sonorização Ltda

FICHA CATALOGRÁFICA

E82t Estudos tributários e aduaneiros: X Seminário CARF / Francisco Marconi de Oliveira et al. (coords.). — Brasília, DF : CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, 2025.

912 p. : il. ; 23 cm.

ISBN 978-65-87496-04-7 (edição impressa)
ISBN 978-65-87496-05-4 (edição digital)

1. Direito tributário. 2. Direito aduaneiro. 3. Administração tributária. I. Oliveira, Francisco Marconi de. II. Pinto, Fernando Brasil de Oliveira. III. Oliveira, Ludmila Mara Monteiro de. IV. Mac Dowell, Maria Cristina. V. Cartaxo, Maria de Fátima Pessoa de Mello. VI. Seminário CARF. VII. Título.

CDU 336.2 (81)

Copyright © 2025 Banco Interamericano de Desenvolvimento. Esta obra está licenciada sob uma licença Creative Commons IGO 3.0 Atribuição-NãoComercial-SemDerivações (CC BY-NC-ND 3.0 IGO)

(https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/igo/legalcode) e pode ser reproduzida com atribuição ao BID e para qualquer finalidade não comercial.

Nenhum trabalho derivado é permitido.

Qualquer controvérsia relativa à utilização de obras do BID que não possa ser resolvida amigavelmente será submetida à arbitragem em conformidade com as regras da UNCITRAL. O uso do nome do BID para qualquer outra finalidade que não a atribuição, bem como a utilização do logotipo do BID serão objetos de um contrato por escrito de licença separado entre o BID e o usuário e não está autorizado como parte desta licença CC-IGO.

Note-se que o link fornecido acima inclui termos e condições adicionais da licença.

As opiniões expressas nesta publicação são de responsabilidade dos autores e não refletem necessariamente a posição do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, do Banco Interamericano de Desenvolvimento, de sua Diretoria Executiva, ou dos países que eles representam.

Os autores são responsáveis pela autoria e conteúdo dos artigos publicados, não cabendo qualquer responsabilidade aos organizadores por eventuais infringências aos direitos autorais de terceiros.

ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS X SEMINÁRIO CARF

COORDENADORES

FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO

LUDMILA MARA MONTEIRO DE OLIVEIRA

MARIA CRISTINA MAC DOWELL

MARIA DE FÁTIMA PESSOA DE MELLO CARTAXO

MÔNICA SIONARA SCHPALLIR CALIJURI

CARF
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
100 Anos 1925 - 2025

Brasília-DF, 2025

SUMÁRIO GERAL

PREFÁCIO 11

APRESENTAÇÃO 15

PARTE I – O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO

O NOVO RICARF E A APROVAÇÃO DE SÚMULAS: IMPACTOS E PERSPECTIVAS NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL 21

Carlos Higino Ribeiro de Alencar

Fernando Brasil de Oliveira Pinto

Jorge Claudio Duarte Cardoso

REFORMA TRIBUTÁRIA: SIMPLICIDADE E PRECEDENTES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO 49

Juliana Furtado Costa Araújo

Carlos Eduardo Makoul Gasperin

O PAPEL DO SERPRO NO DESENVOLVIMENTO DE CAPACIDADES DE ANÁLISE DE DADOS E INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL EM CONJUNTO COM O CARF 65

Alexandre Gonçalves de Amorim

A INSERÇÃO DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA TRANSPARÊNCIA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E OS SEUS IMPACTOS NO COMPORTAMENTO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL 81

Andréa Duek Simantob

Francisco Marconi de Oliveira

INOVAÇÃO EM DELIBERAÇÃO: UM DIÁLOGO ENTRE O STF E O CARF NA IMPLEMENTAÇÃO DO PLENÁRIO VIRTUAL 97
Camila Nascimento de Souza

INFLUÊNCIA DOS PADRÕES DE QUALIDADE E ESTABILIDADE NORMATIVA SOBRE OS NÍVEIS DE CUMPRIMENTO E LITIGIOSIDADE EM MATÉRIA ADUANEIRA 117
Tânia Carvalhais Pereira

GOVERNANÇA ADUANEIRA E O PAPEL DO CARF NO ALINHAMENTO ÀS NORMAS INTERNACIONAIS 133
Leonardo Correia Lima Macedo

O *SUI GENERIS* IVA-DUAL E SEUS IMPACTOS PROCESSUAIS 149
Hugo de Brito Machado Segundo

CONSENSUALIDADE TRIBUTÁRIA NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL 161
Tarsila Ribeiro Marques Fernandes

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA E A PRECLUSÃO 183
Sonia de Queiroz Accioly

DECADÊNCIA NO DIREITO ADUANEIRO 217
Liziane Angelotti Meira

LIMITES DO *PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO*: AS PERGUNTAS QUE DEVEM SER RESPONDIDAS 247
Luis Henrique Marotti Toselli

LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A NORMA GERAL ANTIELISIVA 281
Rosaldo Trevisan

PARTE II – TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

A SÚMULA CARF Nº 210: A RESPONSABILIDADE DO GRUPO ECONÔMICO 307

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

Sheila Aires Cartaxo Gomes

Sonia de Queiroz Accioly

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, PLP Nº 68/2024 E A SÚMULA CARF 210 327

Maria Rita Ferragut

ÁGIO INTERNO: CRITÉRIOS PARA AMORTIZAÇÃO FISCAL PRÉ LEI Nº 12.973 E AS RECENTES DECISÕES DO STJ 347

Maria Carolina Maldonado M. Kraljevic

A AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INTERNO ANTES E DEPOIS DA EDIÇÃO DA LEI N. 12.973/2014 371

Alexandre Evaristo Pinto

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO E A RESERVA DE INCENTIVOS: ALTERAÇÕES DA LEI 14.789/2023 397

Paulo Ayres Barreto

Paulo Arthur Cavalcante Koury

QUESTÕES CONTROVERSAS RELATIVAS À DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM *ROYALTIES* 411

Alexandre Evaristo Pinto

Fredy José Gomes de Albuquerque

DEDUÇÃO DE DESPESAS COM *ROYALTIES*: QUESTÕES CONTROVERTIDAS NO ÂMBITO DO CARF 445

Efigênio de Freitas Júnior

CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE DAS MULTAS DECORRENTES DE ACORDOS DE ANTICORRUPÇÃO 469
Carlos Augusto Daniel Neto

DEDUTIBILIDADE TRIBUTÁRIA DO ACORDO DE LENIÊNCIA ANTICORRUPÇÃO 501
Valdir Moysés Simão
Pedro Henrique Adoglio Benradt
Manuela Cadrobbi Haydn

DA TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADAS E COLIGADAS NO EXTERIOR NO CARF 533
Lizandro Rodrigues de Sousa

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA EM *COMMODITIES*: COMPARABILIDADE E O IMPACTO DE CUSTOS ADICIONAIS NAS COTAÇÕES EM BOLSA 565
Jandir José Dalle Lucca
Henrique Nimer Chamas

OPERAÇÕES ENTRE EMPRESAS INTERLIGADAS: TRIBUTAÇÃO PELO IPI, PIS E COFINS 585
Semíramis de Oliveira Duro
Valcir Gassen

O CONCEITO DE PRAÇA NO IPI: EVOLUÇÃO LEGISLATIVA E REFLEXÕES JURÍDICAS 615
Alexandre Freitas Costa

NATUREZA JURÍDICA DA PARTICIPAÇÃO DOS TRABALHADORES NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA: ISENÇÃO OU IMUNIDADE? 633
Leonam Rocha de Medeiros

A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS: DIMENSÃO, COMPLEXIDADE E PERCEPÇÕES DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS 659

Francisco Ibiapino Luz

IOF: OPERAÇÕES DE CRÉDITO 687

Hélcio Lafetá Reis

AINDA SOBRE O CONCEITO DE INSUMO NA APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E DA COFINS: REFLEXÕES SOBRE A APLICAÇÃO DO CRITÉRIO FIXADO PELO STJ NO JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170/PR 713

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

Tatiana Josefovicz Belisário

***STOCK OPTIONS* E A TRIBUTAÇÃO** 733

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

Sonia de Queiroz Accioly

DE VOTO VENCIDO NO CARF A VENCEDOR NO STJ: A TRIBUTAÇÃO DAS *EMPLOYEE STOCK OPTIONS* 759

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

Míriam Denise Xavier

PARTE III – TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS FÍSICAS

O ACÓRDÃO Nº 9202-011.429, O USUFRUTO E A ISENÇÃO DO ART. 10 DA LEI Nº 9.249/95: ADMISSIBILIDADE E VOTO DE QUALIDADE 781

Fernanda Melo Leal

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

Rodrigo Amorim

TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE O DIREITO DE IMAGEM DO ATLETA 801

Ana Claudia Borges de Oliveira

A TRIBUTAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM DE DESPORTISTAS 827

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa

PARTE IV – COMÉRCIO EXTERIOR

PERDIMENTO POR OCULTAÇÃO: DE OLHO NO PREENCHIMENTO DO TIPO INFRACIONAL 859

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles

FRAUDE NO COMÉRCIO EXTERIOR: A CONFIGURAÇÃO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA E A "QUEBRA DA CADEIA DO IPI" 889

Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta

Cynthia Elena de Campos

PREFÁCIO

Esta coletânea é mais do que o registro de um evento acadêmico e institucional. É, sobretudo, um testemunho da contínua evolução do sistema de julgamento administrativo fiscal no Brasil, em um momento marcado por grandes transformações legislativas, tecnológicas e sociais que nos convocam a repensar o futuro da justiça fiscal.

Ao reunir alguns dos mais relevantes especialistas da área tributária e aduaneira – conselheiros, professores, magistrados, procuradores, auditores, advogados e representantes da sociedade civil –, o Seminário do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) reafirma o papel do Colegiado como um espaço plural de reflexão crítica, técnica e ética sobre o contencioso fiscal. O que se apresenta neste volume é, portanto, uma síntese das grandes inquietações e esperanças de uma comunidade comprometida com a construção de um sistema tributário mais justo, simples e eficiente.

Essa vocação para o diálogo e o aprimoramento institucional tem raízes profundas. O CARF que hoje conhecemos é herdeiro direto dos antigos Conselhos de Contribuintes, especialmente do primeiro deles – o Conselho do Imposto de Renda –, instituído pelo Decreto nº 16.580, de 1924, e instalado em 14 de setembro de 1925. Sua criação respondeu à necessidade de conferir legitimidade e equilíbrio à aplicação de um novo tributo, oferecendo aos cidadãos um meio justo e imparcial de contestar os lançamentos fiscais. O Colegiado pioneiro foi presidido pelo ex-ministro da Fazenda Leopoldo de Bulhões e teve entre seus membros nomes de grande relevância jurídica e política para o país. O sucesso daquele Conselho motivou a criação de novos colegiados, e em 1931 foi instalado aquele que deu origem à composição paritária entre representantes da Fazenda Pública e dos contribuintes, um modelo democrático e equilibrado que perdura até os dias atuais. Posteriormente, em 1934, as matérias relativas ao comércio exterior passaram à competência do então Conselho Superior de Tarifas. Em 1979 surgiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), destinada à uniformização da jurisprudência administrativa. Em 2009, buscando maior racionalidade e eficiência na estrutura da segunda instância administrativa, os Conselhos foram unificados no atual CARF.

Ao longo de um século, os Conselhos e, posteriormente, o CARF, acompanharam a marcha da história brasileira – ora liderando, ora resistindo, mas sempre buscando o equilíbrio entre as exigências do Estado e os direitos dos cidadãos. Os acervos dos

julgados, em sua evolução temática e argumentativa, são retratos vivos das transformações de um país que deixou de ser predominantemente rural para se tornar uma potência urbana, comercial e industrial.

O Conselho consolidou-se como órgão técnico e imparcial, referência no campo do contencioso tributário. Suas decisões contribuem decisivamente para a segurança jurídica, a previsibilidade normativa e a estabilidade institucional – elementos essenciais para a atração de investimentos, o crescimento econômico sustentável e a justiça fiscal.

O ano de 2024 foi especialmente marcante para o CARF. Os números impressionam e evidenciam o esforço de modernização e eficiência, com a redução significativa no acervo de processos e a consolidação de uma jurisprudência firme, com 96% das decisões tomadas por unanimidade ou maioria. A aprovação de novas súmulas, o novo Regimento Interno (RICARF) e a ampliação do número de Turmas Ordinárias demonstram o compromisso contínuo da equipe com a padronização, a agilidade e a transparência no julgamento.

Porém, as conquistas vão além dos números. O CARF tem se destacado também por sua postura institucional ética e inclusiva. A promoção da igualdade de gênero, materializada no aumento da representatividade feminina entre os conselheiros, e a proteção à maternidade das conselheiras representantes dos contribuintes sinalizam o avanço em direção a uma cultura organizacional mais justa e respeitosa.

No plano tecnológico, o Plenário Virtual consolidou-se como instrumento essencial à celeridade e economicidade do processo. A expectativa é a de que a implantação da IARA – sistema de Inteligência Artificial em Recursos Administrativos – amplie a eficiência do julgamento no auxílio aos conselheiros do CARF.

Mas os desafios permanecem. Consolidar o novo modelo regimental, aprofundar a digitalização, manter a tendência de redução da litigiosidade e da duração dos processos, além de garantir a formação continuada dos conselheiros e a efetiva participação social, são compromissos que marcam a agenda futura do Conselho.

A coletânea que ora se apresenta oferece ao leitor um panorama qualificado e plural dessas transformações. Os textos aqui reunidos abordam, com profundidade e rigor, temas como precedentes administrativos, simplificação tributária, inteligência artificial, jurisprudência fiscal e impactos da reforma tributária no processo administrativo fiscal. Mais do que reflexões técnicas, são contribuições à construção de um novo paradigma de justiça fiscal: mais célere, mais compreensível e mais acessível.

Neste centenário, o CARF reafirma sua identidade institucional: um espaço de justiça e razão pública. E, assim como as ações do passado moldaram o CARF de hoje, as ações e os projetos que hoje estamos desenvolvendo irão moldar o CARF do futuro.

Que esta obra inspire todos os que nela buscarem conhecimento, reflexão e engajamento. E que o CARF continue, como há cem anos, sendo instrumento de equidade, transparência e civilidade tributária no Brasil.

Carlos Higino Ribeiro de Alencar

Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

APRESENTAÇÃO

Fazer a apresentação de uma obra é tarefa das mais honrosas – e também das mais difíceis – por demandar que, em poucas linhas, seja exibido um fidedigno retrato dos ricos trabalhos que a compõem, de forma a instigar a leitora e o leitor interessados em seu conteúdo.

Se as coletâneas de Estudos Tributários e Aduaneiros já são festejadas, o que se dirá desta edição, que não apenas rememora e eterniza os debates travados no X Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro, como ainda tem a felicidade de ser lançada durante a celebração de um século de existência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Ambos os fatos já seriam suficientes para demonstrar a responsabilidade que sobre nossos ombros recai, mas há ainda mais a ser pontuado.

No ano passado, de forma inédita, o Seminário CARF teve lugar fora da capital do nosso país. Com a modificação do palco das discussões relevantes do órgão, que representa indubitável esfera de poder, certa foi a contribuição para o desiderato cooperativo e de necessária integração nacional. Os holofotes, antes voltados para o Distrito Federal, foram direcionados para o Ceará.

A Carta de 1988, ao optar, desde sua gênese, por um modelo de federalismo cooperativo, clamou não só pela autonomia, mas também por uma interpenetração dos entes federados. O que almeja nosso federalismo é atingir uma situação de equilíbrio, seja populacional, financeiro e/ou de poder, entre os diversos entes autônomos, restando encartado que as disparidades regionais devem ser corrigidas mediante mecanismos de cooperação. Mais do que isso, pela Emenda Constitucional nº 132/2023, foi incluído, no capítulo dedicado ao nosso sistema tributário nacional, o § 3º do art. 145, que expressamente determina que "o Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente".

A escolha da capital cearense como palco do seminário do órgão responsável pelo julgamento em segunda instância de todo o contencioso administrativo federal foi recebida como bem-vinda mudança de ares capaz de promover diversidade, inclusão e arejamento de ideias. Os bons ventos vindos do Nordeste espraiaram e inspiraram as autoras e os autores que para esta obra contribuíram, advindos das mais diversas partes de nosso país de dimensão continental. Ansiamos que seus estudos colaborem ativamente na construção do nosso direito tributário nestes tempos de tão substanciais mudanças.

A exemplo da edição anterior, esta coletânea foi dividida em quatro partes, abarcando não só as temáticas da programação transmitida pelos canais de comunicação do CARF para toda a sociedade brasileira, como ainda os temas pulsantes em cada uma de suas três Seções de Julgamento, abordados no Fórum Interno de Debates.

A primeira parte, composta por treze artigos, é dedicada ao contencioso administrativo tributário e aduaneiro.

O trabalho que a inaugura trata dos impactos e perspectivas no julgamento em âmbito administrativo, tendo em vista as mudanças trazidas pelo Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, com enfoque nas formas de edição de verbetes sumulares, de observância obrigatória. Como não poderia deixar de ser, a reforma tributária também foi objeto de escrutínio, além das novas tecnologias, seja com foco no trabalho desenvolvido pelo Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO), seja em análise comparativa do Plenário Virtual em funcionamento no CARF e na Mais Alta Corte do país.

Artigos dedicados ao princípio constitucional da transparência, à avaliação dos padrões de qualidade e estabilidade legislativa sobre os níveis de cumprimento e de litigiosidade em matéria aduaneira, bem como inquirições acerca do papel do CARF no alinhamento de normas internacionais, também integram a primeira parte da coletânea.

Os entraves gerados no campo processual em razão da peculiaridade da competência para a instituição do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) não escaparam ao olhar atento dos colaboradores da obra, assim como a consensualidade tributária, outrora rechaçada, hoje em plena aceitação também no Supremo Tribunal Federal.

Temas de interesse comum às três Seções de Julgamento do CARF se fazem presentes nesta primeira parte: instigantes provocações acerca da preclusão quando o assunto é matéria de ordem pública, reflexões a respeito do instituto da decadência, bem como abordagens distintas sobre os limites do planejamento tributário, são apresentadas.

Com dezenove artigos, a segunda parte, dedicada à tributação das pessoas jurídicas, é a mais extensa, recebendo contribuição de diversos doutrinadores, além de conselheiras e conselheiros da Primeira, Segunda e Terceira Seção do CARF.

Os dois primeiros artigos, apesar de apresentarem pontos de vista dessemelhantes, elegeram como objeto de análise a Súmula CARF nº 210, aprovada em sessão ocorrida na mesma semana de realização do X Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro.

Na sequência, outros dois trabalhos escolheram tratar da palpitante temática da amortização do ágio interno. Assuntos pulsantes, como as alterações promovidas pela Lei nº 14.789/2023 e a dedutibilidade de despesas com royalties, igualmente fazem parte da coleção. Com perspectivas díspares, dois trabalhos analisam os critérios para a dedutibilidade das multas decorrentes de acordos de leniência anticorrupção.

A tributação dos lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior, os preços de transferência em comodities, as operações entre empresas interligadas e o conceito de praça para fins de incidência do IPI, tópicos de mais relevante interesse para os que militam na área, estão contemplados na obra.

Há ainda artigo de natureza eminentemente doutrinária acerca da natureza da Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) e, em sequência, trabalho que se debruça sobre a complexidade dos casos devolvidos ao CARF sobre o tema, discutindo a respectiva (não) incidência de contribuições sociais previdenciárias. Perquirições acerca da tributação das operações de crédito e da aplicação dos balizamentos fixados pelo Superior Tribunal de Justiça quando o assunto é o conceito de insumo na apuração das contribuições ao PIS e da Cofins demonstram a versatilidade dos temas trazidos na coletânea.

O fechamento da segunda parte ficou a cargo de dois estudos que versam sobre o espinhoso assunto da tributação das stock options, com enfoque nas contribuições previdenciárias, sem negligenciar o entendimento exibido pelo Tribunal da Cidadania quando instado a se manifestar sobre a incidência do imposto de renda sobre a verba.

A terceira parte deste volume, dedicada à tributação das pessoas físicas, ostenta três artigos, todos confeccionados por conselheiras e conselheiros integrantes da Segunda Seção de Julgamento do CARF.

O primeiro deles discute a aplicabilidade da isenção do Imposto de Renda prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/1995 aos usufrutuários de quotas societárias, trazendo ainda alguns insights sobre o critério de admissibilidade dos recursos especiais. Já os dois últimos se dedicam à tributação do direito de imagem de desportistas, exibindo posicionamentos diametralmente opostos sobre o tema.

A quarta e última parte é dedicada ao comércio exterior, que tem estado na pauta do dia de nossa sociedade.

Com a participação de julgadores e julgadoras do quadro da Terceira Seção do CARF, foram produzidos trabalhos voltados a analisar o perdimento por ocultação e a configuração da interposição fraudulenta.

Obviamente, o presente compilado de artigos e textos não tem a intenção de esgotar a multiplicidade dos temas eleitos. Muitíssimo pelo contrário. O que realmente se espera aqui é que a obra sirva de estímulo para tantos outros trabalhos originais, projetos e agendas de pesquisa, bem como para o aprimoramento dos julgamentos no âmbito do CARF, de modo a cada vez mais elevar a qualidade dos serviços prestados à nossa sociedade.

Desejamos que todas e todos desfrutem de uma leitura aprazível e que o CARF inicie seu próximo século com a mesma vitalidade e excelência que agora celebramos!

Coordenadores

Francisco Marconi de Oliveira
Fernando Brasil de Oliveira Pinto
Ludmila Mara Monteiro de Oliveira
Maria Cristina Mac Dowell
Maria de Fátima Pessoa de Mello Cartaxo
Mônica Sionara Schpallir Calijuri

PARTE I
O CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO

O NOVO RICARF E A APROVAÇÃO DE SÚMULAS: IMPACTOS E PERSPECTIVAS NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CARLOS HIGINO RIBEIRO DE ALENCAR[1]

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO[2]

JORGE CLAUDIO DUARTE CARDOSO[3]

Resumo: Este artigo examina as inovações introduzidas pelo Novo Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF/2023), aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023, e sua sinergia com a Lei nº 14.689/2023. O foco reside na análise do processo de aprovação e, sobretudo, no efeito vinculante das súmulas do CARF. A pesquisa detalha a evolução normativa no CARF e a obrigatoriedade de observância das súmulas pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ),

1 Presidente do CARF. Auditor fiscal da Receita Federal do Brasil. Graduado em Economia pela Universidade de São Paulo e em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Mestre em Direito Constitucional pelo IDP e doutor em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (2022) e pela Universidade de Paris 1 – Pantheón Sorbonne. Foi ministro interino e secretário-executivo da Controladoria-Geral da União (CGU), secretário de Estado de Transparência e Controle do Distrito Federal e secretário-executivo da Comissão de Ética Pública da Presidência da República (CEP). Na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), foi diretor, coordenador-geral, chefe de Divisão e de Escritório. Foi membro titular, representando a Receita Federal, no Comitê de Monitoramento e Avaliação de Subsídios da União (CMAS). Atuou como presidente do Conselho Fiscal da Corretora do Banco Regional de Brasília (BRB) e do Serviço Federal de Processamento de Dados (SERPRO).

2 Conselheiro da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e presidente da 1ª Seção de Julgamento do CARF. Auditor fiscal da Receita Federal do Brasil, ministra aulas em cursos de especialização. Foi instrutor na extinta Escola de Administração Fazendária (ESAF). Especialista em Direito Processual Civil pela Universidade Feevale em parceria com a PUC-RS, bacharel em Direito pela Universidade Feevale e em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo (USP), mestrando em Mestrado Profissional da Empresa e dos Negócios da Unisinos.

3 Mestre em Direito (Políticas Públicas e Processo), especialista em Direito Tributário e bacharel em Direito pelo Centro Universitário Fluminense. Auditor fiscal da Receita Federal do Brasil. Atua no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, onde exerceu mandato de conselheiro representante da Fazenda Nacional. Professor em cursos de graduação em Direito e de pós-graduação. Foi tutor de ensino a distância da extinta Escola de Administração Fazendária (ESAF).

DOI 10.5281/zenodo.17137166

instituída pela Lei nº 14.689/2023. O objetivo primordial é discutir os impactos dessas transformações na segurança jurídica, na celeridade processual e na pacificação de teses no âmbito do contencioso administrativo fiscal brasileiro. Argumenta-se que as novas disposições simplificam e aceleram a criação de súmulas, conferindo-lhes um alcance vinculante ampliado, o que se traduz em maior eficiência e previsibilidade para o sistema. Além disso, a vinculação das DRJ às súmulas do CARF é destacada como um fator crucial para a uniformização da jurisprudência e a redução da litigiosidade fiscal, agregando às DRJ a atuação como instância ativa na consolidação de entendimentos. Conclui-se que essas alterações representam um avanço significativo na busca por um contencioso administrativo fiscal mais célere, previsível e seguro e que a efetividade de tais medidas demanda acompanhamento e análise empírica contínuos.

Palavras-chave: CARF; precedentes; súmulas; efeitos vinculantes; contencioso administrativo fiscal; celeridade.

Abstract: This article examines the innovations introduced by the New Internal Regulations of the Administrative Council of Tax Appeals (RICARF/2023), approved by Ordinance MF nº 1.634/2023, and its synergy with Law nº 14.689/2023. The central focus lies in analyzing the approval process and, especially, the binding effect of CARF's precedents (*súmulas)*. The research details the normative evolution in the CARF and the mandatory observance of these precedents by the Federal Revenue Judgment Delegations (DRJ), established by law nº 14.689/2023. The primary objective is to discuss the impacts of these transformations on legal certainty, procedural celerity, and the pacification of legal theses within the Brazilian administrative tax litigation. It is argued that the new provisions simplify and accelerate the creation of precedents, granting them an expanded binding scope, which translates into greater efficiency and predictability for the system. Furthermore, the binding of DRJ to CARF's precedents is highlighted as a crucial factor for the standardization of jurisprudence and the reduction of tax litigation, also adding to the DRJs the role of an active instance in the consolidation of understandings. It is concluded that these changes represent a significant advance in the pursuit of a more agile, predictable, and secure administrative tax litigation and that the effectiveness of such measures requires continuous monitoring and empirical analysis.

Keywords: CARF; precedents; binding precedents; binding effects; administrative tax litigation; celerity.

Sumário

Introdução 25
1. Precedentes e a uniformização de jurisprudência do CARF 25
2. O novo cenário das Súmulas CARF com o advento do RICARF/2023 30
2.1 O padrão histórico de proposição de Súmulas CARF e o papel da CSRF . . . 31
2.2 O desafio da razoável duração do processo sem uniformização de jurisprudência 34
2.3 Disfuncionalidades do sistema 34
2.4 Inovações do Regimento Interno de 2023 35
2.5 Aprovação de Súmulas CARF: rito tradicional mantido e novos ritos simplificados 37
3. Atributos das Súmulas CARF antes e depois do RICARF/2023 41
4. Novas oportunidades e desafios 43
Conclusões 44
Referências 46

Introdução

Por ocasião da publicação do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF/2023), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, vários pontos receberam atenção da comunidade jurídica em razão das mudanças introduzidas na estrutura e nos procedimentos aplicados no CARF.

A alteração das formas de proposição e aprovação das Súmulas CARF foi um desses pontos.[4] Com base nesse novo regramento, no interregno entre 27 de junho e 4 de outubro de 2024, foram aprovadas e publicadas trinta Súmulas CARF.

Este artigo objetiva explorar o atual regramento para proposição e aprovação de Súmulas CARF definido pelo RICARF e sua contribuição para renovar a importância da uniformização da jurisprudência do CARF.

1. Precedentes e a uniformização de jurisprudência do CARF

A utilização de precedentes era algo incompatível com o sistema do *civil law* estritamente legalista. Com a Revolução Francesa, a lei foi posta em patamar antes ocupado pelo monarca e mesmo o papel do Poder Judiciário ficou relegado a um segundo plano, limitado a declarar a "vontade da lei".[5] Tal cenário alastrou-se pela Europa continental.

Contudo, a ideia de precedente judicial remonta à época do antigo Egito, onde papiros datados do século III já demonstravam que seu sistema jurídico permitia a invocação de casos análogos para resolução de conflitos. Por outro lado, não se pode afirmar que em tal sistema "havia obrigatoriedade de o juiz inferior acolher precedente decisão de juiz superior", pois tudo indica que o objetivo seria "persuadir o magistrado a manter a continuidade de determinada tradição jurídica" (Cruz e Tucci, 2004, p. 68-69).

Já a Inglaterra seguiu rumo distinto, embora a Revolução Gloriosa também tenha proclamado a supremacia da lei (*supremacy of the English parliament*). Naquele país, na realidade, o objetivo da revolução era enquadrar o monarca ao direito, e não somente à lei. Nesse contexto, o *commom law* permaneceu intacto e hígido, inclusive quanto à possibilidade de anulação de eventual lei em descompasso com o direito consuetudinário.

---

4 Cf. Pinto e Cardoso (2024).

5 Daí a expressão "juiz boca da lei" (*juge bouche de la loi)*. Segundo Marinoni (2011, p. 48-58), trocou-se a ditadura do monarca pela ditadura do Parlamento. A separação dos poderes pregada pela Revolução Francesa chegou ao seu limite, impossibilitando o judiciário de interpretar as leis, uma vez que um dos objetivos da revolução era justamente eliminar o poder dos juízes, até então ligados e subordinados ao monarca.

Contudo, *commom law* e precedentes não se confundem. O *commom law* existiu durante longo período sem o denominado *stare decisis*.[6] Somente no final do século XIX é que o *stare decisis* solidificou-se na Inglaterra.[7]

Entende-se por *stare decisis* o efeito vinculante das decisões, por meio de precedentes, tanto em âmbito horizontal – respeito da própria Corte aos seus precedentes – quanto em âmbito vertical – respeito dos tribunais inferiores aos precedentes da Corte superior (Marinoni, 2011, p. 27, nota de rodapé nº 12). Não se ignora, porém, a existência de posição doutrinária no sentido de que o *stare decisis* se resumiria ao efeito vinculante do precedente na própria Corte em que proferida a decisão, denominando de precedente (*precedent)* tanto o efeito horizontal quanto o vertical das decisões vinculantes proferidas por tribunais (Didier Júnior; Braga; Oliveira, 2011, p. 390).[8]

Contudo, mesmo no âmbito do *civil law,* a utilização dos precedentes como forma de busca de igualdade e, por consequência, de segurança jurídica e celeridade, vem pautando a evolução do direito.

Na França, logo após a Revolução Francesa, época em que a lei fora elevada a patamar máximo de poder, foi criada a Corte de Cassação, que na realidade não se tratava de órgão jurisdicional, mas sim de caráter eminentemente político, que visava a garantir que os juízes não interpretariam as leis.[9] Com o tempo, as decisões de tal

---

6 Fredie Didier Júnior, Paula Sarno Braga e Rafael Oliveira explicam que "o termo vem da expressão latina '*stare decisis et non quieta movere*', que significa: 'mantenha-se a decisão e não se moleste o que foi decidido'" (Didier Júnior; Braga; Oliveira, 2011, p. 389).

7 Marinoni cita o julgamento do caso London Tramways *v.* London Country Council, em que a então House of Lords – que em 2005 foi reformulada e passou a chamar-se Supreme Court of the United Kingdom – concluiu que seus precedentes eram vinculantes, não se podendo cogitar de afronta às suas decisões (*rules of precedente* e *binding effect*) (Marinoni, 2011, p. 32).

8 Fredie Didier Júnior, Paula Sarno Braga e Rafael Oliveira filiam-se à primeira corrente, definindo *stare decisions* o sistema "segundo o qual o precedente judicial – *rectius*: a sua *ration decidendi* –, sobretudo aquele emanado de Corte superior, é dotado de eficácia vinculante não só para a própria Corte como para os juízos que lhe são hierarquicamente inferiores" (Didier Júnior; Braga; Oliveira, 2011, p. 390).

9 Conforme Marinoni, tal assertiva baseava-se na teoria da separação dos poderes pregada por Montesquieu. Desse modo, partia-se da premissa de que os códigos seriam capazes de regrar todos os pormenores em qualquer âmbito sem a necessidade de interpretação da lei por parte do Poder Judiciário. Haviam sido criados mecanismos em que os magistrados, diante de eventual incompletude ou necessidade de interpretação da norma, deveriam submeter tais questões ao Poder Legislativo para que este se pronunciasse a respeito. Contudo, tendo em vista a quantidade de expedientes dessa estirpe, preferiram os legisladores criar um mecanismo de controle das decisões judiciais (Marinoni, 2011, p. 60).

órgão passaram a ter caráter de uniformidade da aplicação da lei em toda a França, visando à isonomia diante da lei, e o órgão, de fato, passou a ter caráter jurisdicional.[10]

No âmbito interno pode-se afirmar que desde a Constituição de 1891 já se identifica a importância de um precedente para a fundamentação de uma decisão. Em seu artigo 59 – que definia as atribuições do Supremo Tribunal Federal – inseriu-se dispositivo que instituía o dever da Justiça Federal de consultar a jurisprudência dos tribunais locais e, de forma idêntica, impunha aos tribunais estaduais a consulta à jurisprudência federal. Vê-se, assim, que desde o final do século XIX, inclusive na norma fundamental pátria, já havia preocupação com a aplicação uniforme das leis em todo o país (Leal, 2006, p. 131-133).

Com o advento do constitucionalismo, os tribunais constitucionais passaram a ser os grandes guardiões das questões ligadas à norma fundamental. Como consequência, o Poder Judiciário passou a ter uma atuação mais efetiva na concretização dos direitos fundamentais, quer em caráter negativo – anulando as leis que atentarem contra sua efetivação –, quer em caráter positivo, nas ocasiões em que o Poder Legislativo se abstém de legislar sobre direito fundamental.[11] Em tal situação, a atuação do juiz do *civil law* aproxima-se em demasia do poder do juiz estadunidense.[12]

Conforme já salientado, os precedentes possuem papel de relevo tanto em relação à busca pela duração razoável do processo, quanto pela igualdade perante a decisão judicial. No que tange à celeridade, o uso dos precedentes "constitui excelente resposta à necessidade de dar efetividade ao direito fundamental à duração razoável do processo, privilegiando autor, réu e os cidadãos em geral" (Marinoni, 2011, p. 187).

---

10 Trata-se do precursor dos tribunais superiores que atuam visando à igualdade na aplicação de leis federais, como, por exemplo, no âmbito pátrio, das funções do atual Superior Tribunal de Justiça (Marinoni, 2011, p. 61-62).

11 Embora no Brasil convivam os sistemas difuso e concentrado de controle de constitucionalidade, a última palavra sobre a constitucionalidade, ou não, de uma norma, é do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 102, *caput*, incisos I, "a", e III, da Constituição Federal.

12 Nos Estados Unidos, antes de sua independência, as normas coloniais deveriam se submeter à supremacia do parlamento inglês, que se impunha na forma de Cartas. O controle da legislação da colônia é a semente do *judicial review* americano. A partir da independência das colônias americanas (1776), as Cartas foram substituídas pelas Constituições, e os juízes, que antes analisavam se as leis coloniais violavam ou não as Cartas, agora passaram a analisar a constitucionalidade das normas, decretando a nulidade daquelas que violassem as novas cartas fundamentais. Ou seja, o *supremacy of the English parliament*, ao invés de obstaculizar, na realidade foi o grande indutor do controle judicial da constitucionalidade das leis nos Estados Unidos (Marinoni, 2011, p. 43-45).

Já a igualdade perante a decisão judicial possibilita que a decisão considerada justa seja aplicada de forma igualitária em casos similares, uma vez que, "se há uma definição judicial de direito fundamental, ou mesmo acerca do significado de uma lei federal, todos devem ser tratados igualmente perante elas" (Marinoni, 2011, p. 148).

Contudo,

> é também violador da igualdade o comportamento do órgão jurisdicional que simplesmente aplica um precedente sem observar que as circunstâncias concretas não permitiriam a sua aplicação, tratando como iguais situações substancialmente distintas. (Didier Júnior; Braga; Oliveira, 2011, p. 397)

Na realidade, são inúmeras as razões para seguir precedentes. Marinoni aborda diversas delas: segurança jurídica, igualdade, coerência da ordem jurídica, controle do poder do juiz, possibilidade de orientação jurídica, definição de expectativas, desestímulo à litigância, favorecimento de acordos, despersonalização das demandas e maior facilidade de aceitação da decisão, racionalização do duplo grau de jurisdição, contribuição à duração razoável do processo, economia de despesas e maior eficiência do Poder Judiciário (Marinoni, 2011, p. 120-122).

Adaptando o sistema de precedentes judiciais ao processo administrativo fiscal, o CARF vem, sistematicamente, buscando uniformizar sua jurisprudência.

Por uniformização da jurisprudência do CARF entende-se o conjunto de procedimentos que objetivam a uniformidade de interpretação do direito no CARF, com a finalidade de evitar que sejam proferidas decisões divergentes em situações fáticas semelhantes e, desse modo, contribuir para aumentar a segurança jurídica, a celeridade processual e a eficiência do julgamento administrativo.

O Decreto nº 54.767, de 30 de outubro de 1964, dispunha que os acórdãos dos Conselhos de Contribuintes e do então Conselho Superior de Tarifas fossem divulgados em publicação periódica, mensal ou trimestral, sob a denominação de *Revista de Jurisprudência dos Conselhos e Juntas Fiscais do Ministério da Fazenda*.[13] Lá já se via a importância dada à divulgação da jurisprudência, mas não se abordava a sua uniformização.

O Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dispõe sobre o processo administrativo fiscal e, no art. 37, prescreve que o julgamento no CARF ocorra conforme dispuser o

[13] "Art. 48. A Comissão a que se refere o artigo anterior providenciará para que os acórdãos dos Conselhos de Contribuintes, Conselho Superior de Tarifa, Conselho de Política Aduaneira, Conselho de Terras da União e Junta Consultiva do Impôsto de Consumo sejam divulgados em publicação periódica, mensal ou trimestral, sob a denominação de 'Revista de Jurisprudência dos Conselhos e Juntas Fiscais do Ministério da Fazenda', sob a sua orientação e direção."

Regimento Interno, sem qualquer alusão expressa a um mecanismo de uniformização de jurisprudência.

Inobstante, pode-se deduzir que o Decreto nº 70.235, de 1972, instituiu a instância especial com a função de uniformizar a interpretação da legislação, o que é feito pelo recurso especial de divergência, de competência da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

Ocorre que as decisões no recurso especial têm efeito restrito ao processo em que foram proferidas e limitada força persuasiva para os membros do Conselho.

Não há no Decreto nº 70.235, de 1972, um instrumento que sirva precípua e amplamente para uniformizar a jurisprudência do CARF – nem das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ) –, tais como, *mutatis mutandis*, o Pedido de Uniformização de Interpretação de Lei Federal (PUIL) (art. 14 da Lei nº 10.259, de 2001), os recursos repetitivos (art. 1.036 do Código de Processo Civil – CPC), o Incidente de Assunção de Competência (IAC) (art. 947 do CPC), o Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR) (art. 976, CPC) ou o Julgamento de Mérito em Repercussão Geral no Supremo Tribunal Federal (STF).

Na vigência das redações do art. 26 e art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, dadas pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, e pela Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, respectivamente, o Decreto nº 70.235, de 1972, fez menção às súmulas do CARF como representativas de decisões reiteradas e uniformes do Conselho, as quais, a partir de decisão do ministro de Estado da Fazenda, teriam efeito vinculante para toda a Administração Tributária.

Entretanto, a partir da entrada em vigor da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 (resultado da conversão da MP nº 449, de 2008), o Decreto nº 70.235, de 1972, deixou de mencionar as súmulas do CARF.

De todo modo, as súmulas do CARF já eram um instrumento de uniformização de interpretação previsto no Regimento Interno.

Ao menos desde o Regimento Interno do Primeiro Conselho de Contribuinte, aprovado pela Portaria MEFP nº 537, de 17 de julho de 1992,[14] as súmulas são previstas,

[14] "Art. 27. As decisões reiteradas e uniformes do Conselho serão consubstanciadas em súmula, de aplicação obrigatória, pelo Conselho, a partir do 30º (trigésimo) dia de sua publicação no Diário Oficial da União. Parágrafo único. Por proposta do Relator, o Presidente da Câmara poderá indeferir liminarmente recurso que contrariar súmula em vigor, sem prejuízo do disposto nos arts. 25 e 26. Art. 28. A condensação da jurisprudência predominante do Conselho em súmula será de iniciativa de qualquer Conselheiro e depende cumulativamente: I - de proposta dirigida ao Presidente do Conselho, indicando o enunciado, instruída com pelo menos 5 (cinco) decisões

no Regimento Interno, com a finalidade de retratar as decisões reiteradas e uniformes e com a característica de serem de observância obrigatória pelos conselheiros.

Essa característica é mantida no RICARF 2023, agora sob a expressão de que a jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do Conselho.[15] Essa redação aproxima-se da adotada no §13 do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972, incluído pela Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023.[16]

Os diversos Regimentos Internos do CARF traziam diferenças em relação aos trâmites para proposição e aprovação de súmula.

Passa-se a enfocar os procedimentos necessários e exigíveis a partir do RICARF 2023 para que novos enunciados possam ser editados.

2. O novo cenário das Súmulas CARF com o advento do RICARF/2023

Com a Lei nº 14.689, de 2023, as súmulas do CARF passaram a ter efeito vinculante para as DRJ, independentemente de haver um ato do ministro da Fazenda com essa finalidade. Desse modo, as súmulas do CARF ganharam maior importância no processo administrativo fiscal federal e passaram a merecer ainda mais atenção como instrumento de uniformização de jurisprudência.

Cabe aqui a lição de José Augusto Delgado (2011, p. 3), para quem "as súmulas seriam, assim, um processo final de formação de uma construção jurisprudencial, que ganha relevância no seio de um órgão judiciário hierarquicamente inferior".

O RICARF 2023 manteve, no art. 126, o que já estava previsto no Regimento anterior para proposição e aprovação de súmulas. Mas não parou aí.

Nos art. 124 e 125, o RICARF 2023 instituiu novas formas para proposição de enunciados, estimulando um maior protagonismo dos conselheiros e, sobretudo, das Turmas da CSRF.

---

unânimes, proferidas cada uma em mês diferente, e que não contrariem a jurisprudência da instância especial; II - de manifestação escrita do Procurador da Fazenda Nacional que atue junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais; III - da audiência do Departamento da Receita Federal; e IV - de que a proposta seja aprovada pelo voto de 2/3 (dois terços) do Conselho Pleno, no mínimo, em sessão realizada pelo menos 15 (quinze) dias após sua apresentação."

15 "Art. 123. A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF. [...] § 4º As Súmulas de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972."

16 "§ 13. Os órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do *caput* deste artigo observarão as súmulas de jurisprudência publicadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais."

O art. 124 permite que conselheiro de Turma da CSRF proponha enunciado com base em três paradigmas de sua Turma, proferidos em reuniões diferentes.

Já o art. 125 permite que conselheiro de Turma Ordinária suscite em sua Turma proposta de encaminhamento de enunciado à correspondente Turma da CSRF, com base em três acórdãos de Turmas da sua Seção de Julgamento proferidos nos três últimos anos.

O confronto entre o atual RICARF e o que o antecedeu permite concluir que as propostas feitas sob amparo dos art. 124 e 125 exigem menor número de paradigmas e, desde que a matéria não seja comum às seções de julgamento (p. ex., normas gerais de direito tributário), dispensam a participação do Pleno da CSRF.

Todavia, é preciso explorar mais detidamente o contexto em que surge o novo regramento para entender seu pleno potencial para a uniformização da jurisprudência.

2.1 O padrão histórico de proposição de Súmulas CARF e o papel da CSRF

A partir do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, deixa de existir o recurso à CSRF por violação à lei ou à evidência das provas. Desde então, ao lado da atribuição para aprovar súmulas e resoluções, a CSRF julga, exclusivamente, o recurso especial de divergência.

Enquanto as súmulas representam decisões reiteradas e uniformes, as resoluções representam solução, em tese, para a divergência entre Turmas da CSRF.[17]

Ocorre que as resoluções não são uma realidade prática. Um dos motivos disso é que as Turmas da CSRF são especializadas por matéria. Sendo assim, as divergências entre as Turmas da CSRF são poucas. Por razão lógica, com raras exceções, estão restritas às normas gerais e às normas sobre o processo administrativo fiscal.

Nesse cenário, o único remédio que se tem utilizado para sanar uma divergência é a provocação da CSRF, caso a caso, por meio do recurso especial.

Ainda que a decisão da CSRF em recurso especial tenha potencial de persuadir os demais membros do Conselho, não há efeito vinculante algum. O efeito persuasivo perante as DRJ é ainda menor que o exercido no âmbito interno do CARF.

Frise-se, ainda, que os membros da CSRF não atuam em Turmas Ordinárias, de maneira que inexiste um natural e rotineiro compartilhamento de ideias entre as Turmas da instância ordinária e da especial, ao menos como se dava até antes do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, quando as Turmas da

[17] "Art. 123. A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF."

CSRF eram compostas pelos presidente de Câmara dos Conselhos de Contribuintes ou presidentes de Turmas Ordinárias do CARF.

Ao analisar a citada alteração promovida pelo RICARF/2015, Ivan Allegretti e Roberto Ferraz (2015, p. 180-182) referem-se ao modelo anterior como mais propício à "autêntica uniformização de jurisprudência".

De outro giro, houve significativo aumento de colegiados desde a formação dos antigos Conselhos de Contribuinte (quatro câmaras julgadoras) até a atual formação do CARF (dez Turmas julgadoras por Seção de Julgamento). O aumento de colegiado incrementa a ocorrência de divergências.

À medida que proliferam julgados em que se diverge e prolonga-se o tempo sem uniformização da interpretação, mais aumentam os estoques de processos e maior o clamor pela celeridade potencial do processo administrativo tributário federal.

Diante disso, recai sobre as súmulas, quase exclusivamente, o papel de uniformizar a jurisprudência de forma mais eficiente.

Contudo, o procedimento tradicional vinha sendo iniciado a partir da comunicação, pelo presidente do CARF, aos conselheiros e demais legitimados a propor enunciados de súmulas sobre a abertura do procedimento de recebimento de proposta de enunciados de súmulas.

Essa rotina vinha ocorrendo com periodicidade nunca inferior a um ano e era finalizado, necessariamente, com a convocação do Pleno.

Gradativamente, consolidou-se um procedimento solene e que não ocorria todos os anos.

Desde a consolidação das súmulas dos Conselhos em Súmulas CARF em 2006 (nº 1 a 24), foram aprovadas súmulas do CARF em 2009 (nº 25 a 45), 2010 (nº 46 a 70), 2012 (nº 71 a 90), 2013 (nº 91 a 100), 2014 (nº 101 a 107), 2018 (nº 108 a 128), 2019 (nº 129 a 161) e 2021 (nº 162 a 187).[18]

Não houve convocação do Pleno e aprovação de súmulas em 2011, 2015, 2016, 2017 e 2020. O ano de 2020 foi atípico, impactado pela pandemia da Covid-19, mas a falta de aprovação de Súmulas CARF em vários anos é um indício da necessidade de aperfeiçoamento do procedimento.

Em que pese o Regimento Interno não condicionar a apresentação de proposta de súmula por conselheiro à convocação pelo presidente do CARF, a praxe desencadeou

[18] Cf. CARF (2018).

uma concentração de responsabilidade na administração e, de outro lado, uma postura passiva por parte dos conselheiros e entidades externas.

Adicionalmente, como a apresentação de proposta de enunciados não é rotineira, é natural que os proponentes não adquiram adequada experiência sobre a melhor técnica para escolha de paradigma e redação de enunciados.

Redigir enunciado de súmula não é simplesmente reproduzir enunciado da ementa dos paradigmas.

Nas palavras de Ruy Rosado de Aguiar Júnior (2008, [s.p.]), a "ementa é a norma jurídica judicializada, criada para o caso objeto do julgamento". Ementas resumem e divulgam o conteúdo de decisões judiciais, sintetizando as razões jurídicas e as consequências de fato atinentes ao caso julgado.[19]

Nessa senda, enquanto as ementas prestam-se a condensar a fundamentação que resolveu o caso concreto, o enunciado de súmula fundamenta-se em tais entendimentos para construir uma norma geral e abstrata, que, diferentemente da lei, tem fundamento de validade nos paradigmas e nas situações fáticas analisadas.

Muitas vezes, a equipe técnica do CARF designada para instruir as propostas de súmulas identificava fatores impeditivos do prosseguimento da proposta, tais como: irregularidade formal; inadequada escolha de paradigma; enunciado sem suporte no número mínimo de paradigmas; enunciado por demais genérico e abstrato, passível de ser aplicado a situações diversas das que foram objeto dos paradigmas.

A exigência de cinco paradigmas de reuniões diversas e de dois colegiados distintos acabava por impedir que uma matéria que viesse a ser decidida de maneira uniforme e reiterada por uma Turma da CSRF pudesse ser sumulada, pois não se alcançaria o requisito de acórdãos de colegiados diferentes.

Estava-se diante de um paradoxo: em que pese a Turma da CSRF possuir a prerrogativa de uniformizar a interpretação, não conseguia sumular matéria para a qual adotava interpretação reiterada e uniforme.

De outro lado, acórdãos de Turmas Ordinárias que contrariassem decisões reiteradas da Turma da CSRF, desde que em número não inferior a cinco, de reuniões diferentes e de ao menos dois colegiados, autorizavam a proposição e, em tese, a aprovação da súmula.

Por sua vez, a instância especial somente era alcançada, e assim continua sendo, quando o recurso especial é conhecido pela CSRF, uma vez que o seguimento do recurso

[19] Cf. Brasil (2021).

especial à CSRF está sujeito ao cumprimento dos requisitos próprios de qualquer recurso e dos requisitos específicos do recurso especial. Nessa senda, é normal que a maioria dos recursos especiais não tenha seguimento à CSRF.

Ademais, muitos recursos especiais que têm seguimento não são conhecidos pela Turma da CSRF por ter sido desatendido algum dos requisitos específicos.

Nesse contexto, muitas são as matérias que não chegam às Turmas da CSRF e têm a interpretação da legislação dispersa pelas Turmas Ordinárias e Extraordinárias, sem um instrumento uniformizador de interpretação.

2.2 O desafio da razoável duração do processo sem uniformização de jurisprudência

O desafio da razoável duração do processo é grandioso.

Algumas experiências foram bem-sucedidas, tais como a gestão inteligente do acervo com o julgamento de recursos repetitivos (§§1º a 3º do art. 47 do Regimento Interno aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

Com a concentração de questões de direito material similares e a reunião de recursos repetitivos, o CARF obteve avanços significativos no aumento da celeridade processual.

Todavia, quando se julgam lotes com muitos processos reduz-se o estoque, mas não se ataca o problema das divergências, pela falta de efeito vinculante.

Em tese, lotes de recursos repetitivos podem ser julgados de forma divergente se distribuídos para colegiados diferentes. Também podem ser proferidas decisões dissonantes se, depois de algum tempo, lote com a mesma matéria for julgado pelo mesmo colegiado como outra composição.

2.3 Disfuncionalidades do sistema

No cenário que se descreveu, podiam ser listadas algumas disfuncionalidades do sistema:

a) rito solene e demora de muitos anos para aprovação de súmula;

b) ausência de protagonismo dos conselheiros;

c) propostas rejeitadas na fase de admissibilidade;

d) baixo aproveitamento do potencial da CSRF para uniformizar jurisprudência;

e) restrição da uniformização no julgamento do recurso especial – o que somente atinge o caso concreto – sem efeito vinculante, apenas com efeito indutor, mas ainda assim reduzido;

f) não utilização das resoluções do Pleno da CSRF;

g) ausência de instrumentos de uniformização de amplo alcance, tais como pedido de uniformização de interpretação de lei federal (art. 14 da Lei nº 10.259, de 2001), recursos repetitivos (art. 1.036 do CPC), IAC (art. 947 do CPC) ou IRDR (art. 976, CPC);

i) recursos repetitivos sem efeito vinculante; e

j) súmula do CARF não vinculante às DRJ.

2.4 Inovações do Regimento Interno de 2023

Não existe fórmula milagrosa, nem bala de prata que resolva um problema complexo de forma simples.

O Regimento Interno aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023, dá prosseguimento ao aperfeiçoamento das normas reguladoras do julgamento no CARF. Cada Regimento em seu tempo buscou esse aperfeiçoamento e enfatizou alguma situação de destaque de sua época.

O RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, surge em um contexto pós-Operação Zelotes, com forte apego ao fortalecimento da integridade.

O RICARF 2023 surge em um contexto de imperiosa busca da celeridade processual. Os dados abertos do CARF apontam, em maio de 2024, um estoque da ordem de 80 mil processos e R$1,027 trilhão de reais em litígio, com tempo médio de 3,4 anos para julgamento de recurso voluntário e 340 dias para julgamento de recurso especial.[20]

O cenário em que surge o RICARF 2023 é o de previsão legal de julgamento de recursos dentro de 360 dias e uma realidade em que a Tese nº 269 dos recursos repetitivos do Superior Tribunal de Justiça (STJ) embasa um número crescente de decisões em mandados de segurança que determinam o julgamento de recursos, em prazo muitas vezes de trinta dias, criando dois "ritos processuais" muito desiguais: o do contribuinte que ingressa em juízo e o do que não o faz.

Nesse cenário, o RICARF de 2023 aperfeiçoa diversos procedimentos e institui algumas novas funcionalidades, abrindo ainda mais as portas do CARF para as possibilidades criadas pela tecnologia, a exemplo da exploração das reuniões assíncronas, que, desde agosto de 2024, passaram a ser realizadas em sistema informatizado denominado Plenário Virtual.

[20] Cf. CARF (2024a).

A aprovação de Súmulas CARF é um dos procedimentos que recebeu especial atenção, em uma época em que o CPC valoriza o sistema de precedentes e de uniformização de jurisprudência.

As regras tradicionais para proposição e aprovação de súmula foram mantidas no art. 126, mas o art. 124 do RICARF 2023 acrescenta novas possibilidade ao dispor expressamente que as súmulas podem ser propostas pelos conselheiros das Turmas da CSRF com base em três acórdãos da própria Turma.

Esse pequeno ajuste traz uma série de possibilidades, como as de:

a) reduzir o intervalo entre a consolidação do entendimento na Turma e a proposição do enunciado;

b) viabilizar às Turmas da CSRF sumular matéria que a elas chega com a finalidade de uniformizar a interpretação sem precisar de paradigma de Turma Ordinária;

c) aumentar a chance de a proposta ser aprovada, pois a tendência é a de que os que votam sejam os que participaram dos debates dos paradigmas; e

d) incentivar o protagonismo dos conselheiros.

O art. 125 do RICARF 2023 adicionou outra forma de proposição: por conselheiro de Turma Ordinária, na própria Turma, com menor número de acórdãos paradigmas em relação à hipótese tradicional (art. 126), quando verificar três acórdãos concordantes de Turmas Ordinárias distintas da própria Seção, proferidos nos últimos três anos.

A proposta será avaliada na Turma Ordinária do proponente e, se contar com a aprovação de maioria absoluta dos membros da Turma Ordinária, será encaminhada à Turma da CSRF, ou ao Pleno. Neste último caso, se a matéria for comum às três seções.

Esse ajuste pontual tem demonstrado enorme potencial sob vários aspectos, como para:

a) reduzir o intervalo entre a consolidação do entendimento nas Turmas Ordinárias e a proposição do enunciado;

b) uniformizar a jurisprudência sem a necessidade de levar enorme quantidade de recursos especiais à CSRF;

c) incentivar o protagonismo dos conselheiros; e

d) uniformizar a jurisprudência em temas que não chegariam à CSRF.

A nova sistemática permite, em tese, que sejam feitas propostas por Turmas Ordinárias que entrem em colisão com acórdãos proferidos por outras Turmas Ordinárias, assim como por Turma da CSRF – o que sempre ocorreu na sistemática tradicional.

Mas é possível detectar essas situações na instrução da proposta, que passará, sempre, pelo crivo da dupla aprovação colegiada, iniciando-se pela necessária maioria da Turma Ordinária do proponente e culminando com a aprovação de ao menos três quintos da Turma da CSRF.

Nesse contexto, deduz-se que o interregno para que uma matéria possa ser sumulada será reduzido e que isso poderá até mesmo aumentar, gradativa e significativamente, o número de súmulas do CARF.

Ademais, o procedimento pode ser continuamente aperfeiçoado por regulamentação do presidente do CARF, conforme já posto em prática com a edição da Portaria CARF nº 414/2024.[21]

2.5 Aprovação de Súmulas CARF: rito tradicional mantido e novos ritos simplificados

Na sistemática do RICARF/2015, a aprovação de súmulas já poderia ser feita no âmbito de cada Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais para aprovar enunciado de súmula que tratasse de matéria concernente à sua competência – ou ao Pleno da CSRF – para edição de enunciado de súmula sobre matéria que, por sua natureza, fosse submetida a duas ou mais Turmas da CSRF (art. 72, §§ 1º e 2º, do Anexo II do RICARF/2015).

Essas mesmas hipóteses foram mantidas no RICARF/2023 (art. 123, §§ 1º e 2º).

Também não há novidades no que concerne ao procedimento consagrado pelo art. 73 do Anexo II do RICARF/2015, em que a proposta de súmula poderia ser de iniciativa de conselheiro 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 de central sindical, habilitadas à indicação de conselheiros.

Na essência, o art. 126 do RICARF/2023 manteve a redação do art. 73 do RICARF/2015 e dispôs que a proposta deve ser instruída "com pelo menos cinco decisões proferidas cada uma em reuniões diversas, em pelo menos dois colegiados distintos" (§ 1º), exceto de Turmas Extraordinárias (§ 6º), exigindo-se para aprovação do enunciado voto de pelo menos três quintos da totalidade dos conselheiros do respectivo colegiado (§ 4º).

No padrão seguido até o RICARF/2015, a aprovação de súmulas pelo Pleno da CSRF e pelas Turmas da CSRF ocorreria anualmente, em rito que compreendesse período de

[21] Hoje é regulamentado pela Portaria CARF nº 414, de 12 de março de 2024 (CARF, 2024b).

solicitação aos conselheiros para que propusessem enunciados de súmulas e uma convocação do Pleno com finalidade específica de aprovação de súmulas.

Contudo, não houve convocação do Pleno e das Turmas da CSRF em 2022 nem em 2023.

A última reunião com essa finalidade ocorreu em 6 de agosto de 2021, quando foram apreciadas 49 propostas de enunciado de súmulas, referentes às proposições realizadas nos anos de 2020 e 2021,[22] com a aprovação de um total de 25 (vinte e cinco) enunciados de Súmulas CARF.[23]

Sob a ótica da uniformização de jurisprudência, a tardia aprovação de súmulas permite que discussões e divergências sobre um tema se perpetuem, acarretando morosidade na conclusão do julgamento dos processos.

O RICARF/2023 inovou ao trazer duas novas alternativas para proposição de súmulas: por conselheiro de Turma da CSRF (art. 124) e por conselheiro de Turma Ordinária, que, em tendo confirmação por sua própria Turma, terá sua proposição levada à apreciação da Turma da CSRF (art. 125).

A inovação criada pelo art. 124 permite que qualquer conselheiro de Turma da CSRF possa "propor enunciado de súmula, que trate de matéria de competência da respectiva turma, correspondente a tese por ela adotada em três acórdãos concordantes proferidos por unanimidade ou maioria".

Salienta-se que o quórum exigido no art. 124 do RICARF/2023 para os precedentes que embasarem a proposta de súmula é diferenciado: *os acórdãos têm que ter sido decididos por unanimidade ou maioria de votos*, o que não se exige para as demais hipóteses regimentais de encaminhamento de propostas de súmulas.[24]

Recebida a proposta de súmula, o presidente de Turma da CSRF a encaminhará ao presidente do CARF, caso a matéria a ser sumulada seja comum a mais de uma das Seções de Julgamento (§ 1º, inciso I - com convocação do Pleno pelo presidente do CARF), ou incluirá em pauta de reunião de julgamento da Turma, na hipótese de a matéria ser de competência exclusiva da respectiva Seção.

---

22 Portaria CARF/ME nº 7.974, de 2 de julho de 2021.

23 Informação disponível em: http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf. Acesso em: 16 nov. 2024.

24 Em tese, nas propostas de súmulas de que tratam os arts. 125 e 126 do RICARF/2023, os acórdãos indicados podem ter sido decididos por voto de qualidade ou com base no revogado art.19-E da Lei nº 10.522/2002, com a redação dada pela Lei nº 13.988/2020.

Para aprovação da súmula proposta nesses termos, manteve-se o quórum de 3/5 da totalidade dos conselheiros da Turma da CSRF, contudo, passou-se a exigir participação obrigatória do presidente e do vice-presidente do CARF (§ 2º).

Já em seu art. 125, o RICARF/2023 possibilitou ao conselheiro de Turma Ordinária "propor, em seu respectivo colegiado, enunciado de súmula para apreciação pela Turma da CSRF a quem compete a matéria, quando verificar ao menos três acórdãos concordantes proferidos por Turmas Ordinárias distintas, entre os proferidos nos três últimos anos".

Caso o colegiado aprove a proposta de enunciado de súmula, nesse caso, por maioria de votos, o conselheiro proponente deverá formalizar a proposta e encaminhá-la ao presidente da Turma, que a remeterá ao presidente da Seção (§ 1º), seguindo, a partir de então, o mesmo rito previsto na proposição de súmulas por membros da CSRF.

Há diferenças entre o conjunto de acórdãos paradigmas conforme a proposta seja baseada no art. 124 ou no art. 125:

– no âmbito da CSRF (art. 124), os conselheiros precisam de três acórdãos concordantes do próprio colegiado, *sem limitação temporal ao período em que foram prolatados*;

– aos conselheiros de Turma Ordinária (art. 125) também basta indicar três acórdãos concordantes, porém estes precisam ter sido *proferidos por Turmas Ordinárias distintas nos últimos três anos*.

Há de se ressaltar, contudo, que do mesmo modo que o RICARF/2023 criou um rito célere e simplificado para aprovação de súmulas a partir da proposta de conselheiros da CSRF e de turmas ordinárias, no § 4º do art. 124 também previu *iter* para revisão ou cancelamento de enunciado de súmula de Turma da CSRF, a partir de proposta do presidente da respectiva Turma da CSRF.

De toda forma, o RICARF/2023 manteve em seu art. 128 o que já era previsto nos Regimentos anteriores: a *possibilidade* de revisão ou cancelamento de enunciado de súmula a partir de proposta do presidente do CARF, do procurador-geral da Fazenda Nacional, do secretário especial da Receita Federal, de presidentes de confederação representativa de categoria econômica de nível nacional ou de central sindical, habilitadas à indicação de conselheiros.

Nesse sentido, de modo similar ao RICARF/2015 (art. 74, §§ 4º e 5º, do Anexo II), quando sobrevier "decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, que contrarie seu conteúdo", o

presidente do CARF revogará súmula do Conselho sem necessidade de aprovação pelos respectivos colegiados que a tenham aprovado (art. 128, § 4º), exceto nos casos das súmulas aprovadas pelo ministro da Fazenda (§ 5º), hipótese em que os mesmos interessados a propor súmula no rito tradicional poderão encaminhar, por intermédio do presidente do CARF, proposta ao ministro da Fazenda para revogação de enunciado.[25]

O art. 60, inciso VIII, do RICARF determina que os presidentes de Seções deverão encaminhar à Divisão de Análise de Recurso e Uniformização de Jurisprudência (Direj) "proposta, própria ou encaminhada por Presidente de Câmara ou Turma, para edição de súmula ou resolução de uniformização".

Quanto ao presidente de Câmara, não há dúvidas de que ele deve encaminhar ao presidente de Seção as propostas de súmulas de que tratam o art. 126 do RICARF/2023 (art. 59, inciso V), rito confirmado pelo inciso III do § 4º do art. 6º da Portaria CARF nº 414, de 2024.

O RICARF/2023 atribuiu competência aos presidentes de Turma Ordinária para remeter ao presidente de Seção a proposta de súmula, após aprovação do encaminhamento pela maioria do colegiado a partir de proposta de um de seus próprios membros (parágrafo único do art. 125[26]), o que atrai, de forma direta, a aplicação do art. 60, inciso VIII, ou seja, a submissão dessa proposta ao exame da Direj.

Convém ressaltar que o art. 25 do RICARF/2023 determina que compete à Direj "analisar as propostas de súmula e resolução de uniformização de teses divergentes a serem submetidas ao Pleno e às Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais", sendo comum que muitas propostas que não preencham os pressupostos regimentais sejam de pronto obstadas, sem que haja necessidade de pronunciamento pelos colegiados do CARF.

Nesse contexto, a Portaria CARF nº 414, de 2024, manteve a Direj à frente das verificações prévias quanto ao preenchimento dos pressupostos regimentais para que um enunciado de súmula possa ser submetido às Turmas da CSRF ou ao Pleno, quer nos casos de propostas de súmulas realizadas por conselheiros da CSRF (art. 4º, §§ 4º

[25] Conforme já citado, a Portaria CARF nº 414, de 2024, regulamenta o processamento das propostas de súmulas e de resoluções do CARF. Em seu art. 15, a portaria trata dos procedimentos para revisão ou cancelamento de enunciado de súmula.

[26] A Portaria CARF nº 414, de 2024, em seu art. 5º, disciplina o rito a ser adotado para proposta de súmula por conselheiro de Turma Ordinária.

e 5º),[27] de Turma Ordinária (art. 5º, § 7º),[28] ou das já tradicionais propostas oriundas de entidades externas ou conselheiros em geral (art. 6º, §4º, incisos IV e V).[29]

3. Atributos das Súmulas CARF antes e depois do RICARF/2023

Os enunciados de súmulas do CARF já vinculavam seus membros, a teor do que dispunha o *caput* do art. 72 do RICARF/2015, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015,[30] assim como normas similares de Regimentos anteriores. Para surtir efeitos nos demais órgãos da Administração Tributária, havia necessidade de o ministro da Fazenda atribuir às Súmulas CARF efeito vinculante, nos termos do art. 75 do RICARF/2015.

Ao dar nova redação ao Decreto nº 70.235/1972, a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, dispôs que, não somente o CARF, mas também as Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ), observarão as súmulas do CARF.[31]

O art. 129 do RICARF/2023[32] manteve a possibilidade de vinculação de toda a Administração Tributária por meio de ato do ministro da Fazenda.

---

27 "Art. 4º Qualquer conselheiro de turma da CSRF poderá propor enunciado de súmula, que trate de matéria de competência da respectiva turma, correspondente a tese por ela adotada em três acórdãos concordantes proferidos por unanimidade ou maioria. [...] §4º Na hipótese do inciso I do §3º, o Presidente do CARF encaminhará a proposta à Cojul, para análise e manifestação da Direj. §5º A Cojul encaminhará a manifestação da Direj ao Presidente do CARF para decisão."

28 "Art. 5º Qualquer conselheiro de Turma Ordinária poderá propor, em seu respectivo colegiado, enunciado de súmula para apreciação pela Turma da CSRF a quem compete a matéria, quando verificar ao menos três acórdãos concordantes proferidos por turmas ordinárias distintas, entre os proferidos nos três últimos anos a contar da proposta. [...] §7º O Presidente da Turma remeterá a proposta ao Presidente da Seção, seguindo-se, a partir de então, o rito previsto nos §§3º a 5º do art. 4º."

29 "Art. 6º Sem prejuízo do disposto nos art. 3º e 4º, a proposta de súmula poderá, ainda, ser de iniciativa de conselheiro do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, de Presidentes de Confederação representativa de categorias econômicas de nível nacional ou de Central Sindical, habilitadas à indicação de conselheiros. §4º A proposta de conselheiro fundamentada no caput deste artigo terá o seguinte trâmite: [...] IV - o presidente de seção encaminhará a proposta própria ou encaminhada por presidente de câmara à Cojul para manifestação da Direj; e V - a Cojul encaminhará a manifestação da Direj ao Presidente do CARF para decisão."

30 Cf. Brasil (2015).

31 "§ 13. Os órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do *caput* deste artigo observarão as súmulas de jurisprudência publicadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais."

32 "Art. 129. O Ministro de Estado da Fazenda poderá, por proposta do Presidente do CARF, do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, do Secretário Especial da Receita Federal do Brasil ou de Presidente de Confederação representativa de categoria econômica ou profissional habilitada à

No que diz respeito ao efeito vinculante das súmulas do CARF, em linha com o disposto na Lei nº 14.689/2023 (que incluiu o §13 no art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972), o RICARF/2023 dispôs que a simples aprovação de uma Súmula CARF, além de vincular os conselheiros do CARF, também demandará observância obrigatória pelas DRJ (§4º do art. 123).[33]

Desse modo, não há mais necessidade de ato ministerial que atribua efeito vinculante às Súmulas CARF para que os julgadores das DRJ as observem, exigindo-se ainda tal mister para que a vinculação seja aplicável a toda a Receita Federal – inclusive no que toca às normas complementares expedidas pelos órgãos, lançamentos e demais atos decisórios – e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Dando maior efetividade à vinculação do CARF e das DRJ às súmulas do CARF, o RICARF/2023 traz outra novidade: o não conhecimento de recurso de ofício ou voluntário interpostos contra decisão de primeira instância que adote como razão de decidir súmula aprovada pelo CARF (art. 101),[34] exceto quando "houver outra matéria a ser apreciada" ou "o recurso voluntário contiver argumentação com os motivos de fato ou de direito pelos quais o enunciado das súmulas ou as decisões não se aplicariam ao caso concreto" (incisos I e II do parágrafo único do art. 101).

Sublinhe-se que o não conhecimento de recursos de ofício e voluntário – nos casos em que as decisões de primeira instância adotarem como razão de decidir súmula aprovada pelo CARF – poderá ser tomado monocraticamente pelos presidentes de Câmara, a teor do que dispõe o art. 59, inciso XVII, do RICARF.[35] Contudo, na existência de *distinguishing* na decisão recorrida ou recurso, os processos deverão ser sorteados para decisão no colegiado competente.

---

indicação de conselheiros, atribuir à súmula do CARF, ou à Resolução do Pleno, efeito vinculante em relação à Administração Tributária Federal."

33 "Art. 123. [...] § 4º As Súmulas de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores referidos nos incisos I [Delegacias da Receita Federal de Julgamento] e II [CARF] do caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972."

34 Na realidade, o art. 101 do RICARF/2023 também cria hipóteses de não conhecimento de recursos de ofício e voluntário (decisão de primeira instância que adote como razões de decidir decisão plenária definitiva do STF, Súmulas Vinculantes do STF e Súmulas CARF), hipóteses essas antes previstas no RICARF/2015 somente para não conhecimento de recursos especiais (art. 67, § 12, do Anexo II do RICARF/2015).

35 "Art. 59. Aos Presidentes de Câmara incumbe: [...] XVII - nas hipóteses do art. 101, negar conhecimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário quando, nesse último caso, o recurso não contiver argumentação com os motivos de fato ou de direito pelos quais o enunciado das súmulas ou as decisões não se aplicariam ao caso concreto."

O RICARF/2023 trouxe ainda mais uma novidade no que diz respeito aos efeitos das súmulas: a reboque do que já vinha se decidindo na 1ª Turma da CSRF,[36] agora, de forma explícita, dispensou-se a necessidade de retorno do processo para julgamento em segunda instância quando a matéria remanescente na instância especial (CSRF) for objeto de súmula do CARF ou Resolução do Pleno da CSRF *e* versar exclusivamente sobre aplicação de direito (art. 111, § 5º).

E, em se tratando de matéria objeto de súmula do CARF ou Resolução do Pleno, o mesmo procedimento se aplica para dispensa de retorno de processo para a primeira instância (art. 111, § 6º).

O RICARF/2023 também deu relevância às súmulas ao dispor sobre a fundamentação das decisões por meio de referência a esses enunciados vinculantes, hipótese em que bastará ao acórdão identificar o número da súmula, os fundamentos determinantes e a demonstração de que o caso sob julgamento a eles se ajusta (inciso II do §12 do art. 114).

4. Novas oportunidades e desafios

A experiência adquirida até a aprovação de súmulas em 2024 sob os novos procedimentos demonstra ganhos de eficiência no sistema de uniformização de jurisprudência.

Com o aumento do número de enunciados aprovados, tende a aumentar a visibilidade das Súmulas CARF bem como o debate em torno dos enunciados aprovados e de outros que, em tese, podem vir a ser. Além disso, incentivam-se os conselheiros a proporem novos enunciados.

O art. 125, ainda não explorado, é uma oportunidade de o CARF avançar em temas que não chegam à apreciação da CSRF, a exemplo de matérias em relação às quais as Turmas Ordinárias não divergem, mas decidem de forma diversa das DRJ.

O uso de novas tecnologias, como a inteligência artificial, permite a identificação de temas em que a divergência recai sobre expressivo número de recursos na primeira ou segunda instância; consequentemente, uma Súmula CARF teria impacto sobre um número significativo de processos pendentes de julgamento.

[36] No Acórdão nº 9101-006.602, de 11 de maio de 2023, por exemplo, apesar da nulidade da decisão de primeira instância, dispensou-se o reconhecimento de nulidade, pois o retorno se limitaria à aplicação da Súmula CARF nº 178 quanto à exigência de multa isolada após o encerramento do ano-calendário.

Por outro lado, a consolidação das súmulas do CARF e, em especial, das Turmas da CSRF como instrumento de uniformização da jurisprudência administrativa inter-relaciona-se com mudanças de cultura organizacional, que exigem tempo de maturação.

Outro desafio decorre das peculiaridades do processo administrativo fiscal que o diferenciam do processo judicial, de maneira que a doutrina existente para o processo civil – que é farta e substancial – não pode ser importada para o processo administrativo sem um adequado filtro, e ainda não há muitos estudos específicos para a uniformização da jurisprudência administrativa.

A imperativa necessidade de uniformização da jurisprudência sobre normas comuns ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e à Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), decorrente da Reforma Tributária instituída pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023, é outro tópico desafiador a ser enfrentado direta ou indiretamente pelo CARF em um futuro próximo.

Esse conjunto de oportunidades e de desafios reforça a importância de se avaliarem empiricamente as boas práticas e os resultados alcançados na gestão do processo administrativo fiscal federal, bem como o impacto de enunciados sumulares sobre a eficiência da gestão do estoque de processos na primeira e na segunda instâncias.

Conclusões

As súmulas do CARF têm a finalidade de uniformizar a jurisprudência do Conselho e cresceram de relevância com a inclusão do §13 ao art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972, que passou a vincular as DRJ.

Sem abolir as regras tradicionais para proposição e aprovação de súmulas, o RICARF 2023 institui novas formas de propor e de aprovar súmulas, estimula o protagonismo dos conselheiros e viabiliza a instituição de rito mais célere para aprovação de enunciados.

Conforme se observa, o RICARF/2023 foi muito além de meramente reproduzir o RICARF/2015 ou a Lei nº 14.689, de 2023, no que diz respeito às propostas de enunciados de súmula, na medida em que inovou, ampliou e simplificou a forma de os conselheiros proporem enunciados de súmula, com requisitos diferenciados de acórdãos paradigmas, e criou a possibilidade de aprovação de súmula de Turma da CSRF em pauta de julgamento do respectivo colegiado.

E, quanto aos efeitos dos enunciados aprovados, estes foram expandidos automaticamente para além do âmbito do CARF, irradiando-se também aos julgamentos nas DRJ.

Tais medidas vêm contribuindo para que as súmulas do CARF sejam aprovadas em menor tempo e maior número, o que propicia maior celeridade ao julgamento de recursos em primeira e segunda instâncias – com consequente redução da temporalidade do acervo no âmbito do CARF (e também no das DRJ) – e a redução da litigiosidade fiscal.[37]

Com a obrigatoriedade de observância das súmulas do CARF, o papel das DRJ ganha uma nova dimensão. As DRJ deixam de ser meras instâncias de julgamento de primeira instância para se tornarem verdadeiras portas de entrada para a pacificação de teses, valendo o mesmo para sua atuação como instância recursal no contencioso de pequeno valor. A correta aplicação das súmulas pelas DRJ será crucial para o sucesso do novo modelo, exigindo dos julgadores um conhecimento aprofundado da jurisprudência do CARF e uma postura proativa na identificação e aplicação dos entendimentos consolidados.

Esse conjunto de ajustes, bem regulamentado – e com o engajamento dos conselheiros –, poderá contribuir positivamente, e cada vez mais, para a uniformização da jurisprudência do CARF e, consequentemente, para a segurança jurídica e celeridade do processo administrativo tributário federal, no CARF e nas DRJ.

Outros avanços estão contidos no RICARF/2023 quanto aos efeitos das Súmulas CARF que muito poderão contribuir para imprimir celeridade ao deslinde dos litígios, tais como: a) a dispensa de retorno do processo para julgamento em primeira ou segunda instâncias quando a matéria remanescente na instância especial for objeto de súmula do CARF e versar exclusivamente sobre aplicação de direito; b) a possibilidade de fundamentação da decisão mediante referência a súmula do CARF; b) o não conhecimento de recurso interposto em face de decisão de primeira instância que adote enunciado de súmula do CARF como razão de decidir; e c) a possibilidade de os presidentes de Câmara negarem conhecimento a recurso de ofício e a recurso voluntário, neste último caso, quando o recurso não contiver argumentação com os motivos de fato ou de direito pelos quais o enunciado das súmulas ou as decisões não se aplicariam ao caso concreto.

Embora as recentes alterações normativas representem um avanço significativo, ainda existem lacunas na literatura e questões que merecem aprofundamento em futuras

[37] Embora as Súmulas CARF não vinculem toda a Administração Tributária de forma automática, necessitando, para tanto, de atribuição de efeito vinculante pelo ministro da Fazenda, não há dúvidas de que esses enunciados acabam por contribuir significativamente para a redução da litigiosidade. Vide, por exemplo, a alteração de entendimento por parte da Receita Federal na Solução de Consulta Cosit nº 90, de 18 de junho de 2025, que se curvou à tese fixada na Súmula CARF nº 188. Cf. Brasil (2025).

pesquisas. A efetividade da redução do litígio e da celeridade processual, por exemplo, é um tema que demandará acompanhamento e análise empírica nos próximos anos. Será importante verificar se as medidas implementadas de fato alcançam os objetivos propostos ou se surgirão novos desafios.

Em suma, as alterações na legislação e no Regimento do CARF representam um passo importante na busca por um contencioso administrativo fiscal mais eficiente, previsível e seguro. Os impactos dessas mudanças serão sentidos em todas as esferas do sistema, exigindo adaptação e aprimoramento contínuo por parte de todos os envolvidos.

Referências

AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado de. Ementas e sua técnica. *Revista de Doutrina da 4ª Região*. Porto Alegre, n. 27, dez. 2008. Disponível em: https://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao027/ruy_rosado.html. Acesso em: 22 jul. 2024.

ALLEGRETTI, Ivan; FERRAZ, Roberto. Aspectos processuais do Novo Regimento Interno do CARF. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais de Direito Tributário.* São Paulo: Dialética, 2015, v. 19, p. 179-197.

BRASIL. Exposição de motivos da Medida Provisória nº 1.602/1997. *Diário do Congresso Nacional*, n. 26, p. 18.023, 2 dez. 1997. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/14400?sequencia=337. Acesso em: 18 jan. 2024.

BRASIL. *Exposição de motivos nº 00187/2013 da Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013*. Brasília, 7 nov. 2013. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Exm/EM-MPv627.doc. Acesso em: 22 jan. 2024.

BRASIL. Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 14, 10 jun. 2015. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=65007&visao=anotado. Acesso em: 16 nov. 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Diretrizes para a elaboração de ementas.* Brasília, 2021. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/09/diretrizes-elaboracao-ementas-uerj-reg-cnj-v15122021.pdf.

BRASIL. Solução de Consulta Cosit nº 90 de 18 de junho de 2025. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 140, 25 jun. 2025. Disponível em: https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/144761.

CARF. *Quadro geral de súmulas*. Brasília, 12 set. 2018. Disponível em: https://carf.economia.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/quadro-geral-de-sumulas-1. Acesso em: 14 nov. 2024.

CARF. *Dados abertos 2024*. Brasília, 27 jun. 2024a. Disponível em: https://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-2024/dados-abertos-202406-final.pdf. Acesso em: 14 nov. 2024.

CARF. Portaria CARF/MF nº 414, de 12 de março de 2024. *DOU*, Brasília, n. 54, seção 1, p. 33, 19 mar. 2024b.

CRUZ E TUCCI, José Rogério. *Precedente judicial como fonte do direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

DELGADO, José Augusto. Direito sumular. Espécies de súmulas. Súmula de jurisprudência. Súmula impeditiva de recurso. Súmula vinculante. *BDJur*, STJ, 2011. Disponível em: http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/74122.

DIDIER JÚNIOR, Fredie; BRAGA, Sarno Paula; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de Direito Processual Civil.* Teoria da prova, Direito Probatório, teoria do precedente, decisão judicial, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 6. ed. v. 2. Salvador: Editora JusPodivm, 2011.

LEAL, Roger Stiefelmann. *O efeito vinculante na jurisdição constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2006.

MARINONI, Luiz Guilherme. *Precedentes obrigatórios.* 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

PINTO, Fernando Brasil de O.; CARDOSO, Jorge Claudio D. Novo Ricarf e Súmulas: novidades e expectativas. *Consultor Jurídico*, 7 fev. 2024. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2024-fev-07/novo-ricarf-e-sumulas-novidades-e-expectativas/. Acesso em: 15 jul. 2025.

REFORMA TRIBUTÁRIA: SIMPLICIDADE E PRECEDENTES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

JULIANA FURTADO COSTA ARAÚJO[1]

CARLOS EDUARDO MAKOUL GASPERIN[2]

Resumo: O estudo avalia os contornos semânticos do princípio constitucional tributário da simplicidade, incluído no Texto Magno pela Emenda Constitucional nº 132/2023. A simplicidade, em si, não pode ser vista como um objetivo isolado, mas, sim, como meio para atingir objetivos maiores. Neste contexto, o princípio da simplicidade deve se desapegar de aspectos estruturais das legislações que regulam e regularão a Reforma Tributária para privilegiar uma visão mais funcional, vinculada aos estágios de planejamento, *compliance* e cobrança. Órgãos julgadores como o CARF possuem importante papel na simplificação funcional do sistema tributário, especialmente por meio de respeito aos precedentes próprios, do Judiciário e daqueles que serão emitidos pelo Comitê Gestor do IBS. Respeitar os precedentes é garantir coerência e integridade normativas, facilitando o conhecimento e o cumprimento do novo regramento tributário.

Palavras-chave: Reforma Tributária; precedente; processo administrativo; princípio da simplicidade.

Abstract: The present essay evaluates the semantic aspect of the constitutional principle of tax simplicity entailed placed in the Brazilian Constitution by its 132nd Amendment. Simplicity is not a goal for its own purpose, it needs to be taken into consideration regarding other greater constitutional goals. Therefore, tax simplicity must be evaluated from its functional aspect, more than by any structural characteristics from the laws that regulates and will regulate the Brazilian tax reform. It means that simplicity must be assessed in stages: planning for, complying with and collecting tax. Administrative courts such as CARF and the future CGIBS have an

[1] Doutora em Direito Processual e Constitucional Tributário pela PUC-SP. Professora do mestrado profissional da FGV/Direito-SP. Procuradora da Fazenda Nacional.

[2] Doutorando em Direito Processual e Constitucional Tributário pela PUC-SP. Mestre em Direito Tributário pela FGV/Direito-SP. Advogado.

DOI 10.5281/zenodo.17142919

important role in building tax simplicity by binding themselves to precedents either from the Judiciary or from their own. The respect for precedents will grant normative coherence and integrity, facilitating the acquaintance with and compliance with the new tax rules emerging from the reform.

Keywords: Tax Reform, Precedent, Administrative Process, Principle of Simplicity

Sumário

Introdução 53
1. Simplicidade e justiça tributária na base principiológica do STN 53
2. Simplicidade tributária: uma breve análise 56
3. O papel do processo administrativo tributário na simplificação do sistema tributário 59
Considerações finais 61
Referências 62

Introdução

Pensar e refletir sobre a Reforma Tributária feita pela Emenda Constitucional (EC) nº 132/2023, agora regulamentada em parte pela Lei Complementar nº 214/2025, vai muito além da importante dedicação e atenção que se dá aos impactos no direito material advindos dessa reformulação constitucional, especialmente os aspectos estruturantes e operacionais dos novos tributos criados (IBS e CBS).

É preciso pensar como se dará o processo de efetivação das novas regras postas pelo constituinte derivado, como elas serão interpretadas e aplicadas no iter de positivação do direito tributário, que, como em um fluxo, desce da norma constitucional até a sua concretização, atingindo a esfera de direitos e obrigações dos contribuintes e da Administração, papel este que é desempenhado, direta ou indiretamente, pelo processo tributário (Conrado, 2007, p. 59-60).

Neste ciclo de positivação, direito material e direito processual se relacionam de forma mutuamente interdependente (Marinoni, 2020, p. 29). Da mesma forma que o direito material sofre influxos do direito processual (Bedaque, 2022, p. 102-103) - como, p. ex., por meio de concretização de conceitos via precedentes –, também este é fortemente influenciado por aquele. Ou seja, não há como aplicar a norma processual sem se levarem em consideração as particularidades do Sistema Nacional Tributário (STN), aí compreendidos as regras e os princípios que o sustentam.

Nessa esteira é preciso repensar como o processo tributário poderá contribuir com os noveis objetivos impostos pela EC nº 132/2023 ao STN, ao acrescentar o § 3º ao art. 145 da Constituição Federal (CF), determinando que o "Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente", para o que acreditamos que o respeito à cultura de precedentes terá importante papel.

Para tanto, na primeira seção apresentaremos breve análise desse dispositivo e nosso entendimento sobre como ele deve ser interpretado, para, na seção seguinte, tentarmos construir um conceito de simplicidade e, em seguida, analisar como o processo administrativo tributário pode contribuir para pavimentar o caminho em direção à concretização do novo objetivo constitucional-tributário que vigora desde a promulgação da referida emenda.

1. Simplicidade e justiça tributária na base principiológica do STN

Analisando o art. 145, § 3º, da CF, chamou-nos a atenção a inclusão no mesmo dispositivo constitucional, lado a lado, de dois objetivos que, a princípio, seriam contraditórios entre si: simplicidade e justiça tributária.

Em princípio, alcançar a justiça tributária, aí entendida como a obtenção de uma tributação igualitária, eficiente e coerente, que distribua isonômica e adequadamente a carga tributária entre os setores, de acordo com a sua capacidade contributiva, depende de um sistema mais detalhado, especificado, interligado; portanto, complexo, e não simples. Assim conclui Deborah L. Paul (1997, p. 155), ao pontuar que "the complexity of a tax regime depends on its degree of equity".[3]

Ou seja, quanto maior a busca por um regime igualitário e coerente, maior será o nível de complexidade exigido para tanto. Luís Eduardo Schoueri (2015, p. 52), por exemplo, aponta como uma das causas geradoras de complexidade sistêmica, justamente, as diferenciações que são necessárias à efetivação da igualdade tributária, fazendo com que, dificilmente, um mesmo tributo tenha composição de cálculo idêntica entre dois contribuintes.

É aquilo que Deborah Paul (1997, p. 163-164) define como o dilema de um sistema que busca a equidade na tributação. E assim o é, porque, segundo a autora, em regra, esses sistemas se baseiam em valores ideais de difícil concretização para realizarem seu objetivo, como a capacidade contributiva. Por conta disso, tendem a ser complexos, pois é difícil determinar de forma razoável qual é a capacidade de determinado setor econômico ou contribuinte, o que leva à criação de regras e regimes específicos que buscam uma melhor concretização desse ideal, gerando, inevitavelmente, um certo grau de complicação da legislação. Essa complexidade tende a aumentar, diz a autora, quanto maior for o nível de receita pública gerada pelo tributo em questão, o que produzirá uma demanda maior por coerência e certeza normativa, forçando a criação de regras mais detalhadas e intrincadas.

Tal raciocínio se aplica, inevitavelmente, a uma tributação sobre o consumo, ainda que feita de uma forma mais aprimorada sobre o valor agregado, como pretende a EC nº 132/2023. A busca por uma tributação justa nesse sistema de alta capacidade de arrecadação gerará (e está gerando neste momento de regulamentação) pressões sociais para que tais ou quais itens sejam isentos ou tenham uma redução da tributação. Isso acaba produzindo diferenciações de tributação e criando uma série de regimes especiais que aumentam a complexidade e a regressividade do sistema e diminui a

[3] Segundo a autora: "Two processes contribute to tax complexity. First, complexity arises because policy ideals are insufficiently tractable to administer, but practical second-best solutions are also complex by virtue of being second-best. Complexity is a by-product of a tax regime's reconciliation of the lofty aspiration to distribute tax burdens equitably and the mundane requirement that the tax be susceptible to administration and compliance. Second, complication is caused by a desire to reduce 'open texture', or uncertainty. Taxpayers and administrators need guidance where the law is unclear. Lawmakers respond by producing new authorities that clarify but complicate the law" (Paul, 1997, p. 155, 157).

sua praticabilidade, coerência e neutralidade econômica, o que acarreta inevitável complicação com o passar do tempo (Paul, 1997, p. 193-194, 200-201).

Ora, mas como, então, interpretar o desejo do constituinte derivado de colocar como princípios elementares do STN a busca pela simplicidade e justiça tributária se essas aparentam caminhar em sentidos opostos? E mais, lembremos que no mesmo dispositivo há, ainda, a famigerada necessidade de busca pela tributação de acordo com a capacidade contributiva (§ 1º) e, agora, também, pela busca da redução da regressividade (§ 4º), dois elementos que tendem a gerar, como visto, aumento da complexidade legislativa. Como retirar uma interpretação coerente deste dispositivo?

O primeiro ponto é ter em mente que o Sistema Tributário tenderá, sempre, à complexidade, porque o sistema captura, reflete e é afetado pelo quão complexas são as relações sociais, econômicas e políticas de nossa sociedade (Schoueri, 2015, p. 52). Nesse sentido, um grau de complexidade será sempre inevitável (Donaldson, 2003, p. 654).

Outro ponto a se ressaltar é que nem sempre a simplificação é algo positivo em si mesmo, nem a complicação é algo negativo de *per si*. Legislações simples nem sempre trazem eficiência ao STN,[4] assim como aquelas mais complicadas podem, em certos casos, melhor promover a igualdade.[5,6]

Daí porque autores como Samuel A. Donaldson (2003, p. 652) definem simplicidade e complexidade como conceitos relativos que só podem ser compreendidos se interpretados como meios para atingir objetivos maiores de eficiência e equidade da tributação. Por isso, tais conceitos não podem ser vistos de forma isolada, como um inimigo a ser combatido (complexidade), ou uma meta a ser atingida a qualquer custo (simplicidade). A sua medida sempre deve ser a promoção da igualdade e eficiência da tributação.[7]

---

4 "In fact, simple laws are probably more ambiguous that complex ones", diz Donaldson (2003, p. 691).

5 Peter H. Schuck (1992, p. 8), por exemplo, afirmando que a simplicidade nem sempre produz os melhores efeitos, aponta que: "Legal complexity sometimes produces fairer, more refined, more efficient, even more certain forms of social control".

6 Basta que lembremos das LC nº 24/1975 e 87/1996, sobre as quais se sustentavam o ICMS. Leis relativamente simples, de fácil compreensão, mas que deram azo a um sistema de tributação sobre o consumo de mercadorias complexo, ineficiente e inaplicável – agora extinto pela EC nº 132/2023. De outro lado, a legislação do imposto sobre a renda é deveras complexa, porém, em certa medida, pretende implementar a isonomia tributária e capturar a capacidade contributiva do contribuinte, ainda que mereça aprimoramentos nesse sentido.

7 No mesmo sentido segue Peter Schuck (1992, p. 8-9), para quem complexidade e simplicidade não são valores em si mesmos, mas ganham sentido quando são comparados com os custos que promovem ou reduzem e os ganhos de eficiência que proporcionam.

A simplificação do sistema tributário, sob o marco principiológico agora vigente da Constituição, deve ser entendida, então, não como valor em si mesmo, mas, sim, como instrumento para a promoção dos outros valores incertos no próprio art. 145 do Texto Maior, em especial a justiça tributária, a transparência e a redução da regressividade, tendo como limite intransponível os direitos e garantias individuais do contribuinte, como alerta Fernando Aurélio Zilveti (2022).

Mas o art. 145, § 3º, referenciado seria aplicável apenas pelo Legislador – quando exerce sua competência tributária – e pelo Administrador – ao regulamentar as disposições tributárias? Pode-se dizer que estes são os destinatários imediatos do comando constitucional, o que não exclui a importância do Poder Judiciário e dos órgãos administrativos de julgamento nesse processo, como ator mediato. Como se verá na sequência, cabe aos Tribunais, aí inclusos o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e o Comitê Gestor do IBS (CGIBS), contribuir para a criação de uma consistência normativa que favorecerá a simplificação operacional do sistema.

2. Simplicidade tributária: uma breve análise

No capítulo anterior falamos em "simplificação operacional do sistema" tributário porque podemos encarar a simplicidade/complexidade de um ordenamento a partir de sua estruturação ou de sua funcionalidade. Este estudo pretende fazê-lo a partir do segundo plano.

Isso porque acreditamos que nem sempre a complexidade estrutural representa complexidade funcional do sistema. Geralmente se afirma que uma legislação é complexa quando é longa, tem muitas palavras, é muito técnica ou densa, detalhada, fragmentada e de difícil compreensão para os não versados no meio. Simplificar seria, portanto, impor leis mais curtas, diretas, não tão técnicas ou detalhadas; ou construí-las a partir da utilização de tipos abertos,[8] e não de conceitos detalhados que se espalhem ao longo do código ou regulamento.

Tal análise não é inadequada; ela é, porém, incompleta. Nem sempre a legislação mais simples do ponto de vista de sua construção (com poucos artigos, poucas palavras, utilizando tipos abertos, etc.) tenderá ser a que trará maior simplificação funcional ao sistema. Pode até parecer estranho e contraditório, mas, muitas vezes, as legislações mais detalhadas, densas e técnicas podem proporcionar uma maior simplicidade na sua compreensão e aplicação pelos utentes.[9]

---

8 Sobre a utilização de tipos como simplificadores e seus cuidados, ver Zilveti (2022).

9 "Strange as it sounds, complexity can facilitate efficiency. Sometimes laws that are difficult to understand can prove easier to apply and enforce than simple rules" (Donaldson, 2003, p. 672).

Do ponto de vista tributário, partindo-se desse racional, é inegável que há um forte indicativo de uma legislação complexa do ponto de vista estrutural, vez que o tributo se desenvolve normativamente desde a Constituição até o ato de lançamento, passando por definições e regramentos trazidos por leis complementares, leis ordinárias, decretos regulamentadores, instruções normativas, portarias etc. Diante desse cenário, ainda mais em um país federativo como o nosso, é intuitivo dizer que o sistema tributário é complexo e precisa ser simplificado.

Contudo, analisar a simplicidade por estes aspectos é fazer uma análise de elementos estéticos da legislação tributária que, apesar de poderem ser indicadores da existência de complexidade, não são, em verdade, por si só, definidores desta e da necessidade de alguma intervenção simplificadora.

Essa visão estética da legislação, ainda que importante para uma construção sistêmica harmoniosa, não pode ser dissociada de uma análise sobre os impactos funcionais e instrumentais da estrutura normativa no comportamento do jurisdicionado.[10]

Assim, para além da aparência, unidade e harmonia do corpo normativo-tributário, é preciso analisar o quanto este sistema, ou um de seus subsistemas (como o da tributação sobre o consumo, por exemplo), impacta a sua operacionalização prática, tanto pelo contribuinte, quanto pela Administração Tributária.

Tal como sugere Emilly Cauble (2019, p. 337-339), é preciso que se analise se a legislação tributária impacta os operadores em um dos três estágios de aplicação da norma tributária: (i) fase de conhecimento normativo (fase de planejamento); (ii) fase de conformação com o texto legal (fase de *compliance*); e (iii) fase de cobrança (fase impositiva). Quanto maiores os custos e esforços envolvidos nestas fases, maior será a complexidade do sistema e maior será a necessidade de simplificação voltada à racionalização de um desses estágios.

A fase cognitiva tem a ver com a etapa de aprendizado e conhecimento pelo contribuinte e pela Administração da legislação. É nessa etapa que, de um lado, o contribuinte define e organiza seu modelo de negócio de forma mais eficiente em face do regramento tributário que lhe foi posto, e o órgão de controle prepara seus sistemas e equipe. Essa etapa é importante porque legislações de difícil compreensão, mesmo para técnicos versados, podem levar à sua má aplicação e, consequentemente, ao incremento de litígios e de incertezas a aumentar a percepção de complexidade (Cauble, 2019, p. 340-345).

[10] Para um estudo sobre o impacto dos valores estéticos na análise e reforma do direito, cf. Toran (1990).

No estágio de *compliance*, a complexidade mede-se pelo tempo e recursos gastos para cumprir com obrigações acessórias definidas pela legislação tributária. Aqui a análise vai muito além do número de formulários e declarações a serem preenchidos para englobar, também, a dificuldade de identificar e mensurar os fatos relevantes a serem reportados e a forma como devem ser retratados à Administração, além dos gastos com *softwares* e estruturas para controle e manutenção da conformidade (Cauble, 2019, p. 345-347).[11]

Por fim, no tocante à fase impositiva, de cobrança, está-se a falar em complexidades que impõem custos adicionais aos contribuintes para recuperar eventuais pagamentos indevidos realizados, créditos acumulados etc., e à Administração para efetuar a persecução do crédito tributário, seja judicial ou administrativamente (Cauble, 2019, p. 347-349).

Era evidente que a tributação sobre o consumo no país incrementava todos os custos das três fases acima mencionadas. Era de difícil interpretação, aplicação, custosa do ponto de vista de *compliance* e cobrança, além de ser desagregada e desarmônica. A complexidade, portanto, reinava, seja do ponto de vista funcional, seja do ponto de vista estético.

Parece-nos que a EC nº 132/2023, a LC nº 214/2025 e o texto proposto ao PLP nº 108/2024 pretendem simplificar o sistema de tributação sobre o consumo, reduzindo os custos e esforços necessários nas três fases acima mencionadas, ainda que, de um ponto de vista estético, possam apresentar alguma complicação, na medida em que trazem regulamentação longa e detalhada.

Superada a fase inicial de conhecimento do novo regramento que trará um aumento de custo considerável e esperado na fase cognitiva, seja para o contribuinte, seja para o fisco – o que é natural diante da reestruturação realizada –,[12] espera-se que o texto produzido possa simplificar esses três estágios, em especial o de conformidade

[11] O professor William Gale, em audiência pública perante o Congresso americano, assim definiu a complexidade a partir dos custos de *compliance*: "We define the complexity of a tax system as the sum of compliance costs – which are incurred directly by individuals and businesses – and administrative costs – which are incurred by government. Compliance costs include the time taxpayers spend preparing and filing tax forms, learning about the law, and maintaining record-keeping for tax purposes. The costs also include expenditures of time and money by taxpayers to avoid or evade taxes, to have their taxes prepared by others, and to respond to audits, as well as any costs imposed on any third-parties, such as employers. Administrative costs, although incurred by government, are ultimately borne by individuals. These costs include the budget of the tax collection agency, and the tax-related budgets of other agencies that help administer tax programs" (Gale, 2001, [s.p.]).

[12] Cf. Donaldson (2003, p. 659).

e controle, com mecanismos interligados de lançamento, cobrança e restituição que tendam a facilitar a operacionalização do sistema ao longo do tempo.

No entanto, para que toda essa simplificação almejada ocorra é preciso que haja integridade e coerência normativa. A incerteza e a inconsistência colocarão por terra todos os esforços reestruturantes da tributação do consumo e jogarão a sociedade brasileira em um novo e desconhecido caos tributário.

Esse é o papel que deve assumir o processo tributário, o de instrumento de concretização da reforma tributária idealizada, criando um arcabouço de definições normativas consistentes e harmônicas entre si para que o sistema tributário seja de fácil compreensão, aplicação, controle e fiscalização e, portanto, mais simples.

3. O papel do processo administrativo tributário na simplificação do sistema tributário

Tanto o Judiciário quanto cortes administrativas como o CARF e, por consequência, o processo podem ser fontes de complexidade sistêmica na medida em que a atividade interpretativa é inexoravelmente criativa, porque adscreve sentido normativo ao texto legislado.[13] Sendo assim, não só o texto deve ser conhecido e aplicado pelos utentes, mas deve sê-lo de forma a adequar-se à interpretação a ele dada por determinado ente judicial.

Portanto, o sistema jurídico passa a ser compreendido não só a partir do conjunto de textos legislados, mas também das normas jurídicas deles extraídas pelo órgão competente a interpretá-las, em especial aquelas inscritas em decisões paradigmáticas que servirão para orientar condutas e embasar decisões futuras, chamadas de precedentes. Não é errado dizer, então, que texto e norma passam a fazer parte do cotidiano dos utentes do sistema em análise, o que adiciona um elemento a mais à estrutura normativa, complicando-a.[14]

Tal como propusemos ao longo deste estudo, também para a norma processual a simplicidade deve ser entendida sob um aspecto funcional, caracterizando-se por medidas que aprimorem a sua missão finalística[15] de pôr fim a litígios ou de preveni-los.

---

13 Nesse sentido, ver Guastini (2008, p. 175).

14 Samuel Donaldson (2003, p. 654-672), analisando a tributação da renda americana – mas cujas conclusões podem ser utilizadas para a análise de outros sistemas tributários –, elenca sete causas específicas da complexidade inerente à tributação, derivadas da separação de poderes e do jogo de interesses associado ao processo legislativo. Dentre elas destacamos a busca pela certeza normativa e o papel do Judiciário na interpretação e definição de sentidos.

15 Como pontuaram Carla Pereira da Silva e Fabio Godoy Texeira da Silva, pesquisadores do

Sob esse aspecto, percebe-se que a utilização do precedente como instrumento de argumentação e compreensão sistêmica adquire forte papel simplificador, na medida em que garante, *prima facie*,[16] um sentido normativo a determinado texto legislado, correspondendo a verdadeira "pauta de conduta" (Alvim, 2021, p. 68) a ser levada em consideração pelos destinatários da norma, o que traz racionalidade (Zanetti, 2021, p. 370-371) e consistência normativas[17] ao sistema.

Como ensina Schauer (1987), o respeito aos precedentes justifica-se, também, no incremento de eficiência decisional e processual, o que evita um ambiente de constantes litígios que procuram rediscutir e reapreciar matérias já decididas pelo Tribunal, garantindo consistência interpretativa e respeitabilidade institucional ao órgão julgador. Como consequência, mais simples se tornarão a cognoscibilidade e a concretização do direito material pelas vias do processo.

Em um ambiente de um IVA-dual específico, em que União, estados e municípios instituirão e arrecadarão tributos diversos incidentes sobre fatos geradores e bases de cálculo semelhantes, o papel institucional dos órgãos de julgamento administrativo representados pelo CGIBS e o CARF ganha grande importância, pois será por meio de tais órgãos que a interpretação administrativa do sentido normativo dos novos tributos coirmãos será definida.

Assim, a existência de um adequado sistema de produção, aplicação, respeito e, principalmente, aproveitamento de precedentes destes órgãos entre si e daqueles exarados pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça é caminho necessário não só para a almejada harmonização pretendida pelo art. 318 da LC nº 214/2025, mas, principalmente, para a realização do princípio constitucional

---

Núcleo de Direito Tributário do mestrado profissional da FGV/Direito-SP: "A simplicidade no ambiente processual funciona a partir de um foco pragmático, voltado para sua finalidade integralmente útil e resolutiva da controvérsia. Para tanto, a simplicidade recomenda a descrição clara, acurada e eficiente dos mecanismos processuais como sequências lógicas de atos em cooperação dos sujeitos. Longe de ser prosaico, o valor do simples no processo está em sua direção finalística – que oferece respostas a partir de uma disciplina detalhada e objetiva para uma execução clara, porque a segurança está intrinsecamente relacionada à informação inteligível e a instruções que permitam o uso não intrincado, fluido e harmônico, inclusive, das alternativas possíveis e adequadas, como métodos de prevenção e solução consensuais de controvérsias" (Silva; Silva, 2024).

16 Dizemos *prima facie* porque, tal como a lei, o precedente também deve ser interpretado, e nesse ato pode-se verificar a sua inaplicabilidade ao caso concreto, eventuais elementos distintivos (*distinguishing*) ou, até mesmo, a sua total desconexão com a realidade atual a demandar a sua superação (*overruling*).

17 Sobre o papel simplificador da consistência normativa, cf. Cauble (2019, p. 342-343).

da simplicidade tributária, a qual não se configurará em um ambiente de dúvida ou inconsistência decisional entre tais órgãos.

Considerações finais

O Direito é tão complexo quanto for a complexidade da sociedade da qual deriva e para cujas relações sociais se volta a fim de regulá-las. E assim o é porque o Direito não é algo externo à realidade social a que inserto, pois é o próprio produto desta.

Contudo, esta constatação não pode levar a um conformismo perpétuo. A complexidade sistêmica não pode ser aceita ao ponto de prejudicar o próprio funcionamento do Direito e do seu propósito regulador. Quando se atinge este ápice, é preciso lançar mão de medidas simplificadoras para conter a maturação e evolução complexa do corpo normativo.

É esse o papel que a EC nº 123/2023 pretende cumprir. Diante de um cenário de tributação nacional sobre o consumo de bens e serviços que já não era mais complexo, e sim caótico, o constituinte derivado se vale de uma reforma com o intuito de simplificar as relações entre fisco e contribuintes em toda a Federação.

Deve-se ter em mente que a simplicidade não é um conceito que pode ser idolatrado de forma isolada, como elemento perpetuamente benéfico a ser contraposto às pretensas consequências maléficas da complexidade. Não há esse dualismo. Nem sempre a complexidade será má, da mesma forma que nem toda medida de simplificação trará bons resultados. Simplicidade e complexidade são conceitos relativos que só têm razão como instrumentos para que se concretizem valores maiores do sistema normativo, como a segurança jurídica, a isonomia, a justiça e a eficiência.

Daí por que a EC nº 123/2023 elencar o ideal de simplicidade do sistema tributário ao lado de valores maiores, como capacidade contributiva, justiça tributária e transparência. A simplificação do sistema somente será bem-vinda quando se prestar a enaltecer a isonomia e a eficiência da tributação, elementos que concretizam a justiça na coleta de tributos.

A obtenção desses fins por meio de medidas simplificadoras pode se dar tanto pela simplificação de elementos estruturais do sistema (redução do número de leis, do tamanho de sua redação, da forma como são redigidas, etc.), quanto pela atenção a elementos funcionais que garantam uma compreensão, aplicação e controle da norma mais fáceis, ágeis e economicamente eficientes.

Essas medidas podem vir tanto do Legislativo (ao pensar e editar novas leis), quanto do Administrador (ao editar regulamentos, criar obrigações acessórias, etc.),

como também do Judiciário e dos órgãos de julgamento administrativos, garantindo integridade e consistência no sentido normativo às leis que compõem o sistema tributário, por meio da utilização de precedentes íntegros e coerentes como orientações de conduta a simplificar a utilização da norma tributária.

Por isso é importantíssimo o respeito aos precedentes e à cultura a eles inerente, especialmente pelas Administrações Tributárias e pelos órgãos responsáveis pelo contencioso administrativo do IBS e da CBS, evitando-se que os anseios por uma tributação sobre o consumo mais simples, harmônica, racional e economicamente eficiente não se concretizem e que contribuintes e fisco se coloquem em meio a um novo caos tributário.

O anseio constitucional de simplificação tributária necessitará mais do que uma simples harmonização de condutas, procedimentos e entendimentos oficiais entre as Administrações Tributárias, como imaginado pelo art. 318 da LC nº 214/2025. O caminho para a realização efetiva do desígnio do constituinte derivado passa, necessariamente, por uma forte cultura de respeito aos precedentes e por sua adequada aplicação, especialmente aqueles gerados pelos dois sistemas processuais administrativos responsáveis pelo contencioso dos tributos que compõem o IVA-dual, cada um em sua esfera de competência. É nessa fase de positivação do direito material que se dará a verdadeira harmonização normativa, possibilitando que a tão sonhada simplicidade do sistema tributário seja alcançada.

Referências

ALVIM, Teresa Arruda. *Modulação na alteração da jurisprudência firme ou de precedente vinculante*. 2. ed. São Paulo: RT, 2021.

BEDAQUE, José Roberto dos Santos. *Direito e processo*: influência do direito material sobre o processo. 7. ed. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022.

CAUBLE, Emily. Superficial proxies for simplicity in tax law. *University of Richmond Law Review*, v. 53, n. 2, p. 329-372, 2019.

CONRADO, Paulo Cesar. *Processo tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

DONALDSON, Samuel A. The Easy Case Against Tax Simplification. *Virginia Tax Review*, v. 22, n. 645, 2003.

GALE, William •G. Tax Simplification: issues and options. *Brookings*, 17 jul. 2001. Disponível em: https://www.brookings.edu/articles/tax-simplification-issues-and-options/.

GUASTINI, Riccardo. Se i giudici creino diritto. *In*: MAC-GREGOR, Eduardo Ferrer; LARREA, Arturo Zaldivar Lelo de (coord.). *La ciencia del derecho procesal constitucional*:

estudios en homenaje a Hector Fiz-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho. Ciudad de Mexico: Unam, 2008.

MARINONI, Luiz Guilherme. *Técnica processual e tutela dos direitos*. 7. ed. São Paulo: RT, 2020. Edição Kindle.

PAUL, Deborah L. The Sources of Tax Complexity: How Much Simplicity Can Fundamental Tax Reform Achieve. *North Carolina Law Review*, v. 76, n. 151, 1997.

RUHL, J. B.; KATZ, Daniel Martin. Measuring, Monitoring, and Managing Legal Complexity. *Iowa Law Review*, v. 101, n. 191, 2015.

SCHAUER, Frederick. Precedents. *Stanford Law Review*, v. 39, n. 3, p. 571-605, 1987.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCHUCK, Peter H. *Legal complexity*: some causes, consequences, and cures. *Duke Law Journal*, v. 42, 1992.

SILVA, Carla Pereira da; SILVA, Fabio Godoy Teixeira da. A simplicidade no sistema processual-tributário: do que estamos falando? *JOTA*, Brasília, 7 jul. 2024. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/a-simplicidade-no-sistema-processual-tributario-do-que-estamos-falando-07072024.

TORAN, Janice. 'Tis a gift to be simple: aesthetics and procedural reform. *Michigan Law Review*, v. 89, n. 2, p. 352-398, 1990.

ZANETTI JR., Hermes. *O valor vinculante dos precedentes*: Teoria dos Precedentes Normativos Formalmente Vinculantes. 5. ed. São Paulo: Juspodivm, 2021.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Tipicidade e simplicidade no Direito Tributário. *Revista de Direito Tributário Atual*, v. 50. p. 502-521, 2022. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2172.

O PAPEL DO SERPRO NO DESENVOLVIMENTO DE CAPACIDADES DE ANÁLISE DE DADOS E INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL EM CONJUNTO COM O CARF

ALEXANDRE GONÇALVES DE AMORIM[1]

Resumo: Este artigo analisa a evolução institucional do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e a contribuição do Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro) na modernização do contencioso tributário brasileiro. O estudo investiga como a Inteligência Artificial (IA) e a análise de dados têm sido incorporadas para agilizar o julgamento de processos administrativos fiscais, destacando a implementação da IARA e do Plenário Virtual. São apresentadas experiências internacionais e nacionais relacionadas ao tema. O artigo traz também os desafios futuros da agenda em questão.

Palavras-chave: CARF; Serpro; Inteligência Artificial; contencioso tributário; Administração Pública; análise de dados.

Abstract: This article examines the institutional evolution of the Administrative Council of Tax Appeals (CARF) and the contribution of the Federal Data Processing Service (Serpro) to the modernization of Brazil's tax litigation system. The study investigates how Artificial Intelligence (AI) and data analysis have been integrated to streamline the adjudication of administrative tax cases, highlighting the implementation of IARA and the Virtual Plenary. Both international and national experiences related to the topic are presented. The article also addresses future challenges on the agenda.

Keywords: CARF; Serpro; Artificial Intelligence; tax litigation; Public Administration; data analysis.

[1] Diretor-presidente do Serpro desde fevereiro de 2023.

DOI 10.5281/zenodo.17228725 zenodo

Sumário

Introdução 69
1. Criação e desenvolvimento do Serpro e sua relação com a administração tributária 70
2. O papel do Serpro na modernização do CARF e do contencioso tributário 71
   2.1 Desenvolvimento do e-Processo 71
   2.2 Sistema CRIO 72
   2.3 Implementação da IARA 72
   2.4 Desenvolvimento do Plenário Virtual 73
3. Comparação com iniciativas internacionais 74
4. A inserção de tecnologia em processos contenciosos 75
5. Perspectivas futuras e desafios 76
Considerações finais 77
Referências 78

Introdução

O contencioso tributário no Brasil representa um desafio significativo para a administração fiscal e para o ambiente de negócios do país. Estudos indicam que, em 2020, o estoque de litígios tributários atingiu aproximadamente R$ 5,44 trilhões, correspondendo a cerca de 75% do Produto Interno Bruto (PIB) nacional. Desse montante, R$ 4,01 trilhões estavam em disputas nos âmbitos federal, estadual e municipal, segundo dados da pesquisa *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro*, do Conselho Nacional de Justiça (CNJ, 2022).

A elevada litigiosidade tributária brasileira pode ser atribuída a diversos fatores, entre eles a complexidade do sistema tributário, a falta de clareza na legislação e a morosidade processual. Os processos tributários no Brasil duram em média dezenove anos, desde a fase administrativa até a conclusão judicial (Leoratti, 2019). O elevado número de instâncias, duplicações e repetições atrasa também o andamento processual. A instância recursal acrescenta 55% a mais do tempo de tramitação de processos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Calijuri; Mac Dowell; Cartaxo, 2022). Além disso, a execução fiscal é responsável por grande parte do congestionamento no Judiciário brasileiro, contribuindo para a sobrecarga dos tribunais e a demora na resolução dos litígios.

A digitalização de processos administrativos e a implementação de sistemas de Inteligência Artificial (IA) para análise preditiva e automação de julgamentos vêm ganhando espaço tanto no Brasil quanto em outros países. O uso dessas tecnologias no CARF, em parceria com o Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro), tem sido um vetor de inovação na administração tributária brasileira. O desenvolvimento de plataformas como o e-Processo, o Sistema Cognitivo de Gestão do Acervo do CARF (CRIO) e a Inteligência Artificial em Recursos Administrativos (IARA) demonstra o potencial dessas soluções para agilizar o julgamento de processos, garantir maior transparência e aumentar a eficiência das decisões fiscais.

Este artigo examina a evolução do CARF e do Serpro na modernização do contencioso tributário, destacando sua relação histórica e o impacto das inovações tecnológicas na administração fiscal. Além disso, analisa o desenvolvimento de ferramentas de IA, sua aplicação prática e os desafios enfrentados na implementação dessas soluções. O estudo também traz uma comparação com iniciativas internacionais, demonstrando como outras administrações tributárias estão utilizando tecnologia para aprimorar a gestão de litígios fiscais. Por fim, são discutidos as perspectivas futuras e os desafios que ainda precisam ser superados, especialmente diante das mudanças introduzidas pela recente Reforma Tributária do Consumo.

A sinergia entre instituições como o CARF e o Serpro é fundamental para que a administração tributária brasileira continue evoluindo em um cenário global cada vez mais digitalizado. A integração entre tecnologia e gestão pública permite não apenas maior eficiência nos julgamentos tributários, mas também um ambiente de negócios mais estável e previsível, promovendo a justiça fiscal e a segurança jurídica.

1. Criação e desenvolvimento do Serpro e sua relação com a administração tributária

O Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro) foi criado pela Lei nº 4.516, de 1º de dezembro de 1964, como uma empresa pública vinculada ao Ministério da Fazenda. Seu objetivo inicial era modernizar a administração pública por meio da automação e informatização dos processos fiscais e financeiros, trazendo agilidade para setores estratégicos do governo (Carvalho; Torres, 2025).

Desde sua criação, o Serpro desempenhou um papel central na informatização da administração tributária brasileira. Com a rápida industrialização do Brasil nos anos 1960, era necessário aperfeiçoar os métodos de arrecadação de tributos. Foi nessa fase que foram firmados os primeiros ajustes para a prestação de serviço ao Imposto de Renda com o Serpro. Nos anos 1970 e 1980, desenvolveram-se sistemas essenciais para o controle da arrecadação e fiscalização tributária, incluindo a integração de bases de dados para a Receita Federal.

A introdução do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) nos anos 1980 foi um marco na digitalização dos processos contábeis da União, permitindo maior controle sobre receitas e despesas públicas. Nesse período, o Serpro passou a atuar mais próximo de seus clientes com a instalação do primeiro microcomputador em órgão público na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

Nos anos 1990 e 2000, o Serpro aprofundou sua atuação na modernização dos processos administrativos da Receita Federal. Esse foi um período de avanços relevantes na digitalização. A declaração do Imposto de Renda em 1991 começou a ser feita digitalmente através de disquetes. Em 1997, foi criado o ReceitaNet, oferecendo ao cidadão a possibilidade de enviar suas declarações por meio da internet. Os avanços também foram relevantes com a criação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que revolucionou a forma como as empresas brasileiras prestam contas ao Fisco. Com a implementação do SPED, foi possível padronizar a comunicação entre empresas e o governo, reduzindo custos operacionais e combatendo a evasão fiscal. Além disso, o Centro de Atendimento Virtual da Receita Federal (e-CAC) tornou-se uma ferramenta

essencial para o atendimento digital ao contribuinte, possibilitando o acesso remoto a serviços fiscais.

O Serpro tem como propósito prover soluções inteligentes para a transformação e inclusão digital. A grande expertise da empresa reside em assuntos de caráter econômico-fazendário. Sua evolução institucional esteve sempre focada em construir o melhor governo digital e isso passa primordialmente pela relação tributária.

2. O papel do Serpro na modernização do CARF e do contencioso tributário

No que se refere ao contencioso tributário, o Serpro ampliou sua atuação criando sistemas que automatizaram a gestão de processos administrativos e facilitaram a tramitação de litígios fiscais. O lançamento do sistema e-Processo revolucionou a forma como os recursos administrativos eram analisados, garantindo maior transparência e eficiência na tramitação de autos fiscais. A automatização do contencioso tributário permitiu uma maior previsibilidade nas decisões fiscais e reduziu significativamente o tempo de análise dos casos pela Receita Federal.

Com a chegada da transformação digital e a adoção de Inteligência Artificial, o Serpro passou a desenvolver ferramentas como o CRIO e a IARA, que automatizam a gestão e análise de acervos jurídicos e fiscais. Essas inovações consolidam sua relevância na modernização do CARF e da Receita Federal, permitindo uma tomada de decisão mais ágil e baseada em dados.

A relação do Serpro com a Receita Federal e o CARF consolidou-se a partir da necessidade de aprimoramento na gestão de processos fiscais e na implementação de ferramentas tecnológicas para a fiscalização tributária. O desenvolvimento de sistemas de análise preditiva e IA reforça essa colaboração, permitindo um maior controle sobre a arrecadação e a redução da litigiosidade fiscal, o que contribui para a conformidade tributária e a justiça fiscal. A seguir serão apresentadas as principais iniciativas do Serpro em conjunto com o CARF.

2.1 Desenvolvimento do e-Processo

O Serpro tem um papel relevante na digitalização dos processos administrativos tributários por meio do sistema e-Processo em conjunto com a Receita Federal Brasileira. O e-Processo é a plataforma que possibilita a tramitação e o gerenciamento de processos tributários por meio digital. Ele elimina a necessidade de documentos físicos, acelerando a análise dos autos e garantindo maior rastreabilidade e segurança das informações.

O e-Processo permite a automação de etapas do fluxo processual, reduzindo o tempo médio de tramitação e promovendo maior eficiência no julgamento de demandas tributárias. O ganho em redução de tempo no julgamento era estimado em 50% à época de seu lançamento (Lima, 2008). Além disso, a integração com a Receita Federal e outras instâncias administrativas fortalece a interoperabilidade entre os órgãos fazendários, promovendo uma gestão mais ágil e eficaz do contencioso tributário.

O sistema eletrônico do e-Processo começou a ser implementado na Delegacia da Receita Federal de Salvador. Segundo Silva (2006), o e-Processo representou economias diretas e indiretas para a gestão pública. Estimou-se, em 2006, que a redução de custos diretos e indiretos seria de mais de R$ 300 milhões anuais. Ademais, haveria ganhos significativos para o trabalho dos servidores com o aumento de produtividade e avanços na transparência e no acesso das informações sobre processos no país.

A criação e o desenvolvimento do e-Processo foram um passo importante para a transformação digital do contencioso tributário. Foi a partir da digitalização dos processos existentes por meio dessa plataforma que se pôde avançar para o uso de ferramentas tecnológicas mais avançadas nos anos posteriores.

2.2 Sistema CRIO

Outra inovação significativa promovida pelo Serpro em colaboração com o CARF é o Sistema Cognitivo de Gestão do Acervo do CARF (CRIO). O CRIO foi instituído pela Portaria CARF nº 131, de 22 de outubro de 2018. Seu objetivo é o aumento da celeridade processual a partir da formação de agrupamentos e lotes com maior coesão temática e de recursos repetitivos que elevam a produtividade e reduzem o estoque de processos (CARF, 2018).

A expectativa inicial em relação a seus impactos era a de uma redução na ordem de 30% do acervo do CARF em um período de doze meses (CARF, 2018). Para isso, o CRIO utiliza algoritmos avançados de aprendizado de máquina e processamento de linguagem natural para catalogar, classificar e recuperar informações sobre processos administrativos tributários. Essa ferramenta permite uma análise mais eficiente de documentos, otimizando a recuperação de informações relevantes e reduzindo o tempo necessário para a tomada de decisão por parte dos conselheiros.

O CRIO também contribui para a padronização de dados, melhorando a transparência e acessibilidade dos julgamentos, além de possibilitar integração com outras soluções tecnológicas empregadas no CARF.

2.3 Implementação da IARA

A Inteligência Artificial em Recursos Administrativos (IARA) foi desenvolvida pelo Serpro para auxiliar no julgamento de recursos tributários. Baseada em mais de

500 mil decisões do CARF, a IARA analisa processos, sugere decisões e automatiza tarefas antes desempenhadas por assessores (Serpro, 2024).

O sistema IARA funciona a partir da análise do cumprimento de requisitos. Após esta etapa, os processos são separados conforme os pedidos. Ainda, o sistema elabora resumos e auxilia na composição de decisões com base em jurisprudências. A tecnologia adotada introduz o conceito da Administração Tributária 3.0, avançando para além da digitalização e aplicando a Inteligência Artificial para a análise (Lobo, 2024).

Os ganhos com o sistema IARA consistem em reduzir de forma acentuada o tempo médio de duração processual, de seis anos para um. O sistema é desenhado para auxiliar no julgamento de mais de 75 mil recursos tributários, que somam em valores estimados mais de R$ 950 bilhões de reais.

O desenvolvimento do sistema IARA é mais um exemplo da evolução da parceria do Serpro com o CARF. Ele avança em um ponto muito relevante, que é a aplicação de tecnologia e de inteligência como subsídio para a tomada de decisão. Tal fato representa um importante avanço na jornada de transformação digital, pois não se trata apenas de processamento de dados puro e simples, e sim de análises mais complexas.

2.4 Desenvolvimento do Plenário Virtual

O CARF, em parceria com o Serpro, desenvolveu o Plenário Virtual. Essa plataforma permite que as sessões de julgamento sejam realizadas de forma síncrona (presencial, não presencial ou híbrida) ou assíncrona, em que sustentações orais, votos, memoriais e relatórios são submetidos eletronicamente.

O Plenário Virtual assegura maior transparência aos processos, com a disponibilização dos votos na internet, o que permite acompanhamento de votação em tempo real. O avanço é significativo no caso da implementação da sustentação oral para os processos de menor valor. Os casos dos pequenos contribuintes representam cerca de 25% dos 79 mil processos em tramitação no CARF (Migalhas, 2024).

A adoção do Plenário Virtual é resultado da trajetória crescente de digitalização do CARF. A pandemia global de Covid-19 iniciada em 2020 foi um claro catalisador da mudança. A experiência com julgamentos de forma remota trouxe alguns benefícios, como a substancial economia com despesas decorrentes de deslocamentos de conselheiros e a facilidade para que todos que sejam parte do processo possam acompanhá-lo à distância (Oliveira; Duro, 2024).

É interessante mencionar que o Plenário Virtual se soma às iniciativas apresentadas anteriormente. O sistema do e-Processo, o sistema CRIO, o sistema IARA e o Plenário Virtual fazem parte do ecossistema desenvolvido pelo Serpro e pelo CARF com o obje-

tivo de avançar nos desafios do contencioso tributário brasileiro, reduzindo o estoque de processos e dando maior agilidade para as decisões. Os impactos são notados por todos com uma tributação mais justa e eficiente.

3. Comparação com iniciativas internacionais

As autoridades tributárias têm adotado cada vez mais tecnologia em seus processos ao redor do mundo. O objetivo é melhorar suas atividades básicas e coletar tributos de forma mais eficiente. A tecnologia tem o potencial de melhorar a tributação em três grandes áreas (Okunogbe; Santoro; Scarpini, 2023):

1. *Identificação da base tributária*: determinar com acurácia a base tributária de indivíduos e empresas é um desafio para qualquer autoridade tributária. Ao integrar dados, é possível estimar com maior precisão a base tributária e capturar fraudes;
2. *Monitorar o* compliance *tributário*: o uso de ferramentas analíticas pode auxiliar as autoridades tributárias a monitorarem e aplicar as regras. A análise de padrões e o uso da automação podem tornar mais rápida a detecção de fraudes;
3. *Facilitar o* compliance *tributário*: a tecnologia também pode colaborar com o *compliance* através de soluções como, entre outras, o preenchimento automático de declarações, otimizando a comunicação entre as partes por meios digitais.

O uso de IA na administração tributária tem seguido casos estabelecidos e casos emergentes globalmente. Os casos estabelecidos envolvem: i) a gestão de risco, com a seleção de casos para auditorias, avaliações de perfis, entre outros; ii) investigações tributárias que utilizam correlações de diferentes fontes de dados; iii) serviços para os contribuintes, como declarações pré-preenchidas, assistentes virtuais, entre outros. Os casos emergentes envolvem: i) o uso de IA para melhorar a produtividade dos funcionários ligados à autoridade tributária; ii) o uso de IA generativa para a criação de declarações; iii) uso de IA para soluções educativas (Aslett *et al*., 2024).

O desenvolvimento tecnológico do CARF promovido pelo Serpro pode ser comparado a iniciativas semelhantes em outros países que também buscam modernizar seus sistemas de contencioso tributário e gestão fiscal. A seguir são apresentadas duas iniciativas globais.

Reino Unido – Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC): O HMRC, autoridade tributária do Reino Unido, utiliza sistemas de IA para apoio da tomada de decisão. A análise de IA é feita para cruzar informações financeiras e identificar inconsistências tributárias. Também é utilizada para a identificação de riscos e para a análise de casos

conjuntos. Seu uso é associado com ferramentas de geoprocessamento. O sistema é integrado, garantindo conformidade tributária e reduzindo o volume de litígios administrativos.[2]

Estados Unidos – Internal Revenue Service (IRS): A Receita Federal dos Estados Unidos (IRS) anunciou uma ampla iniciativa para aumentar a conformidade tributária dos contribuintes mais ricos, grandes empresas e parcerias, utilizando tecnologia avançada e IA. A nova abordagem busca corrigir desequilíbrios históricos, redirecionando auditorias para contribuintes de alta renda. Dentre as iniciativas, a IA auxilia na identificação precoce de esquemas sofisticados de evasão fiscal e fraudes, garantindo que auditorias se concentrem em áreas críticas e evitando auditorias desnecessárias para contribuintes comuns. A IRS também tem utilizado a tecnologia para a identificação de fraudes relacionadas ao uso de criptomoedas e outros ativos digitais, em que já foram verificados altos índices de irregularidades.[3]

Ao comparar o CARF com essas iniciativas internacionais, percebe-se que o Brasil, por meio do Serpro, tem avançado significativamente na digitalização do contencioso tributário. Contudo, desafios ainda permanecem, como a ampliação da interoperabilidade entre sistemas e a consolidação da transparência na tomada de decisões automatizadas.

4. A inserção de tecnologia em processos contenciosos

A atuação do Serpro em conjunto com o CARF, além de encontrar paralelo em experiências internacionais, também pode ser analisada em outros casos brasileiros. A aplicação de tecnologia em outros órgãos que gerem processos contenciosos existe e há bons exemplos disso. Entre outras iniciativas de automação e IA em agências e órgãos brasileiros, destacam-se:

Projeto Victor (Supremo Tribunal Federal – STF): O Supremo Tribunal Federal implementou o Victor, um sistema de IA que analisa peças processuais. Este sistema foi desenvolvido em parceria com a Universidade de Brasília (UnB). O projeto tem duas funções primordiais: separar os documentos principais dos processos que chegam à corte e classificar os recursos por Tema de Repercussão Geral (Valle; Fuentes I Gasó; Ajus, 2024).

Projeto Sinapses (Conselho Nacional de Justiça – CNJ): O sistema Sinapses é uma plataforma nacional de armazenamento, treinamento supervisionado, controle

[2] Para o caso do Reino Unido, maiores informações estão disponíveis em: International Public Sector Fraud Forum (2020) e IFS (2024).

[3] Para o caso americano, maiores informações estão disponíveis em IRS (2023).

de versionamento, distribuição e auditoria dos modelos de Inteligência Artificial. A plataforma foi desenvolvida inicialmente pelo Tribunal de Justiça de Rondônia (TJRO) e depois foi adaptada para uso nacional pelo CNJ.

O Sinapses está disponível para todos os tribunais do país. Cada tribunal pode construir e refinar seus próprios modelos. Em 2023, a plataforma reunia mais de 150 modelos de Inteligência Artificial utilizados pelos órgãos de justiça no âmbito do Programa Justiça 4.0.[4]

ChatTCU (Tribunal de Contas da União – TCU): Em 2023, o TCU consolidou-se como um dos pioneiros na administração pública brasileira em integrar tecnologias de IA generativa em seus sistemas internos. Uma das principais ferramentas desenvolvidas foi o ChatTCU, um assistente virtual baseado no Microsoft Azure OpenAI Service, que atende a mais de 1.400 usuários internos. O ChatTCU auxilia em diversas tarefas, como análise de documentos, pesquisas jurídicas, traduções e consultas administrativas, otimizando o tempo e a eficiência dos servidores. O ChatTCU já se encontra integrado a alguns sistemas do próprio tribunal, facilitando processos.

Além do ChatTCU, o TCU vem percorrendo uma trajetória completa de transformação digital e de aplicação da IA. O tribunal possui robôs para análise de licitações e editais, sistemas de análise de orçamento, mapas de riscos e aquisições, assistentes virtuais, entre outros (TCU, 2024).[5]

A experiência do CARF com as soluções do Serpro se destaca pela aplicação específica no contencioso tributário, mas reforça uma tendência mais ampla de modernização da administração pública brasileira por meio da IA e da digitalização. O uso dessas tecnologias em diferentes esferas governamentais demonstra um movimento consistente em direção à eficiência processual, redução de custos e maior transparência na tomada de decisões.

5. Perspectivas futuras e desafios

O futuro da parceria entre o Serpro e o CARF deve se concentrar na expansão das soluções baseadas em IA, garantindo maior precisão na análise tributária e melhorando a transparência do sistema fiscal. No entanto, desafios como a gestão da segurança de dados, a adequação à Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD) e a necessidade de treinamento contínuo para servidores públicos devem ser enfrentados para garantir uma implementação efetiva e ética das novas tecnologias. É relevante o cuidado para que a transparência e a governança de IA evoluam conforme os sistemas e plataformas se complexifiquem.

[4] Maiores informações estão disponíveis em United Nations Development Programme (2023).

[5] Maiores informações estão disponíveis em TCU (2024).

Além disso, a recente aprovação da Reforma Tributária do Consumo trará mudanças significativas na forma como tributos são apurados, arrecadados e contestados. O novo modelo demandará ajustes estruturais nos sistemas de arrecadação e contencioso tributário. O Serpro precisará desenvolver novas ferramentas para garantir a correta aplicação da legislação e oferecer suporte tecnológico ao CARF na resolução de disputas relacionadas às novas regras fiscais.

A Reforma Tributária do Consumo é uma oportunidade de simplificação das regras tributárias e de realização de um sistema mais justo. A unificação de tributos pode colaborar com uma diminuição de divergências entre interpretações nos julgamentos. Há também o ganho pela simplificação de processos tributários entre as unidades da federação.

Apesar dos benefícios da Reforma Tributária, alguns desafios devem permanecer. O uso estratégico do contencioso fiscal por parte de alguns contribuintes não deve ser resolvido. Porém, a evolução de ferramentas de tecnologia continuará contribuindo para a melhoria dos fluxos e processos do contencioso tributário no país. A maior integração entre os sistemas nacionais e subnacionais poderá representar um ganho para todos os entes.

Novas tecnologias também representam uma importante forma de aprimoramento da relação do Serpro com o contencioso tributário. A tokenização e a disseminação do uso de ativos digitais integrados a redes de *blockchain* são um desafio e uma oportunidade para as autoridades tributárias. São um desafio, pois podem significar formas de evasão ao fisco. São uma oportunidade, pois a mesma tecnologia pode ser utilizada para integrar processos produtivos e garantir melhor conformidade tributária.

Adicionalmente, um importante desafio futuro está relacionado à governança e a aspectos éticos do uso de Inteligência Artificial para a tomada de decisões. Existem importantes preocupações associadas ao viés algorítmico e ao tratamento de dados pessoais e sensíveis para o treinamento de modelos de IA. O uso indiscriminado e sem as devidas auditorias pode significar novos riscos para a administração tributária como um todo. Esse é um ponto de atenção futuro que merece maior desenvolvimento.

Considerações finais

A evolução tecnológica do CARF junto ao Serpro tem se mostrado um processo contínuo e incremental, garantindo que as soluções se adaptem às novas tecnologias e às crescentes demandas do contencioso tributário. A digitalização e a automação implementadas até o momento representam avanços fundamentais para a celeridade e a eficiência dos julgamentos, ao mesmo tempo que reduzem a litigiosidade e aumentam

a transparência dos processos. Em todo o tempo de relacionamento, é clara a evolução em direção ao uso consciente e eficiente da tecnologia.

A comparação com iniciativas internacionais e nacionais demonstra que o caminho trilhado pelo Serpro e pelo CARF está alinhado às tendências globais e nacionais de modernização do setor público. O uso de IA, a automação e a análise de dados avançada não são apenas uma necessidade local, mas um movimento em curso em diversos países, visando melhorar a gestão tributária e o contencioso fiscal.

No entanto, ainda existem desafios importantes que precisam ser endereçados. A proteção de dados pessoais, a segurança cibernética e a soberania digital são temas críticos, especialmente no contexto da crescente automação de processos decisórios. Além disso, a integração entre diferentes órgãos tributários e a interoperabilidade de sistemas continuam sendo desafios estruturais que precisam ser enfrentados para garantir maior eficiência e transparência.

A Reforma Tributária adiciona um novo fator de complexidade ao contencioso tributário brasileiro. Com a substituição de tributos e a criação de novas bases de incidência fiscal, os modelos preditivos e os sistemas de IA precisarão ser adaptados para lidar com um novo conjunto de regras e dinâmicas processuais. Esse será um desafio tanto para o Serpro quanto para o CARF, que precisarão garantir que as novas soluções tecnológicas sejam capazes de interpretar corretamente a legislação e oferecer suporte adequado para a administração fiscal e para os contribuintes.

Diante desse cenário, é essencial que a evolução tecnológica do CARF e do Serpro continue sendo pautada por inovação, segurança e transparência, garantindo que as novas ferramentas não apenas aumentem a eficiência, mas também assegurem um sistema tributário mais justo e acessível para todos os cidadãos e empresas. É imprescindível que a tecnologia esteja em prol da promoção da justiça social e da justiça tributária.

Referências

ASLETT, J. *et al*. Understanding Artificial Intelligence in Tax and Customs Administration. *IMF Technical Notes and Manuals*, v. 6, Issue 006, 2024.

CALIJURI, M.; MAC DOWELL, M. C.; CARTAXO, M. de F. Estudo: oito desafios relacionados ao contencioso tributário brasileiro e possíveis soluções. *Gestão Fiscal*, 4 out. 2022. Disponível em: https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/pt-br/estudo-oito-desafios-relacionados-ao-contencioso-tributario-brasileiro/#_ftn5. Acesso em: 19 mar. 2025.

CARF. *CARF implementa sistema que permitirá maior agilidade na formação de lotes temáticos e lotes de processos repetitivos*. Brasília, 23 out. 2018. Disponível em: https://carf.economia.

gov.br/noticias/2018/carf-implementa-sistema-que-permitira-maior-agilidade-na-formacao-de-lotes-tematicos-e-lotes-de-processos-repetitivos. Acesso em: 1º mar. 2025.

CARVALHO, A. L.; TORRES, C. M. Seis décadas de muita inovação e muitas realizações. *Revista Tema*, n. 239, fev. 2025. Disponível em: https://www.serpro.gov.br/menu/noticias/Tema-edicao-239/seis-decadas-de-muita-inovacao-e-muitas-realizacoes. Acesso em: 9 mar. 2025.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). *Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro*. Brasília, 2022. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/08/contencioso-tributario.pdf. Acesso em: 19 fev. 2025.

Institute for Fiscal Studies (IFS). *Artificial intelligence in automated decision-making in tax administration*: the case for legal, justiciable and enforceable safeguards. London, Sept. 2024. Disponível em: https://ifs.org.uk/sites/default/files/2024-09/Artificial-intelligence-in-automated-decision-making-in-tax-administration.pdf.

International Public Sector Fraud Forum. *The use of Artificial Intelligence to Combat Public Sector Fraud*: Professional Guidance. New Zealand, Feb. 2020. Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5e4545fe40f0b677be5fbd62/Artificial_intelligence_13_Feb.pdf.

IRS. *IRS announces sweeping effort to restore fairness to tax system with Inflation Reduction Act funding; new compliance efforts focused on increasing scrutiny on high-income, partnerships, corporations and promoters abusing tax rules on the books*. Washington, Sept. 8 2023. Disponível em: https://www.irs.gov/newsroom/irs-announces-sweeping-effort-to-restore-fairness-to-tax-system-with-inflation-reduction-act-funding-new-compliance-efforts.

LEORATTI, D. Contencioso tributário gera acúmulo de processos no Brasil. *JOTA*, São Paulo, 18 abr. 2019. Disponível em: https://www.jota.info/tributos/contencioso-tribuario-processos. Acesso em: 19 mar. 2025.

LIMA, D. Delegacias da Receita passam a utilizar sistema eletrônico no recebimento de documentos. *Serpro*, 18 jun. 2008. Disponível em: https://www.serpro.gov.br/menu/noticias/noticias-antigas/delegacias-da-receita-passam-a-utilizar-sistema-eletronico-no-recebimento-de-documentos. Acesso em: 5 mar. 2025.

LOBO, A. P. IA IARA vai julgar cerca de 75 mil recursos tributários em tramitação no Carf. *Convergência Digital 20 Anos*, 28 de nov. de 2024. Disponível em: https://convergenciadigital.com.br/governo/ia-iara-vai-julgar-cerca-de-75-mil-recursos-tributarios-em-tramitacao-no-carf/. Acesso em: 24 mar. 2025.

MIGALHAS. *Carf aprova plenário virtual e regulamenta modalidades de julgamento*. 5 ago. 2024. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/quentes/412618/carf-aprova-plenario-virtual-e-regulamenta-modalidades-de-julgamento. Acesso em: 24 mar. 2025.

OKUNOGBE, O.; SANTORO, F.; SCARPINI, C. The promise and limitations of information technology for tax mobilization. *World Bank Blogs*, 15 mar. 2023. Disponível em: https://blogs.worldbank.org/en/developmenttalk/promise-and-limitations-information-technology-tax-mobilization. Acesso em: 13 mar. 2025.

OLIVAN, F. Contencioso tributário chega a R$ 5,4 trilhões no Brasil. *Fenacon*, 29 ago. 2022. Disponível em: https://fenacon.org.br/noticias/contencioso-chega-a-r-544-tri-no-brasil%EF%BF%BC/. Acesso em: 19 fev. 2025.

OLIVEIRA, L. M. M. de; DURO, S. de O. A caminho da era digital: o plenário virtual do Carf. *Consultor Jurídico*, 22 maio 2024. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2024-mai-22/a-caminho-da-era-digital-o-plenario-virtual-do-carf/. Acesso em: 12 fev. 2025.

OYAMA, E. Arbitragem tributária pode reduzir gargalo na justiça e melhorar ambiente de negócios. *JOTA*, São Paulo, 12 out. 2020. Disponível em: https://www.jota.info/coberturas-especiais/contencioso-tributario/arbitragem-tributaria-pode-reduzir-gargalo-na-justica-e-melhorar-ambiente-de-negocios. Acesso em: 19 fev. 2025.

SERPRO. *Inteligência Artificial desenvolvida pelo Serpro vai transformar o Carf*. Brasília, 27 nov. 2024. Disponível em: https://www.serpro.gov.br/menu/noticias/noticias-2024/carf-ia-serpro. Acesso em: 25 fev. 2025.

SILVA, M. de S. *et al*. *e-Processo*: um passo para a gestão pela qualidade. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2006. Disponível em: https://repositorio.enap.gov.br/jspui/bitstream/1/4560/1/1%C2%BA%20lugar%20do%205%C2%BA%20Premio%20RFB.pdf. Acesso em: 9 mar. 2025.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO (TCU). Secom. *Uso de inteligência artificial aprimora processos internos no Tribunal de Contas da União*. Brasília, 22 fev. 2024. Disponível em: portal.tcu.gov.br/imprensa/noticias/uso-de-inteligencia-artificial-aprimora-processos-internos-no-tribunal-de-contas-da-uniao.

United Nations Development Programme (Pnud Brasil). *Plataforma Sinapses reúne 150 modelos de inteligência artificial*. Brasília, 13 jul. 2023. Disponível em: https://www.undp.org/pt/brazil/news/plataforma-sinapses-reune-150-modelos-de-inteligencia-artificial.

VALLE, V. C. L. L.; FUENTES I GASÓ, J. R.; AJUS, A. M. Decisão judicial assistida por inteligência artificial e o Sistema Victor do Supremo Tribunal Federal. *Revista de Investigações Constitucionais*, v. 10, p. e252, 19 jan. 2024.

A INSERÇÃO DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA TRANSPARÊNCIA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E SEUS IMPACTOS NO COMPORTAMENTO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL

ANDRÉA DUEK[1]

FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA[2]

Resumo: A Emenda Constitucional nº 132, de 2023, inseriu dispositivos que alteram substancialmente o sistema tributário nacional. Entre eles, mais especificamente, o § 3º do artigo 145, com a inserção, entre outros, do princípio da transparência.[3] Não se pode deixar de ressaltar, por sua vez, que o princípio da transparência, no contexto da tributação, não é novidade. Mesmo que não esteja expressamente previsto no ordenamento constitucional, sempre esteve implícito com um papel legitimador e imprescindível, especialmente no campo do processo administrativo tributário

[1] Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil, aposentada. Ex-Delegada da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJ), onde atuou também como julgadora por 25 anos; Ex-Presidente da 1a Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF); Ex-Diretora de Programas Estratégicos da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil; Implementou e foi a primeira Chefe do Centro de Julgamento de Penalidades Aduaneiras da Receita Federal do Brasil (Cejul); implementou a área de consensualismo no âmbito da Receita Federal. Atualmente, é advogada tributarista, sócia do escritório Heleno Torres advogados. Mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ; Autora do livro "Consensualismo no âmbito da Receita Federal do Brasil"; Professora convidada em inúmeros cursos de pós graduação em Direito Tributário e aduaneiro; Coordenadora acadêmica do I e II Congresso de Direito Tributário e Aduaneiro da Receita Federal do Brasil, organizadora das duas coletâneas fruto dos mesmos congressos. Especialista convidada para integrar o Conselho Editorial da Revista de Estudos Tributários e Aduaneiros da RFB.

[2] Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil. Ex-Conselheiro do CARF. Mestre em Administração Pública pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN). Especialista em Direito Tributário pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)/Escola de Administração Fazendária (ESAF) e em Processo Administrativo Fiscal pela Universidade Católica de Brasília (UCB). Bacharel em Contabilidade pela Universidade Potiguar e em Administração pela UFRN.

[3] "Art. 145 [...] § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente."

DOI 10.5281/zenodo.17228760

equitativo. Contudo, como orbitamos no Brasil sob o manto da legalidade estrita, em especial nas questões que envolvem a tributação e, neste caso, a administração tributária, mais especificamente no recorte federal, que é o norte deste artigo acadêmico, a inserção expressa deste princípio na Constituição Federal passa a ser um divisor de águas e, a partir daí, consequências podem advir, inclusive em relação ao seu modus operandi. Com o princípio da transparência expressamente inserido no sistema tributário, a garantia de maior efetividade e legitimidade da administração tributária, em especial como conduta a ser seguida, propiciará campo fértil para um redesenho institucional capaz de modernizar efetivamente a estrutura do órgão fiscal, ainda vigente sob os pilares de um sistema tributário já ultrapassado.

Palavras-chave: Transparência; uniformização; sigilo; administração tributária.

Abstract: The Constitutional Amendment No. 132 of 2023 introduced provisions that substantially alter the national tax system. Among them, more specifically, paragraph 3 of Article 145, which includes, among others, the principle of transparency. It is worth emphasizing, however, that the principle of transparency in the context of taxation is not a novelty, even though it was not explicitly provided for in the constitutional framework. Transparency, although not expressly included in the original constitutional text, has always been implicitly present, playing a legitimizing and essential role, especially in the field of equitable tax administrative proceedings. Nevertheless, as Brazil still operates under the mantle of strict legality, particularly in matters concerning taxation-and in this case, specifically in relation to federal tax administration, which is the focus of this academic article-the explicit inclusion of this principle in the Federal Constitution marks a turning point. Consequently, various implications may arise, including changes in its modus operandi. With the principle of transparency explicitly incorporated into the tax system, there is a greater guarantee of effectiveness and legitimacy in tax administration, especially as a guiding conduct. Moreover, it fosters a fertile ground for an institutional redesign capable of effectively modernizing the structure of the tax authority, which still operates under the pillars of an outdated tax system.

Keywords: Transparency; standardization; confidentiality; tax administration.

Sumário

Introdução 85
1. A uniformização de procedimentos e os limites da previsibilidade de ações à atuação do fisco federal 87
2. Os princípios da transparência e da publicidade são sinônimos? 90
3. Transparência e sigilo fiscal: eterno paradoxo? 92
Conclusão 94
Referências 95

Introdução

O sistema tributário nacional, ainda hoje vigente, permeia a complexidade das regras em um mundo jurídico cada vez mais beligerante, indo muito além de lacunas que ensejam conflitos de toda a sorte em contraponto ao já emanado pela Constituição Federal, cuja vigência foi concretizada com a publicação da Emenda Constitucional nº 132, de 2023, em que confere o dever ao legislador de que o sistema tributário, entre outros princípios, deve ser transparente.

Segundo Ricardo Lobo Torres, por exemplo, a dedicação do Código Tributário Nacional (CTN) à interpretação e integração da legislação tributária por meio de um capítulo inteiro "trouxe mais dúvidas e insuficiências que a solução para os problemas" (Torres, 2006, p. 25).

Afirma ainda o autor que "em certas épocas os princípios tributários estão em agudo contraste e por não se equilibrarem harmoniosamente dentro da Constituição fazem com que desapareça a própria ordem constitucional" (Torres, 2006, p. 43).

E prossegue:

> Com efeito, o Direito se concretiza pela sua aplicação, que postula a interpretação e a complementação, tendo em vista que a concretização é a própria realização ou normatividade do direito, obtida pela dialética entre a norma e o fato, a legislação e a jurisprudência, o ser e o dever ser, a jurisprudência dos conceitos e a jurisprudência dos interesses, o direito e a realidade, os valores e o processo, a forma e o conteúdo, o geral e o concreto. (Torres, 2006, p. 47-48)

Luís Cesar Queiroz (2021, p. 8-9) defende que qualquer acontecimento (fato linguístico ou não) demanda interpretação, construção de sentido e atribuição de significado. O direito, prossegue o autor, "oferece vários exemplos que demandam interpretação não apenas de textos, mas de acontecimentos não vertidos em linguagem" (p. 9).

A ambiguidade e a indeterminação são características inexoráveis da linguagem humana, presentes também nos textos jurídicos em geral, o que dificulta a atividade de interpretação jurídica, abrindo espaços para divergências acerca do conteúdo da norma, como produto do processo de interpretação (Serpa, 2017, p. 9).

Continua atual e pertinente a afirmação de Rui Barbosa, no clássico texto que fez como discurso à turma de 1920 da Faculdade de Direito de São Paulo: "Justiça atrasada não é justiça, senão injustiça qualificada e manifesta" (Barbosa, 2019, p. 58).

A exigência de transformações sociais se impõe na busca pela concretização da justiça social, cujos paradigmas tradicionais devem ser superados, mediante políticas eficazes que incorporem a participação dos cidadãos nos centros de poder, de modo a

efetivar o Estado Democrático de Direito, fundado no princípio da soberania popular, corresponsabilizando os cidadãos nas relações da administração tributária com os contribuintes.

A tributação talvez seja a relação jurídica mais primordial entre Estado e cidadão, pois é por meio dela que o Estado obtém os recursos para se manter e cumprir com suas obrigações constitucionalmente estabelecidas. É também uma relação de poder por parte do Estado, em que se exige uma prestação positiva do cidadão da qual este não pode se escusar a não ser em virtude de uma regra que assim estipule. É certo que a ambiguidade e a indeterminação acabam sendo características inerentes à nossa linguagem, o que pode vir a dificultar a interpretação.

Luís Cesar Queiroz estabelece que:

> A análise da Teoria Hermenêutica Filosófica de Hans Gadamer e das Teorias da Argumentação de Robert Alexy e de Neil MacCormik, apresenta um ponto em comum de elevada importância. Essas perspectivas reconhecem que a linguagem é fundamental para a construção e transmissão do conhecimento, ou, noutros termos, para compreensão-interpretação-aplicação, inclusive de natureza jurídica. Diversas questões poderiam ser consideradas ante a identificação da sua relevância para o universo do Direito; nesse momento convém destacar dentre essas as seguintes:
>
> a) a íntima relação existente entre a linguagem e a construção de conceitos;
>
> b) os fenômenos da ambiguidade por polissemia, indeterminação conceitual, mutação conceitual e diversidade espacial conceitual;
>
> c) utilidade da distinção entre conceitos e tipos; e
>
> d) a relação entre os fenômenos da indeterminação, da mutação e da diversidade espacial e a existência de discricionariedade. (Queiroz, 2021, p. 87)

Complementa Queiroz:

> A relação que existe entre a linguagem (enquanto sistema de signos), os conceitos, ideias e pensamento tem sido considerada de elevada intensidade. Lev Semenovich Vygotsky (2001, p. 395), em sua obra *A Construção do Pensamento e da Linguagem*, inicia o último capítulo, intitulado "Pensamento e palavra", com uma singela e significativa passagem do poema de Óssip Mandelshtam que merece ser aqui reproduzida: "Esqueci a palavra que pretendia dizer e o meu pensamento, desencarnado, volta ao reino das sombras". (Queiroz, 2021, p. 88)

Caminhando para a perspectiva da interpretação jurídica ou hermenêutica, enfatiza-se que é ela uma atividade que cada vez mais vem ganhando importância na prática jurídica moderna.

Com efeito, com a superação dos paradigmas do positivismo jurídico, aliada à adoção de modelos neoconstitucionalistas, a exemplo das cláusulas gerais, dos conceitos jurídicos indeterminados e da força normativa dos princípios, verifica-se que os textos jurídicos devem ser interpretados corretamente, a fim de que deles se extraia a norma jurídica pertinente, seja ela uma regra, seja ela um princípio.

No direito tributário, segundo Becker (2007, p. 171), os estudiosos antigos imaginavam que as leis tributárias deveriam ser interpretadas de modo diferente e com método especial. Talvez tenha sido por isso que o legislador dedicou um capítulo próprio, no Código Tributário Nacional, à interpretação e à integração da legislação tributária.

O Capítulo IV do Título I do Livro Segundo do Código Tributário Nacional, intitulado "Interpretação e integração da legislação tributária", traz, em seis artigos, regras direcionadas ao intérprete da legislação tributária, as quais deverão ser por ele seguidas no desenrolar da sua atividade.

Aliás, acerca da inidoneidade e da inadequação das normas do Código Tributário Nacional que dispõem sobre interpretação e integração, Ricardo Lobo Torres (2006, p. 317) tem seu entendimento pautado no sentido de que, da ambiguidade, da insuficiência e da redundância das normas sobre interpretação e integração resulta a sua própria invalidade, na medida em que elas são inúteis e carentes, elas próprias, de interpretação. Além disso, tais normas tornam-se inválidas, pois têm sua eficácia comprometida pelo caráter ideológico que possuem e por terem sua legitimidade conspurcada pelo desequilíbrio que introduzem nos sistemas de valores jurídicos e dos poderes estatais.

Prossegue o autor, sustentando que, nas codificações mais modernas, as normas sobre interpretação e integração não vinculam o intérprete (Torres, 2006, p. 318). Isso porque a imensa maioria da doutrina lhes nega caráter vinculante, ou lhes reserva o papel de mero cânone ou diretiva não obrigatória. Dessarte, inclusive no direito tributário, inexiste a vinculação do juiz e do intérprete a tais normas.

Em um cenário de grande complexidade está contido o direito tributário, mais precisamente o sistema tributário e sua legislação.

1. A uniformização de procedimentos e os limites da previsibilidade de ações à atuação do fisco federal

Não se pode deixar de ressaltar que, ao se vislumbrar um ambiente pautado pelo incentivo à uniformização de entendimentos em matéria tributária cuja consequência seria a redução de conflitos já em âmbito administrativo, é bem verdade que a inserção do princípio da transparência expressamente na Constituição Federal veio em boa hora. Não se pode olvidar que, inobstante grande parte da doutrina entender que a estrita

legalidade precisa de mitigação, certo é que, para a administração tributária, pautar-se pela legalidade é ter por supedâneo um fator relevante para o prestígio da segurança jurídica. E, portanto, a inserção expressa do princípio da transparência na Constituição Federal perante o sistema tributário nacional passa a ser um divisor de águas para a própria tributação, tanto no seu conteúdo, quanto na sua forma, e principalmente no que toca à previsibilidade, em relação à tomada de decisões relativas a questões afetas a procedimentos fiscais e estratégias aplicadas pelo fisco ao seu desempenho.

Fato é que aqueles que pensam que nada há de novo acerca do princípio da transparência e que o legislador constituinte apenas ratificou princípios implícitos já existentes precisam refletir sobre algumas questões, em especial sobre a adaptação da postura do fisco em relação à sua atuação, ou seja, como as suas investigações fiscais e operações, que necessitam de sigilo, irão se contrapor a preceitos constitucionais hoje já em vigor, os quais precisam pautar o sistema tributário. Quais limitações podem-se vislumbrar em relação à postura fiscal para além disso, tendo em vista que a preservação do sigilo das informações do contribuinte também é direito fundamental?

Precisamos, assim, diante deste novo cenário, lançar luzes mais efusivas sobre os desafios do fisco e promover um debate institucional e inclusivo, formando pontes, por meio da participação dos próprios interessados em elucidar o tema atinente àquela norma. Além disso, devemos demonstrar o amadurecimento da administração tributária em prol de um bem maior, com espaços de discussão que possam gerar um produto estável e previsível tanto para a administração tributária quanto para seus contribuintes.

Afirma Peter Häberle:

> Todas as potências públicas, participantes materiais do processo social, estão nela envolvidas, sendo ela, a um só tempo, elemento resultante da sociedade aberta e um elemento formador ou constituinte dessa sociedade.
>
> [...]
>
> O conceito de interpretação reclama um esclarecimento que pode ser assim formulado: quem vive a norma acaba por interpretá-la ou pelo menos por cointerpretá-la [...]. Indica-se como interpretação apenas a atividade que, de forma consciente e intencional, dirige-se à compreensão e à explicitação de sentido de uma norma. (Häberle, 2002, p. 13)

Assim, envolver os atores participantes na forma pela qual as questões sigilosas contrapostas à transparência precisam ser estabelecidas possui o condão de dar previsibilidade e estabilizar potencial insegurança da sociedade e também da administração

tributária em como se adaptar ao ambiente tributário sob um novo olhar, entendendo, neste último caso, que reciprocamente precisará ter como aliada a sociedade a que se propõe prestar o serviço relevante de trazer aos cofres públicos receitas para o sustento dos serviços públicos prestados pelo Estado.

A concepção do direito como uma técnica de organização social que procura tornar possível a vida em comunidade concretiza-se no contexto do direito tributário através de um sistema de normas em que se estabelecem os tributos e suas relações jurídicas, envolvendo o Estado e o cidadão. Em outras palavras, a administração protege, com sua atuação, os interesses gerais, e os indivíduos satisfazem igualmente este interesse geral quando pagam seus tributos.

Por seu turno, justamente a truncada relação jurídica que advém das cobranças tributárias é que traz a incerteza e a insegurança no que toca à complexidade da tributação.

Nessa linha de raciocínio, faz-se pertinente refletir sobre a ideia formulada por Gadamer, ao dispor que o horizonte do presente está num processo de constante formação, que não se forma à margem do passado, pelo que não existe um horizonte do presente por si mesmo. Compreender é sempre um processo de fusão de horizontes. A fusão de horizontes (do passado e do presente) ocorre na vigência da tradição, e nela, o velho e o novo crescem juntos (Gadamer *apud* Queiroz, 2021, p. 27-28).

A imensidão de problemas relacionados à transparência no âmbito da administração tributária abre espaço para múltiplas abordagens. É preciso, porém, estabelecer um ponto de partida e um recorte para tão complexo tema, eis que o sistema tributário, no contexto federal, terá que se adequar ao princípio constitucional da transparência, hoje expressamente estabelecido na Constituição Federal, cuja influência terá caráter direto na interpretação e uniformização dessas abordagens.

O processo de construção do significado da transparência na atualidade demanda uma aproximação em torno das ideias imbuídas no seu conceito próprio. E, com a delimitação da respectiva definição, impõe-se a determinação do seu conteúdo normativo e do modo como o princípio influenciará a administração tributária daqui para frente, já que hoje ele não é mais uma conjectura doutrinária, e sim realidade constitucional.

O resultado a ser extraído desse exame é crucial como expectativa de cumprimento da ordem constitucional na legitimidade da produção normativa publicizada, sem ensejar interpretações dissonantes do que realmente o significado do texto normativo quer trazer a lume. E este é um grande desafio, especialmente para a administração tributária contemporânea.

2. Os princípios da transparência e da publicidade são sinônimos?

Até aqui, já se percebe que conceitos traduzidos em normas claras influenciam diretamente o olhar de quem as aplica e de quem as recebe. Os interessados acabam por dispor de uma liberdade quando verificam que a norma a que estão adstritos não necessita de grandes elucidações ou interpretações. Mais que isso, o entendimento da administração visto uniformemente pode trazer esta liberdade à tributação.

Contudo, para Matheus Carneiro Assunção (2017, p. 26), a disseminação da transparência, inclusive com sua inserção dentre os princípios constitucionais que passarão a nortear o sistema tributário nacional, tem desencadeado múltiplos problemas interpretativos. Como compatibilizar a acessibilidade informacional com a necessidade de proteção à segurança da sociedade e do Estado?

Segundo o mesmo autor, com efeito, o debate sobre transparência é também uma batalha de argumentos sobre como as informações devem ser disponibilizadas e quando o segredo pode servir melhor ao interesse público (Assunção, 2017, p. 26).[4]

Portanto, o sistema tributário nacional deverá estar ajustado a uma nova perspectiva de execução, em que o princípio constitucional da transparência dará a formatação do conjunto unificado. Porém, não se pode dizer que uma administração tributária transparente pode deixar de publicizar seus atos, resguardado o sigilo.

Há diferenças entre o princípio da transparência e o da publicidade, este obrigatório para a administração tributária, dados os limites em relação ao sigilo fiscal.

Fabrício Motta (2007, p. 1.254) estabelece que a constitucionalização dos princípios e regras tocantes à administração pública, como decorrência lógica do triunfo do constitucionalismo, somada à necessária importância do princípio democrático, permite que se imagine a publicidade como um dos meios de legitimação da administração, pressuposto necessário à efetivação da participação popular.

Continua o mesmo autor, aduzindo que o princípio da publicidade administrativa caracteriza-se também como direito fundamental do cidadão, indissociável do princípio democrático, possuindo um substrato positivo – o dever estatal de promover amplo e livre acesso à informação como condição necessária ao conhecimento, à participação e ao controle da administração – e outro negativo – salvo no que afete à segurança da sociedade e do Estado e o direito à intimidade, as ações administrativas não podem desenvolver-se em segredo (Motta, 2007, p. 1.254).

[4] Cf. também Florini (2007, p. 1).

Portanto, não se pode banalizar ou marginalizar a publicidade, muito menos o sigilo e tampouco o interesse público em determinadas atuações que efetivamente necessitem ser sigilosas. Menos ainda conceituar o princípio da transparência de forma vaga e genérica.

A profundidade do conceito é crucial ao desenvolvimento e à compreensão de quem vai atuar observando o sistema tributário nacional diante de uma nova modelagem constitucional.

Em obra sobre a chamada "administração paralela", identificada como aquela que se constitui de procedimentos informais paralelos aos formalmente estabelecidos, Agustín Gordillo ensina com maestria que,

> mesmo com as leis e constituições consagrando enfaticamente o princípio da publicidade dos atos do governo e também o mais irrestrito acesso dos interessados às atuações administrativas, salvo se forem qualificadas por ato expresso e motivado como confidenciais, a verdade é que, na prática, estas disposições jamais são cumpridas facilmente. A tradição das administrações hispano-americanas é o silêncio, o segredo, a reserva, não a publicidade. O funcionário público não considera, com isso, que realiza uma atividade ilícita: ao contrário, percebe que o correto, o devido, o lícito e normal é ser o zeloso guardião de toda a informação administrativa e, sobretudo, não possibilitar o acesso a ela dos administrados ou terceiros, pois isso poderia comprometê-lo. Se o funcionário for informado da lei que dispõe em sentido contrário, sua incredulidade será genuína: ele imaginará que essa norma é ilegal, sem saber como nem por que, mas terá consciência de que a conduta que se espera dele, por parte da sociedade, não é em absoluto aquela descrita na lei, mas sim aquela que é apreendida, sem nenhuma dificuldade, de seus superiores e companheiros de trabalho. (Gordillo, 1995, p. 54)

Da mesma forma como raciocina Matheus Carneiro Assunção, transpõe-se para a tributação federal o fato de que,

> como a intensidade da forma normativa do princípio da transparência, no plano pragmático, reflete a compreensão dos aplicadores do direito financeiro sobre o conteúdo das relações entre diversos dispositivos que tratam direta ou indiretamente da matéria, a ordenação teórica desses aspectos pode contribuir para ganhos de eficácia social (efetividade) do princípio. (Assunção, 2017, p. 33)

E, neste sentido, a questão que se pontua é: agora, diante do que trouxe o legislador constituinte no que tange ao princípio da transparência abarcado no sistema tributário nacional, a administração tributária federal, mais especificamente, a Receita Federal, será capaz de equilibrar as condições necessárias para conferir segurança e

previsibilidade a suas ações, garantir a publicidade necessária aos seus atos e, ao mesmo tempo, preservar o direito fundamental das informações sigilosas?

Ainda são muitas as perguntas em face de um assunto que, apesar de não ser novidade como princípio implicitamente integrante da Constituição Federal, hoje está expressamente previsto, sem dar margem a dúvidas de que o sistema tributário nacional deve observar o princípio da transparência.

3. Transparência e sigilo fiscal: eterno paradoxo?

Afirma Carmen Silvia Lima de Arruda (2020, p. 46) que, na doutrina europeia, a transparência é considerada um novo princípio do direito administrativo, pressuposto lógico-jurídico da participação dos cidadãos na atividade administrativa do Estado, representando "um salto de qualidade" e uma verdadeira "revolução copernicana" na administração pública.

Define a autora que a transparência não trata de simples acesso à informação, e sim está diretamente relacionada à publicidade dos atos estatais, possibilitando a todos os cidadãos que deles tomem conhecimento e, desse modo, os legitimem (Arruda, 2020, p. 48).

E prossegue:

> O Estado passa a ter o ônus de divulgar e tornar públicos e acessíveis não apenas os dados custodiados pela Administração, os quais somente podem ser negados caso caiam nas exceções previstas constitucionalmente, invertendo-se o ônus de justificar o indeferimento de um pedido de informações, mas também os motivos que levaram à Administração a agir, demonstrando suas razões de decidir. Assim, o *princípio da transparência* abre espaço para a participação popular, a partir da disponibilização de dados úteis e de qualidade para que a população, munida de informação fidedigna e útil, possa efetivamente participar e contribuir para as tomadas de decisão da Administração Pública. (Arruda, 2020, p. 48)

De toda forma, confluir a visão de mundo em uma interpretação normativa, especialmente em relação a princípio constitucional, não é tarefa fácil. Veja-se a afirmação de Marco Aurelio Greco, conforme aludido por Sergio André Rocha[5]:

> Não é por outra razão que Greco afirma que "na relação entre intérprete e texto, o que se interpreta efetivamente e o que se descreve não é o 'mundo do texto' nem um mundo 'atrás do texto', *mas o 'mundo diante do texto'*. Interpretação é, em última análise, a expressão de como o intérprete, através do texto, vê e

[5] O trecho a que Rocha se refere pertence à obra *Planejamento tributário* (Greco, 2019, p. 507).

constrói seu próprio mundo, seu ambiente num determinado contexto. Em semiótica, estaríamos no nível pragmático. (Rocha, 2024, [s.p.], grifo do autor)

Sergio André também lembra, no artigo citado em epígrafe:

> Aspecto importantíssimo da teoria da interpretação kelseniana é a indeterminação dos textos normativos, da qual decorre a ideia de que estes são molduras, dentro das quais podem ser identificadas mais de uma norma jurídica. Em suas palavras:
>
> "Se por 'interpretação' se entende a fixação por via cognoscitiva do sentido do objeto a interpretar, o resultado de uma interpretação jurídica somente pode ser a fixação da moldura que representa o Direito a interpretar e, consequentemente, o conhecimento das várias possibilidades que dentro desta moldura existem. Sendo assim, a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que - na medida em que apenas sejam aferidas pela lei a aplicar - têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no ato do órgão aplicador do Direito - no ato do Tribunal, especialmente. Dizer que uma sentença judicial é fundada na lei não significa, na verdade, senão que ela se contém dentro da moldura ou quadro que a lei representa - não significa que ela é a norma individual, mas apenas que é uma das normas individuais que podem ser produzidas dentro da moldura da norma geral".
>
> Ao afirmar que o texto legal é apenas uma moldura dentro da qual se encontram diversas normas jurídicas passíveis de serem criadas pelo órgão de aplicação do Direito, Kelsen rejeita a possibilidade de que se desenvolva qualquer método jurídico capaz de definir qual seria a "norma jurídica correta" extraível do texto.
>
> Essas reflexões, mesmo que não tragam uma novidade ou uma abordagem essencialmente nova do tema, são importantes para chamar nossa atenção para o fato de que é ingênua a pretensão de que haja uma única norma extraível a partir de textos normativos. Consequentemente, a segurança jurídica não está exclusivamente no texto constitucional ou legal, mas igualmente na sua interpretação/aplicação pelos órgãos de aplicação do Direito.
>
> Ademais, a flutuação de interpretações é natural e, em certa medida, até esperada – ou desejada –, inclusive para que elas considerem mudanças ocorridas no contexto fático. Por fim, deve-se reconhecer que a atuação do órgão de aplicação, criando formas com as peças da caixa de Lego, não é ilegal nem inconstitucional. Estará dentro das possibilidades legitimamente postas pelo ordenamento jurídico.
>
> Naturalmente, essas transições de interpretação devem ter em conta a proteção da segurança jurídica, do Estado e do contribuinte. Consequentemente, é im-

> prescindível que mudanças interpretativas dentro da moldura sejam consideradas alterações que atraiam a aplicação de regras como a irretroatividade e, a depender do caso concreto, até mesmo da anterioridade, que devem passar por uma releitura a partir de suas finalidades – e não apenas de aspectos meramente formais. (Rocha, 2024, [s.p.]).

No caso, veja-se a inserção do princípio constitucional da transparência. Ao trabalharmos nesta seara, em que a administração possui o dever de reverberar seu posicionamento para seus contribuintes, necessário se torna um raciocínio mais restritivo em relação aos dados mantidos em sigilo. Portanto, estaremos diante de um eterno paradoxo?

Claro que não se pretende esgotar o tema, que é complexo e vastíssimo, mas algumas reflexões são importantes neste momento de mudança e inovação no âmbito da Receita Federal, especialmente na abertura de espaços de consenso e de diálogo.

Conclusão

Busca-se, assim, com o presente trabalho, contribuir para a definição de um programa de equilíbrio, fundamental para o cidadão, entre o princípio da transparência e os demais princípios constitucionais da administração pública, e também para a aplicação das adaptações e dos ajustes necessários em prol da eficiência administrativa na gestão tributária e na perfectibilização do crédito tributário.

O princípio da transparência bem como os seus limites demandam estudo profundo à luz da Constituição Federal como um todo, e não apenas segmentada nos dispositivos da Emenda Constitucional nº 132, de 2023, de tal maneira que atendam aos anseios do constituinte originário de concretização dos direitos sociais, conforme preconizado na CF/1988.

Para tanto, este artigo almeja realizar essas breves considerações para ajustar o apontamento expresso do princípio da transparência ao sistema tributário nacional, pois ainda vivemos no Brasil sob os comandos da estrita legalidade, embora a doutrina contemporânea já se incline de outra forma. A partir daí, pretende especialmente demarcar um ponto de partida para contextualizar um novo arcabouço administrativo protagonizado pela própria administração tributária federal, ou seja, no próprio âmbito da Receita Federal do Brasil.

Com a delimitação dos impactos, neste sentido, no sistema tributário nacional da inserção expressa do princípio da transparência na Constituição Federal, especialmente no tocante aos princípios constitucionais já estabelecidos da publicidade e do direito fundamental em relação ao sigilo fiscal, seria necessário propor um redesenho insti-

tucional para a administração tributária, mais precisamente para a Receita Federal do Brasil, diante da perspectiva de um novo *modus operandi* administrativo tributário?

Se pensassem na administração tributária como uma casa de vidro, exemplo muito bem dado por Carmen Silvia em uma de suas palestras, os cidadãos enxergariam o que estaria posto nesta casa, e a recíproca seria verdadeira.

Portanto, para se chegar a este grau de maturidade, é necessário empreender modelos em que se estimule a confiança recíproca nas relações entre fisco e contribuinte, o que a Receita Federal tem buscado nos últimos anos de diversas formas.

Com fundamento na necessidade de se adequar o princípio constitucional da transparência previsto na EC nº 132, de 2023, diante de um cenário normativo complexo, estas reflexões não se findam neste artigo.

Elas se iniciam por meio dele, pois há muito que se discutir e debater em relação a novos cenários estabelecidos no ambiente público, no qual está abarcada a administração tributária federal.

Referências

ARRUDA, Carmen Silvia Lima de. O princípio da transparência. São Paulo: Quartier Latin, 2020.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. *O princípio da transparência no direito financeiro brasileiro*. 2017. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2017. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-05032021-162811/publico/6914233_Tese_Parcial.pdf. Acesso em: 17 jun. 2024.

BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*: Edição comemorativa dos 170 anos do nascimento de Rui Barbosa. v. 271. Brasília: Senado Federal, 2019.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 25 jun. 2024.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. 5 out. 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 24 jun. 2024.

FLORINI, Ann. The Battle over transparency. *In*: Florini, Ann (Ed.). *The right to know transparency for an open world*. New York: Columbia University Press, 2007.

GORDILLO, Agustín A. *La administración paralela*: el parasistema jurídico-administrativo. Madri: Civitas, 1995.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional*. A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e "procedimental" da Constituição. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

MOTTA, Fabrício. Notas sobre publicidade e transparência na Lei de Responsabilidade Fiscal no Brasil. *Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, Belo Horizonte, ano 7, n. 30, p. 1.254, out./dez. 2007.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e aplicação tributárias*: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2021.

ROCHA, Sérgio André. Interpretação de textos normativos tributários: quebra-cabeça ou caixa de Lego? *Consultor Jurídico*, *[S.l.]*, 2024. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2024-jun-17/interpretacao-de-textos-normativos-tributarios-quebra-cabeca-ou-caixa-de-lego/. Acesso em: 17 jun. 2024.

SERPA, Lyvia de Moura Amaral. *A cooperação no Direito Tributário*: um modelo de prevenção de litígios entre fisco e contribuintes. Rio de janeiro: Lumen Juris, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário equitativo. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

INOVAÇÃO EM DELIBERAÇÃO: UM DIÁLOGO ENTRE O STF E O CARF NA IMPLEMENTAÇÃO DO PLENÁRIO VIRTUAL

CAMILA NASCIMENTO DE SOUZA[1]

Resumo: A adoção de Plenários Virtuais é uma realidade crescente nos órgãos colegiados e tribunais brasileiros. Nesse contexto, o artigo propõe uma análise comparativa entre os Plenários Virtuais do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), destacando o diálogo entre suas práticas e mecanismos decisórios. Embora o modelo do STF tenha sido o pioneiro, o Plenário Virtual do CARF introduziu adaptações que evidenciam pontos de convergência e divergência entre os dois sistemas. Fundamentado em revisão bibliográfica e normativa, o estudo adota uma abordagem que privilegia o intercâmbio de experiências institucionais, promovendo uma reflexão crítica sobre os desafios e inovações que marcam a evolução dos mecanismos de deliberação no cenário brasileiro. Ao analisar as nuances de cada Plenário Virtual, o artigo revela o dinamismo desse diálogo institucional e contribui para a compreensão das potencialidades e limitações dos sistemas decisórios contemporâneos.

Palavras-chave: Plenário Virtual; Supremo Tribunal Federal (STF); Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF); mecanismos decisórios.

Abstract: The adoption of virtual plenary is an ever-growing reality within Brazilian collegiate bodies and courts. In this context, the article offers a comparative analysis of the virtual plenary of the Supreme Federal Court (STF) and the Administrative Council of Tax Appeals (CARF), highlighting the dialogue between their practices and decision-making mechanisms. Although the STF model was the pioneer, the CARF virtual plenary introduced adaptations that reveal both convergences and divergences between the two systems. Based on a bibliographic and normative review, the study adopts an approach that emphasizes the exchange of institutional expe-

[1] Pesquisadora na Secretaria de Altos Estudos do Supremo Tribunal Federal. Professora da pós-graduação em Direito do Centro Universitário de Brasília (CEUB). Mestra em Direito pelo CEUB. Membro da Associação Brasiliense de Processo Civil (ABPC). Membro do Centro Brasileiro de Estudos Constitucionais (CBEC).

DOI 10.5281/zenodo.17260046

riences, fostering a critical reflection on the challenges and innovations shaping the evolution of deliberative mechanisms in Brazil. By examining the nuances of each virtual plenary, the article unveils the dynamism of this institutional dialogue and contributes to a deeper understanding of the potential and limitations inherent in contemporary decision-making systems.

Keywords: Virtual Plenary; Federal Supreme Court (STF); Administrative Council of Tax Appeals (CARF); decision-making mechanisms.

Sumário

Introdução 101
1. O Plenário Virtual do STF: influência e impactos 101
1.1 Origem e evolução 102
1.2 Disseminação e reflexos nos órgãos colegiados 104
2. O Plenário Virtual do CARF: adaptação e inovação 107
2.1 Recepção do modelo do STF 107
2.2 Particularidades e novos caminhos 109
Conclusões 112
Referências 113

Introdução

A incorporação de tecnologias na atividade jurisdicional e administrativa tem transformado a dinâmica decisória dos tribunais e órgãos colegiados no Brasil. Nesse cenário, a instituição dos Plenários Virtuais representa uma significativa inovação na forma como são conduzidos julgamentos e deliberações. O Supremo Tribunal Federal (STF) foi pioneiro na implementação desse modelo, inicialmente voltado para a análise da repercussão geral, mas posteriormente expandido para outras classes processuais. Essa experiência, que serviu de referência para diversos órgãos, incluindo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que adotou o formato digital com suas próprias adaptações e peculiaridades, evidencia a relevância e o impacto dessas inovações.

O presente artigo propõe uma análise comparativa entre os Plenários Virtuais do STF e do CARF, destacando o diálogo entre suas práticas e mecanismos decisórios. Para tanto, o estudo inicia apresentando o contexto da transformação do Plenário Virtual do STF, examinando a origem e evolução do modelo, com uma análise das motivações que levaram à sua implementação, os desafios iniciais enfrentados e as transformações ocorridas ao longo do tempo. Essa parte também contempla a disseminação da experiência do STF para outros órgãos colegiados, refletindo sobre os impactos na modernização dos procedimentos decisórios.

Posteriormente, o artigo volta seu foco para o Plenário Virtual do CARF e a forma como ele foi pensado para atender às particularidades do órgão, identificando os pontos de convergência e as adaptações necessárias para enfrentar demandas específicas. Essa seção analisa, ainda, as inovações e os novos caminhos traçados pelo CARF, apontando desafios e oportunidades na implementação de sistemas decisórios virtuais. Importante destacar que a análise não é nem pretendeu ser exaustiva, mas somente aponta alguns aspectos centrais de convergência.

Por fim, a conclusão sintetiza os principais achados do estudo, oferecendo uma reflexão crítica sobre as potencialidades e limitações dos Plenários Virtuais e sugerindo direções para futuras pesquisas e aprimoramentos nos mecanismos de deliberação do cenário jurídico brasileiro. Ao longo deste artigo, busca-se contribuir para a compreensão das inovações tecnológicas aplicadas aos processos decisórios e para o debate sobre as implicações dessas mudanças na administração da justiça e na resolução de questões tributárias.

1. O Plenário Virtual do STF: influência e impactos

Esta seção dedica-se a analisar o modelo do Plenário Virtual do Supremo Tribunal Federal, evidenciando sua influência e os impactos decorrentes dessa inovação. Para

melhor compreender esse fenômeno, a seção está organizada em duas partes: inicialmente, trataremos da origem e evolução do Plenário Virtual; em seguida, abordaremos a disseminação do modelo e os reflexos observados em outros órgãos colegiados. Cabe destacar que tal análise será feita de forma a realçar os principais pontos, com o objetivo de mostrar ao leitor aspectos essenciais do Plenário Virtual do STF a partir de outro trabalho, que fez a descrição de forma pormenorizada (Souza, 2023).

O Plenário Virtual do STF teve sua origem em 2007 e, desde então, tanto seu formato quanto suas características têm sido significativamente modificados. Conforme será demonstrado, o formato e as competências do plenário foram ampliados progressivamente desde sua criação, atingindo a máxima expansão de atribuições em 2020. Essa trajetória de evolução revela não apenas as adaptações necessárias para atender aos desafios do cenário jurídico, mas também aponta para um futuro que permanece em constante construção.

Além de exercer uma função jurisdicional, o surgimento do Plenário Virtual no STF exerceu influência sobre os mecanismos decisórios de diversos tribunais e órgãos colegiados. Essa influência transcende o conteúdo das decisões, alcançando os próprios instrumentos e métodos utilizados pelo STF para a condução de suas deliberações.

1.1 Origem e evolução

O Plenário Virtual do Supremo Tribunal Federal (STF) foi implementado em 2007, sob a presidência da ministra Ellen Gracie, como parte de um esforço de modernização da Justiça. Sua criação esteve diretamente ligada à instituição da repercussão geral e à necessidade de enfrentar o crescente volume de Recursos Extraordinários. Em relato no V Encontro Acadêmico de Pesquisas Judiciárias do STF (Brasil, 2022a), a ministra destacou que o modelo tradicional de gestão processual exigia reformulação diante da sobrecarga de processos, uma vez que o número de demandas levadas ao STF crescia exponencialmente.

Nesse contexto, a adoção do Plenário Virtual enfrentou resistência inicial de ministros pouco familiarizados com tecnologia (Brasil, 2022a), mas gradualmente foi consolidada como ferramenta essencial para agilizar a análise da repercussão geral.

Em 2010, durante a presidência de Cezar Peluso, a Emenda Regimental nº 42/2010 ampliou suas funções, permitindo a análise de mérito em casos de reafirmação da jurisprudência dominante (RISTF, art. 323-A). Esse mecanismo possibilitou que o Tribunal julgasse com maior celeridade recursos que versassem sobre temas já pacificados, reduzindo o tempo de tramitação e evitando a sobrecarga do Plenário físico.

O avanço seguiu com a Emenda Regimental nº 51/2016, na gestão do ministro Ricardo Lewandowski, que expandiu o uso do Plenário Virtual para julgar agravos internos e embargos de declaração. Essa ampliação foi fundamental para impulsionar

o julgamento eletrônico de classes processuais que possuíam um baixíssimo grau de procedência. No entanto, a medida encontrou forte oposição, especialmente do ministro Marco Aurélio, que defendia a deliberação colegiada exclusivamente em sessões presenciais, argumentando que a supressão dos debates poderia comprometer a qualidade das decisões e enfraquecer o princípio da publicidade dos julgamentos.

A citada Emenda Regimental nº 51/2016 representou um marco para o Plenário Virtual do STF, ao estabelecer um novo ambiente, distinto e independente daquele utilizado para o julgamento da repercussão geral. Essa separação teve um papel fundamental na evolução e expansão do PV, configurando um verdadeiro divisor de águas. Nos anos seguintes, essa distinção foi mantida, o que reforça a relevância de se destacar essa mudança. Cada um dos ambientes do Plenário Virtual possui suas próprias dinâmicas e finalidades, a ponto de se poder afirmar que, na prática, não há apenas um, mas dois Plenários Virtuais. Essa divisão não é adotada em todos os estudos sobre o tema (Costa; Pedrosa, 2023). Contudo, neste trabalho, defende-se que, ainda que essa distinção não seja amplamente utilizada, ela é essencial para a compreensão das diferentes dinâmicas do Plenário Virtual da Repercussão Geral e do Plenário Virtual voltado às demais classes processuais – que, no contexto aqui analisado, abrangem, até o momento, os Agravos Internos e os Embargos de Declaração.

A gestão do ministro Dias Toffoli trouxe nova ampliação em 2019, com a Emenda Regimental nº 52/2019, permitindo que o relator submetesse listas de processos ao julgamento virtual, incluindo medidas cautelares e referendos. Essa inovação conferiu maior flexibilidade ao Tribunal, permitindo que decisões urgentes fossem tomadas com maior celeridade. Nesse mesmo ano, foi aprovada a Resolução nº 642/2019, que ocasionou o desenvolvimento de duas funcionalidades ao Plenário Virtual: a possibilidade de pedido de vista e de destaque.

Posteriormente, mas ainda na gestão do ministro Dias Toffoli, a pandemia de Covid-19 acelerou ainda mais a adoção do ambiente eletrônico, culminando na Emenda Regimental nº 53/2020, que possibilitou a sustentação oral virtual e instituiu sessões extraordinárias para casos urgentes. A regulamentação posterior (Resoluções nº 669 e nº 675/2020) aprimorou a transparência do sistema, permitindo acesso em tempo real aos votos e sustentações orais, o que garantiu maior publicidade e participação das partes interessadas.

Um dos ajustes mais relevantes veio com a Emenda Regimental nº 54/2020, que alterou o artigo 324 do RISTF, impedindo que a ausência de manifestação fosse automaticamente interpretada como concordância com o relator. Essa mudança atendeu a críticas da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), que apontava possíveis violações ao devido processo legal e ao contraditório, já que, anteriormente, ministros que não se manifestassem dentro do prazo eram considerados automaticamente aderentes à posição do relator (Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, 2020a).

Ao longo dos anos, o Plenário Virtual evoluiu de um mecanismo destinado exclusivamente à análise de repercussão geral para um sistema consolidado de julgamento eletrônico, ampliando sua abrangência e respondendo a demandas institucionais e críticas externas. Seu desenvolvimento reflete o dinamismo do processo decisório no STF e a constante adaptação do Tribunal às novas exigências da jurisdição constitucional, garantindo maior eficiência na análise de processos e na prestação jurisdicional.

Na configuração atual, é possível narrar o processo decisório que ocorre no Plenário Virtual da forma a seguir descrita, conforme já detalhado em outro trabalho (Souza, 2023). Quando uma ação é distribuída ao relator, cabe a ele analisar o processo e definir em qual ambiente a decisão será proferida. Caso opte pelo Plenário Virtual, deve encaminhar o caso para inclusão na respectiva pauta. Antes do início do julgamento, o relator deve disponibilizar no sistema o relatório e seu voto, enquanto advogados e *amici curiae* têm a oportunidade de anexar suas sustentações orais em formato de vídeo ou áudio.

A sessão virtual de julgamento tem duração variável: seis dias úteis no caso da sessão ordinária ou um período previamente estabelecido para a sessão extraordinária. Durante esse período, os ministros analisam o relatório e o voto do relator, além de assistir às sustentações orais.

No momento da votação, cada ministro pode adotar uma das seguintes posições: acompanhar integralmente o relator, acompanhá-lo com ressalvas, divergir ou aderir à divergência. Se optarem por acompanhar com ressalvas ou divergir, devem apresentar seus votos com a devida fundamentação.

A ordem de votação é determinada pela sequência em que os ministros anexam seus votos ao sistema eletrônico. Com o encerramento do prazo de votação, a sessão virtual é concluída. No entanto, em qualquer fase do julgamento, as partes podem apresentar memoriais ou levantar questões de fato. Além disso, é possível solicitar vista ou destaque a qualquer momento. O pedido de destaque retira o caso da pauta virtual, transferindo-o para julgamento presencial, onde será analisado novamente.

Para além de uma mera descrição de como os julgamentos ocorrem no Plenário Virtual, a sequência narrada permitirá uma melhor compreensão das influências de tal dinâmica no processo decisório de diferentes órgãos colegiados, conforme será apresentado na próxima parte.

1.2 Disseminação e reflexos nos órgãos colegiados

O Plenário Virtual do Supremo Tribunal Federal (STF) consolidou-se como uma inovação processual, e sua disseminação para outros órgãos colegiados é um reflexo

de sua relevância. Atualmente, diversos Tribunais adotam modalidades semelhantes para julgamento colegiado assíncrono, demonstrando como as práticas do STF frequentemente servem de referência para todo o país.

A implementação do Plenário Virtual no STF influenciou a estrutura de julgamento de diversos Tribunais de Justiça e Tribunais Superiores, como o Superior Tribunal de Justiça (STJ), o Tribunal Superior do Trabalho (TST), o Superior Tribunal Militar (STM) e o Tribunal Superior Eleitoral (TSE). O Plenário Virtual também já é realidade nos julgamentos de instituições como o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) e, em destaque no presente artigo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Embora cada colegiado tenha sua própria configuração, o conceito central se mantém: um ambiente de julgamento que permite a análise e decisão de forma assíncrona.

Para além do conceito, aos poucos também o caminho percorrido pelo Plenário Virtual do STF tem sido seguido pelas outras instituições. Um exemplo disso foi que, assim como narrado no tópico anterior, até as modificações implementadas por meio da Resolução nº 675/2020, o Plenário da Suprema Corte não divulgava o conteúdo do voto dos ministros em tempo real, mas somente depois do final das sessões. Isso foi repetido no Plenário Virtual do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que posteriormente seguiu também a evolução do modelo do STF, permitindo o acesso em tempo real por meio da Resolução STJ/GP nº 3/2025. Assim, também a sequência evolutiva do Plenário do STF tem sido repetida em algumas instituições.

No caso dos Tribunais, a expansão dessa prática foi impulsionada pela recomendação aprovada na 355ª Sessão Ordinária do CNJ, em 30 de agosto de 2022. A medida sugeriu que os Tribunais brasileiros adotassem as diretrizes do STF para sustentação oral em julgamento virtual, buscando padronização e maior previsibilidade no uso da ferramenta. A necessidade dessa uniformização também foi ressaltada pela Associação dos Magistrados Brasileiros (AMB) após a alteração do Estatuto da Advocacia pela Lei nº 14.365/2022, momento em que a entidade sugeriu ao CNJ a adoção nacional do modelo utilizado pelo STF.

Em 2024, o CNJ estabeleceu requisitos mínimos para o julgamento em Plenário Virtual no Poder Judiciário por meio da Resolução nº 591. Entre tais requisitos está a necessidade de que os julgamentos eletrônicos sejam públicos, com acesso direto, em tempo real e disponíveis a qualquer pessoa.

Nesse sentido, diante da ampla aceitação e expansão do Plenário Virtual, e não somente no âmbito do Judiciário, surge também a necessidade de aprimoramento contínuo. Não apenas as decisões tomadas por meio desse formato exercem impacto

além da jurisdição do STF, mas também sua metodologia de julgamento tem influenciado a evolução das práticas de julgamento no Brasil. Assim, é essencial que o STF mantenha um diálogo aberto com outras instituições, promovendo a troca de experiências e o desenvolvimento conjunto de soluções que garantam maior eficiência e segurança jurídica.

A disseminação dos julgamentos virtuais no Brasil coloca o STF e outras instituições nacionais em uma posição de destaque também no cenário internacional. O tema tem sido objeto de estudo por especialistas como Richard Susskind, que, em sua obra *Online Courts and the Future of Justice*, destaca como as transformações tecnológicas estão redefinindo os processos judiciais (Susskind, 2019).

A partir da interpretação dos estudos de Susskind, é possível entender que a realidade brasileira difere consideravelmente do modelo adotado em outras jurisdições. O Civil Resolution Tribunal, do Canadá, por exemplo, representa uma iniciativa pioneira de Corte totalmente *online* e assíncrona, focada na resolução de disputas simples e de baixo valor econômico. Esse modelo difere substancialmente da utilização dos Plenários Virtuais no Brasil, que abrangem causas de alta complexidade e impacto constitucional.

No Reino Unido, Susskind analisou como a Suprema Corte e o Judicial Committee of the Privy Council (JCPC) passaram a utilizar videoconferências como ferramenta principal para julgamentos durante a pandemia de Covid-19. Embora a implementação tecnológica tenha sido acelerada nesse período, observa-se que a principal discussão em diversos países ainda está relacionada à viabilidade e permanência do uso de videoconferências, enquanto no Brasil o debate se expande para o uso de ferramentas digitais, como o julgamento assíncrono.

Essa diferença também é percebida no estudo de Frederic Lederer sobre as transformações tecnológicas nas Cortes norte-americanas. O autor destaca que, embora o futuro da adoção dessas tecnologias seja incerto, é provável que a crescente familiaridade com as ferramentas digitais leve a questionamentos sobre a necessidade da presença física nos tribunais (Lederer, 2020). Esse questionamento, aplicado ao contexto brasileiro, reforça a importância da expansão dos Plenários Virtuais e do seu impacto na estrutura física e operacional dos Tribunais e órgãos administrativos.

A disseminação do Plenário Virtual e sua evolução no Brasil representam uma inovação significativa na administração da Justiça, colocando o STF na vanguarda mundial da modernização judicial. A busca por aprimoramento e padronização, aliada ao diálogo constante entre instituições, é essencial para garantir que o avanço tecnológico se traduza em maior eficiência.

Nesse mesmo contexto, a próxima seção explora como o modelo do Plenário Virtual do STF foi recepcionado no CARF e como ganhou algumas particularidades.

2. O Plenário Virtual do CARF: adaptação e inovação

Esta seção analisa o modelo do Plenário Virtual do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), destacando as adaptações e inovações incorporadas em sua implementação. Para melhor compreensão do tema, a seção está dividida em duas partes: inicialmente, será abordada a recepção do modelo do STF pelo CARF, analisando como o órgão assimilou essa experiência, e, em seguida, serão discutidas as particularidades do Plenário Virtual do CARF e os novos caminhos trilhados por esse modelo. O objetivo é evidenciar os aspectos essenciais da adaptação do CARF, sem se deter em descrições exaustivas, mas sim destacando os pontos mais relevantes para o entendimento de sua evolução.

2.1 Recepção do modelo do STF

A implementação do Plenário Virtual no CARF ocorreu em um contexto de modernização dos procedimentos administrativos e ampliação da eficiência na resolução de litígios fiscais. Inspirado no modelo adotado pelo STF (Branco; Valente, 2024), o Plenário Virtual do CARF surgiu como uma forma de aprimorar os julgamentos administrativos. Ainda que tenha se baseado na experiência do STF, o CARF precisou adaptar o formato do Plenário Virtual às especificidades do contencioso administrativo tributário.

O Plenário Virtual do CARF foi introduzido por meio de seu novo Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023 (Duro; Oliveira, 2024). O artigo 92, §2º, estabeleceu que "a modalidade assíncrona será realizada por meio do depósito de relatório e votos em sistema eletrônico, aprovado e regulamentado por ato do Presidente do CARF".

No contexto de adaptação ao novo sistema, o artigo 132 do Regimento Interno estabeleceu um procedimento de transição até que o sistema estivesse preparado, asseverando que, enquanto não aprovado, as reuniões deveriam ser realizadas no rito sumário e simplificado.

Nesse sentido, posteriormente, foram publicadas duas Portarias que disciplinaram o Plenário Virtual do CARF: a Portaria nº 1.239/2024 e a Portaria nº 1.240/2024.

A primeira aprovou o Sistema Eletrônico de Julgamento – Plenário Virtual (versão 1.0) e o Sistema de Acompanhamento do Plenário Virtual – SAPVI (versão 1.0). Seu artigo 2º, §1º, afirma o seguinte:

> Art. 2º [...]
>
> §1° O Plenário virtual funcionará no módulo de Julgamento do sistema e--processo e nele serão:
>
> I - recepcionados ementa, relatório e voto do relator;
>
> II - realizados os procedimentos de registro individual de voto dos conselheiros;
>
> III - armazenados as sustentações orais e os memoriais transmitidos pelos sujeitos passivos ou pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN;
>
> IV - recepcionados ementas, votos e declarações de voto apresentados;
>
> V - proclamados os resultados de julgamento; e
>
> VI - geradas as pautas e as atas de julgamento.

Já o § 2º do artigo 3º da Portaria CARF nº 1.239/2024 versa sobre a divulgação no sistema:

> §2° Serão divulgados no SAPVI:
>
> I - as sustentações orais;
>
> II - o relatório, a ementa e o voto do relator;
>
> III - os votos divergentes e as declarações de votos dos conselheiros não relatores;
>
> III - os pedidos de vista;
>
> IV - os registros de retiradas de pauta realizadas ao longo da reunião;
>
> V - o resultado do julgamento dos recursos; e
>
> VI - os outros eventos da reunião registrados pelo presidente de turma.

Assim, é possível observar semelhanças com o modelo adotado pelo Supremo Tribunal Federal, como a utilização do sistema para as sustentações orais, para divulgação do relatório, da ementa e do voto do relator, além dos pedidos de vista. Outra semelhança pode ser observada no § 3º do mesmo artigo 3º acima citado, qual seja a divulgação em tempo real dos votos.

Por sua vez, a Portaria CARF nº 1.240/2024 descreveu de forma pormenorizada como devem funcionar os julgamentos assíncronos, além de detalhar também aspectos importantes dos julgamentos síncronos. No caso dos julgamentos assíncronos, foco do presente artigo, a Portaria minudencia diversos aspectos, entre os quais é possível citar: o procedimento de registro individual de voto; a proposta de indicação de pauta pelo relator; a duração das reuniões assíncronas (de até cinco dias úteis, com início às 9h do primeiro dia e fim às 23h59min do último dia); a necessidade de até o início

da reunião estarem disponíveis para consulta dos conselheiros da turma a ementa, o relatório e o voto apresentados pelo relator, assim como eventuais sustentações orais e memoriais; critérios para o requerimento de exclusão de recurso da reunião assíncrona, entre vários outros.

Um ponto de aproximação do Plenário Virtual do CARF e do STF pode ser citado a partir do artigo 15 da citada Portaria CARF nº 1.240/2024, a seguir colacionado:

> Art. 15. As opções de voto serão as seguintes:
>
> I - acompanhar o relator;
>
> II - divergir do relator;
>
> III - acompanhar a divergência; e
>
> IV - acompanhar o relator pelas conclusões.
>
> §1° O conselheiro deverá:
>
> I - no caso da opção do inciso II do *caput*, apresentar voto com as razões da divergência;
>
> II - em se tratando da opção do inciso III do *caput*, na hipótese de haver mais de uma divergência, indicar qual delas acompanha; e
>
> III - no caso do inciso IV do *caput*, apresentar voto com as razões de decidir,

Assim, é possível perceber a importância do modelo adotado a partir do paradigma do STF e, além disso, compreender como o CARF estabeleceu aproximações.

Um último ponto pode ser destacado na Portaria CARF nº 1.240/2024. O Capítulo 52 estabeleceu que a transição para o Plenário Virtual, primeiramente, deveria ser adotada na Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da 2ª Seção, a partir de agosto de 2024. Somente depois deveria funcionar nas demais turmas, a partir de outubro de 2024. Assim, é possível perceber a mesma cautela empregada no contexto do STF também no CARF, com a implementação adotada de forma periódica.

2.2 Particularidades e novos caminhos

Embora o Plenário Virtual do CARF compartilhe alguns elementos com o modelo do STF, a comparação entre ambos revela particularidades que delineiam novos caminhos trilhados pelo Conselho. Entre essas inovações, destacam-se, de forma não exaustiva: (i) a estipulação de regras para a transição de processos da pauta assíncrona para a síncrona (art. 13 da Portaria CARF nº 1.240/2024); (ii) uma democratização mitigada da pauta que difere do modelo adotado pelo STF; (iii) a distinção mais acentuada entre sessões síncronas e assíncronas, em contraste com a dicotomia tradicional entre sessões virtu-

ais e presenciais; (iv) a expressa menção para que os conselheiros votem em relação à preliminar e ao mérito, conforme o caso (art. 3º da Portaria CARF nº 1.240/2024); (v) a possibilidade de proclamação do resultado pelo presidente de turma após proferidos todos os votos, independentemente do fim do período da reunião assíncrona (art. 16 da Portaria CARF nº 1.240/2024); e (vi) caso ocorra a transferência da reunião assíncrona para a reunião síncrona, o julgamento tem continuidade e os votos já proferidos são computados (art. 24 da Portaria CARF nº 1.240/2024) .

Quanto ao primeiro ponto, a Portaria CARF nº 1.240/2024 estabelece regras para a transição de processos da pauta assíncrona para a síncrona. A primeira parte do artigo 13 afirma o seguinte:

> Art. 13. Poderão apresentar requerimento para exclusão de recurso da reunião assíncrona, nos casos de relevante e disseminada controvérsia jurídica, nos termos do art. 16, §3º da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, ou de elevada complexidade de análise de provas:
>
> I - o relator, antes de aberta a reunião;
>
> II - qualquer outro conselheiro da turma; ou
>
> III - as partes, dentro do prazo para apresentar sustentação oral.
>
> [...]

Nesse sentido, essa parte do artigo afirma que é possível que o relator, as partes ou qualquer conselheiro da turma apresentem um requerimento para que o julgamento saia da pauta do julgamento assíncrono, sendo que tal requisição deve ser baseada em dois critérios específicos conforme o *caput*: (i) relevante e disseminada controvérsia jurídica, ou (ii) elevada complexidade de análise de provas.

O §1° do mesmo artigo 13 esclarece que uma controvérsia jurídica relevante e disseminada é aquela que tenha por objeto questões tributárias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa e, preferencialmente, ainda não estejam afetadas para julgamento pelo rito dos recursos repetitivos especificados na Portaria.

Além disso, afirmam Duro e Oliveira (2024) que, antes da edição das Portarias nº 1.239 e 1.240, a Portaria nº 1.040, de 24 de junho de 2024, estabeleceu os valores mínimos dos processos a serem julgados em reuniões síncronas, presenciais ou híbridas, para cada uma das três seções do CARF. Definidos com base em estudos sobre o estoque de processos, os valores são de R$ 60 milhões para a 1ª Seção de Julgamento, R$ 7,5 milhões para a 2ª Seção e R$ 30 milhões para a 3ª Seção. Há ainda a previsão de revisão periódica desses valores por meio de estudos técnicos.

Por outro lado, no STF não há critérios estabelecidos, o que faz com que tal escolha seja feita com base no que for analisado de forma subjetiva pelo ministro relator. Tal falta de critérios no âmbito do Tribunal já havia sido apontada em outro trabalho escrito pela autora deste artigo como uma questão a ser aprimorada (Souza, 2023). Isso seria importante para a administração da pauta do PV, para uma maior transparência de como a Corte decide e para o acompanhamento da mídia, algo sensível no contexto do STF.

Essas diferenças entre o Plenário Virtual do CARF e do STF quanto à existência de critérios têm como resultado outro ponto: no caso do CARF, há uma democratização mitigada da pauta do Plenário Virtual. Se no STF uma grande e profunda mudança trazida pelo ambiente virtual foi a democratização da pauta no sentido de que qualquer ministro tem a possibilidade de escolher o que pautar, no caso do CARF isso é mitigado devido aos critérios já tratados.

Outra diferença marcante entre os modelos de Plenário Virtual do STF e do CARF está na forma como classificam as sessões. Enquanto tradicionalmente o STF distingue entre sessões presenciais e virtuais, o novo Regimento Interno do CARF adotou os termos "reunião síncrona" e "reunião assíncrona", tornando a diferenciação mais clara e didática. Embora, na prática, ambos os modelos sigam a mesma lógica, a nova nomenclatura do CARF evita ambiguidades, já que o termo "sessão virtual" poderia ser confundido com julgamentos por videoconferência, que, na realidade, são síncronos e seguem regras específicas desse formato. Dessa forma, a terminologia adotada pelo CARF aprimora a comunicação e reduz possíveis equívocos.

Seguindo os pontos de divergência entre os dois Plenários Virtuais, é importante também citar que, diferentemente do STF, a Portaria CARF nº 1.240/2024 faz a expressa menção para que os conselheiros votem em relação à preliminar e ao mérito, conforme o caso. Já no STF essas etapas ocorrem de forma conjunta. Na prática, isso pode gerar consequências, conforme discutido em outra pesquisa (Souza, 2023). No livro *O Plenário Virtual, esse outro desconhecido: um estudo sobre o novo processo decisório colegiado do STF*, destaca-se que, no STF, alguns ministros se manifestam apenas sobre as preliminares, reconhecendo individualmente a existência de algum impedimento ao julgamento do mérito, sem apresentar razões sobre as questões principais. Se a maioria concorda com a preliminar, não há impacto significativo. No entanto, se um ministro for vencido nessa etapa e não tiver registrado sua posição sobre o mérito, sua opinião sobre o tema central permanecerá desconhecida.

É possível também citar como divergência entre os modelos dos dois Plenários Virtuais em análise a forma como o julgamento assíncrono é concluído. No CARF, o presidente da turma pode proclamar o resultado assim que todos os votos forem

proferidos, independentemente do fim do período da reunião assíncrona (art. 16 da Portaria CARF nº 1.240/2024). Já no STF, o julgamento assíncrono só se encerra com o término do prazo da sessão, permitindo que, até esse momento, ocorram pedidos de vista, destaques ou até mesmo a alteração de votos. Isso possibilita reviravoltas até o último instante, o que pode causar problemas, conforme discutido em outra pesquisa (Souza, 2023).

O último ponto de divergência está diretamente ligado a este acima descrito. No caso do CARF, caso uma reunião assíncrona seja convertida em síncrona, o julgamento deve continuar de onde parou, mantendo os votos já proferidos (art. 24 da Portaria CARF nº 1.240/2024). No STF, porém, quando um ministro pede destaque, o julgamento é reiniciado do zero, com a anulação de todos os votos anteriormente registrados.

Conclusões

A análise comparativa entre os Plenários Virtuais do STF e do CARF evidencia, de forma contundente, como a digitalização dos processos decisórios representa uma transformação profunda. A experiência pioneira do STF, que ao longo dos anos passou por múltiplas adaptações e expansões, não só modernizou seus próprios mecanismos internos, mas também serviu de referência para outros órgãos colegiados. Nesse cenário, o CARF, ao incorporar elementos do modelo do STF, promoveu inovações que respondem a demandas específicas do âmbito tributário, demonstrando que a transposição de um modelo tecnológico para outro contexto exige, necessariamente, ajustes que considerem as particularidades institucionais. Além disso, foi também tratado no texto como as inovações do Plenário Virtual do CARF significaram um aprimoramento do processo decisório em relação ao modelo paradigma.

Enquanto o STF se consolidou como um laboratório de experimentação da deliberação digital, o CARF propôs diretrizes próprias – como a transição controlada entre pautas assíncronas e síncronas, a democratização mitigada e a diferenciação clara entre as sessões –, que ressaltam tanto as potencialidades quanto os desafios inerentes à modernização dos processos decisórios. Essa trajetória de inovação evidencia que, embora o uso da tecnologia contribua para a celeridade e a eficiência, ele também impõe a necessidade de se repensarem práticas tradicionais, assegurando-se a transparência, a participação e o devido processo legal.

Portanto, o diálogo entre as experiências do STF e do CARF não se limita à mera adaptação de tecnologias, mas se configura como um verdadeiro intercâmbio de práticas que enriquece o debate sobre o futuro da deliberação judicial e administrativa. As inovações implementadas pelo CARF ampliam o espectro de possibilidades para o aprimoramento dos mecanismos de decisão, servindo de base para futuras pesquisas e

para a constante evolução dos processos decisórios na era digital. Em última análise, este estudo reafirma a importância de uma abordagem dinâmica e reflexiva, capaz de integrar eficiência e equidade na condução dos julgamentos.

Referências

BRANCO, Mariana; VALENTE, Fernanda. Carf publica regras do plenário virtual, e sistema começa a funcionar em 19 de agosto. *JOTA*, [*S. l.*], 9 ago. 2024. Disponível em: https://www.jota.info/tributos/carf-publica-regras-do-plenario-virtual-e-sistema-comeca-a-funcionar-em-19-de-agosto.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Resolução n. 287, de 14 de abril de 2004*. Institui o *e-STF*, sistema que permite o uso de correio eletrônico para a prática de atos processuais, no âmbito do Supremo Tribunal Federal. Brasília, 2004. Disponível em: https://www.aasp.org.br/suporte-profissional/tribunais/peticionamento/supremo-tribunal-federal-2/. Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Emenda Regimental n. 21, de 30 de abril de 2007*. Altera a redação dos art. 13, inciso V, alínea c; art. 21, § 1º; e dos arts. 322, 323, 324, 325, 326, 327, 328 e 329, e revoga o disposto no § 5º do art. 321, todos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. Brasília, 2007. Disponível em: https://www.stf.jus.br/arquivo/norma/emendaregimental021-2007.pdf. Acesso em: 1 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Emenda Regimental n. 42, de 2 de dezembro de 2010*. Altera dispositivos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. Brasília, 2010. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/norma/emendaregimental042-2010.pdf. Acesso em: 5 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Emenda Regimental n. 52, de 14 de junho de 2019*. Acrescenta dispositivo ao Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal para ampliar as hipóteses de julgamento por meio eletrônico. Brasília, 2019a. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/norma/emendaregimental052-2019.pdf. Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Resolução n. 642, de 14 de junho de 2019*. Dispõe sobre o julgamento de processos em lista nas sessões presenciais e virtuais do Supremo Tribunal Federal. Brasília, 17 jun. 2019b. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/norma/resolucao642-2019.pdf. Acesso em: 7 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Emenda Regimental n. 53, de 18 de março de 2020*. Altera dispositivo do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal para ampliar as hipóteses de julgamento por meio eletrônico e prever a realização de sustentação oral em ambiente virtual. Brasília, 2020a. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/norma/emendaregimen-tal053-2020.pdf. Acesso em: 3 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Resolução n. 675, de 22 de abril de 2020*. Altera a Resolução n. 642, de 14 de junho de 2019, e dá outras providências. Brasília, 2020b. Disponível em: http://www.stf.jus.br/ARQUIVO/NORMA/RESOLUCAO675-2020.PDF. Acesso em: 14 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. V Encontro Acadêmico de Pesquisas Judiciárias do STF. Youtube, 1 abr. 2022a. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=l5KtKQYgLdw. Acesso em: 4 abr. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). *O plenário virtual na pandemia da Covid-19* [recurso eletrônico]. Brasília: Secretaria de Altos Estudos, Pesquisas e Gestão da Informação, 2022b. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/codi/anexo/Pesquisa_Plenario_Virtual.pdf.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Emenda Regimental n. 58, de 19 de dezembro de 2022. Altera dispositivo do Regimento Interno do Supremo Tribunal. *DJE*, Brasília, 19 jan. 2023a.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 55, 22 dez. 2023b. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=135413.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Portaria MF nº 1.239, de 2 de agosto de 2024. Aprova o Sistema Eletrônico de Julgamento – Plenário Virtual (versão 1.0) e o Sistema de Acompanhamento do Plenário Virtual – SAPVI (versão 1.0). *DOU*, Brasília, seção 1, p. 36, 5 ago. 2024a. Disponível em: https://carf.economia.gov.br/acesso-a-informacao/boletim-de-servicos-carf/portarias-carf-2024/portaria-05-08–2024.pdf.

BRASIL. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Portaria MF 1.240/2024, de 2 de agosto de 2024. Regulamenta os procedimentos do Sistema Eletrônico de Julgamento – Plenário Virtual, a realização de reuniões e sessões de julgamento, a realização de audiências e dá outras providências. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 36, 5 ago. 2024b. Disponível em: https://carf.economia.gov.br/acesso-a-informacao/boletim-de-servicos-carf/portarias-carf-2024/portaria-05-08–2024.pdf.

CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. *Ofício n. 16/2020-PCO encaminhado ao presidente do STF*. Brasília, 8 de abril de 2020a. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/arquivos/2020/4/AB26D0193351C3_oficiooab.pdf. Acesso em: 17 abr. 2022.

CONSELHO FEDERAL DA ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. *Ofício n. 42/2020-PCO encaminhado ao presidente do STF*. Brasília, 19 maio 2020b. Disponível em: https://www.conjur.com.br/dl/oab-stf-nao-compute-abstencoes-voto.pdf. Acesso em: 20 jul. 2022.

Conselho Nacional de Justiça. *CNJ recomenda modelo do STF para sustentações orais em julgamento virtual*. Brasília: Agência CNJ de Notícias, 13 set. 2022. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/cnj-recomenda-modelo-do-stf-para-sustentacoes-orais-em-julgamento--virtual/#:~:text=CNJ%20recomenda%20modelo%20do%20STF,em%20julgamento%20virtual%20%2D%20Portal%20CNJ&text=O%20Conselho%20Nacional%20de%20Justi%C3%A7a,sustenta%C3%A7%C3%B5es%20orais%20em%20julgamento%20virtual. Acesso em: 7 set. 2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Resolução nº 591, de 23 de setembro de 2024. Brasília, 2024. Disponível em: https://atos.cnj.jus.br/files/original231335202410236719831fd991a.pdf.

COSTA, Alexandre Araújo; PEDROSA, Maria Helena Martins Rocha. O controle concentrado no Plenário Virtual do STF: perfil das sessões de julgamento e perspectiva de perenidade. Suprema – Revista de Estudos Constitucionais, Distrito Federal, Brasil, v. 3, n. 1, p. 127-161, 2023. DOI: 10.53798/suprema.2023.v3.n1.a175. Disponível em: https://suprema.stf.jus.br/index.php/suprema/article/view/175. Acesso em: 7 ago. 2025.

DURO, Semíramis de Oliveira; OLIVEIRA, Ludmila M. Monteiro de. Concretização do plenário virtual do Carf. *Consultor Jurídico*, [*S. l.*], 14 ago. 2024. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2024-ago-14/concretizando-o-plenario-virtual-do-carf/.

LEDERER, Fredric I. The evolving technology-augmented courtroom before, during, and after the pandemic. *Vand. J. Ent. & Tech. L.*, v. 23, 2020.

SOUZA, Camila Nascimento de. *O plenário virtual, esse outro desconhecido*: um estudo sobre o novo processo decisório colegiado do STF. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2023.

SUSSKIND, Richard. *Online Courts and the Future of Justice*. Oxford: Oxford University Press, 2019.

INFLUÊNCIA DOS PADRÕES DE QUALIDADE E ESTABILIDADE NORMATIVA SOBRE OS NÍVEIS DE CUMPRIMENTO E LITIGIOSIDADE EM MATÉRIA ADUANEIRA[1]

TÂNIA CARVALHAIS PEREIRA[2]

Resumo: Este artigo analisa os impactos da instabilidade legislativa e da baixa qualidade normativa sobre o cumprimento das obrigações e os níveis de litigiosidade em matéria aduaneira no ordenamento jurídico português. Com base em dados empíricos, jurisprudência dos tribunais superiores e fontes normativas nacionais e europeias, examina-se de que forma a complexidade, a dispersão e a antiguidade de normas ainda vigentes - como o Regulamento das Alfândegas de 1941 - comprometem a previsibilidade jurídica, dificultam o acesso à justiça e afetam negativamente as decisões econômicas dos operadores. A análise também abrange a exclusão da matéria aduaneira do regime de arbitragem tributária e a inexistência de mecanismos jurisdicionais céleres e especializados. Sustenta-se que a conjugação entre deficiências estruturais, morosidade judicial e insuficiente conhecimento técnico favorece a proliferação de litígios ocultos, com repercussões negativas para a competitividade e o Estado de Direito. Defende-se, por fim, a urgência de uma reforma sistemática da

[1] Este artigo foi originalmente publicado no *Boletim da Ordem dos Despachantes*, n. 23, p. 28-35, 2021.

[2] Membro da International Network of Customs Universities e da International Customs Law Academy. Coordenadora e docente da Pós-graduação em Direito Aduaneiro e dos cursos breves de Customs Value e Import and Export VAT da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Escola de Lisboa. Docente da cadeira de Direito Aduaneiro no mestrado em Direito Fiscal e em várias Pós-graduações na mesma faculdade e na Faculdade de Direito da Universidade Católica de Angola. Participante de vários projetos de investigação internacional desenvolvidos no âmbito do Instituto de Estudos Europeus de Bruxelas, do Social Science Research Center, de Berlim, e do Institute for Austrian and International Tax Law. Formadora do Centro de Estudos Judiciários em matéria de Direito Aduaneiro e IEC desde 2014. Membro júri do curso de estágio profissional de acesso à profissão de despachante oficial de 2023 a 2025. Coordenadora do Departamento Jurídico do CAAD. Autora de vários manuais e artigos em matéria de IEC, Direito Aduaneiro e arbitragem tributária. Distinguida pela *International Tax Review* como "Women in Tax Leaders" desde 2015.

DOI 10.5281/zenodo.17260088

legislação aduaneira, aliada a políticas de formação e racionalização normativa, com o objetivo de construir um sistema aduaneiro mais transparente, estável e eficiente.

Palavras-chave: Direito Aduaneiro; estabilidade legislativa; litigiosidade; harmonização jurídica; arbitragem tributária; competitividade.

Abstract: This article analyzes the impacts of legislative instability and poor regulatory quality on compliance and litigation levels in customs matters within the Portuguese legal system. Drawing on empirical data, case law from higher courts, and national and European legal sources, it examines how the complexity, fragmentation, and obsolescence of existing regulations - such as Portugal's 1941 Customs Regulation -undermine legal predictability, restrict access to justice, and adversely influence economic decision-making by operators. The analysis also addresses the exclusion of customs matters from the tax arbitration regime and the absence of swift and specialized judicial mechanisms. It argues that the combination of structural shortcomings, judicial delays, and limited technical expertise fosters the emergence of hidden litigation, with detrimental effects on competitiveness and the rule of law. Finally, it advocates for the urgent need for a systematic reform of customs legislation, supported by training initiatives and regulatory streamlining policies, with a view to establishing a more transparent, stable, and effective customs system.

Keywords: Customs Law; legislative stability; litigation; legal harmonization; tax arbitration; competitiveness.

Sumário

Considerações iniciais 121
1. Identificação e harmonização da base normativa 121
2. Legislação aduaneira interna 122
3. Níveis de litigiosidade em matéria aduaneira: causas e efeitos 124
Considerações finais 125
Referências 131

Considerações iniciais

Na prática quotidiana do aplicador do Direito Aduaneiro, nas suas múltiplas vestes, a dificuldade de identificação da base normativa em vigor em cada momento, a *instabilidade legislativa* e a dificuldade de acesso a formação e aconselhamento especializados constituem obstáculos reais, com consequências não despiciendas. Do lado das autoridades aduaneiras colocam-se questões sensíveis nos planos da alocação de recursos, da promoção do cumprimento voluntário, da certeza e da segurança jurídicas e da formação contínua, a que os demais interlocutores também não serão alheios. Por sua vez, do lado do operador económico dever-se-á ter em consideração o desconhecimento ou desconsideração da análise da *contingência aduaneira* numa fase preventiva, de definição da estratégia de internacionalização, de negociação de termos contratuais ou de seleção dos mercados de *sourcing*. O acesso a informação e aconselhamento técnico especializado em matéria aduaneira permite ainda que o operador econômico, na sua qualidade de importador ou de exportador, tome decisões mais informadas, partilhe informação clara e forneça a documentação necessária ao seu despachante. Uma prática que contribuirá, certamente, para uma melhor definição do respectivo âmbito de responsabilidade e para a prevenção dos riscos associados ao *compliance* aduaneiro.

No presente artigo, ao invés de uma análise técnica, assume-se como objetivo central a partilha de uma reflexão, na esperança de poder contribuir para o debate informado em torno da necessidade de avaliação dos padrões de qualidade e estabilidade legislativa sobre os níveis de cumprimento e de litigiosidade em matéria aduaneira. Uma tarefa para a qual a formação e experiência do despachante oficial concorrem positivamente e da qual não se deve alhear. A análise apresentada no presente artigo teve em consideração os dados estatísticos oficiais disponibilizados pela Direção-Geral de Política da Justiça (DGPJ), assim como os acórdãos dos Tribunais Superiores e os pedidos de reenvio prejudicial apresentados pelos tribunais nacionais, que se encontram disponíveis para consulta pública.

1. Identificação e harmonização da base normativa

No plano do Direito substantivo, os Estados-membros (EM) da União (UE) aceitaram restringir a sua margem de soberania e atribuir à União a competência exclusiva nos domínios da união aduaneira e da política comercial comum. O *Código Aduaneiro da União* (CAU), aprovado pelo Regulamento (UE) n. 952/2013, do Parlamento Europeu e do Conselho, materializa o exercício da competência atribuída, em exclusivo, à União pelo artigo 5º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE), mas não esgota a regulamentação jurídica aplicável. No quadro normativo em vigor,

o aplicador do Direito Aduaneiro europeu terá, necessariamente, de articular, pelo menos, um ato-base – o CAU – e dois diplomas de aplicação – um ato de execução e um ato delegado. Neste último caso, o ato-base atribui ainda à Comissão Europeia competência para desenvolver e até alterar elementos não essenciais do ato-base. O CAU e os respectivos diplomas de aplicação – que integram ainda um elenco alargado de anexos – perfazem um total de quase novecentos artigos. Desde a sua entrada em aplicação, em 2016, o CAU também já foi objeto de um ato de retificação e de três alterações legislativas, duas das quais em 2019,[3] estando em curso uma revisão mais profunda que se espera entre em vigor em 2038.[4]

A remissão expressa ou implícita dos diplomas de Direito europeu para o Direito interno dos 27 EM também coloca importantes desafios no plano da aplicação uniforme do Direito Aduaneiro e da respectiva harmonização com as normas de Direito Internacional convencional. A convivência de normas de diferentes fontes e hierarquia introduz um elemento de complexidade adicional potenciado, em nível nacional, pela dispersão da legislação aduaneira relevante por uma multiplicidade de diplomas avulsos, cuja coerência sistemática não resulta plenamente demonstrada.

Em Portugal, contrariamente à opção de outros países europeus, como a Alemanha, o legislador optou – eventualmente por omissão – por manter em vigor e aplicação uma parte significativa da legislação aduaneira anterior à adesão. Uma opção que deixa ao intérprete – seja o juiz, o funcionário da alfândega ou o próprio operador econômico – a árdua tarefa de aferir, em cada caso, qual a norma aplicável, se é conforme com o Direito europeu ou se, pelo contrário, se encontra tacitamente revogada, com prejuízo para a certeza, a segurança jurídica e a aplicação uniforme do Direito europeu. Mais se refira que a interpretação das fontes não encontra, no plano interno, significativo apoio doutrinário e jurisprudencial.

2. Legislação aduaneira interna

No ordenamento nacional, o aplicador do Direito Aduaneiro movimenta-se no quadro de uma união aduaneira, com liberdade de circulação de bens, pessoas e capitais, mas convive com diplomas cuja aprovação antecede a implementação de um Estado democrático. Um exemplo paradigmático da confluência destes problemas práticos, especialmente onerosos para os operadores econômicos e as próprias autoridades aduaneiras, é o apresentado pelo Regulamento das Alfândegas, aprovado pelo Decreto n. 31.730, de 15 de dezembro de 1941. Um diploma publicado durante a vigência do Estado Novo, em que o país se declarava orgulhosamente só, mantém-se em vigor e é

[3] Cf. https://eur-lex.europa.eu/summary/PT/12_2.

[4] Cf. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/pt/qanda_23_2644.

aplicável num contexto comercial de uma união aduaneira, assente nos princípios da liberdade de circulação e da economia de mercado. A adaptação do regime vem sendo levada a cabo através de alterações sucessivas do diploma, num total que perfaz já 56. O número significativo de alterações associado à ausência de revogação expressa e à antiguidade do diploma pode colocar sérias dúvidas quanto à respectiva conformidade com o Direito Aduaneiro europeu, que prevalece sobre o Direito nacional.[5] Na prática, a aplicação do Regulamento tem de "ser aferida individualmente, tendo por referência o normativo em causa",[6] numa tarefa hermenêutica especialmente exigente e com elevado potencial de litigiosidade. Outro exemplo, igualmente impressivo, será a Reforma Aduaneira, aprovada pelo Decreto-lei n. 46.311, de 27 de abril de 1965, que foi alterada pelo menos 64 vezes, sem que o legislador tenha conseguido responder à questão da conformidade com o Direito Aduaneiro europeu e de uma eventual revogação tácita de alguns normativos. Qualquer alteração normativa que não seja acompanhada de uma identificação criteriosa dos diplomas modificados e/ou revogados potencia o erro, o incumprimento e, consequentemente, o litígio, ainda que dele não resulte, necessariamente, o recurso à via judicial. A necessidade de uma análise casuística para se apurar uma eventual *revogação tácita* de um normativo anterior ou de grau inferior, que esteja em contradição, quanto à mesma questão de Direito, com legislação posterior ou de grau superior, exige um grau de sofisticação técnica dificilmente compatível com o padrão do homem médio. O que será tanto mais crítico quando se desincentiva, dificulta ou torna mais onerosa a ponderação da contingência aduaneira numa fase prévia, de planeamento, de definição do negócio e seleção das fontes de *sourcing*.

O desconhecimento ou a incompreensão da legislação aduaneira também penaliza, mais fortemente, os operadores de pequena e média dimensão, sem possibilidades económicas de consultarem escritórios de advogados ou consultoras especializadas, com impacto no nível da competitividade nacional. De sublinhar, neste âmbito, o papel do despachante oficial, que não se deve limitar ao cumprimento acrítico de formalidades, mas contribuir para a consciencialização do operador económico para a identificação da contingência aduaneira, do risco e das potencialidades potenciados pelo Direito Aduaneiro.

---

5 Nesse sentido, cf. o TJ de 15 de julho de 1964, Costa contra E.N.E.L., 6/64; de 9 de março de 1978, Simmenthal C-106/77; de 20 de outubro de 2011, Interedil, C-396/09; e de 6 de setembro de 2012, Philips Electronics UK, C-18/2011.

6 Neste sentido, cf. Pereira (2020, p. 51).

3. Níveis de litigiosidade em matéria aduaneira: causas e efeitos

Os dados estatísticos oficiais publicados pela DGPJ[7] não apresentam um grau de desagregação por categoria de tributo, motivo pelo qual se desconhecem os níveis concretos de litigiosidade em matéria aduaneira. A perceção empírica de que o número de litígios em matéria aduaneira que chegam, efetivamente, a tribunal é relativamente reduzido encontra suporte fático na análise dos acórdãos dos Tribunais Superiores publicados na base de dados do Instituto de Gestão Financeira e Equipamentos da Justiça.[8] Ao longo dos últimos anos, o número de acórdãos publicados em matéria aduaneira tem-se mantido relativamente estável e poderá ser qualificado como pouco expressivo, especialmente quando comparado com os litígios em matéria fiscal, mesmo que apenas se assuma como referência os impostos harmonizados em nível europeu, como o IVA. Não se ignora que, ao assumir como referência a jurisprudência dos Tribunais Superiores, os casos em que as sentenças dos Tribunais de Primeira Instância[9] não serão objeto de recurso não serão contabilizados, podendo esconder um nível superior de litigiosidade. Em qualquer caso, tratando-se de matéria aduaneira, uniformizada em nível europeu, um nível de litigiosidade mais expressivo teria tradução natural no aumento do número de reenvios prejudiciais, fato que não é suportado pelas estatísticas judiciais publicadas nos relatórios anuais do Tribunal de Justiça.[10]

O recurso à via judicial em matéria aduaneira poderá ser igualmente condicionado pela morosidade da Justiça Tributária nacional. Não raras vezes, os acórdãos publicados em matéria aduaneira pronunciam-se sobre legislação que já não se encontra em vigor ou que, estando em vigor, já foi objeto de múltiplas alterações posteriores à data dos fatos em apreço. Veja-se, a título de exemplo, a decisão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 5 de novembro de 2020, em que estavam em causa fatos que remontavam ao início da década de 1990, anteriores à entrada em aplicação do Código Aduaneiro Comunitário (CAC), revogado, em 2016, pelo CAU.[11]

Em 2013, o Relatório Final da Comissão de Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas já deixava patente que "o mau funcionamento da justiça foi sistematicamente identificado pelo universo das empresas inquiridas como aquele

---

7 Cf. site da DGPJ: https://estatisticas.justica.gov.pt/sites/siej/pt-pt/Paginas/Movimento-de-processos-nos-tribunais-administrativos-e-fiscais-de-1-instancia.aspx (consultado em 28 out. 2021). A desagregação dos dados estatísticos poderá contribuir para a melhor compreensão dos níveis de litigiosidade em matéria aduaneira.

8 Cf. http://www.dgsi.pt/.

9 Que continuam a não ser objeto de publicação.

10 Cf. Gaudissart (2024). O número de pedidos de reenvio prejudicial apresentados por Tribunais de Primeira Instância nacionais é muito residual.

11 Processo n. 00095/14.0BUPRT.

que mais dissuade o investimento em Portugal". Dois anos mais tarde, o *European Tax Survey*[12] demonstrava que "97% dos inquiridos portugueses consideram existir um elevado grau de instabilidade" normativa, acentuando a importância da "certeza, estabilidade e simplificação" da legislação tributária. Em 2018, no preâmbulo do Decreto-lei n. 81/2018, de 15 de outubro, que assumiu como objetivo central a melhoria da qualidade da resposta da jurisdição administrativa e fiscal, o governo reconheceu que "a morosidade no funcionamento dos tribunais administrativos e fiscais obsta à realização plena da Justiça e tem também um impacto significativo na vida dos cidadãos e das empresas, afetando de forma determinante a competitividade da economia".

A atual falta de sintonia entre a jurisprudência nacional e a legislação aduaneira vem contribuindo para a diminuição da relevância prática da jurisprudência enquanto fonte mediata de Direito no plano da prevenção de litígios, da segurança e certeza jurídicas, com custos para todas as partes envolvidas.[13] Por outro lado, a inadmissível demora da sentença da primeira instância, acompanhada pela sua não publicação, desincentiva o recurso ao tribunal para a tutela de um direito ou interesse legalmente protegido. Como bem refere João Taborda da Gama (2014, p. 13), que se acompanha, como "as primeiras decisões publicitadas são as dos TCAs ou do STA – na prática, temos decisões sobre normas que estavam em vigor há mais de dez anos. Dito de outro modo, aconselham-se clientes, formam-se magistrados, advogados ou consultores […], sem o apoio imprescindível da jurisprudência". A consolidação de uma corrente jurisprudencial, para além da previsibilidade e da segurança jurídica que lhe está associada, tem ainda como efeito positivo a possibilidade de a autoridade aduaneira "emendar à mão" e alterar procedimentos e/ou entendimentos, sustendo a emissão de novos atos desconformes com jurisprudência entretanto firmada, ou corrigindo/decidindo os processos pendentes em favor do operador/sujeito passivo. Da perspectiva do operador econômico, a previsibilidade é um valor em si mesmo, independente do próprio sentido da decisão. No mesmo sentido, a capacidade de identificação do risco e de formação de uma decisão informada constituem importantes fatores de competitividade, que Portugal vem desprezando.

Considerações finais

A tecnicidade da legislação aduaneira, a necessidade de harmonização de diplomas das mais diversas fontes e gerações, a multiplicidade de remissões cruzadas e a sucessão de alterações legislativas da legislação interna apresentam um elevado potencial de litigiosidade que, contrariamente ao que poderia ser esperado, não é especialmente

12 Cf. https://www2.deloitte.com/pt/pt/pages/tax/articles/empresas-procuram.html.

13 Cf. Gama (2014).

significativo em Portugal – uma constatação fática assente na análise material das decisões dos Tribunais Superiores e do número de reenvios apresentados em matéria aduaneira. Sem prejuízo dos princípios da cooperação, do bom funcionamento da administração aduaneira e da bondade das soluções preconizadas pelo ente público, poder-se-á perguntar se a conjugação de fatores tão distintos como o desconhecimento, a falta de preparação técnica, a urgência inerente à necessidade prática de desalfandegamento e a morosidade dos tribunais não poderá funcionar como catalisador da conformação do operador com a posição expressa pelas autoridades aduaneiras.

A morosidade dos processos judiciais é hoje assumida, em âmbito interno e internacional,[14] como uma das principais patologias no funcionamento do sistema de justiça português, com refrações negativas no plano individual e coletivo, do erário público e da competitividade da economia nacional. A especificidade da matéria aduaneira e a sua ausência dos programas de formação acadêmica durante largos anos também poderão contribuir para o arrastar dos processos. Nas palavras de Eduardo Raposo Medeiros (1985, p. 13-14), "o Direito aduaneiro tem particularidades técnicas e económicas suscetíveis de considerar os mecanismos jurídicos de intervenção no comércio internacional, como um conjunto à parte, com uma técnica e originalidade própria", que não se compadecem com uma abordagem genérica ou superficial. A morosidade das decisões em matéria aduaneira não será igualmente alheia à ausência de uma jurisdição especializada e de formação específica dos vários operadores jurídicos. Uma missão na qual se destaca o papel essencial do Centro de Estudos Judiciários, da Ordem dos Despachantes, como um todo, e dos despachantes, a título individual, bem como da própria academia. Assistimos, na última década, ao reingresso gradual do Direito Aduaneiro nos planos acadêmicos, com particular relevância nos programas de formação avançada,[15] mas muito haverá ainda a fazer no plano da formação inicial e contínua dos magistrados, despachantes, operadores econômicos, funcionários das autoridades aduaneiras e do cidadão em geral. De referir, neste âmbito, que a apreciação da legalidade de atos de liquidação de direitos aduaneiros devidos pela importação foi

[14] Neste sentido veja-se a posição da Comissão Europeia expressa no capítulo dedicado a Portugal no relatório anual de 2021 sobre o Estado de Direito na União Europeia (European Commission, 2021).

[15] Cf., neste sentido, o programa da Pós-graduação em Direito Aduaneiro Europeu da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Escola de Lisboa, que oferece, desde 2020, um programa de pós-graduação avançado em Direito Aduaneiro Europeu: https://fd.lisboa.ucp.pt/pt-pt/catolica-next-formacao-avancada/programas-de-pos-graduacao/pos-graduacao-em-direito-aduaneiro-europeu.

expressamente excluída do âmbito de vinculação da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)[16] à arbitragem tributária.[17]

O artigo 4º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) remeteu para portaria conjunta dos ministros responsáveis pelas áreas da justiça e das finanças a vinculação da AT à jurisdição dos Tribunais Arbitrais Tributários. A Portaria de Vinculação nº 112-A/2011, de 22 de março, que entrou em aplicação em 1º de julho de 2011, veio prever uma vinculação "genérica" da AT à arbitragem tributária, cujo âmbito havia sido definido no artigo 2º do RJAT. Do âmbito de vinculação foram, todavia, expressamente excluídas, entre outras,[18] todas as pretensões relativas "a direitos aduaneiros sobre a importação e demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação". Em matéria aduaneira foram ainda expressamente excluídas do âmbito de vinculação da AT as pretensões "relativas à classificação pautal, origem e valor aduaneiro das mercadorias e a contingentes pautais, ou cuja resolução dependa de análise laboratorial ou de diligências a efetuar por outro Estado-membro no âmbito da cooperação administrativa em matéria aduaneira". Como bem refere o Tribunal Arbitral no Processo n. 117/2013-T, de 17 de maio de 2013, em face

> desta segunda limitação da competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, a resolução da questão da competência depende essencialmente dos termos desta vinculação, pois, mesmo que se esteja perante uma situação enquadrável naquele artigo 2.º do RJAT, se ela não estiver abrangida pela vinculação estará afastada a possibilidade de o litígio ser jurisdicionalmente decidido por este Tribunal Arbitral.[19]

Ao longo dos dez anos de vigência do RJAT, várias foram as justificações de política legislativa avançadas no sentido da justificação da exclusão das pretensões aduaneiras da arbitragem tributária, cujo fundamento não resulta, todavia, evidente. No Processo n. 94/2013-T, o Tribunal Arbitral sustentou que

> uma das razões de ser […] da exclusão da arbitrabilidade das pretensões relativas a direitos aduaneiros e aos demais impostos indiretos que incidam sobre mercadorias sujeitas a direitos de importação é o da submissão destes direitos e impostos indiretos a regras comunitárias uniformes de aplicação direta (por via de Regulamento) que não podem ser afastadas por regulamentação divergente dos Estados-Membros.

16 Cf. artigo 2º, alíneas "c" e "d" da Portaria n. 112-A/2011, de 22 de março.

17 Sobre a delimitação do âmbito de competência material dos Tribunais Arbitrais Tributários, cf. Sousa (2018, p. 95 e ss.) e Villa-Lobos e Pereira (2014).

18 Sobre a arbitrabilidade de outros tributos distintos dos impostos, cf. Gamito e Motta (2015).

19 Disponível, para consulta, em: www.caad.org.pt.

No entender do mesmo tribunal, não são só os direitos aduaneiros, como o próprio IVA devido pela importação de bens, que se encontram submetidos à disciplina imperativa do Direito Europeu.[20] Outra justificação de política legislativa avançada para a exclusão das pretensões aduaneiras do âmbito de vinculação da AT à jurisdição arbitral foi a existência, à data, de um processo de contestação técnica, cujos termos se aproximavam do regime da arbitragem tributária, não havendo, por isso, necessidade de duplicação de meios de tutela dos operadores econômicos. O processo de contestação técnica acabaria por ser revogado pelo artigo 221 da Lei n. 83-C/2013, de 31 de dezembro de 2013, motivo pelo qual, mesmo que a sua existência, à data da aprovação do RJAT, tornasse dispensável o recurso à arbitragem tributária, tal argumento, ainda que perfeitamente reversível, já não prevalece, carecendo ainda de sustentação a exclusão da matéria aduaneira da arbitragem tributária.[21]

O Processo Técnico encontrava-se previsto no Decreto-lei n. 281/1991, de 9 de agosto, que criou o Conselho Técnico Aduaneiro (CTA).[22] Em que pese a terminologia legal, não se estava perante uma verdadeira e própria fase processual, mas um meio gracioso de reação a uma decisão das autoridades alfandegárias em matéria de classificação pautal, valor e origem. As decisões do CTA eram tomadas com um mínimo de sete membros, incluindo o presidente, e aprovadas com o voto favorável da maioria dos presentes, cabendo ao presidente o voto de qualidade. Nas palavras de António Brigas Afonso, que se acompanham,

---

20 Cujo âmbito de aplicação é delimitado nos artigos 1º a 4º do CAC. De acordo com o disposto no artigo 101 da Reforma Aduaneira, aprovada pelo Decreto-lei n. 46.311, de 27 de abril de 1965, na redação dada pelo Decreto-lei n. 472/1999, de 8 de novembro, "quando, em consequência do mesmo facto tributário, forem devidos direitos de importação e outros impostos a cobrar pela alfândega, observar-se-á o disposto na regulamentação comunitária, designadamente no que respeita ao prazo de caducidade do direito à liquidação, à cobrança *a posteriori*, ao reembolso e à dispensa do pagamento".

21 Já em 2014, Manuel Teixeira Fernandes se pronunciava a favor da extensão da arbitragem aos direitos aduaneiros nos seguintes termos: "Mas se, contra o que parece defensável, o poder político vier a decidir-se pela extinção do CTA, então deverá questionar-se se os tribunais arbitrais tributários não poderão, com vantagem, vir a constituir uma alternativa aos tribunais judiciais na apreciação das futuras Impugnações Judiciais que vierem a ser suscitadas no âmbito da importação, tendo presente o elenco conhecido de juízes-arbitrais inscritos no CAAD" (Fernandes, 2014, p. 301).

22 O CTA era constituído pelo diretor-geral das Alfândegas, que presidia, e por treze vogais, sendo um representante do Ministério da Indústria e Energia; um representante do Ministério da Agricultura, Pescas e Alimentação; um representante do Ministério do Comércio e Turismo; cinco representantes da Direcção-Geral das Alfândegas; e quatro representantes das atividades econômicas.

> face à complexidade técnica das referidas matérias, *maxime* quando estão em causa questões de classificação pautal, e à previsão legal de um procedimento especial para apreciação das questões relativas à classificação pautal, origem e valor das mercadorias importadas, consideramos, tal como a jurisprudência do STA tem, na esmagadora maioria dos casos, considerado, que deve ser, obrigatoriamente, utilizado o procedimento técnico de contestação para apreciação de tais matérias. (Afonso, 2014, p. 270-271)

O recurso prévio e necessário a esta via, como condição de impugnabilidade, permitia, por um lado, garantir um maior grau de especialização do decisor e, por outro, subtrair aos tribunais um número significativo de litígios, com elevado grau de tecnicidade e que convocam conhecimentos multidisciplinares. Refira-se, a título de exemplo, que a determinação das caraterísticas objetivas e das finalidades de uma mercadoria, para efeitos de classificação, extravasam os limites de uma análise e dos conhecimentos jurídicos. O processo técnico de contestação foi revogado em 2013 e substituído por uma reclamação graciosa necessária, estando ainda por demonstrar a mais-valia desta solução normativa no plano da celeridade e da tutela dos direitos e interesses dos cidadãos.[23]

A instabilidade da legislação também concorre positivamente para a morosidade do sistema de justiça em matéria aduaneira, tantas vezes cometido a uma tarefa de verdadeira "arqueologia jurídica". No plano aduaneiro, a instabilidade traduz-se num estado de revisão permanente e na ausência de um trabalho prévio de análise sistemática, que põe em causa a coerência do diploma e, em última instância, do próprio ordenamento. Do que se deixa expresso não deve, todavia, inferir a defesa da imobilidade da legislação aduaneira. Um certo *nível de instabilidade normativa*, aqui entendido como a adaptação da legislação à dinâmica socioeconômica do comércio internacional e à evolução tecnológica e científica, deverá ser assumido como uma consequência necessária num contexto em que as transformações se seguem a um ritmo sem precedentes na história da humanidade. O nível ideal de estabilidade, produção, alteração ou revisão normativa não será, todavia, de fácil determinação, nem se antevê a possibilidade de criação de um padrão único transponível para todas as categorias tributárias. Em todo caso, assumindo a *estabilidade legislativa* como um valor em si mesmo, com refrações positivas no plano individual e coletivo e como pressuposto dos princípios da celeridade, da certeza e da segurança jurídicas, ínsitos num Estado de Direito, qualquer alteração legislativa deve ser justificada em função dos fins que deve prosseguir, abrindo o debate à comunidade. Nos planos normativo e econômico, as alterações da legislação aduaneira são justificadas em face da neces-

[23] Cf. sobre este ponto o acórdão do TCA-Sul, processo n. 07980/14, de 29 de junho de 2017.

sidade de correção dos desequilíbrios herdados do passado e da harmonização com as normas de direito internacional e europeu.[24] E dificilmente se encontrará uma área em que uma revisão profunda da legislação seja mais justificada do que no plano do Direito Aduaneiro interno.

Em termos comparativos, na Alemanha, em face da opção de atribuição de competência exclusiva à União nos domínios da política comercial e da união aduaneira, o legislador procedeu à revogação expressa da legislação interna e à aprovação de um Customs Management Act, no qual regulou o essencial das matérias deixadas à disponibilidade dos Estados-membros. Um exemplo que deverá ser tido em consideração no ordenamento jurídico nacional. Em termos práticos, a aprovação de um diploma que reúna, de forma coerente e sistemática, a regulação aduaneira deixada na esfera de disponibilidade dos Estados-membros pressupõe, em primeiro lugar, a identificação de todos os diplomas e normas legais, alguns da década de 1940, que estejam em vigor e aplicação. Num segundo momento, dever-se-á abrir à comunidade o debate sobre a aprovação de um corpo normativo único, sistemático e coerente. Um debate que deverá recolher contributos da academia, das ordens e associações profissionais e dos operadores jurídicos em geral. Os ganhos de eficiência para a administração aduaneira e para os operadores econômicos há muito que o justificam como fator necessário de competitividade da economia nacional e atração de investimento externo. A especificidade e especialidade do Direito Aduaneiro e os impactos das políticas públicas em matéria de competitividade internacional, nas opções empresariais de investimento e na própria definição da estratégia de internacionalização, importam a capacitação dos vários interlocutores aduaneiros para a compreensão das diferentes decisões e influências que ditam o desenho do sistema tributário, como um todo, e dos diversos tributos que o compõem. Para esse efeito, muito contribuirá a tomada em consideração, em cada alteração da legislação, da arquitetura do sistema no seu todo, tendo presente a necessidade de conhecimento multidisciplinar que permita equacionar a necessidade de reformas e/ou desenho de novas soluções. O legislador deverá ainda demonstrar a intencionalidade das remissões de regime, sob pena de uma eventual "revisão silenciosa" ou por remissão, que funciona hoje como um verdadeiro alçapão jurídico e um importante foco de instabilidade.

A iniciativa legislativa de revisão integral da legislação aduaneira nacional deverá ser acompanhada da criação, promoção ou incentivo de programas de formação específica em matéria aduaneira, em parceria com as autoridades aduaneiras, as universidades, as ordens e associações profissionais e as organizações da sociedade civil. Um esforço conjunto para que o Direito Aduaneiro deixe de ser visto como uma "ciência oculta",

[24] Sobre as motivações para as alterações legislativas, cf. Pereira e Wemans (2013).

reservada a um grupo restrito de conhecedores e a que apenas se recorre "quando e se" houver lugar a auditorias, notificações ou litígios. O Direito Aduaneiro deve ser assumido como um importante instrumento a considerar na definição da estratégia de internacionalização do operador econômico e de promoção da competitividade internacional.

Aqui chegados, não se pode deixar de refletir sobre quantos processos não iriam engrossar os números do contencioso, agora suprimido, não fosse a conjugação infeliz dos diversos fatores elencados ao longo do presente artigo, com impacto econômico direto e real no momento da formação da decisão de investir em Portugal. Não se defende, com isso, um estado de litigiosidade permanente ou um nível de contencioso parasitário, desprovido de mérito. Pelo contrário, defende-se a previsão de meios de reação graciosa e contenciosa que garantam uma tutela jurisdicional efetiva e que potenciem um equilíbrio dialético entre a promoção do comércio legítimo e a segurança da cadeia logística internacional. A garantia de uma resposta administrativa e jurisdicional célere e a publicidade de todas as sentenças dos Tribunais de Primeira Instância,[25] eventualmente expurgadas dos elementos de identificação das partes, irão certamente contribuir para a manutenção de um nível baixo de contencioso que não se traduza, todavia, em contencioso suprimido.

Referências

AFONSO, António Brigas. Contencioso aduaneiro. *In*: PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.). *Temas de Direito Aduaneiro*. Coimbra: Almedina, 2014, p. 270-271.

EUROPEAN COMMISSION. *2021 Rule of Law Report* – Communication and Country Chapters. Brussels, 20 jul. 2021. Disponível em: https://ec.europa.eu/info/policies/justice-and-fundamental-rights/upholding-rule-law/rule-law/rule-law-mechanism/2021-rule-law-report/2021-rule-law-report-communication-and-country-chapters. Acesso em: 28 out. 2021.

FERNANDES, Manuel Teixeira. Arbitrabilidade dos Direitos Aduaneiros e dos IEC: um ponto final ou um ponto de passagem? *In*: PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.). *Temas de Direito Aduaneiro*. Coimbra: Almedina, 2014, p. 291-302.

GAMA, João Taborda da. As virtudes escondidas da arbitragem fiscal. *Revista Arbitragem Tributária*, Lisboa, n. 1, p. 13, 2014.

[25] A não publicação das sentenças dos Tribunais de Primeira Instância não é apenas conceptualmente ilógica, como será mesmo antidemocrática e constitucionalmente ilegítima. Nos termos da Constituição, os tribunais aplicam o Direito em nome do povo, devendo ser-lhe reconhecida a possibilidade de saber quem julga, o que julga e como julga.

GAMITO, Conceição; MOTTA, Teresa. A arbitrabilidade das taxas. *Revista Arbitragem Tributária*, n. 2, p. 18-22, jan. 2015. Coordenação de Nuno Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira.

Gaudissart, MarcAndré. Estatísticas judiciárias do Tribunal de Justiça – 2024: breve resenha das principais tendências estatísticas do ano transato – Um ano "extra" ordinário. *Tribunal de Justiça da União Europeia*. Luxemburgo, 2024. Disponível em: https://curia.europa.eu/jcms/jcms/Jo2_7032/pt/.

MEDEIROS, Eduardo Raposo. *O Direito Aduaneiro*: sua vertente internacional. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 1985.

PEREIRA, Manuel Coutinho; WEMANS, Lara. Efeitos macroeconómicos das alterações da legislação fiscal em Portugal. *Boletim Económico do Banco de Portugal*, Lisboa, out. 2013. Disponível em: https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/papers/ab201312_p.pdf. Acesso em: 28 out. 2021.

PEREIRA, Tânia Carvalhais. *Direito Aduaneiro europeu*. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2020.

SOUSA, Jorge Lopes de. Comentário ao Regime Jurídico da Arbitragem Tributária. *In*: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.). *Guia da arbitragem tributária*. Coimbra: Almedina, 2018.

VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais. Natureza espacial dos Tribunais Arbitrais Tributários. *Revista Internacional de Arbitragem e Conciliação*, n. 7, p. 87-122, 2014. Disponível em: https://www.caad.org.pt/publicacoes/artigos?start=22.

GOVERNANÇA ADUANEIRA E O PAPEL DO CARF NO ALINHAMENTO ÀS NORMAS INTERNACIONAIS

LEONARDO CORREIA LIMA MACEDO[1]

Resumo: O artigo examina os desafios e avanços da governança aduaneira e tributária no Brasil, com enfoque no papel do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em alinhar-se às normas internacionais. A integração do Brasil a padrões globais, como a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH) e a Convenção de Quioto Revisada (CQR), é destacada como um pilar para a modernização aduaneira e a facilitação do comércio. A criação de turmas especializadas no CARF e a adoção de medidas para garantir previsibilidade e transparência nas decisões administrativas reforçam o compromisso brasileiro com a harmonização normativa e a competitividade internacional. O estudo enfatiza a necessidade de capacitar os conselheiros em interpretação de convenções plurilíngues, consulta à jurisprudência internacional e uso de tecnologia, como inteligência artificial, para aumentar a eficiência e a legitimidade das decisões. Conclui-se que a modernização do CARF, aliada a padrões globais, fortalece a posição do Brasil no comércio internacional, contribuindo para uma governança tributária e aduaneira mais integrada, transparente e eficiente.

Palavras-chave: CARF; Convenção de Quioto Revisada; Sistema Harmonizado; governança aduaneira; comércio internacional; aduanas.

Abstract: The article examines the challenges and advancements in customs and tax governance in Brazil, focusing on the role of the Administrative Council of Tax Appeals (CARF) in aligning with international standards. Brazil's integration into global frameworks, such as the International Convention on the Harmonized Commodity Description and Coding System (HS) and the Revised Kyoto Convention (RKC), is highlighted as a cornerstone for customs modernization and trade facilitation. The creation of specialized panels within CARF and the adoption of measures to ensure

[1] Auditor fiscal, conselheiro do CARF, presidente da turma aduaneira. Trabalhou na Organização Mundial das Aduanas (OMA), em Bruxelas, e foi adido tributário e aduaneiro junto à Embaixada do Brasil em Buenos Aires. PhD em Direito do Comércio Internacional pela Universidade de Maastricht.

DOI 10.5281/zenodo.17278876

predictability and transparency in administrative decisions reinforce Brazil's commitment to regulatory harmonization and international competitiveness. The article emphasizes the need to train councilors in the interpretation of multilingual conventions, consultation of international jurisprudence, and the use of technology, such as artificial intelligence, to enhance decision-making efficiency and legitimacy. It concludes that CARF's modernization, combined with alignment to global standards, strengthens Brazil's position in international trade, contributing to more integrated, transparent, and efficient customs and tax governance.

Keywords: CARF; Revised Kyoto Convention; Harmonized System; customs governance; international trade; customs administration.

Sumário

Introdução 137
1. Turmas Aduaneiras no CARF 138
1.1 Convenções internacionais 138
1.1.1 Convenção do Sistema Harmonizado 139
1.1.2 Convenção de Quioto Revisada 140
2. Da interpretação das convenções 143
3. Da jurisprudência aduaneira internacional 144
Conclusão 146
Referências 146

Introdução

A governança aduaneira global enfrenta desafios significativos devido à complexa interseção entre os regimes de tributação, aduaneiros, de comércio e de investimento. Essa sobreposição frequentemente gera conflitos entre políticas nacionais e obrigações internacionais, exigindo que formuladores de políticas naveguem por prioridades concorrentes e, muitas vezes, incompatíveis. Como observado por Christians *et al*. (2025), a complexidade dessa governança decorre, em grande parte, da falta de coerência política entre áreas regulatórias globais, historicamente moldadas por desigualdades estruturais e divergências entre os Estados.

Mesmo no âmbito nacional, o alinhamento entre esses regimes é desafiador. A falta de coordenação entre políticas tributárias, aduaneiras, comerciais e de investimento frequentemente resulta em conflitos internos que ampliam a complexidade das relações internacionais. No Brasil, essa realidade é vista pela necessidade de equilibrar objetivos fiscais e econômicos em diferentes níveis de governo (federal, estadual e municipal), ao mesmo tempo que se busca preservar a competitividade econômica e atrair investimentos estrangeiros.

Nesse cenário, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) exerce um papel fundamental na resolução de litígios tributários e aduaneiros. Desde 2024, o CARF conta com turmas especializadas para a matéria aduaneira, o que reforça sua relevância em questões relacionadas ao comércio e investimento internacionais. Sua atuação reflete os desafios de alinhar decisões administrativas aos padrões internacionais de transparência e justiça, sem comprometer a autonomia fiscal do país. O órgão tem o potencial de se tornar um ponto de convergência entre a adoção de boas práticas globais e a preservação da soberania fiscal brasileira. Contudo, alcançar esse objetivo requer avanços na superação de problemas estruturais, como a morosidade processual e a adoção de padrões internacionais para o respaldo de suas decisões. Tais obstáculos precisam ser superados para que o CARF possa contribuir de forma significativa para a governança tributária global.

Uma das soluções para a morosidade processual é a adoção de tecnologias, como sistemas de inteligência artificial (IA), para acelerar a análise e o julgamento de casos complexos. Essa iniciativa pode aumentar a previsibilidade e a confiança nos julgamentos do CARF, promovendo maior eficiência e transparência.

Já com relação ao processo de internacionalização de suas decisões, o órgão precisa adotar um papel mais ativo em iniciativas internacionais. Tais iniciativas podem se dar tanto de forma regional, incentivando colaborações com tribunais administrativos de outros países da América Latina, bem como de forma mais ampliada, incentivando

a colaboração com órgãos decisórios irmãos dos principais parceiros econômicos do Brasil. Tal cooperação permitiria o desenvolvimento de abordagens unificadas e a criação de entendimentos comuns sobre normas globais de governança tributária e aduaneira.

Este artigo tem como objetivo discutir os desafios e oportunidades associados à governança tributária global, considerando as demandas do contexto brasileiro e o papel do CARF na interseção entre normas nacionais e padrões internacionais.

1. Turmas Aduaneiras no CARF

Com a promulgação da Portaria CARF nº 627/2024, as turmas ordinárias aduaneiras passaram a ser formalmente integradas à 4ª Câmara da 3ª Seção, com competência exclusiva para tratar de matérias relacionadas a impostos de importação e exportação, classificação tarifária, regimes aduaneiros especiais, valor aduaneiro e demais infrações administrativas no comércio exterior. Essa estrutura especializada visa garantir decisões mais técnicas e alinhadas aos padrões internacionais.

A especialização permite maior foco nas particularidades do comércio internacional, reduzindo erros e ampliando a segurança jurídica para os contribuintes e para a Administração Tributária: "A especialização das turmas aduaneiras incentiva o alinhamento das práticas nacionais às melhores práticas internacionais, contribuindo para um ambiente de negócios mais claro e previsível" (Macedo; Meira; Trevisan, 2024, [s.p.]).

Além disso, a concentração de processos em turmas específicas viabiliza o desenvolvimento de jurisprudência mais consistente, criando precedentes que podem ser utilizados como referência em futuros julgamentos.

1.1 Convenções internacionais

A especialização das turmas aduaneiras no CARF representa um avanço significativo na busca por maior eficiência e qualidade nos julgamentos administrativos relacionados ao comércio internacional. A criação de câmaras e turmas especializadas em matéria aduaneira reflete a necessidade de acompanhar a complexidade crescente das transações globais e a implementação de normas internacionais, como a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (Convenção do Sistema Harmonizado – SH) (Organização Mundial das Aduanas, 1983) e a Convenção de Quioto Revisada (CQR), ambas convenções da Organização Mundial das Aduanas (OMA), que estabelece diretrizes para simplificação e harmonização aduaneira.

1.1.1 Convenção do Sistema Harmonizado

A Convenção do Sistema Harmonizado, instituída em 1983 e em vigor desde 1988, desempenha um papel crucial no comércio internacional ao fornecer uma estrutura padronizada para a classificação de mercadorias (Organização Mundial das Aduanas, 1983).

O SH organiza as mercadorias em 21 seções e 97 capítulos, com subdivisões detalhadas chamadas "códigos tarifários", compostos por 6 dígitos universais. Cada código descreve produtos e categorias específicas, permitindo que países acrescentem subdivisões adicionais para necessidades regionais, respeitando a estrutura básica (Organização Mundial das Aduanas, 2022).

O sistema é amplamente utilizado para aplicação de tarifas de importação, cotas e sanções comerciais, além de servir como referência para a compilação de estatísticas comerciais globais (Organização Mundial das Aduanas, 1983). No Brasil, como signatário da Convenção SH, suas normas são aplicadas por meio da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que adapta o SH às especificidades regionais – Decreto nº 97.409/1988 (Brasil, 1988).

Apesar de sua utilidade, a implementação do SH pode enfrentar desafios como: (a) divergências na interpretação de códigos tarifários; (b) necessidade constante de capacitação de equipes aduaneiras para acompanhar mudanças nas revisões do SH; e (c) complexidade no uso de códigos suplementares nacionais, que podem criar descompassos na harmonização global.

No âmbito do CARF, os julgamentos envolvendo o SH são frequentes. A classificação equivocada de bens e mercadorias no código NCM acarreta exigências de diferenças tributárias na importação, além de multas e juros. Muitas vezes, essas classificações também influenciam a carga tributária incidente em tributos como IPI, PIS/COFINS e ICMS (Macedo; Meira; Trevisan, 2024).

Para a resolução de litígios, além do texto da Convenção e de suas Regras de Interpretação, destacam-se instrumentos como as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), traduzidas para o português pela Instrução Normativa nº 2.052/2021, e o Compêndio de Ementas do Centro de Classificação Fiscal de Mercadorias (Ceclam) – Decreto nº 10.276/2020 (Brasil, 2020).

Do ponto de vista internacional, é essencial que as decisões do CARF no tocante à classificação no SH também considerem as práticas adotadas por outras partes contratantes, ou seja, pelos demais países signatários da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias. Essa abordagem

contribui para a uniformidade e previsibilidade no comércio internacional, elementos fundamentais para a redução de disputas comerciais e para a promoção de um ambiente de negócios mais estável e transparente.

Nesse contexto, é recomendável a consulta a ferramentas de pesquisa amplamente utilizadas por outras administrações aduaneiras, como o Binding Tariff Information (BTI), da União Europeia,[2] que fornece informações vinculativas sobre a classificação tarifária de mercadorias,[3] e o Customs Rulings Online Search System (CROSS), dos Estados Unidos,[4] que disponibiliza decisões administrativas relacionadas à classificação tarifária e ao tratamento aduaneiro de mercadorias. Essas ferramentas não apenas facilitam a análise comparativa, mas também promovem a coerência com as práticas internacionais, reforçando a credibilidade das decisões tomadas pelo CARF.

A harmonização da classificação tarifária entre os países signatários do SH é um dos principais objetivos da Convenção, sendo reafirmada no artigo 3º, que estabelece a obrigação de aderir às regras de classificação e notas explicativas adotadas internacionalmente. Portanto, a consulta a sistemas como o BTI e o CROSS pode servir como importante subsídio técnico e jurídico para a fundamentação das decisões do CARF, evitando divergências desnecessárias que poderiam impactar negativamente o comércio exterior brasileiro.

1.1.2 Convenção de Quioto Revisada

A Convenção de Quioto Revisada (CQR) é um instrumento internacional fundamental que visa à simplificação e harmonização dos procedimentos aduaneiros globais. Adotada em 1999 como uma atualização da Convenção original de 1973, a CQR reflete a evolução das práticas comerciais e a necessidade de modernização das administrações aduaneiras para promover eficiência, transparência e uniformidade no comércio internacional (Organização Mundial das Aduanas, 1999).

---

2 Uma BTI é uma decisão administrativa emitida pelas autoridades aduaneiras da UE que fornece a classificação tarifária de mercadorias para fins aduaneiros.

3 Para acessar o mecanismo de busca de Informações Tarifárias Vinculativas (Binding Tariff Information – BTI) da União Europeia, deve-se utilizar o Sistema Europeu de Informações Tarifárias Vinculativas (EBTI). Este sistema permite consultar decisões de classificação tarifária emitidas pelas autoridades aduaneiras dos Estados-membros da UE. O EBTI está disponível no site da Comissão Europeia: https://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/ebti/ebti_home.jsp.

4 O Customs Rulings Online Search System (CROSS) é um banco de dados pesquisável mantido pelo Serviço de Alfândega e Proteção de Fronteiras dos Estados Unidos (CBP). Ele contém decisões oficiais sobre classificação tarifária, marcação, avaliação e outras questões aduaneiras emitidas pelo CBP. Essas decisões são juridicamente vinculativas e auxiliam importadores, exportadores e outros interessados a compreender e cumprir as regulamentações aduaneiras dos EUA. Para acessar o CROSS, deve-se visitar o site oficial: https://rulings.cbp.gov.

A CQR baseia-se em princípios que visam transformar as práticas aduaneiras, incluindo: 1. Simplificação: redução de barreiras administrativas para facilitar o fluxo de mercadorias e eliminação de procedimentos redundantes; 2. Harmonização: uniformização de procedimentos entre os países signatários, promovendo previsibilidade e consistência no comércio global. 3. Transparência: garantia de acesso claro às regras e regulamentos para os operadores econômicos. 4. Uso de tecnologia: incentivo à adoção de sistemas eletrônicos para submissão e processamento de documentos, como o despacho aduaneiro eletrônico. 5. Gerenciamento de risco: implementação de medidas que priorizam o controle de operações de alto risco, permitindo a liberação ágil de mercadorias de baixo risco.

A Convenção é composta por um corpo principal e uma série de anexos que detalham as melhores práticas para diferentes aspectos da administração aduaneira.

- Anexo geral: vinculativo para todos os membros, contém princípios básicos aplicáveis a qualquer administração aduaneira moderna, abordando temas como declaração e liberação de mercadorias, pagamento de tributos, direitos dos operadores econômicos e controle aduaneiro.

- Anexos específicos: opcionais para os países signatários, permitem flexibilidade na adoção. Cada um desses anexos aborda regimes ou práticas aduaneiras particulares, fornecendo diretrizes detalhadas para sua implementação.

Anexos específicos da CQR e seus respectivos temas:

Anexo específico A – Entrada, permanência temporária e saída de pessoas:

- Estabelece procedimentos para o controle aduaneiro relacionados à entrada, permanência temporária e saída de viajantes e suas bagagens.

Anexo específico B – Importação:

- Trata dos procedimentos para a importação definitiva de mercadorias, incluindo declarações, pagamentos de tributos e liberação de bens.

Anexo específico C – Exportação:

- Focaliza os processos de exportação definitiva, detalhando formalidades, documentação necessária e procedimentos de despacho.

Anexo específico D – Depósitos aduaneiros:

- Fornece diretrizes sobre o armazenamento de mercadorias em depósitos aduaneiros, incluindo condições de admissão, permanência e retirada.

Anexo específico E – Trânsito aduaneiro:

- Disciplina o movimento de mercadorias sob controle aduaneiro de um ponto a outro dentro de um território aduaneiro ou entre territórios diferentes.

Anexo específico F – Regimes aduaneiros econômicos:

- Abrange regimes como admissão temporária e aperfeiçoamento ativo e passivo, detalhando condições e procedimentos para cada um.

Anexo específico G – Isenções e franquias aduaneiras:

- Define as condições sob as quais mercadorias podem ser importadas ou exportadas com isenção total ou parcial de tributos aduaneiros.

Anexo específico H – Infringências aduaneiras:

- Estabelece as medidas a serem adotadas em casos de infrações às legislações aduaneiras, incluindo sanções e procedimentos de apuração.

Anexo específico I – Viajantes:

- Determinava procedimentos específicos para o controle de viajantes e suas bagagens, mas foi incorporado ao Anexo específico A.

Anexo específico J – Correio e remessas postais:

- Regulamenta o tratamento aduaneiro de remessas postais internacionais, incluindo procedimentos de declaração e liberação.

Anexo específico K – Mercadorias em trânsito internacional:

- Focaliza procedimentos para mercadorias que transitam por um território aduaneiro com destino a outro país, sem serem importadas ou exportadas no território de trânsito.

Cada anexo específico é subdividido em capítulos que detalham normas e práticas recomendadas, permitindo que os países signatários adotem medidas compatíveis com suas realidades operacionais e legislações nacionais.

O Brasil aderiu à CQR em 2019, com aprovação pelo Decreto Legislativo nº 56, de 18 de junho de 2019, e promulgação pelo Decreto nº 10.276, de 13 de março de 2020 (Brasil, 2019, 2020). Contudo, a adoção brasileira foi parcial, abrangendo os seguintes anexos específicos:

Anexo A: Chegada de mercadorias ao território aduaneiro – Capítulo 1 (Formalidades aduaneiras anteriores à entrega da Declaração de Mercadorias).

Anexo B: Importação definitiva – Capítulo 1.

Anexo C: Exportação definitiva – Capítulo 1.

Anexo D: Depósitos aduaneiros – Capítulo 1.

Anexo J: Viajantes – Capítulo 1.

Um dos desafios enfrentados pelo Brasil é a necessidade de harmonizar normas internacionais com o arcabouço jurídico nacional. Por exemplo, a aplicação da pena de perdimento exigiu ajustes legislativos para atender às diretrizes da CQR, que prevê o direito de recurso contra decisões administrativas (Brasil, 2023).

Historicamente, as penalidades eram decididas em instância única pelos delegados da Receita Federal, o que contrariava o princípio do duplo grau de jurisdição presente na convenção. Para adequar-se, o Brasil promulgou a Lei nº 14.651, de 23 de agosto de 2023, que criou o Centro de Julgamento de Penalidades Aduaneiras (Cejul), garantindo a possibilidade de recurso e fortalecendo a conformidade com as normas internacionais (Brasil, 2023).

A CQR, junto à Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH), é um dos pilares da governança aduaneira global. A adesão à CQR contribui para facilitar o comércio, aumentar a transparência e aprimorar a eficiência nas operações aduaneiras, fortalecendo a integração econômica internacional (Organização Mundial das Aduanas, 1983).

Entretanto, a eficácia dessa adoção depende da implementação plena, especialmente por órgãos como o CARF, que desempenham um papel crítico na interpretação de litígios. É crucial que decisões administrativas sejam alinhadas às práticas internacionais, refletindo a evolução do comércio global e garantindo segurança jurídica aos operadores econômicos (Michel, 2021).

2. Da interpretação das convenções

A interpretação de convenções internacionais, como a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (Convenção do Sistema Harmonizado – SH) e a Convenção de Quioto Revisada (CQR), é uma questão central para a correta aplicação de normas aduaneiras no contexto global.

Esses instrumentos geralmente possuem como idiomas oficiais o inglês e o francês, e ocasionalmente o espanhol. Essa realidade apresenta desafios práticos na aplicação, especialmente em tribunais nacionais, como o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), onde os conselheiros enfrentam barreiras linguísticas. Dependem, assim, de traduções para o português e enfrentam lacunas de treinamento específico (Resch, 2018).

No cenário ideal, a natureza plurilíngue da maioria das convenções internacionais exigiria que todas as versões oficiais fossem consultadas para assegurar consistência interpretativa. Estudos indicam que divergências entre textos em diferentes idiomas

não são exceções, mas sim a regra, podendo levar à má aplicação de tratados e a prejuízos econômicos significativos (Michel, 2021).

Para o CARF, que lida com casos envolvendo tratados internacionais e normas aduaneiras, como a Convenção do Sistema Harmonizado, é crucial que os conselheiros possuam conhecimento aprofundado sobre a interpretação de textos plurilíngues. Além de evitar erros interpretativos, essa competência fortalece a legitimidade das decisões brasileiras e assegura o alinhamento com padrões globais (Resch, 2018; Michel, 2021).

A capacitação dos conselheiros deveria incluir:

- Treinamento multilíngue: para equipar conselheiros com habilidades linguísticas, permitindo a consulta eficaz a textos em diferentes idiomas (Michel, 2021).
- Simulações de casos internacionais: baseadas em disputas reais envolvendo a interpretação de tratados plurilíngues (Resch, 2018).

A interpretação de convenções plurilíngues não é apenas uma questão técnica, mas um elemento central para a eficiência e legitimidade do CARF no cenário internacional. Investir na capacitação dos conselheiros em práticas de interpretação e no uso de ferramentas multilíngues é essencial para que o Brasil consolide sua posição como referência em governança aduaneira.

3. Da jurisprudência aduaneira internacional

A globalização das operações de empresas multinacionais tem gerado complexos litígios aduaneiros, frequentemente envolvendo práticas transnacionais de elisão fiscal e transferência de lucros. Nesse contexto, a análise de jurisprudências internacionais e a consulta a decisões de tribunais de outras jurisdições aduaneiras são ferramentas essenciais para conselheiros do CARF. Tais práticas permitem compreender padrões de comportamento empresarial e alinhar decisões administrativas brasileiras às melhores práticas globais.

Tribunais em diferentes países enfrentam desafios similares ao julgar casos de multinacionais que adotam estruturas tributárias globais sofisticadas. A análise de precedentes internacionais oferece subsídios valiosos para a interpretação de práticas empresariais e o julgamento de estratégias fiscais complexas.

Casos recentes julgados pelo Reino Unido e pela França, envolvendo grandes multinacionais, mostram que práticas como o uso de *royalties*, transferência de lucros e intermediações artificiais em operações aduaneiras são padrões recorrentes que afetam várias jurisdições. Por exemplo:

> Caso McDonald's na França: o tribunal francês identificou a utilização de uma entidade em Luxemburgo para transferir artificialmente lucros obtidos na França (Michel, 2023).
>
> Casos no Reino Unido – Agbabiaka (2021) e Raza (2023): ambos discutiram a validade de evidências apresentadas de forma remota e a necessidade de respeitar as leis locais e internacionais ao julgar práticas de multinacionais que operam em múltiplos países (Michel, 2023).

Esses exemplos demonstram como a consulta à jurisprudência internacional pode fornecer *insights* sobre estratégias corporativas e abordagens jurídicas para lidar com questões tributárias similares.

Para que o CARF possa utilizar a jurisprudência internacional de forma eficaz, é necessário investir na capacitação de conselheiros e no desenvolvimento de ferramentas apropriadas:

- Acesso a bancos de dados internacionais: disponibilizar sistemas que centralizem decisões de tribunais fiscais e aduaneiros de outras jurisdições, permitindo a análise comparativa de casos similares. Plataformas como as da International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) são exemplos de recursos que podem ser integrados ao trabalho do CARF (Michel, 2023).
- Treinamento sobre convenções internacionais: além de entender instrumentos como a Convenção de Haia (1970), os conselheiros precisam ser capacitados para interpretar tratados e regulamentos aduaneiros multilaterais aplicáveis ao comércio global (Hague Evidence Convention, 1970).
- Intercâmbio de experiências: a participação ativa em redes globais, como a International Association of Tax Judges (IATJ), facilita a troca de informações e práticas bem-sucedidas com outros tribunais especializados em matéria tributária e aduaneira (Michel, 2023).

No Brasil, a prática de consulta à jurisprudência internacional fortaleceria a análise de casos de interposição fraudulenta, superfaturamento e transferência de lucros. Por exemplo, ao consultar decisões internacionais envolvendo valoração aduaneira e preços de transferência, os conselheiros do CARF poderiam verificar ou não práticas abusivas em transações entre empresas relacionadas.

A consulta à jurisprudência internacional é uma ferramenta indispensável para o CARF no julgamento de casos envolvendo empresas multinacionais. Para isso, é essencial capacitar os conselheiros em técnicas de análise comparativa, ampliar o acesso a bases de dados globais e estabelecer canais de cooperação com tribunais de outras jurisdições. Essas medidas garantem maior precisão e consistência nas decisões, consolidando o Brasil como referência em governança fiscal e aduaneira no cenário global.

Conclusão

O CARF desempenha um papel fundamental no fortalecimento da governança aduaneira, atuando na interseção entre a soberania fiscal nacional e os padrões internacionais de harmonização tributária e aduaneira. A criação de turmas especializadas reflete o compromisso do órgão em alinhar suas decisões às normas globais, como a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH) e a Convenção de Quioto Revisada (CQR). Esse alinhamento não apenas promove previsibilidade e transparência, mas também contribui para a integração do Brasil no comércio global, fortalecendo sua posição em um ambiente competitivo e dinâmico.

Entretanto, os desafios para a plena implementação das diretrizes internacionais permanecem. A necessidade de harmonizar normas globais com o arcabouço jurídico brasileiro e de capacitar os conselheiros do CARF para interpretar e aplicar corretamente convenções plurilíngues é um elemento central para o sucesso desse processo. O treinamento em práticas multilíngues, o acesso a jurisprudências internacionais e o uso de ferramentas digitais são passos necessários para garantir decisões mais consistentes e embasadas.

Ademais, o uso de tecnologias avançadas, como inteligência artificial, pode transformar os processos decisórios, aumentando a eficiência, a previsibilidade e a confiança dos operadores econômicos. Ao adotar uma postura ativa na cooperação internacional e no intercâmbio de boas práticas com outros tribunais aduaneiros, o CARF não apenas reforça a legitimidade de suas decisões, mas também contribui para a construção de um sistema aduaneiro global mais harmonioso e justo.

Por fim, o alinhamento do CARF aos padrões globais deve ser visto não apenas como um requisito técnico, mas como uma oportunidade estratégica para posicionar o Brasil como referência em governança aduaneira. Isso requer um compromisso contínuo com a modernização institucional, a qualificação de seus conselheiros e a promoção de uma cultura de integração e conformidade internacional.

Referências

BRASIL. Decreto nº 97.409, de 23 de dezembro de 1988. Promulga a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias e seu Protocolo de Emenda. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 dez. 1988.

BRASIL. Decreto Legislativo nº 56, de 18 de junho de 2019. Aprova o texto do Protocolo de Revisão da Convenção Internacional para a Simplificação e a Harmonização dos Regimes Aduaneiros (Convenção de Quioto Revisada). *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 19 jun. 2019.

BRASIL. Decreto nº 10.276, de 13 de março de 2020. Promulga o texto revisado do Protocolo de Revisão da Convenção Internacional para a Simplificação e a Harmonização dos Regimes Aduaneiros – Convenção de Quioto, concluído em Bruxelas, em 26 de junho de 1999. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 16 mar. 2020.

BRASIL. Lei nº 14.651, de 23 de agosto de 2023. Altera o Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, as Leis nºs 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e 14.286, de 29 de dezembro de 2021, para dispor sobre a aplicação e o julgamento da pena de perdimento de mercadoria, veículo e moeda. *Diário Oficial da União*, seção 1, Brasília, DF, 24 ago. 2023.

BROWN, K. B. A survey and critique of international tax governance reform. *In*: CHRISTIANS, A. *et al*. *Redefining global governance*. Cham: Springer, 2025.

CHAISSE, J. *et al*. *Redefining global governance*: emerging globalities and civilizational perspectives. Cham: Springer, 2025.

CHRISTIANS, A. *et al*. *Redefining global governance*: a tax, trade and investment perspective. Cham: Springer, 2025.

CONVENÇÃO DE VIENA SOBRE O DIREITO DOS TRATADOS (1969). *Diário do Senado Federal*, Brasília, 29 out. 2021.

HAGUE EVIDENCE CONVENTION. *Convention on the Taking of Evidence Abroad in Civil or Commercial Matters*, 1970.

KATZ, D. M. AI + law: an overview. *In*: De Bruyne, J.; Vanleenhove, C. (ed.). *Artificial intelligence and law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2021. DOI: https://doi.org/10.1017/9781316529683.

MACEDO, L. C. L.; MEIRA, L. A.; TREVISAN, R. Por um contencioso aduaneiro especializado. *ConJur*, 9 jul. 2024.

MICHEL, B. Tax Courts and the Interpretation of Plurilingual Tax Treaties. *Bulletin for International Taxation*, v. 75, n. 6, p. 268-276, 2021.

MICHEL, B. International Association of Tax Judges Webinar: Obtaining Evidence from Witnesses Abroad. *Bulletin for International Taxation*, v. 77, n. 11, 2023.

MOSQUERA VALDERRAMA, I. J. Breaking the cycle of domination in global tax governance. *In*: CHRISTIANS, A. *et al*. *Redefining global governance*. Cham: Springer, 2025.

NAÇÕES UNIDAS. *Relatório do Comitê de Peritos em Cooperação Internacional em Matéria Tributária*. Nova York, 2023.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DAS ADUANAS (OMA). *International Convention on the Harmonized Commodity Description and Coding System (Harmonized System – HS)*. Bruxelas, 1983.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DAS ADUANAS (OMA). *Revised Kyoto Convention*. Bruxelas, 1999.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DAS ADUANAS (OMA). *Guidelines on the Harmonized System and its Application*. Bruxelas, 2022.

RESCH, R. *The Interpretation of Plurilingual Tax Treaties*: Theory, Practice, Policy. Alemanha: Tredition, 2018.

O *SUI GENERIS* IVA DUAL E SEUS IMPACTOS PROCESSUAIS

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO[1]

Resumo: A Emenda Constitucional nº 132/2023 introduziu no Brasil o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), configurando um modelo *sui generis* de tributação sobre o valor agregado, conhecido como IVA Dual. Esse modelo impõe desafios significativos no campo processual, especialmente quanto à definição da competência jurisdicional, a identificação do sujeito passivo e a expedição de precatórios para restituição de indébitos. A exigência de um regime jurídico unificado para a CBS e o IBS cria uma interdependência que pode levar à centralização do contencioso tributário na Justiça Federal. Além disso, a indefinição sobre o credor do tributo compromete a segurança jurídica e a eficiência na arrecadação e devolução de valores. O artigo analisa essas questões e propõe soluções para mitigar os impactos processuais da reforma tributária.

Palavras-chave: Reforma tributária; IVA Dual; Imposto sobre Bens e Serviços; competência jurisdicional; contencioso tributário.

Abstract: Constitutional Amendment 132/2023 introduced the Tax on Goods and Services (IBS) and the Contribution on Goods and Services (CBS) in Brazil, establishing a sui generis value-added tax model, known as Dual VAT. This model presents significant procedural challenges, particularly concerning jurisdictional competence, taxpayer identification, and the issuance of court-ordered refunds. The requirement for a unified legal regime for CBS and IBS creates an interdependence that may lead to the centralization of tax litigation in Federal Courts. Furthermore, the uncertainty regarding the tax creditor undermines legal certainty and efficiency in tax collection and reimbursement. This paper examines these issues and proposes solutions to mitigate the procedural impacts of the tax reform.

Keywords: Tax reform; Dual VAT; Tax on Goods and Services; jurisdictional competence; tax litigation.

[1] Mestre e doutor em Direito. Advogado. Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários (ICET) e do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Professor associado da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará (UFC). Professor do Centro Universitário Christus. Visiting Scholar da Wirtschaftsuniversität, Viena, Áustria (2012/2013 – 2015/2016 – 2018).

DOI 10.5281/zenodo.17278991

Sumário

Introdução. 153
1. O projeto e o resultado 153
2. Unidade de regimes e enforcement. 155
3. Unicidade de regimes e contencioso tributário 156
4. A dúvida sobre o credor do tributo e seus impactos processuais. 158
Considerações finais 159
Referências 160

Introdução

A Emenda Constitucional nº 132/2023 trouxe significativas mudanças no sistema tributário brasileiro, especialmente com a introdução do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), um tributo de competência compartilhada entre todos os estados, municípios e o Distrito Federal, a ser instituído de forma espelhada com uma Contribuição federal sobre Bens e Serviços (CBS). Esta peculiaridade da competência para a instituição do IBS gera diversas dificuldades no campo processual, as quais talvez não tenham sido sequer imaginadas por quem idealizou o caráter "dual" da tributação sobre o valor adicionado e o modo "compartilhado" de seu pedaço subnacional.

A obrigatoriedade de um regime jurídico unificado para o IBS, compartilhado por todos os entes subnacionais, e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União, impõe uma série de complicações. A uniformidade de regime jurídico (CF/88, art. 149-B) entre tributos de diferentes esferas de competência tributária coloca em xeque a competência jurisdicional para processar litígios relacionados a estes tributos. A definição de quem deve responder judicialmente por questões ligadas ao IBS, bem como à CBS, e a coordenação entre a jurisdição federal e as estaduais são apenas alguns dos desafios que se avizinham, exigindo uma reavaliação profunda das normas processuais vigentes.

A indefinição sobre quem será o credor do IBS agrava ainda mais as dificuldades processuais, interferindo na identificação da competência judicial e na determinação da sujeição passiva. Além disso, surgem problemas práticos, como a expedição de precatórios em caso de restituição do indébito, uma vez que não está claro se o pagamento deverá ser feito por um único ente ou por uma combinação de estados, municípios e o Distrito Federal.

Este texto pretende abordar tais questões, oferecendo uma preliminar análise das implicações processuais decorrentes da reforma tributária implementada pela EC nº 132/2023. Destina-se a integrar a coletânea organizada pelos professores Maria Raphaela Dadona Matthiesen e Valter de Souza Lobato, aos quais agradeço pelo convite e pela oportunidade de contribuir com este importante debate.

1. O projeto e o resultado

A Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019 (PEC nº 45/2019), que originou a Emenda Constitucional nº 132/2023, inicialmente pretendia instituir um Imposto sobre Valor Adicionado (IVA) de competência federal. Essa abordagem visava simplificar o sistema tributário ao substituir diversos tributos de âmbito federal, estadual e municipal, como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre

Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), além das contribuições para o PIS e COFINS. O IVA federal proposto seria administrado pela União, que redistribuiria parte da arrecadação para os estados, Distrito Federal e municípios, mantendo a estrutura processual tributária existente sem necessidade de alterações.

Contudo, preocupações políticas e jurídicas, especialmente relacionadas ao princípio federativo e à possível centralização excessiva de competências tributárias na União, levaram à reformulação da proposta original. Assim, foi concebido o IVA Dual, composto por dois tributos: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência "compartilhada" entre estados, municípios e o Distrito Federal.

De saída, a própria nomenclatura "IVA Dual" revela uma incongruência, uma vez que uma parte significativa dessa "dualidade" é uma contribuição, e não um imposto, pelo que o todo formado pela união das duas partes, sendo uma delas uma contribuição, não poderia se chamar "imposto". Melhor seria batizá-lo "Tributo sobre o Valor Agregado – TVA Dual", já que um pedaço seu é imposto, mas o outro é contribuição.[2] Esta solução híbrida visava preservar a autonomia dos entes federativos, mas criou novos desafios operacionais e processuais que não existiriam com a versão inicial da PEC.

Essa mudança no projeto original trouxe à tona uma série de problemas, os quais claramente não foram previstos pelos idealizadores da reforma, como se depreende do item 23 da mensagem que acompanhou o Projeto de Lei Complementar PLP nº 108/2024, destinado a implementar a criação do Comitê Gestor e disciplinar o contencioso administrativo tributário do IBS:

> 23. Neste ponto, cabe sublinhar um aspecto importante. A Reforma Tributária provavelmente demandará mudanças no Direito material tributário [*sic*], sobretudo no tocante aos processos relacionados à execução fiscal do IBS e às demais espécies de ações que tenham este tributo como o seu objeto de discussão. Tal quadro requer uma reavaliação das normas processuais de regência do contencioso judicial em sede de IBS, de sorte a conformá-las à nova realidade trazida pela Reforma, o que pode envolver, inclusive, eventual reorganização judiciária. Esta discussão demanda um diálogo entre todas as partes interessadas, notadamente o Poder Judiciário, advocacia pública e privada, administrações tributárias e contribuintes. A despeito de se reconhecer a

[2] Tem-se aqui, em verdade, o reconhecimento do legislador constituinte de que as contribuições não passam mesmo de impostos com outro nome, sendo a rotulagem diferenciada destinada apenas a tornar mais complacentes os limites à sua instituição. Cf. Machado Segundo (2005, *passim*).

> importância do tema e a necessidade de endereçá-lo, o presente Projeto de Lei Complementar não veicula a resolução destas questões, cujo disciplinamento dar-se-á em instrumentos normativos a serem oportunamente apresentados ao Congresso Nacional, que serão elaborados a partir de um amplo diálogo sobre o tema com todas as partes interessadas.

Entre esses problemas está a indefinição sobre quem será o credor do IBS, complicando a identificação da competência judicial, a determinação da sujeição passiva e até mesmo a responsabilidade pela expedição de precatórios em caso de restituição de indébitos tributários. A natureza compartilhada do IBS exige um grau de coordenação e clareza jurídica que ainda não se sabe como será alcançado, gerando fortes incertezas.

2. Unidade de regimes e enforcement

Como explicado, a Emenda Constitucional nº 132/2023 introduziu a peculiaridade de impor um regime jurídico único para a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), conforme o artigo 149-B por ela introduzido na Constituição Federal de 1988. Essa unificação de regime levanta questões sobre como União, estados, Distrito Federal e municípios poderão fiscalizar e lançar esses tributos de maneira harmoniosa e eficiente, considerando que, embora sejam diferentes em suas naturezas e destinações, devem ser tratados sob as mesmas normas jurídicas, exceção feita apenas de suas alíquotas.

A questão é que os textos normativos têm o sentido que seus intérpretes e aplicadores lhes dão (Carrió, 2011, p. 29; Alexy, 1989, p. 1), o que ocorre muitas vezes no âmbito de um processo, que tem por objetivo viabilizar a "atuação da vontade concreta do direito" (Dinamarco, 2002, p. 134). Daí ser imperioso reconhecer que a separação entre direito processual e direito material não é tão nítida quanto se pode imaginar, porquanto a disciplina e a condução do primeiro têm inegáveis efeitos na determinação do sentido do segundo.[3]

A CBS, sendo um tributo federal, será fiscalizada e administrada pela Receita Federal do Brasil, enquanto o IBS será de responsabilidade de um Comitê Gestor composto por representantes de todos os estados e municípios, além do Distrito Federal, e encarregado de orquestrar a atuação de autoridades de todos esses entes federativos na administração do imposto. No entanto, a interpretação e a aplicação das normas podem variar entre esses diferentes órgãos fiscalizadores, resultando em divergências significativas na aplicação prática dessas mesmas normas legais.

---

[3] Como observa Goldschmidt (1936, p. 33), embora autônomo, por meio do Direito Processual se exerce um *influjo particular* sobre o Direito Material, que é seu objeto.

Para evitar tais discrepâncias, será necessário estabelecer uma instância de unificação de entendimentos, tanto na esfera executiva, de interpretação das normas a serem aplicadas por agentes fiscais, quanto na esfera de controle interno da legalidade, nos órgãos de julgamento administrativo. Isso implica a criação de mecanismos que permitam a coordenação e a harmonização das interpretações normativas entre o Comitê Gestor do IBS e os órgãos responsáveis pela CBS, como a ReceitaFederal , o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e as Delegacias Regionais de Julgamento (DRJs). Sem essa coordenação, há um risco elevado de que a aplicação das normas seja feita de maneira desigual, prejudicando a previsibilidade e a segurança jurídica, e, especialmente, malferindo o art. 149-B da Constituição Federal, deitando por terra a ideia de que IBS e CBS são peças siamesas de um grande tributo maior, um tributo sobre o valor agregado dual.

Particularmente no caso do Comitê Gestor do IBS, é essencial que seus órgãos de julgamento, notadamente os de segunda instância, possuam autonomia para decretar a ilegalidade dos atos normativos internos infralegais editados pelo próprio Comitê, similar ao papel que o CARF desempenha em relação aos atos editados pela Receita Federal. Isso não está claro nos projetos que instituem o órgão. A falta dessa autonomia pode transformar o contencioso administrativo em um processo meramente figurativo. É crucial que as instâncias administrativas possuam a independência necessária para realizar um controle efetivo de legalidade.[4] Se os julgadores de segunda instância do Comitê Gestor estiverem vinculados aos atos normativos que eles próprios deveriam controlar, a capacidade de questionar e corrigir esses atos será severamente limitada. Para piorar o quadro, isso pode resultar em inevitáveis discrepâncias entre os entendimentos do Comitê Gestor e do CARF, visto que este último tem autonomia para afirmar ilegais normas contidas em portarias, ordens de serviço, pareceres normativos, instruções normativas etc. Como tais discrepâncias terão de ser remediadas por alguma instância unificadora, há o sério risco de a unificação ocorrer com a prevalência do entendimento menos favorável ao contribuinte, em benefício da interpretação mais restritiva e fiscalista promovida pelo Comitê Gestor, rente às normas infralegais cuja ilegalidade reconhecida pelo CARF terminará assim por não surtir efeitos.

3. Unicidade de regimes e contencioso tributário

A unificação de regimes entre a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), conforme estipulado pelo artigo 149-B da Constituição Federal de 1988, apresenta desafios adicionais no âmbito do contencioso judicial tributário. A questão central é como a Justiça Estadual poderá julgar litígios

[4] Cf. Migiyama (2024, p. 235).

relativos ao IBS, considerando que os entendimentos aplicáveis a esse tributo deverão ser os mesmos aplicáveis à CBS, a qual, por ser de competência federal, é julgada exclusivamente pela Justiça Federal.

Se não houver alterações no texto constitucional, algo que os idealizadores da reforma estão começando a perceber como necessário (conforme item 23 da mensagem que acompanhou o PL nº 108/2024, que visa a instituir o Comitê Gestor, anteriormente transcrito), a competência para julgar questões relativas ao IBS tenderá a recair sobre a Justiça Federal. Isso ocorre porque a unicidade de regimes jurídicos impõe que CBS e IBS sejam tratados de maneira coesa e uniforme. Dessa forma, a Justiça Estadual, ao julgar o IBS, estaria vinculada aos mesmos entendimentos jurisprudenciais aplicáveis à CBS, gerando um conflito de competência que só poderia ser resolvido pela unificação na Justiça Federal.

Nem se argumente que o Superior Tribunal de Justiça poderia unificar tais visões antagônicas sobre a interpretação de um mesmo dispositivo de lei, quanto ao seu sentido e seu alcance sobre o IBS e sobre a CBS, quando de possível divergência entre Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais. Primeiro, porque se sabe o quanto é difícil, e cada vez mais restrito, o acesso às instâncias superiores, em tudo esmeradas em *não conhecer* dos recursos que lhes chegam, aplicando entendimentos nem sempre razoáveis sobre o cabimento de recursos, e mesmo quando esses entendimentos não razoáveis sequer são aplicáveis. Segundo, porque as Cortes Superiores não conhecem questões de fato, o que deixa de fora um leque enorme de questões nas quais uma Justiça pode afirmar ocorrido o fato gerador do imposto, enquanto a outra pode entender não ocorrido o da contribuição, os quais, entretanto, por força do art. 149-B, da CF/88, devem ser necessariamente os mesmos.

Ademais, mesmo que procuradores estaduais e municipais possam mover execuções fiscais relativas ao IBS, essas execuções terão de ser processadas junto com as execuções da CBS. Os embargos a essas execuções deverão ser julgados conjuntamente, o que implica que todo o contencioso será apreciado pela Justiça Federal. Esse cenário reforça a necessidade de uma competência única, pois a segregação das jurisdições apenas geraria insegurança jurídica e um potencial aumento de litígios entre as diferentes esferas de poder.

Portanto, a única maneira de resolver o problema de competência jurisdicional de forma eficaz é reconhecer que a Justiça Federal deve ser a instância competente para julgar todas as demandas relativas ao IVA Dual. Primeiro, porque a unificação de regimes jurídicos exige um tratamento coeso de IBS e CBS. Segundo, porque o Comitê Gestor, sendo um órgão de âmbito federal, deve responder às demandas de maneira centralizada e unificada. E terceiro, porque o artigo 149-B da Constituição

não permite que as partes integrantes do IVA Dual sejam julgadas separadamente, tornando inevitável a centralização do contencioso na Justiça Federal.

4. A dúvida sobre o credor do tributo e seus impactos processuais

A sistemática engendrada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 cria ainda uma situação singular em que não está claramente definido quem é o credor do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Este tributo, embora instituído por lei da União, é disciplinado no plano executivo por um "Comitê Gestor" composto por representantes de todos os estados, municípios e Distrito Federal. Embora se diga que esse comitê resulta da "reunião" de estados, Distrito Federal e municípios (item 18 da mensagem do PLP nº 108/2024), evitando-se a utilização do termo "União", é inegável que, na prática, trata-se de um órgão federal. Afinal, esta é a natureza de um órgão que não é de um estado, nem de um município, ou do Distrito Federal, tampouco o mero consórcio de alguns deles, mas a "reunião" de *todos* eles. Basta ler o art. 1º da Constituição[5] para confirmá-lo.

Essa indefinição gera uma série de complicações processuais. Primeiramente, quem será o réu nas ações judiciais que visem discutir os termos da relação jurídica obrigacional do IBS? Se uma empresa, sediada em um estado, realiza vendas para consumidores em diversos outros estados e mais de cinco mil municípios, terá que acionar individualmente todos esses entes federativos em caso de litígio? Tal situação é impraticável e inviável do ponto de vista processual.

Se a empresa decidir acionar apenas o Comitê Gestor, surge outra questão: quem expedirá o precatório em caso de restituição de indébito? O Comitê não pode utilizar recursos arrecadados no presente para pagar dívidas decorrentes de pagamentos indevidos feitos no passado, a menos que possua um controle rigoroso das destinações dos recursos. Caso contrário, corre-se o risco de utilizar recursos destinados a um determinado município ou estado, ou ao Distrito Federal, para restituir valores que, originalmente, foram pagos a maior por contribuintes a entes federativos diversos.

Além disso, se municípios, estados e o Distrito Federal não participarem diretamente do processo judicial, estarão eles obrigados a respeitar a sentença nele formada, especialmente quanto ao modo de cobrança do IBS? A ausência de uma definição clara de quem é o credor do tributo e de como devem ser tratados os litígios relacionados ao

5 "Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...]". Onde está a União, como ente apartado? Ela é a união de todos os estados, Distrito Federal e municípios; daí dizer-se que quando todos eles se juntam, tem-se órgão federal, e não um *sui generis* "compartilhamento".

IBS pode resultar em decisões judiciais que impactem significativamente a autonomia dos entes federativos, forçando-os a respeitar determinações judiciais sem terem tido a oportunidade de participar do processo.

Esses problemas reforçam a necessidade de um controle centralizado e coordenado das ações judiciais relacionadas ao IBS, sob a competência da Justiça Federal. Isso garantiria uma maior consistência nas decisões e reduziria os riscos de conflitos jurisdicionais e administrativos, promovendo uma aplicação mais uniforme e justa das normas tributárias estabelecidas pela EC nº 132/2023.

Uma solução viável para a questão orçamentária, relativa à repetição do indébito, seria dotar o Comitê Gestor de um orçamento próprio, do qual seriam expedidos os precatórios para restituir o indébito. O Comitê, então, teria a responsabilidade de controlar rigorosamente as destinações dos recursos, assegurando que os valores restituídos fossem descontados das quantias atualmente devidas ao ente federativo que tenha recebido a mais, e não a outros. Dessa forma, seria possível evitar o uso indevido de recursos destinados a diferentes estados ou municípios, garantindo uma gestão mais eficiente e justa dos valores arrecadados e uma maior transparência no processo de restituição.

Considerações finais

A unicidade de regimes entre a CBS e o IBS, embora concebida para simplificar e harmonizar a tributação, impõe complexas questões processuais. A Justiça Estadual, caso julgue questões relativas ao IBS, deverá alinhar suas decisões com os entendimentos da Justiça Federal, que é a competente para a CBS. Mas isso é dificílimo de ser operacionalizado, seja porque as ações podem ser julgadas em tempos diferentes, seja porque os órgãos podem simplesmente resistir à unificação, caso esta implique adotar o entendimento firmado por terceiro. Isso sugere que, sem uma modificação no texto constitucional, a competência para julgar todas as demandas relativas ao IVA Dual terminará por se centralizar na Justiça Federal.

Além disso, a indefinição sobre quem é o credor do IBS agrava os desafios processuais. A criação do Comitê Gestor, um órgão que, de fato, é federal, embora seu nome tente disfarçá-lo, deixa em aberto quem deve ser acionado judicialmente para discutir as obrigações tributárias do IBS. A gestão dos recursos arrecadados e a expedição de precatórios para restituição de indébitos exigem um controle rigoroso, evitando o uso de recursos destinados a um ente federativo para adimplir dívidas geradas por recolhimentos indevidos levados a efeito em benefício de outro.

Uma possível solução para esses problemas é dotar o Comitê Gestor de um orçamento próprio, do qual seriam originados os precatórios para restituir o indébito. Comitê teria a responsabilidade de controlar as destinações dos recursos, assegurando que os valores restituídos fossem descontados das quantias atualmente devidas ao ente federativo beneficiado com o indébito.

Em suma, a reforma tributária implementada pela EC nº 132/2023 exige ajustes e clarificações para que seus objetivos de simplificação e harmonização tributária sejam alcançados. A centralização das competências jurisdicionais na Justiça Federal e a criação de um mecanismo de controle rigoroso pelo Comitê Gestor são passos essenciais para que se possa superar os desafios processuais e assegurar a eficácia e a justiça do novo sistema tributário.

Referências

ALEXY, Robert. *A Theory of Legal Argumentation*: The Theory of Rational Discourse as Theory of Legal Justification. Tradução de Ruth Adler e Neil MacCormick. Oxford: Clarendon Press, 1989.

CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. 6. ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2011.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Insitutições de Direito Processual Civil*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. v. 1.

GAETA, Flávia Holanda (coord.). *Comentários à EC 132/2023 – Reforma Tributária*. São Paulo: RT, 2024.

GOLDSCHMIDT, James. *Teoría General del Proceso*. Barcelona: Editorial Labor S.A., 1936.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Contribuições e federalismo*. São Paulo: Dialética, 2005.

MIGIYAMA, Tatiana Midori. Comentários ao art. 156-B da CF/88. *In*: GAETA, Flávia Holanda (coord.). *Comentários à EC 132/2023 – Reforma Tributária*. São Paulo: RT, 2024.

CONSENSUALIDADE TRIBUTÁRIA NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

TARSILA RIBEIRO MARQUES FERNANDES[1]

Resumo: A recente prática do Supremo Tribunal Federal (STF) de realizar acordos em ações de controle concentrado de constitucionalidade tem gerado questionamentos a respeito do que está sendo acordado, além de dúvidas quanto aos procedimentos utilizados. A partir da exposição de como os acordos tributários que foram homologados pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal vêm sendo formalizados, o presente artigo busca esclarecer, por meio de pesquisa bibliográfica e documental, como os acordos em ações objetivas de controle de constitucionalidade são realizados. Ao abordar essas questões, a pesquisa busca enriquecer a compreensão do papel desempenhado pelo STF, além de demonstrar que a abertura da jurisdição constitucional tributária a um verdadeiro sistema multiportas de solução de conflitos é capaz de fortalecer o Estado Democrático de Direito.

Palavras-chave: Jurisdição constitucional; consensualidade; tributário; Supremo Tribunal Federal.

Abstract: The recent practice of the Brazilian Supreme Court (Supremo Tribunal Federal – STF) of reaching agreements in concentrated constitutional control cases has raised questions about the nature of the agreements and the procedures employed. By analyzing how tax agreements approved by the STF Plenary have been formalized, this article seeks to clarify, through bibliographic and documentary research, how agreements in objective constitutional control actions are conducted. Addressing these issues, the research aims to enrich the understanding of the role played by the STF while demonstrating that opening tax constitutional jurisdiction to a true multidoor conflict resolution system can strengthen the democratic rule of law.

Keywords: Constitutional jurisdiction; consensuality; taxation; Supreme Court.

[1] Doutora em Direito pela Radboud University, em Nijmegen, Holanda. Mestre em Direito Tributário pela Universidade Católica de Brasília. Professora do doutorado, mestrado profissional e da especialização do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). Procuradora federal. Assessora de ministro do Supremo Tribunal Federal. Coordenadora do grupo de pesquisa Reforma Tributária e Jurisdição Constitucional, do IDP.

DOI 10.5281/zenodo.17279035

Sumário

Introdução 165
1. Da consensualidade na jurisdição constitucional tributária 166
2. Do acordo homologado no âmbito da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 25 168
3. Do acordo homologado no âmbito da Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 984 e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 7.191 171
4. Das perplexidades em torno da consensualidade na jurisdição constitucional tributária 176
Conclusão 179
Referências 180

Introdução

No Brasil, é inegável a presença de uma cultura profundamente enraizada de litigância, historicamente associada à crença de que a justiça só ocorre por meio da intervenção efetiva do Poder Judiciário. Essa mentalidade se destaca ainda mais nos casos de disputas tributárias, devido à ênfase nos princípios da legalidade estrita e da indisponibilidade do interesse público.

No entanto, é importante reconhecer que essa percepção vem passando por relevantes transformações nos últimos anos. Tanto a constatação da impossibilidade de o Judiciário resolver todas as demandas de maneira adequada quanto a evolução da mentalidade dos agentes públicos e dos contribuintes têm contribuído para uma transição da abordagem administrativa adversarial para uma mais voltada ao diálogo.

O sucesso obtido por meio da transação tributária representou uma quebra de paradigmas quanto ao tema da consensualidade nessa seara. Vale dizer, o ceticismo e as resistências que fizeram com que a transação no âmbito tributário demorasse mais de cinquenta anos para ser regulamentada cederam lugar ao sucesso estrondoso que esse instituto tem obtido. É fato que a transição tributária, apesar de recente, tornou-se uma das principais políticas do Estado brasileiro, permitindo uma aproximação entre administração e contribuinte em prol de uma arrecadação mais justa, ágil e eficiente.

Esse movimento a favor da solução consensual de conflitos há muito é uma política também aplicada no Judiciário, ainda que de forma mais recente e tímida quando se está diante de lides tributárias. A novidade, contudo, é a realização de acordos tributários no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF) em ações de controle concentrado.

A esse respeito, até janeiro de 2025, apenas dois acordos em matéria tributária foram efetivamente conduzidos e homologados pelo Plenário do STF em ações de controle concentrado de constitucionalidade. O primeiro é a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) nº 25, que tratou das compensações aos estados pela desoneração das exportações. O segundo foi realizado no âmbito da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 984 e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 7.191, que ficou conhecido como "acordo de combustíveis". Essas três ações tratam de temas diretamente relacionados ao federalismo fiscal brasileiro e foram de relatoria do ministro Gilmar Mendes, que conduziu o acordo e o levou à homologação do Plenário do STF.

Diante desse contexto, o presente artigo tem como objetivo principal demonstrar como a consensualidade em matéria tributária vem sendo realizada no âmbito da Corte Constitucional brasileira em ações de controle concentrado de constitucionalidade.

O foco do estudo são as ações de controle concentrado de relatoria do ministro Gilmar Mendes, quais sejam, a ADO nº 25, a ADPF nº 984 e a ADI nº 7.191, eis que em tais demandas se alcançou algo até então inimaginável: um acordo entre a União e os estados sobre temas tão complexos e controvertidos. Ademais, de maneira inovadora, foram criadas uma comissão especial e uma comissão de *experts* para ajudar a solucionar questões essenciais ao federalismo brasileiro. Houve a participação não apenas das partes diretamente envolvidas, União e estados, mas também de representantes dos municípios, da Câmara dos Deputados, do Senado e da sociedade civil, tornando o debate plural e compreensivo.

O objetivo deste estudo é, com base em casos concretos, demonstrar, por meio de uma abordagem teórico-reflexiva fundamentada em pesquisa bibliográfica e documental, que a abertura da jurisdição constitucional tributária a um autêntico sistema multiportas de resolução de conflitos pode contribuir para o fortalecimento do Estado Democrático de Direito.

1. Da consensualidade na jurisdição constitucional tributária

Inúmeras são as vantagens da adoção da via consensual para solução de litígios. Celeridade, sensação de justiça, compreensão mais abrangente do conflito, além da menor onerosidade são alguns dos benefícios que comumente são citados em favor da opção pela conciliação em detrimento de uma decisão imposta (Fernandes, 2014, p. 26). Nesse sentido, tanto o Código de Processo Civil de 2015 quanto resoluções do Conselho Nacional de Justiça (CNJ),[2] além de decisão recente do STF,[3] têm conferido primazia à tentativa de solução consensual antes de uma decisão judicial imposta. Prenunciadoras foram as palavras de Mauro Cappelletti e Bryant Garth (1988, p. 83-84) a respeito da utilização de métodos consensuais para solução de litígios:

---

2 Vide: Resolução CNJ nº 125/2010, a qual dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesses no âmbito do Poder Judiciário, e a Resolução CNJ nº 471/2022, que dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado à Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário no âmbito do Poder Judiciário.

3 Em dezembro de 2023, o STF fixou a seguinte tese no Tema nº 1.184 da repercussão geral: "1. É legítima a extinção de execução fiscal de baixo valor pela ausência de interesse de agir tendo em vista o princípio constitucional da eficiência administrativa, respeitada a competência constitucional de cada ente federado. 2. O ajuizamento da execução fiscal dependerá da prévia adoção das seguintes providências: a) tentativa de conciliação ou adoção de solução administrativa; e b) protesto do título, salvo por motivo de eficiência administrativa, comprovando-se a inadequação da medida. 3. O trâmite de ações de execução fiscal não impede os entes federados de pedirem a suspensão do processo para a adoção das medidas previstas no item 2, devendo, nesse caso, o juiz ser comunicado do prazo para as providências cabíveis".

> Existem vantagens óbvias tanto para as partes quanto para o sistema jurídico, se o litígio é resolvido sem necessidade de julgamento. A sobrecarga dos tribunais e as despesas excessivamente altas com os litígios podem tornar particularmente benéficas para as partes as soluções rápidas e mediadas, tais como o juízo arbitral. Ademais, parece que tais decisões são mais facilmente aceitas do que decretos judiciais unilaterais, uma vez que eles se fundam em acordo já estabelecido entre as partes. É significativo que um processo dirigido para a conciliação – ao contrário do processo judicial, que geralmente declara uma parte "vencedora" e a outra "vencida" – ofereça a possibilidade de que as causas mais profundas de um litígio sejam examinadas e restaurado um relacionamento complexo e prolongado.

Atualmente, a concepção de acesso à justiça é entendida como a busca por um tratamento apropriado para os conflitos de interesse, reservando a intervenção judicial coercitiva apenas para situações verdadeiramente necessárias. Em outras palavras, tem-se aceitado que não há uma solução única e universalmente aplicável a todas as demandas. Pelo contrário, a abordagem contemporânea visa construir uma justiça multiportas, conforme expresso por Frank Sander (1976, p. 9), refletindo a busca por diversas soluções diante da complexidade e diversidade de conflitos existentes. Nesse contexto, abre-se espaço para abordagens consensuais, como a conciliação, a mediação, a transação e o compromisso arbitral.

No âmbito da Corte Constitucional brasileira, contudo, é possível afirmar que esse movimento de consensualidade demorou a encontrar respaldo, principalmente devido à natureza e à sensibilidade dos conflitos que lá tramitam. Além disso, no que se refere às ações de controle concentrado, é crucial notar que tanto a Lei nº 9.868/1999, que regula a ADI, quanto a Lei nº 9.882/1999, que dispõe sobre a ADPF, proíbem explicitamente a desistência dessas ações, o que poderia ser visto como um indicativo da impossibilidade de realização de acordos.

Esse cenário vem sendo alterado nos últimos anos, seja por meio de iniciativas isoladas de alguns ministros que realizam procedimentos conciliatórios por conta própria em processos de sua relatoria,[4] seja em virtude da criação do Centro de Mediação e Conciliação (CMC) pela Resolução nº 697, de 6 de agosto de 2020, durante a presidência do ministro Dias Toffoli. O referido Centro finalmente institucionalizou uma política pública autocompositiva no âmbito da jurisdição constitucional brasileira, tendo sido criado com o objetivo de "buscar, mediante mediação ou conciliação, a

[4] Cite, a título exemplificativo, a ADO nº 25, que cuida das compensações da Lei Kandir, e a ADPF nº 165, que trata do pagamento de diferenças de expurgos inflacionários.

solução de questões jurídicas sujeitas à competência do STF que, por sua natureza, a lei permita a solução pacífica" (Brasil, 2020a, p. 1).

Essa estrutura inicialmente estabelecida passou por aprimoramentos subsequentes e, diante da constatação do aumento da utilização dos métodos consensuais para a resolução de litígios no âmbito do STF, foi criado o Núcleo de Solução Consensual de Conflitos (NUSOL), mediante uma alteração aprovada em sessão administrativa ocorrida em dezembro de 2023.[5]

Atualmente, portanto, pode-se afirmar que a Suprema Corte brasileira também colocou à disposição dos jurisdicionados a porta da consensualidade, podendo a tentativa de conciliação ocorrer tanto nos gabinetes dos ministros relatores quanto mediante a utilização do NUSOL, o qual se encontra subordinado à presidência do Tribunal. Trata-se, aqui, de um ponto que merece ser realçado, isto é, a existência de um núcleo de conciliação ligado à presidência do STF é uma alternativa à disposição dos ministros da Corte, que podem tanto utilizar essa estrutura como procederem com a conciliação em seu próprio gabinete.

Pode-se perceber ainda uma terceira maneira de atuar por parte dos ministros da Corte, qual seja, de agir como uma espécie de mediador, no sentido de restabelecer o diálogo entre os interessados na causa para que eles próprios consigam encontrar eventuais soluções e, portanto, resolver a questão sem a intervenção direta do Judiciário. Isso aconteceu nos autos da ADI nº 7.347, de relatoria do ministro Dias Toffoli e que tratava do voto de qualidade do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).[6]

O foco do presente artigo, contudo, são as ações de controle concentrado de constitucionalidade em matéria tributária em que as tratativas conciliatórias foram efetivamente conduzidas pelo relator das ações, e o acordo homologado pelo Plenário do STF.

2. Do acordo homologado no âmbito da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 25

A Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) nº 25, de relatoria do ministro Gilmar Mendes, tinha por objeto a omissão legislativa relacionada à compensação financeira aos estados e ao Distrito Federal devido à desoneração tributária nas exportações. Essa ação foi proposta pelo governador do estado do Pará diante da omissão legislativa em regulamentar o art. 91 do ADCT, que fora incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de dezembro de 2003, e possuía a seguinte redação:

5 Conforme notícia disponibilizada no sítio eletrônico no STF (Brasil, 2023c).

6 Conforme notícia disponibilizada no sítio eletrônico da OAB (OAB, 2023).

> Art. 91. A União entregará aos Estados e ao Distrito Federal o montante definido em lei complementar, de acordo com critérios, prazos e condições nela determinados, podendo considerar as exportações para o exterior de produtos primários e semi-elaborados, a relação entre as exportações e as importações, os créditos decorrentes de aquisições destinadas ao ativo permanente e a efetiva manutenção e aproveitamento do crédito do imposto a que se refere o art. 155, § 2º, X, a. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
>
> § 1º Do montante de recursos que cabe a cada Estado, setenta e cinco por cento pertencem ao próprio Estado, e vinte e cinco por cento, aos seus Municípios, distribuídos segundo os critérios a que se refere o art. 158, parágrafo único, da Constituição. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
>
> § 2º A entrega de recursos prevista neste artigo perdurará, conforme definido em lei complementar, até que o imposto a que se refere o art. 155, II, tenha o produto de sua arrecadação destinado predominantemente, em proporção não inferior a oitenta por cento, ao Estado onde ocorrer o consumo das mercadorias, bens ou serviços. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
>
> § 3º Enquanto não for editada a lei complementar de que trata o caput, em substituição ao sistema de entrega de recursos nele previsto, permanecerá vigente o sistema de entrega de recursos previsto no art. 31 e Anexo da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, com a redação dada pela Lei Complementar nº 115, de 26 de dezembro de 2002. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
>
> § 4º Os Estados e o Distrito Federal deverão apresentar à União, nos termos das instruções baixadas pelo Ministério da Fazenda, as informações relativas ao imposto de que trata o art. 155, II, declaradas pelos contribuintes que realizarem operações ou prestações com destino ao exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Como se vê, o referido dispositivo previa que a União deveria transferir aos estados e ao Distrito Federal valores compensatórios, definidos em lei complementar, como forma de ressarcir os entes federados pela perda de arrecadação causada pela desoneração das exportações. Apesar dessa determinação, a legislação complementar necessária para estabelecer critérios, prazos e condições de transferência nunca foi aprovada, configurando uma inconstitucionalidade por omissão.

Por mais de uma década, o Congresso Nacional não regulamentou essa questão, levando ao ajuizamento da ADO nº 25. O STF, ao julgar a ação em 2016, concluiu restar configurada uma omissão inconstitucional do Congresso ao não editar a legislação exigida, ainda que houvesse projetos de lei em tramitação, e concedeu o prazo de doze meses para aprovar a lei complementar necessária. Fora determinado ainda que, caso

o Congresso não legislasse nesse período, o Tribunal de Contas da União (TCU) seria responsável por fixar os valores a serem transferidos aos estados e ao Distrito Federal a título de compensação financeira.

O prazo inicial concedido pelo STF expirou sem que a lei complementar fosse editada, tendo havido diversas prorrogações sem uma solução satisfatória. Diante desse impasse, e a pedido dos estados e Distrito Federal, o ministro relator designou uma comissão especial, composta por representantes da União e dos 27 estados e sob a supervisão do STF, com o objetivo de tentar uma solução conciliatória sobre os valores e critérios de compensação (Mendes, 2020b, p. 714).

Após longas negociações, em 2020, foi firmado um acordo entre a União e os estados no valor de R$ 65,6 bilhões, que seriam repassados entre os anos de 2020 a 2037 a fim compensar as perdas financeiras dos estados em decorrência da desoneração das exportações, além do comprometimento político por parte da União de envidar esforços para a aprovação da PEC nº 188/2019 (que previa o repasse de receita por parte da União para os demais entes federativos). Houve ainda o compromisso de envio de proposta de alteração legislativa para que fosse cumprido o disposto no art. 91 do ADCT. Naturalmente, essa proposta foi objeto de encaminhamento para decisão política do Congresso Nacional (Brasil, 2020b).

Transcrevo, por oportuno, trecho do voto de homologação do acordo, do ministro Gilmar Mendes, que bem ilustra a importância do caso:

> Inauguramos nesta ADO 25 [...] uma das facetas mais formidáveis da interpretação constitucional: o pensamento do possível no Federalismo cooperativo.
>
> Ultrapassada mais de metade do prazo prorrogado sem que tenha ocorrido qualquer avanço significativo no campo legislativo-político, compreendi como necessária a realização de audiência para pensarmos coletivamente e, quem sabe, equalizarmos os interesses envolvidos.
>
> Todos os atores do pacto federativo foram chamados para tentarem solucionar este impasse que se prolongava desde a instituição da Lei Kandir (Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996), com algumas atuações pontuais produzidas pelas Leis Complementares 102/2000 e 115/2002, bem ainda pela Emenda Constitucional 42/2003.
>
> Conclamei que todos os entes federativos, na linha do pensamento do possível, dissipassem-se de suas certezas absolutas, interesses estratificados e compreendessem aquela oportunidade sob o olhar do federalismo cooperativo, no afã de diminuir as tensões/diferenças e aproximar as convergências, chegando a bom termo conciliatório. (Brasil, 2020b)

Cumpre esclarecer que o referido acordo foi homologado pelo Plenário do STF, restando vencido apenas o ministro Marco Aurélio. Encaminhado ao Congresso Nacional, o acordo resultou na edição da Lei Complementar nº 176, de 29 de dezembro de 2020, que trata das transferências obrigatórias da União para os estados, o Distrito Federal e os municípios e declara atendida a regra de cessação contida no § 2º do art. 91 do ADCT, além da revogação do próprio art. 91 do ADCT.

A ADO nº 25 evidencia a complexidade da relação federativa no Brasil, especialmente em temas fiscais e tributários. Apesar de o STF ter reconhecido e buscado corrigir a omissão legislativa, a solução definitiva apenas foi possível por meio de um acordo político, quase duas décadas após a Constituição ter determinado a compensação financeira para os estados e o Distrito Federal. Trata-se, assim, de um caso paradigmático da importância da utilização da consensualidade em prol da efetividade da justiça e da pacificação social.

3. Do acordo homologado no âmbito da Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 984 e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 7.191

No intuito de compreender as dificuldades políticas e jurídicas que gravitavam em torno da ADPF nº 984 e da ADI nº 7.191, faz-se necessário rememorar o contexto em que elas foram propostas. O cenário era relacionado ao ano de 2022, em que a guerra entre Rússia e Ucrânia gerou uma diminuição da oferta de combustíveis, com uma consequente disparada dos preços, tendo em vista o aumento da procura em razão da recuperação econômica pós-pandemia da Covid-19. Para se ter uma noção do aumento do preço do barril de petróleo, este passou de aproximadamente 22 dólares em março de 2020 para mais de 130 dólares em março de 2022 (Caxito, 2022, p. 267).

Esse cenário internacional intensificou a complexidade da realidade brasileira, marcada pela política de Preço de Paridade Internacional adotada pela Petrobras, principal responsável pelo fornecimento de combustíveis no país. Ademais, as eleições para presidente da República, governadores de estados, Câmara dos Deputados e Senado adicionaram uma variável política extremamente relevante a esse cenário.

Cientes desse contexto, o governo brasileiro e o Congresso Nacional adotaram medidas para tentar reduzir o preço dos combustíveis, aprovando as Leis Complementares nº 192/2022 e nº 194/2022. Essas normas limitaram as alíquotas do ICMS aplicáveis aos combustíveis, gerando questionamentos jurídicos sobre eventual violação ao federalismo fiscal brasileiro, haja vista terem interferido na principal fonte de

arrecadação dos estados, com repercussão direta para os entes municipais, uma vez que 25% do ICMS é objeto de repasse.

A ADPF nº 984, apresentada pelo presidente da República, buscou a declaração de inconstitucionalidade de todas as legislações estaduais que previam alíquotas de ICMS para combustíveis em alíquota superior às alíquotas gerais (também conhecidas como modais), alegando que combustíveis são bens essenciais e, por isso, não poderiam ter alíquotas superiores a itens não essenciais. Esse entendimento se baseou na decisão do STF no Tema nº 745 da sistemática de repercussão geral,[7] que determinou

[7] O referido tema de repercussão geral possui a seguinte ementa de julgamento: "Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tema nº 745. Direito tributário. ICMS. Seletividade. Ausência de obrigatoriedade. Quando adotada a seletividade, há necessidade de se observar o critério da essencialidade e de se ponderarem as características intrínsecas do bem ou do serviço com outros elementos. Energia elétrica e serviços de telecomunicação. Itens essenciais. Impossibilidade de adoção de alíquota superior àquela que onera as operações em geral. Eficácia negativa da seletividade. 1. O dimensionamento do ICMS, quando presente sua seletividade em função da essencialidade da mercadoria ou do serviço, pode levar em conta outros elementos além da qualidade intrínseca da mercadoria ou do serviço. 2. A Constituição Federal não obriga os entes competentes a adotar a seletividade no ICMS. Não obstante, é evidente a preocupação do constituinte de que, uma vez adotada a seletividade, haja a ponderação criteriosa das características intrínsecas do bem ou serviço em razão de sua essencialidade com outros elementos, tais como a capacidade econômica do consumidor final, a destinação do bem ou serviço e, ao cabo, a justiça fiscal, tendente à menor regressividade desse tributo indireto. O estado que adotar a seletividade no ICMS terá de conferir efetividade a esse preceito em sua eficácia positiva, sem deixar de observar, contudo, sua eficácia negativa. 3. A energia elétrica é item essencial, seja qual for seu consumidor ou mesmo a quantidade consumida, não podendo ela, em razão da eficácia negativa da seletividade, quando adotada, ser submetida a alíquota de ICMS superior àquela incidente sobre as operações em geral. A observância da eficácia positiva da seletividade – como, por exemplo, por meio da instituição de benefícios em prol de classe de consumidores com pequena capacidade econômica ou em relação a pequenas faixas de consumo –, por si só, não afasta eventual constatação de violação da eficácia negativa da seletividade. 4. Os serviços de telecomunicação, que no passado eram contratados por pessoas com grande capacidade econômica, foram se popularizando de tal forma que as pessoas com menor capacidade contributiva também passaram a contratá-los. A lei editada no passado, a qual não se ateve a essa evolução econômico-social para efeito do dimensionamento do ICMS, se tornou, com o passar do tempo, inconstitucional. 5. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 745: Adotada pelo legislador estadual a técnica da seletividade em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), discrepam do figurino constitucional alíquotas sobre as operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação em patamar superior ao das operações em geral, considerada a essencialidade dos bens e serviços. 6. Recurso extraordinário parcialmente provido. 7. Modulação dos efeitos da decisão, estipulando-se que ela produza efeitos a partir do exercício financeiro de 2024, ressalvando-se as ações ajuizadas até a data do início do julgamento do mérito (5/2/21). (RE 714139, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 18-12-2021, PROCESSO

que bens essenciais, como energia elétrica, não poderiam ser tributados em alíquotas mais altas do que bens supérfluos.

Por outro lado, a ADI nº 7.191, ajuizada por governadores de onze estados, questionou dispositivos da Lei Complementar nº 192/2022, que regulamentou a monofasia do ICMS sobre combustíveis. Três eram os pontos de divergência mais importantes na mencionada ação direta. O primeiro envolveu a imposição de fixação de alíquotas específicas, ou seja, *ad rem*, por unidade de medida, prevista na alínea "b", do inciso V, do art. 3º da Lei Complementar nº 192/2022. O segundo ponto se referiu ao arbitramento do preço do diesel com base na média móvel dos últimos sessenta meses, para cálculo do ICMS, até que os estados e o Distrito Federal deliberassem sobre a implantação da monofasia (art. 7º da LC 192/2022). O terceiro ponto foi a determinação de que as alíquotas a serem fixadas pelos estados fossem uniformes e não acarretassem aumento de preço ao consumidor (alínea "a", do inciso V do art. 3º e §5º do art. 6 da LC nº 192/2022).

A principal linha de argumentação dos estados contra a LC nº 192/2022 foi a existência de ofensa ao federalismo fiscal, tendo em vista o tolhimento da sua competência tributária na fixação das alíquotas do ICMS. Ambas as ações de controle de constitucionalidade, portanto, centram-se na discussão sobre a restrição ao poder de tributação estadual, especialmente em relação ao imposto de maior arrecadação naquele âmbito, com repercussão direta nas receitas municipais.

Diante da complexidade jurídica e política das ações ADPF nº 984 e ADI nº 7.191, o ministro Gilmar Mendes instaurou um procedimento de conciliação em seu gabinete. Uma Comissão Especial foi criada com representantes da União, dos estados, do Senado, da Câmara dos Deputados, do TCU e de entidades municipais, como a Frente Nacional dos Prefeitos.

Conforme consta da decisão do relator que criou a Comissão Especial, tal órgão de participação plural e de caráter temporário possuía a finalidade específica de:

> (i) apresentar propostas de solução para o impasse federativo em ambas as ações de controle concentrado, [...] sem prejuízo de abarcarem outras demandas em curso nesta Corte, após aquiescência dos respectivos relatores;
>
> (ii) acompanhar as medidas mitigadoras pendentes de apreciação pelo Congresso Nacional; e
>
> (iii) subsidiar elementos para aferir o alegado aumento da arrecadação/saldo de caixa dos entes subnacionais (fluxo de ativos financeiros em cotejo com

ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-049 DIVULG 14-03-2022 PUBLIC 15-03-2022)" (Brasil, 2022c).

> anos anteriores) e a perda ocasionada pelo impacto advindo das citadas leis complementares. (Brasil, 2022a)

O processo conciliatório enfrentou resistência inicial devido à desconfiança entre os entes federativos, mas as reuniões públicas, com atas anexadas aos autos, permitiram o avanço do diálogo. Um destaque inovador foi a criação de uma comissão de especialistas para esclarecer dúvidas jurídicas e econômicas, fornecendo subsídios técnicos às negociações.

Essa comissão de *experts*, que atuou de maneira similar a um perito judicial, com juramento a respeito da necessidade de observância dos devedores de sigilo, imparcialidade, isonomia, confidencialidade e boa-fé, foi formada pelos seguintes nomes: Misabel Derzi, Clóvis Panzarini, Ricardo Versano, Fernando Rezende, José Roberto Afonso, Everardo Maciel, Élida Graziane Pinto, Edilberto Pontes de Lima e Marcos Nóbrega (Brasil, 2022a).

A manifestação dos especialistas, apresentada em audiência pública virtual e por meio de documentos registrados nos autos, teve dois objetivos principais. Primeiro, esclarecer dúvidas técnicas sobre a conformidade das alterações legislativas com o ordenamento jurídico brasileiro, tanto interno quanto internacional, o que auxiliaria no convencimento dos interessados. Segundo, fornecer subsídios ao ministro relator para uma eventual decisão judicial, caso o procedimento conciliatório fracassasse.

É relevante destacar o contexto eleitoral, com disputas pela presidência da República e pelos governos estaduais, o qual trouxe mudanças nos governos e, por consequência, nos representantes designados pela União e pelos estados para o procedimento conciliatório.

Mesmo com todas as dificuldades, conseguiu-se realizar um acordo em duas fases, ou progressivo. Na primeira fase, celebrada e homologada pelo Plenário do STF em dezembro de 2022, houve consenso quanto à necessidade de aperfeiçoamento da legislação em alguns pontos, como o reconhecimento da liberdade dos estados para adotar alíquotas de ICMS *ad valorem* ou *ad rem* (Brasil, 2022b). Ainda nessa fase, e diante de iminente mudança de governos federal e estaduais, entendeu-se por bem criar um grupo de trabalho para que os próprios entes federativos tentassem chegar a um acordo quanto aos temas restantes, sobretudo quanto aos valores a serem repassados pela União aos demais entes federados.

Criado esse grupo de trabalho, algumas reuniões foram realizadas até que finalmente se chegou a um consenso quanto aos pontos ainda em discussão. Sendo assim, formalizou-se o acordo final, em que a União firmou o compromisso de compensar

os estados e municípios em R$ 27 bilhões por perdas arrecadatórias decorrentes da redução do ICMS, além de melhorar a redação da legislação no tocante a outros pontos de discussão (Brasil, 2023b).

Esse acordo final foi homologado pelo Plenário do STF,[8] resultando no envio de proposta legislativa por parte da União ao Congresso Nacional, que culminou na aprovação, com ajustes, da Lei Complementar nº 201/2023. Ademais, uma vez cumprido o acordo quanto à compensação das perdas arrecadatórias, todas as ações cíveis originárias propostas pelos estados que tinham como objeto o direito à compensação em relação à União em razão das alterações implementadas no regime jurídico do ICMS pela Lei Complementar nº 194/2022 seriam encerradas. À época, tramitavam quatorze ações civis originárias (ACO), com diferentes relatorias e decisões.[9]

Como se percebe, o processo conciliatório envolveu diálogo entre os Três Poderes da República e entre todos os entes federativos, representando um marco no fortalecimento do federalismo fiscal, além de ter conciliado interesses econômicos e institucionais em um contexto político extremamente sensível.

Trata-se, novamente, de processo paradigmático, em que o relator se utilizou de experiência positiva adquirida quando da realização do procedimento conciliatório da ADO nº 25, como a criação de uma comissão especial e a realização de um diálogo construtivo não apenas entre os interessados, mas também com o Congresso Nacional, que efetivamente legislou sobre o assunto, tendo adotado ainda atitudes inovadoras, como a criação de uma comissão de *experts* e a realização de acordo em duas fases.

---

8 "Acordo em Ação Direta de Inconstitucionalidade e Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. 2. Discussão sobre a constitucionalidade das Leis Complementares 192/2022 e 194/2022, diante do art. 155, §§ 2º, 4º, IV, e 5º, da Constituição Federal, entre outros. 3. ADI 7.191. Monofasia, uniformidade e alíquota ad rem do ICMS sobre combustíveis (art. 3º, inciso V, "a", "b" e "c"; art. 6º, §§ 4º e 5º; art. 7º; art. 8º, todos da Lei Complementar 192/2022) 4. ADPF 984. Debate sobre a essencialidade de combustíveis, energia elétrica, telecomunicações e transporte para fins de cobrança do ICMS, nas leis estaduais e distrital das 27 (vinte e sete) unidades federativas. 5. Desdobramento da conciliação/mediação homologada por esta Corte em 15.12.2022, nesta ADPF 984 Acordo, sob minha relatoria, Pleno, DJe 19.12.2022. Grupo de trabalho entre os Entes Federativos, como técnica autocompositiva de negociação, formada nos autos. Proposta de solução para o impasse federativo. 6. Acordo referendado formalmente pela União e por todos os Entes Estaduais e Distrital. Homologação judicial, com explicitações e condicionantes. 7. Encaminhamento ao Congresso Nacional para as deliberações cabíveis. 8. Acompanhamento do cumprimento a cargo desta Corte." (Brasil, 2022a)

9 ACO 3.586, ACO 3.587, ACO 3.590, ACO 3.591, ACO 3.592, ACO 3.594, ACO 3.595, ACO 3.596, ACO 3.601, ACO 3.605, ACO 3.607, ACO 3.611, ACO 3.614 e ACO 3.649.

4. Das perplexidades em torno da consensualidade na jurisdição constitucional tributária

Apesar das evidentes vantagens na resolução dos litígios pela via consensual, esse tema ainda representa um tabu quando se está diante da jurisdição constitucional, em especial no controle concentrado ou abstrato de constitucionalidade. Algumas perplexidades que podem ser citadas são as seguintes: a) a indisponibilidade do interesse público, que estaria representada por vedação expressa à desistência nas ações diretas de inconstitucionalidade; b) a ausência de previsão legislativa, e c) a ingerência de um Poder no outro, notadamente do Judiciário no Legislativo (Brasil, 2023b, p. 56-71; Souza Júnior; Binda, 2022).

No tocante à indisponibilidade do interesse público, o art. 5º da Lei nº 9.868/1999, a qual trata do processo e julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade e da Ação Declaratória de Constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal, expressamente dispõe que "[p]roposta a ação direta, não se admitirá desistência".

Essa previsão legal, no entanto, não deve ser interpretada como uma barreira à realização de acordos em ações de controle concentrado. Em primeiro lugar, porque a proibição é estritamente para a desistência e não se estende à autocomposição da lide, que de modo algum pode ser equiparada a abrir mão do interesse público. Em segundo lugar, é crucial ter em mente que essa norma visa, primariamente, evitar que influências políticas prejudiquem o pleno exercício da atividade jurisdicional, reforçando o caráter de processo objetivo, "isto é, um processo sem sujeitos, destinado, pura e simplesmente, à defesa da Constituição" (Mendes, 1990, p. 250).

Ademais, não se pode perder de vista que inexiste um conceito de interesse público definível por si só, o qual afastaria, de pronto, a possibilidade de utilização de meios consensuais. Ao revés, a ideia de justiça multiportas é justamente de colocar à disposição dos jurisdicionados, sejam eles partes ou interessados, as opções que melhor atendam o interesse público.

Some-se a esses argumentos o fato de que a utilização de métodos consensuais na jurisdição constitucional não representa uma relativização de eventual vício de inconstitucionalidade, mas de abertura ao diálogo a fim de perceber que determinado dispositivo legal pode vir a ser objeto de aprimoramento e, caso isso se faça necessário, proceder com novo encaminhamento, seja legislativo ou administrativo.

Por outro lado, a preocupação relacionada à falta de previsão normativa nas leis que regem as ações de controle concentrado pode ser compreendida à luz do contexto em que tanto a Lei nº 9.868 quanto a Lei nº 9.882 foram promulgadas, ambas em 1999. Naquela época, a cultura de conciliação não estava tão difundida no sistema jurídico

brasileiro. Atualmente, contudo, merece registro o Enunciado nº 175 da II Jornada de Prevenção e Solução Extrajudicial de Litígios do CJF, o qual expressamente dispõe que "[a]s técnicas de autocomposição são compatíveis com o exercício da jurisdição constitucional, inclusive na fase pré-processual, podendo ser aplicadas em ações de competência da Suprema Corte". Ademais, como evidenciado no item 4, observa-se uma evolução tanto normativa quanto cultural sobre o tema, com a inclusão de disposição explícita na Resolução nº 697/2020 do STF.

Digno de registro é a existência do Projeto de Lei nº 3.640, de 2023, o qual dispõe sobre o processo e o julgamento das ações de controle concentrado de constitucionalidade perante o STF. Tal projeto tem como objetivo atualizar e uniformizar o processo constitucional brasileiro e, em seu art. 55, expressamente admite a possibilidade de os litígios nas ações de controle concentrado de constitucionalidade serem solucionados por meio de acordos. Trata-se, assim, de oportuna alteração legislativa, a qual atualizaria o processo constitucional aos novos paradigmas da consensualidade.

Por seu turno, quanto à preocupação relacionada à suposta ingerência de um Poder sobre o outro, em que supostamente o Judiciário estaria adentrando matéria própria do Legislativo, considera-se que esse ponto de vista se baseia em dois equívocos em relação ao tema abordado, um jurídico e outro prático.

O primeiro equívoco, bastante elementar, está relacionado ao desconhecimento da função de uma Corte Constitucional. Superada a visão de Carl Schmitt (2007, p. 232-233) a respeito da existência de uma jurisdição constitucional, e tendo prevalecido a posição defendida por Hans Kelsen (2003, p. 290-291), é de se reconhecer que se trata de uma atribuição intrínseca do STF analisar a compatibilidade das normas aprovadas pelo Legislativo com a Constituição Federal, nos termos do artigo 102 da Carta Magna.

Sendo assim, apesar de se reconhecer que existe uma tensão entre a atuação da jurisdição constitucional e a atividade legislativa desde o nascimento da primeira, sendo esse um dos embates jurídicos mais célebres do século XX, essa tensão decorre da função atribuída ao STF pela Constituição Federal. Vale dizer, o Guardião da Constituição no sistema brasileiro é o STF. Ademais, levando em consideração que tanto a esfera jurídica quanto a política devem observância aos preceitos constitucionais, "[a] jurisdição constitucional tem a importante missão, dentro de uma sociedade pluralista, de demarcar os limites de incidência das decisões políticas, para que os princípios almejados pelos legisladores constituintes sejam preservados" (Agra, 2003, p. 391).

A atuação do STF, portanto, não deve ser vista como uma ingerência de um Poder sobre outro, mas sim como um processo constitucional voltado à busca pela harmonia e coerência sistêmica. Nas palavras de Kelsen (2003, p. 23), "[n]a obediência à Consti-

tuição encontra-se a única garantia de manter-se a competência legislativa do estado ante a União [...] não é a lei federal enquanto tal que prevalece sobre a estadual, mas sim a lei constitucional sobre a inconstitucional".

Do ponto de vista prático, é natural que atitudes inovadoras suscitem desconforto e perplexidade. Essa reação, aliás, é um dos indicativos que evidenciam a importância de aprofundar academicamente o tema. Entretanto, a partir do estudo de caso apresentado, buscou-se demonstrar que os acordos firmados nos autos da ADO nº 25, da ADPF nº 984 e da ADI nº 7.191 foram fruto de um diálogo institucional, em que todos os entes federativos interessados, a sociedade civil e os Três Poderes da República participaram ativamente em prol da construção da melhor solução possível.

Deve-se reconhecer, no entanto, que há limites na atuação do STF. Nesse sentido, caso seja identificado um potencial problema de inconstitucionalidade em uma norma, não serão as partes que irão, por meio de um acordo, transigir definitivamente sobre o tema, a ponto de afastar a lei do ordenamento jurídico. Pelo contrário, se houver espaço e consenso quanto à possibilidade de aprimoramento legislativo, pode-se proceder com o encaminhamento necessário, ainda que isso represente devolver o tema ao Poder Legislativo.

Naturalmente, o acordo firmado no STF, ainda que homologado pela sua composição Plenária, não vincula o Parlamento. Este continua a ter garantida a sua independência política, podendo aprovar ou não eventual alteração legislativa. Não se trata, assim, de uma decisão da Suprema Corte para que o Legislativo aprove determinada lei. Na realidade, é um convite para que o Parlamento reanalise a questão, sob novas perspectivas.

Um Estado Democrático de Direito se fortalece quando suas instituições são capazes de dialogar e desenvolver, de maneira madura, soluções para desafios complexos. Nesse sentido,

> [é] importante ressaltar que o diálogo institucional não gera insegurança jurídica, em razão de eventual indecisão, de modo a prejudicar o ideal do estado de direito. Pelo contrário, o diálogo tende a gerar soluções mais perenes e conformadoras dos diversos interesses e direitos em jogo. [...] o diálogo aumenta o índice de participação na tomada de decisão, beneficiando a democracia e agregando valor ao ideal do estado de direito. (Victor, 2015, p. 254)

Dentro desse contexto, resta, ainda, abordar a indagação sobre as possíveis consequências geradas caso o Parlamento deixe de legislar ou legisle de maneira divergente daquela sugerida no acordo. Nessa situação, as portas da jurisdição constitucional estarão abertas para a revisitação do tema, podendo proferir decisão definitiva quanto à

constitucionalidade ou inconstitucionalidade da norma, tal como ocorre em qualquer outro caso em que não tenha havido acordo.

É inegável que a sociedade tem se tornado cada vez mais complexa, a demandar soluções compatíveis com a evolução dos tempos. É preciso, portanto, criatividade e abertura ao diálogo para encontrar a melhor solução para o caso concreto. É dentro desse contexto que o sistema de justiça multiportas se insere, o qual, tardia mas felizmente, chegou à jurisdição constitucional tributária brasileira.

Conclusão

O presente artigo analisou a introdução da consensualidade no âmbito da jurisdição constitucional tributária, especialmente em ações de controle concentrado de constitucionalidade. Com base nos acordos celebrados na ADO nº 25, na ADPF nº 984 e na ADI nº 7191, constatou-se que o Supremo Tribunal Federal desempenhou um papel central na promoção de soluções pactuadas, superando desafios históricos associados ao federalismo fiscal brasileiro.

A pesquisa evidenciou que, embora a consensualidade seja uma abordagem recente na esfera constitucional tributária, ela apresenta benefícios marcantes, incluindo celeridade, maior aceitação das decisões e fortalecimento do diálogo entre os entes federativos. Esses aspectos reforçam a possibilidade de se construírem soluções mais abrangentes e adequadas, especialmente em contextos de crise.

Por outro lado, também foram abordados os desafios e as críticas a essa prática, como as preocupações com a indisponibilidade do interesse público e a possível ingerência entre os Poderes. No entanto, o estudo demonstrou que a atuação do STF não configurou uma usurpação de competências, mas sim um exercício legítimo de seu papel constitucional, ao facilitar o diálogo institucional e garantir a observância dos preceitos da Constituição Federal.

Os resultados dos casos estudados ilustram a efetividade de um modelo que prioriza o consenso, destacando-se como exemplos de inovação e maturidade institucional. A homologação dos acordos pelo STF e seus desdobramentos, incluindo a aprovação das Leis Complementares nº 176/2020 e nº 201/2023, representam marcos importantes na consolidação de um sistema multiportas de justiça na esfera tributária.

Assim, conclui-se que a abertura ao diálogo e à consensualidade na jurisdição constitucional fortalece o Estado Democrático de Direito, promovendo a harmonização de interesses entre os entes federativos e a construção de soluções mais justas e efetivas para questões complexas.

Referências

AGRA, Walber de Moura. *Jurisdição constitucional*: diretrizes para o incremento de sua legitimidade. Tese (Doutorado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2003. Disponível em: https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/4861/1/arquivo7225_1.pdf. Acesso em: 4 mar. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Resolução nº 697, de 6 de agosto de 2020. Dispõe sobre a criação do Centro de Mediação e Conciliação, responsável pela busca e implementação de soluções consensuais no Supremo Tribunal Federal. Brasília, *DJe*, 2020a. Disponível em: https://www.stf.jus.br/arquivo/norma/resolucao697-2020.pdf. Acesso em: 3 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 25. Requerente: Governador do Estado do Pará. Relator: Ministro Gilmar Mendes. *DJe*, Brasília, 12 nov. 2020b. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4454964. Acesso em: 18 jan. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão Monocrática na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 984. Relator: Ministro Gilmar Mendes. *DJe*, Brasília, 19 dez. 2022a. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15352379959&ext=.pdf. Acesso em: 23 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Acórdão no Primeiro Julgamento na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.191. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, *DJe*, 19 dez. 2022b. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=768957812. Acesso em: 23 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Recurso Extraordinário nº 714139. Redator p/ Acórdão: Ministro Dias Toffoli. Brasília, *DJe*, 14 mar. 2022c. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=759632154. Acesso em: 5 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.191. Relator: Ministro Gilmar Mendes. *DJe*, Brasília, 28 jun. 2023a. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=6430743. Acesso em: 23 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Acórdão no Segundo Julgamento na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7.191. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, *DJe*, 28 jun. 2023b. Disponível em: http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=768957812. Acesso em: 23 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. STF cria Ouvidoria para atendimento à sociedade e promove outras mudanças estruturais: alterações foram aprovadas em sessão administrativa virtual. Brasília, *STF*, 8 dez. 2023c. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=521770&ori=1. Acesso em: 5 fev. 2024.

CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. *Acesso à Justiça*. Tradução de Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1988.

CAXITO, Fabiano de Andrade. Riscos corporativos na cadeia de valor: impactos da guerra Rússia/Ucrânia sobre a distribuição de lubrificantes automotivos do Brasil. *South American Development Society Journal*, [*S. l.*], v. 8, n. 23, p. 259-271, set. 2022. Disponível em: http://sadsj.org/index.php/revista/article/view/516. Acesso em: 22 fev. 2024.

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.

KELSEN, Hans. *Jurisdição constitucional*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Controle de constitucionalidade*: aspectos jurídicos e políticos. São Paulo: Saraiva, 1990.

MENDES, Gilmar Ferreira. O federalismo fiscal brasileiro: uma análise sob o prisma do julgamento da ADO nº 25. *In*: BRIGAGÃO, Gustavo; MATA, Cordeiro da (org.). *Temas de direito tributário*: em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto. Belo Horizonte: Arraes, 2020.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL (OAB). *OAB Nacional e Fazenda constroem acordo que resguarda contribuintes em julgamentos no Carf*. Brasília, 14 fev. 2023. Disponível em: https://oab.org.br/noticia/60735/oab-nacional-e-fazenda-constroem-acordo-que-resguarda-contribuintes-em-julgamentos-no-carf. Acesso em: 28 jan. 2025.

SANDER, Frank. The Multi-Door Courthouse: Settling Disputes in the Year 2000. *HeinOnline*, 3 Barrister 18, 1976.

SCHMITT, Carl. *O guardião da Constituição*. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

SOUZA JÚNIOR, Enivaldo Ribeiro de; BINDA, Rosana Júlia. Conciliação e mediação no âmbito da Suprema Corte: mudança de paradigma e desjudicialização processual. *Revista de Doutrina Jurídica*, Brasília, v. 113, n. 0, p. e022014, 2022. DOI: 10.22477/rdj. v113i00.827. Disponível em: https://revistajuridica.tjdft.jus.br/index.php/rdj/article/view/827. Acesso em: 23 fev. 2024.

VICTOR, Sérgio Antônio Ferreira**.** *Diálogo institucional e o controle de constitucionalidade*: debate entre o STF e o Congresso Nacional. São Paulo: Saraiva, 2015.

MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA E A PRECLUSÃO

SONIA DE QUEIROZ ACCIOLY[1]

Resumo: Este artigo analisa a intersecção entre matéria de ordem pública e o instituto de preclusão no âmbito do direito processual. A matéria de ordem pública refere-se a normas que protegem os interesses fundamentais da sociedade, enquanto a preclusão diz respeito à perda do direito de praticar atos processuais em razão do decurso do tempo ou da prática de atos incompatíveis. Por meio da análise de investigações e doutrina, este trabalho busca esclarecer se a preclusão deve ser relativizada quando se trata de questões que envolvem interesses coletivos e sociais. Os resultados indicam que, embora a preclusão tenha um papel importante na celeridade processual, sua aplicação deve ser cuidadosamente ponderada em situações que envolvem questões de ordem pública, garantindo assim a efetividade da justiça.

Palavras-chave: Ordem pública; preclusão; direito processual; direitos fundamentais; jurisprudência; doutrina jurídica; interesses coletivos; interesses sociais; eficiência processual; efetividade da justiça.

Abstract: This article analyzes the intersection between matters of public order and the institute of preclusion within the scope of Procedural Law. Matters of public order refer to norms that protect fundamental interests of society, while preclusion pertains to the loss of the right to perform procedural acts due to the passage of time or the performance of incompatible acts. Through an analysis of jurisprudence and doctrine, this work seeks to clarify whether preclusion should be relativized when it comes to issues involving collective and social interests. The results indicate that, although preclusion plays an important role in procedural efficiency, its application should be carefully weighed in situations involving matters of public order, thus ensuring the effectiveness of justice.

Keywords: Public order; preclusion; Procedural Law; fundamental rights; jurisprudence; legal doctrine; collective interests; social interests; procedural efficiency; justice effectiveness.

[1] Presidente da 2ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), especialista em Direito Penal pela Escola Paulista da Magistratura (EPM-SP), pós-graduada em Direito Tributário pela FGV-SP, ex-chefe da Divisão de Tributação (Disit) na 8ª Região Fiscal da RFB, ex-delegada da DRJ/Campinas e da Delegacia Especial da RFB de Pessoas Físicas (Derpf) na 8ª Região Fiscal da RFB.

DOI 10.5281/zenodo.17279099

Sumário

Introdução: delimitação do objeto 187
1. Preclusão 188
2. Ordem pública 190
2.1 Ordem pública processual 193
2.2 Processo administrativo tributário 198
2.3 Súmulas – efeitos 201
2.4 Penalidades 201
2.5 Pressupostos de admissibilidade 203
2.6 Legitimidade 205
2.7 Vícios na autuação 207
3. Limites de competência e revisão de ofício 210
Conclusão 212
Referências 214

Introdução: delimitação do objeto

O presente estudo pretende examinar conceitos, institutos jurídicos e a jurisprudência administrativa do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) ligada à temática matéria de ordem pública, preclusão processual e limites de competência do Julgador Administrativo no contencioso tributário julgado no CARF.

Parte-se do entendimento de que, em processos instaurados por lançamento fiscal, a atuação do Julgador Administrativo consiste na promoção do controle de legalidade do ato de constituição do crédito tributário e decisão decorrente, respeitados os estritos limites estabelecidos pelo contencioso administrativo.

O desempenho da função judicante, atípica do órgão integrante do Poder Executivo, limita-se, portanto, ao controle de legalidade do ato administrativo de lançamento, relativamente às matérias abordadas pela defesa que guardam relação direta com a autuação (elementos da regra matriz de incidência tributária).

Este estudo também considera que o processo administrativo tributário federal é regido pelo Decreto nº 70.235/1972, e que a Lei nº 9.784/1999 tem aplicação subsidiária dos princípios legais ali estabelecidos, por força do alcance do art. 69 da referida norma.

Entende-se que preceitos e princípios são sinônimos e constituem normas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico.

Miguel Reale, examinando a conceituação de princípio, assinala que

> são, pois, verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos à dada porção da realidade. Às vezes também se denominam princípios certas proposições, que apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundantes da validez de um sistema particular de conhecimentos, como seus pressupostos necessários. (Reale, 1986, p. 60)

O mesmo doutrinador, em outra obra, afirma que os

> princípios são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, a aplicação e integração ou mesmo para a elaboração de novas normas. São verdades fundantes de um sistema de conhecimento, como tais admitidas, por serem evidentes ou por terem sido comprovadas, mas também por motivos de ordem prática de caráter operacional, isto é, como pressupostos exigidos pelas necessidades da pesquisa e da práxis. (Reale, 2003, p. 37)

Examinando a temática no contexto do processo administrativo, Sergio Ferraz e Adilson Abreu Dallari assinalam que

> os princípios são vetores interpretativos; servem para orientar a correta interpretação das normas isoladas [...] os princípios servem exatamente para indicar, dentre as interpretações possíveis diante do caso concreto, qual interpretação deve ser obrigatoriamente adotada pelo aplicador da norma, em face dos valores consagrados pelo sistema jurídico.
>
> Diante da lacuna normativa, diante da falta de normação expressa para uma determinada situação, diante de uma dúvida interpretativa, deve-se decidir o caso concreto à luz dos princípios, da maneira mais condizente com o significado do princípio ou dos princípios aplicáveis à mais específica questão em exame. (Ferraz; Dallari, 2001, p. 49)

Mais à frente, os autores assinalam que o princípio da informalidade não autoriza a quebra da legalidade, mas determina que a Administração Pública adote formas simples procedimentais (Ferraz; Dallari, 2001, p. 79-80).

No mesmo sentido, tratando o preceito da verdade material, os autores ressaltam que o princípio possibilita que o julgador possa valer-se de fatos e provas de conhecimento público e não apenas de provas produzidas pelas partes, ajustando a decisão aos fatos verdadeiros, na formulação da decisão administrativa (Ferraz; Dallari, 2001, p. 86-87).

A nosso ver, os princípios de direito têm a finalidade de nortear os legisladores, *lato sensu*, e juízes de direito na análise da constitucionalidade ou lacuna de lei. Não obstante, esta finalidade não alcança os julgadores administrativos, adstritos à legalidade – isto é, o Julgador Administrativo não pode deixar de aplicar dispositivo legal vigente com base em princípios, por falta de competência para afastar aplicação da lei.

Neste sentido, no contencioso administrativo tributário os princípios de direito não têm o condão de derrogar ou revogar artigos do Decreto nº 70.235/1972 enquanto vigentes.

Assim é que o CARF, ao desempenhar seu mister, debruça-se exclusivamente sobre as matérias conhecidas e tratadas nos acórdãos proferidos pela primeira instância administrativa, tirante as de ordem pública, cognoscíveis a qualquer tempo e grau de jurisdição, não lhe sendo permitido afastar norma vigente, nem mesmo ao argumento de preceitos como o informalismo e a verdade material.

Neste sentido, o Acórdão CARF nº 2202-010.770, de 8 de maio de 2024.[2]

1. Preclusão

Os art. 14, 16 e 17, todos do Decreto nº 70.235/1972 delimitam marco à apresentação das teses de defesa, sob pena da aplicação da preclusão.

[2] CARF. Acórdão 2202-010.770, de 8 maio 2024. Cons. relator: Sonia de Queiroz Accioly.

A preclusão pode ser definida como a perda da capacidade de praticar determinado ato processual, podendo decorrer:

- do transcurso do prazo, na preclusão temporal;
- da prática incompleta ou equivocada do ato, no caso da preclusão consumativa;
- da prática de ato incompatível com o que deveria ter sido praticado, quando ocorre a preclusão lógica.

Vicente Greco Filho assinala que

> [a] preclusão, que é a impossibilidade de praticar um ato processual, no caso chama-se temporal, porque decorre do decurso do tempo. A preclusão pode também ser consumativa quando a parte esgota a oportunidade de praticar determinado ato, praticando-o de uma das maneiras alternativamente previstas em lei, como possíveis, ficando proibida de praticá-lo de outra maneira. Finalmente, a preclusão chama-se lógica se a parte fica impedida de praticar um ato porque praticou outro absolutamente incompatível com o primeiro. Ocorre a preclusão consumativa, v. g., se a parte apenas contesta, sem apresentar reconvenção; ainda que dentro do prazo, não mais poderá reconvir porque, se desejasse, deveria apresentar contestação e reconvenção simultaneamente (art. 299); é caso da preclusão lógica para recorrer à aceitação, sem reservas da decisão (art. 503). (Greco Filho, 2008, p. 24)

Sabe-se que as matérias de ordem pública não se sujeitam à preclusão, em regra.

O STJ entende que as matérias de ordem pública podem ser suscitadas a qualquer momento e grau de jurisdição, não sofrendo os efeitos da preclusão temporal.

O mesmo não ocorre nas preclusões consumativas.

Recentes julgados afirmam que as matérias de ordem pública, uma vez decididas, não podem mais ser reanalisadas, de modo que apreciadas em qualquer grau de jurisdição sujeitam-se à preclusão consumativa.

Neste sentido:

> RECURSO ESPECIAL Nº 1.989.439 – MG EMENTA CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. AÇÃO DE COBRANÇA DE MULTA CONVENCIONAL MORATÓRIA. VIOLAÇÃO DO ART. 51, IV, DO CDC. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. SÚMULA 284/STF. PRECLUSÃO CONSUMATIVA DE MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. POSSIBILIDADE. NÃO CONFIGURAÇÃO NA ESPÉCIE. APELAÇÃO NÃO INTERPOSTA POR AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. PRESCRIÇÃO. OBRIGAÇÃO DE TRATO SUCESSIVO. PRAZO APLICÁVEL. REGRA DE TRANSIÇÃO.

> PRETENSÃO NÃO PRESCRITA. CLÁUSULA PENAL. DEVER DE REDUÇÃO IMPOSTO PELO ART. 413 DO CC/2002. ANULAÇÃO POR OUTROS FUNDAMENTOS. POSSIBILIDADE. ABUSO DE SITUAÇÃO MANIFESTAMENTE DESFAVORÁVEL A OUTRA PARTE. DEVER DE COOPERAÇÃO E COLABORAÇÃO. VIOLAÇÃO À BOA-FÉ OBJETIVA. CONFIGURAÇÃO. 5. *Segundo a jurisprudência do STJ, as matérias de ordem pública não estão sujeitas à preclusão temporal, porém, uma vez decididas e julgados ou não interpostos os recursos cabíveis, submetem-se à preclusão consumativa, não podendo ser reapreciadas*, a teor do disposto nos arts. 505 e 507 do CPC/2015. Brasília (DF), 04 de outubro de 2022 (Data do Julgamento) MINISTRA NANCY ANDRIGHI. (grifo nosso)

O entendimento prestigia a própria segurança jurídica, donde surge a ordem pública.

Examinando a jurisprudência do CARF, encontramos Acórdãos no sentido de que a não apresentação de alegações e provas na impugnação traz, como sanção, a preclusão.

Vejam-se os Acórdãos CARF nº 1401-006.890,[3] de 11 de março de 2024; 3302-014.361,[4] de 19 de abril de 2024; 1003-002.995,[5] de 12 de maio de 2022; 9303-014.091,[6] de 20 de junho de 2023; 9202-011.023,[7] de 26 de setembro de 2023.

2. Ordem pública

Visto que as matérias de ordem pública não se sujeitam à preclusão temporal, é necessário examinar conceitos doutrinários.

José Augusto Delgado, tratando da temática, assinala que

> 1. O conceito de ordem pública é de natureza imprecisa, pelo que pode ser apresentado de várias formas, dependendo do ângulo como for visto.
>
> 2. A ordem pública pode ser considerada como instituto de Direito Constitucional, de Direito Administrativo, de Direito Privado, de Direito Processual e de Direito Internacional Público e Privado.

---

3 CARF. Acórdão nº 1401-006.890, de 11 mar. 2024. Cons. relator: Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

4 CARF, Acórdão nº 3302-014.361, de 19 abr. 2024. Cons. relator: Denise Madalena Green.

5 CARF, Acórdão nº 1003-002.995, de 12 maio 2022. Cons. relator: Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça.

6 CARF, Acórdão nº 9303-014.091, de 20 jun. 2023. Cons. relator: Rosaldo Trevisan.

7 CARF. Acórdão nº 9202-011.023, de 26 set. 2023. Cons. relator: Marcelo Milton da Silva Risso. Cons. redator designado: Mario Hermes Soares Campos.

> 3. Qualquer que seja a visão construída a respeito da ordem pública, ela sempre diz respeito a tudo quanto se considera como indispensável à manutenção da ordem social.
>
> 4. A ordem pública é formada por cinco componentes: a) ordem econômica; b) ordem social; c) ordem política; d) ordem cultural; e) ordem jurídica. Elas atuam de modo coordenado e indissociável na busca de realizarem o bem comum. (Delgado, 1984, p. 25-26)

D'Aquino Filocre, estudando a ordem pública, faz breve resumo do instituto na doutrina jurídica:

> 1. Ordem Pública na doutrina. Como destacado por Diogo de Figueiredo Moreira Neto (1988, p. 143), embora ordem pública, como situação, modelo real ou resultado da observação, seja antiga e já encontrada em Roma, "confundida com o conceito de mores, os costumes do povo romano, e, no direito intermediário, vinha a ser os 'bons costumes' dos legistas e glosadores", é certo que a sua conceituação definitivamente ainda não é tranquila.
>
> Permanece válida a consideração de Emilio Fernández Vásquez (1981, p. 541 apud DANTAS, 1989, p. 147), que, analisando o verbete Orden público em harmonia com Waline, escreve que se trata de "noción sumamente vaga y amplia". Alvaro Lazzarini entende da mesma forma, afirmando "nada mais incerto em direito do que a noção de ordem pública, noção essa de grande importância, diga-se, para quem exerce atividade de polícia de manutenção da ordem pública ou pretenda conhecê-la" (CRETELLA JÚNIOR, 1998, p. 6). Afirma que, tal como segurança pública, ordem pública encerra conceito jurídico indeterminado (LAZZARINI, 1992, p. 277). Diz que Cretella Júnior (1998, p. 6) tem o mesmo sentimento e acrescenta que "não se trata, apenas, da manutenção material da ordem na rua, mas também da manutenção de uma certa ordem moral", o que tornaria a ordem pública mais fácil de ser entendida do que definida, mesmo porque, opina o autor, ela varia de entendimento no tempo e no espaço (idem, p. 8). Giuseppe de Vergontini, estudando ordine pubblico, afirma que "è concetto di non sempre pacifica definizione, comune a diversi settori del diritto" (DANTAS, 1989, p. 47). Dando a real amplitude do que isso significa, Miguel Seabra Fagundes diz que "na terminologia jurídica a expressão ordem pública assume duas significações; ora aparece como designativa de parâmetros basilares de comportamento social (no mais amplo sentido, isto é, com relação aos costumes morais, à estrutura e vida de família, à economia geral etc.), ora diz com o clima de equilíbrio e paz indispensável à convivência coletiva do dia-a-dia" (CRETELLA JÚNIOR, 1998).
>
> Conforme bem avaliado por Calixto (1987, p. 13-14), apoiado em Pontes de Miranda, ordem pública "percorre todas as veias do organismo jurídico,

> manifestando-se em todos os institutos e a propósito de quase tudo", ao mesmo tempo em que "é caracterizada pela sua essencial plasticidade, conteúdo mutável, e ter de ser vaga, imprecisa, a noção geral", motivo pelo qual Amílcar de Castro afirmou ser "um problema dificílimo este de dizer o que seja ordem pública".
>
> [...]
>
> De fato, as dificuldades que rondam ordem pública persistem ainda que se queira construir um conceito nos limites de um ramo do direito, como no Direito Internacional Privado, por exemplo, atestando Cardini (1959, p. 7), com respaldo em Bardin (1919, p. 210), que mesmo ali ordem pública é um enigma.
>
> [...]
>
> A distinção metodológica entre a concepção descritiva ou material e a acepção normativa ou formal de ordem pública é a solução explicativa para os desencontros doutrinários na opinião de Moreira Neto (1988, p. 143). Distinção que implica não antagonismo, mas complementaridade, de forma a possibilitar visões distintas que não se excluem, antes permitem um melhor conhecimento. "No sentido material, ou descritivo, a ordem pública é uma situação de fato, ocorrente numa sociedade, resultante da disposição harmônica dos elementos que nela interagem, de modo a permitir-lhe um funcionamento regular e estável, assecuratório da liberdade de cada um" (MOREIRA NETO, 1988, p. 143).
>
> "No sentido formal, ou normativo, a ordem pública é um conjunto de valores, de princípios e de normas que se pretende devam ser observados numa sociedade, impondo uma disposição ideal dos elementos que nela interagem, de modo a permitir-lhe um funcionamento regular e estável, assecuratório da liberdade de cada um" (MOREIRA NETO, 1988, p. 143).
>
> [...]
>
> "A ordem pública formal atuaria como um conceito geral de direito, um sistema abstrato de referência, não apenas da convivência pública mas da própria ordem jurídica" (MOREIRA NETO, 1988, p. 145).
>
> O entendimento de Moreira Neto não se conforma à compreensão de Meirelles (CRETELLA JÚNIOR, 1988, p. 92) acerca do tema, na medida em que este autor tem que "ordem pública é a situação de tranquilidade e normalidade que o Estado assegura – ou deve assegurar – às instituições e a todos os membros da sociedade, consoante as normas jurídicas legalmente estabelecidas" de tal modo que, considerada a concepção abrangente de ordem jurídica, Meirelles restringe ordem pública ao direito positivo. (Filocre, 2009, p. 132-136)

Sob a ótica do Direito Tributário, Leandro Wilhelm Wolff ressalta seu entendimento no sentido de que

> [o] conceito "ordem pública" é complexo e indeterminado, apresentando diversas formas no ordenamento jurídico, o que se justifica em razão do pouco estudo sobre o tema.
>
> Dentre suas várias aptidões, a ordem pública pode ser vista como um princípio, e como tal, existe e serve para interferir na forma pela qual as relações jurídicas são regidas.
>
> [...]
>
> Carmem Tibúrcio afirma que o conceito de ordem pública é de tipo aberto, uma vez que não se encontra descrito no ordenamento jurídico. Além disso, a autora afirma que a matéria de ordem pública pode ser identificada como o "conjunto de valores ou opções políticas fundamentais dominantes em determinada sociedade em determinado momento histórico." (Wolff, 2024, [s.p.])

Assim é que no alcance do sentido conceitual formal no contexto do contencioso tributário, temos por ordem pública um conjunto de valores, de princípios e de normas que devem ser observados pela coletividade, ao fundamento da necessária tutela ao interesse comum.

Esta abordagem nos permite concluir serem de ordem pública as matérias que tragam ínsito e relevante interesse público.

2.1 Ordem pública processual

A respeito do direito processual, Cândido Rangel Dinamarco assinala que

> [s]ão de [ordem] pública (processuais ou substanciais) [as normas] referentes a relações que transcendam a esfera de interesses dos sujeitos privados, disciplinando relações que as envolvam, mas fazendo-o com atenção ao interesse da sociedade, como um todo, ou ao interesse público. Existem normas processuais de ordem pública e outras, também processuais, que não o são.
>
> Como critério geral, são de ordem pública as normas processuais destinadas a assegurar o correto exercício da jurisdição (que é uma função pública, expressão do poder estatal), sem a atenção centrada de modo direto ou primário nos interesses das partes conflitantes.
>
> Não o são aquelas que tem em conta os interesses das partes em primeiro plano, sendo relativamente indiferente ao correto exercício da jurisdição a submissão destas ou eventual disposição que venham a fazer em sentido diferente. (Dinamarco, 2004, p. 69-70)

Galderise Fernandes Teles, examinando a temática sob a ótica do contencioso tributário, ressalta que,

> [r]efletindo de forma nítida relevante função dessas matérias para correta utilização e cumprimento da finalidade do processo, Ricardo de Carvalho Aprigliano faz importante advertência.
>
> "[...] a ordem pública processual compreende o conjunto de regras técnicas que o sistema concebe para o controle da regularidade do processo, ou seja, para salvar processos, permitir que sejam conduzidos ao julgamento do mérito. E, quando não atua para salvar, o faz para eliminar os processos efetivamente "condenados", mas justamente porque o objetivo de pacificação não deixa jamais de ser perseguido, esta eliminação anormal de processos só se justifica se ocorrer tempestivamente. Todos os exemplos concretos de questões de ordem pública indicam que o sistema não admite que um processo viciado deva sobreviver por longo tempo. Há um aspecto de utilidade muito latente. Se o instrumento não serve aos seus fins, deve ser eliminado desde logo. A ordem pública processual só pode ser interpretada como um conjunto de técnicas voltadas ao tempestivo controle sobre a viabilidade do processo".
>
> A passagem em destaque na citação suprarreferida nos insere uma terceira relação para compreensão da temática. Aqui vale relembrar que anteriormente destacamos duas relações a serem observadas quando lidamos com ordem pública, quais sejam: a) núcleo de regramento e base principiológica e b) interesse público. Chegamos agora a mais uma: c) utilidade – finalidade voltada para viabilidade do processo.

Com efeito, ao avançarmos para tratativa do tema direcionada para o Processo Administrativo Tributário, a verificação da finalidade do contencioso administrativo, bem como a identificação de seu arquétipo em termos principiológicos e do interesse público por ele tutelado, serão determinantes para a construção da classe das matérias de ordem pública.

Em matérias dessa natureza, seja em sua faceta material ou processual, há a hialina finalidade de preservação do interesse público e utilidade do instrumento na presteza da tutela estatal, o que lhe confere o caráter poder-dever da cognição de ofício e efeitos translativos. (Teles, 2021, [s.p.])

Entende-se, portanto, que determinada matéria, dada sua importância para a coletividade, deve ser examinada no contexto decisório, mesmo na hipótese de não ter sido suscitada pelas partes envolvidas no processo.

No Processo Civil Brasileiro,[8] as matérias de ordem pública estão relacionadas diretamente às condições de formação, desenvolvimento e trâmite do processo, que devem ser conhecidas de ofício pelo juízo.

[8] Segundo o CPC/2015: "Art. 332. Nas causas que dispensem a fase instrutória, o juiz, independen-

O legislador pátrio conferiu contornos à ordem pública processual civil, elencando as matérias aptas e passíveis de reconhecimento a qualquer tempo.

Galderise Fernandes Teles, examinando a temática sob a ótica do contencioso tributário administrativo, revela que:

> 6.2 É certo que o alcance de conclusão dessa natureza dependerá de devida construção de sentido na atividade do julgamento administrativo, exigindo apropriada fundamentação e ponto de inobservância que ensejou o reconhecimento de matéria de ordem pública no caso concreto.
>
> Não obstante, há um aspecto sempre presente nas matérias de ordem pública no processo administrativo tributário: todas se revelam, em certa medida, uma forma de preservação do interesse público. Esse é seguramente o valor de maior expressividade desse âmbito jurídico; ato administrativo, seja em forma de lançamento ou de decisão administrativa, que não buscar a concretização desse valor estará fadado à retirada, inclusive de ofício, do sistema por meio da autotutela administrativa.
>
> Nota-se, nesses termos, que não há um rol exaustivo denotativo das matérias de ordem pública no processo administrativo tributário.

---

temente da citação do réu, julgará liminarmente improcedente o pedido que contrariar: I – enunciado de súmula do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça; II – acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos; III – entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência; IV – enunciado de súmula de tribunal de justiça sobre direito local. § 1º O juiz também poderá julgar liminarmente improcedente o pedido se verificar, desde logo, a ocorrência de decadência ou de prescrição [...]. Art. 337. Incumbe ao réu, antes de discutir o mérito, alegar: I – inexistência ou nulidade da citação; II – incompetência absoluta e relativa; III – incorreção do valor da causa; IV – inépcia da petição inicial; V – perempção; VI – litispendência; VII – coisa julgada; VIII – conexão; IX – incapacidade da parte, defeito de representação ou falta de autorização; X – convenção de arbitragem; XI – ausência de legitimidade ou de interesse processual; XII – falta de caução ou de outra prestação que a lei exige como preliminar; XIII – indevida concessão do benefício de gratuidade de justiça. [...]. § 5º Excetuadas a convenção de arbitragem e a incompetência relativa, o juiz conhecerá de ofício das matérias enumeradas neste artigo. [...] Art. 485. O juiz não resolverá o mérito quando: [...] IV – verificar a ausência de pressupostos de constituição e de desenvolvimento válido e regular do processo; V – reconhecer a existência de perempção, de litispendência ou de coisa julgada; VI – verificar ausência de legitimidade ou de interesse processual; [...] IX – em caso de morte da parte, a ação for considerada intransmissível por disposição legal; e [...] § 3º O juiz conhecerá de ofício da matéria constante dos incisos IV, V, VI e IX, em qualquer tempo e grau de jurisdição, enquanto não ocorrer o trânsito em julgado. Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz: [...] II – decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição [...].

Contudo, certamente há estrutura conotativa que permite a identificação de situações ensejadoras dessa natureza. Em suma, toda situação que revele infringência aos princípios do contencioso administrativo tributário e aos requisitos dos atos administrativos aqui referidos implica matéria de ordem pública, por desvirtuarem o arquétipo desse sistema e a concretização do interesse público, aqui entendido como a não admissão de que um ato e/ou processo viciado permaneça no sistema

[...]

6.6 Costuma-se afirmar que as matérias que o julgador deve conhecer de ofício são aquelas de ordem pública. Contudo, tal assertiva não elucida o requisito necessário para ser matéria de ordem pública, no máximo poderia trazer consequência da matéria reconhecida como de ordem pública.

Explica-se: não é o fato de ser passível de reconhecimento *ex officio* que torna uma matéria como de ordem pública, pelo contrário, a razão de ser matéria de ordem pública possibilita o reconhecimento *ex officio* da matéria, logo são situações díspares.

É plenamente possível e, saliente-se, comum que matérias de ordem pública sejam guerreadas, ou seja, enfrentadas diretamente pela parte no curso do processo administrativo, não se verificando, portanto, o reconhecimento *ex officio* pelo julgador. Tal fato, com efeito, não retira da matéria suscitada a natureza de ordem pública, evidenciando, assim, que as matérias de ordem pública independem do conhecimento *ex officio* do julgador administrativo.

É importante ainda ressaltar que nem todas as matérias apreciáveis *ex officio* são necessariamente matérias de ordem pública, pois a lei processual, excepcionalmente, pode estabelecer que determinadas matérias de ordem privada sejam apreciadas de ofício, como bem adverte Teresa Arruda Alvim Wambier:

"Numa imagem matemática, dir-se-ia que o conjunto de matérias examináveis de ofício é maior que o das matérias de ordem pública. Portanto, toda matéria de ordem pública é examinável de ofício, mas nem tudo o que pode ser examinado de ofício consiste em matéria de ordem pública".

O consequente de uma classificação não pode ser confundido com o requisito para o ato de classificar, e o que faz determinada matéria ser alçada à categoria de ordem pública são a finalidade e os valores que ela representa e a realidade fática para a qual se dirige, ou seja, a matéria de ordem pública está diretamente relacionada aos principais valores jurídicos.

Sob a ótica do Direito Tributário, Leandro da Luz Neto ressalta que:

"O Decreto nº 70.235/72 dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, estabelecendo rito e forma para o cumprimento dos atos. Na mesma linha que o Código de Processo Civil, o PAF não conceitua o que vem a ser as matérias de 'ordem pública', ficando a cargos dos julgadores decidirem a partir da análise no caso concreto".

Ao analisar os julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), identificou-se diversos julgamentos que trataram sobre matérias de ordem pública. Todavia, nenhum acórdão conceituou a matéria de ordem pública.

Os julgadores geralmente associam a matéria de ordem pública aos pressupostos processuais, sendo que os mais citados são: legitimidade de parte ou interesse processual; prescrição e decadência; inovação recursal; cerceamento de defesa; tempestividade e correção monetária.

A legitimidade de parte ou interesse processual diz respeito à constituição do crédito tributário, uma vez que a constituição deve ocorrer em face do sujeito passivo, devendo a autoridade administrativa identificar corretamente o sujeito.

Assim, a legitimidade ou interesse processual é considerado requisito de admissibilidade recursal, devendo ser analisado de ofício, independentemente de requerimento das partes ["(…) III. Na esteira do entendimento firmado no Superior Tribunal de Justiça, sob o regime dos recursos especiais repetitivos, "a pessoa jurídica não tem legitimidade para interpor recurso no interesse do sócio" (STJ, REsp 1.347.627/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 21/10/2013). (…)].

Acerca da prescrição e decadência, embora não haja contestação expressa concernente a esta questão, o julgador tem competência para analisar de ofício.

[...]

A inovação recursal também é bastante citada nas decisões e merece a atenção em razão das diferentes opiniões na esfera administrativa e judicial. Entende-se por inovação recursal aqueles argumentos não discutidos na instância originária que são levados à segunda instância.

Para o judiciário, a inovação recursal não constitui fórmula mágica que obriga o julgador a se manifestar acerca de temas que não foram discutidos anteriormente [EDcl no AgRg no REsp 1359746/MG, Rel. ministro Nefi Cordeiro, 6ª Turma, julgado em 05/02/2015, DJe 20/02/2015].

Na instância administrativa, por outro lado, a inovação recursal pode ser conhecida quando a questão versar sobre matéria de ordem pública [(CARF, Acórdão nº 2201-004.036, 1ª Turma, 2ª Câmara. Relator: Marcelo Milton da Silva Risso. Sessão de 9/11/2017)].

> [...]
>
> A tempestividade do recurso também é matéria de ordem pública, cognoscível de ofício em qualquer tempo ou grau de jurisdição. A questão da tempestividade, assim como os outros pressupostos processuais, causa grandes preocupações, na medida em que o não preenchimento inviabiliza a análise da matéria pelo julgador.
>
> Sabe-se que o processo é tido como o conjunto de procedimentos que devem ser observados pelo julgador e pelas partes. No caso da tempestividade, enquanto requisito de admissibilidade, precisa ser preenchida para só então ter o mérito analisado.
>
> [...]
>
> Na esfera administrativa, o que prevalece é a verdade material. O artigo 63, inciso I, do PAF prevê que a autoridade administrativa não pode conhecer recurso interposto fora do prazo. Todavia, o parágrafo segundo do mesmo artigo dispõe que a impossibilidade de reconhecer recurso fora do prazo não impede a administração de rever de ofício ato ilegal.
>
> [...]
>
> O trânsito em julgado também inviabiliza a análise da matéria de ordem pública, impossibilitando o julgador de analisar a questão.
>
> Ressalta-se, novamente, que as matérias de ordem pública podem ser arguidas a qualquer tempo e grau de jurisdição, até o trânsito em julgado. (Teles, 2021, [s.p.])

2.2 Processo administrativo tributário

Traçando um paralelo com o processo civil, ao nosso sentir, é possível afirmar que as matérias relativas às condições de formação, desenvolvimento e trâmite do processo, como ilegitimidade da parte, falta de competência da Autoridade Tributária, nulidades absolutas no lançamento tributário decorrentes de vício absoluto (exceto se em prejuízo do contribuinte), decadência, prescrição, além de pressupostos de admissibilidade como a tempestividade, são matérias de ordem pública no contencioso administrativo tributário, de forma que podem ser conhecidas de ofício pela Autoridade da Administração Tributária. Doutro lado, quando a situação decorrer de interesse da parte em primeiro plano, a matéria não será de ordem pública.

De igual sorte, a constituição de crédito tributário lastreada em norma declarada inconstitucional não pode submeter-se aos efeitos preclusivos. Dito de outro modo, havendo lançamento em que ocorra o reconhecimento de insubsistência do ato em face da aplicação de dispositivo de lei declarado inconstitucional por decisão definitiva

plenária do Supremo Tribunal Federal, o assunto deve ser tratado como matéria de ordem pública e deve ser reconhecido pelo conselheiro ou julgador independentemente da provocação da parte.

Mas além das inconstitucionalidades, existem temáticas sumuladas pelo CARF.

As súmulas têm por objetivo uniformizar a jurisprudência, proporcionado estabilidade ao ordenamento. Por esta razão, têm ínsito relevante interesse público e coletivo.

Sob esta ótica, o atual Regulamento Interno do CARF[9] permite o não conhecimento de recursos de ofício e voluntário pelo presidente de Câmara, em decisão monocrática, nos processos em que as decisões de primeira instância tiverem adotado Súmula aprovada pelo CARF como razão de decidir.

Veja-se que o mesmo RICARF dispensa "o retorno do processo para julgamento em 2ª instância, quando a matéria remanescente na instância especial for objeto de Súmula do CARF ou Resolução do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais e versar exclusivamente sobre aplicação de direito"[10], e "o retorno de processo para a 1ª instância, em se tratando de matéria objeto de Súmula do CARF ou Resolução do Pleno".

Veja-se o Acórdão CARF nº 9101-006.071,[11] de 6 de abril de 2022, com trechos da fundamentação abaixo reproduzidos:

> De fato, as assim denominadas questões de ordem pública têm sido invocadas, inclusive de ofício, tanto no âmbito do processo judicial como no administrativo, com vistas ao conhecimento de matérias que não haviam sido suscitadas pelas partes nas fases próprias do litígio, tendo em vista o interesse público envolvido que melhor atenderia à solução satisfatória da lide, independente do interesse das partes, e não configuraria um julgamento *extra-petita*.
>
> Embora seja bastante utilizada em diversas situações processuais, não existe uma definição ou conceito legal do que seriam as matérias de ordem pública. Seus contornos e abrangência têm sido dados por meio das interpretações jurisprudenciais e pela doutrina.
>
> Nesse sentido, invoco as lições sobre o tema trazidas pelos professores Flávio Machado Vilhena Dias, também ilustre conselheiro deste órgão, e Danilo Maciel de Castro em seu brilhante artigo "A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na hipótese de impugnação ou recurso intempestivo e as questões que poderiam ser conhecidas de ofício" [*in* Processo Administrativo Tributário

9 Cf. arts. 59, 101, 118, todos da Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

10 Cf. §§5º e 6º do art. 111 da Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

11 CARF. Acórdão nº 9101-006.071, de 6 abr. 2022. Cons. relator: Luiz Tadeu Matosinho Machado.

> – (Orgs.) CARDOSO, Alessandro Mendes *et al*. Belo Horizonte. Ed. D'Plácido. 2018. p. 145/164], que assim analisam a questão:
>
> [...]
>
> O pressuposto fundamental para a caracterização de uma matéria de ordem pública seria, na visão do ilustre professor, a constatação de um vício no ato praticado que, por si só, ensejaria a sua invalidade, independentemente de qualquer outra questão meritória, impondo-se o seu cancelamento total ou parcial para que não se prolongue no tempo um processo viciado.
>
> [...]
>
> Nesse diapasão, e tendo como referência o estatuto processual civil, entendo que o reconhecimento de insubsistência do ato em face da aplicação de dispositivo de lei declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal e nas demais hipóteses previstas no art. 62, § 1º do Regimento Interno do CARF – Ricarf, que reproduz o art. 26-A do Decreto nº 70.235/197217, pode ser feito pelo julgador independente da provocação da parte.
>
> Ora, se a lei ou ato normativo cuja validade já foi afastada, posteriormente, pelo próprio ente tributante e/ou teve reconhecida sua invalidade pelos tribunais competentes, nas formas previstas no regimento interno do próprio órgão, não faz sentido a manutenção de ato praticado sob tal fundamento, devendo ser extirpado desde logo pela autoridade julgadora, inclusive de ofício, quando ausente a provocação da parte no momento processual oportuno, sem que se configure um julgamento *extra-petita*.
>
> O mesmo entendimento me parece ser válido no caso de aplicação de Súmula do CARF, cuja observância é obrigatória por parte dos conselheiros, nos termos do art. 72 do RICARF, *verbis*:
>
> [...]
>
> Ora, a edição de súmulas pelo CARF visa justamente uniformizar a jurisprudência do CARF, pondo fim aos litígios existentes e evitando a instauração de novos litígios quanto às matérias pacificadas.
>
> Se o tribunal administrativo já consolidou um entendimento uniforme, por meio de súmula, que obriga os seus membros a aplicá-la sob pena de perda de mandato, o corolário que se impõe é de que sua aplicação é questão de ordem pública, posto que revela-se sem sentido o prolongamento da demanda em esfera judicial, com os custos inerentes para a Fazenda Pública e para o contribuinte, de uma questão que já poderia ser solucionada em sede de revisão administrativa.

Daí, ao nosso sentir, tal qual o definiu o Acórdão acima reproduzido,

> [s]e o tribunal administrativo já consolidou um entendimento uniforme, por meio de súmula, que obriga os seus membros a aplicá-la sob pena de perda de mandato, o corolário que se impõe é de que sua aplicação é questão de ordem pública, posto que revela-se sem sentido o prolongamento da demanda em esfera judicial, com os custos inerentes para a Fazenda Pública e para o contribuinte, de uma questão que já poderia ser solucionada em sede de revisão administrativa.

2.3 Súmulas – efeitos

Já no que toca às alegações relativas a temas sumulados, a C. CSRF da 1ª Seção, no Acórdão nº 9101-006.690,[12] de 9 de agosto de 2023, em igual sentido ao Acórdão nº 9101-006.071, de 6 de abril de 2022, já reproduzido, entendeu que os assuntos sumulados somente têm aplicação como matéria de ordem pública a partir da publicação, sendo alcançados pela preclusão relativamente a fatos anteriores.

De fato, as decisões do STF, declaratórias de inconstitucionalidade, apresentam, muitas das vezes, efeitos modulados em razão da harmonização de preceitos constitucionais e do interesse coletivo, o que não ocorre na aprovação das Súmulas do CARF, com vigência a partir da publicação no *Diário Oficial da União*.[13]

2.4 Penalidades

No que toca à aplicação de multas nos lançamentos, examinando a jurisprudência do CARF, observa-se entendimento no sentido de que as discussões a respeito da penalidade têm, pela sua natureza, características de matéria de ordem pública e podem ser conhecidas de ofício. Neste sentido, os Acórdãos nº 3301-013.160,[14] de 22 de agosto de 2023 e nº 3301-004.787,[15] de 23 de julho de 2018.

Com todo o respeito ao entendimento acima referido, ousamos discordar.

De fato, o Colegiado, no Acórdão nº 3301-013.160, entendeu que a norma válida pode ser afastada, de ofício, por ser abusiva. Ocorre que ao conselheiro e julgador não foi conferida competência para afastar norma vigente ou deixar de aplicar dispositivos de lei, tratado ou decreto.[16] A fundamentação nos parece equivocada, em que pese o desfecho da análise seja o mesmo. Ocorre que a referida multa foi declarada inconstitucional pelo STF e, por isso, fora posteriormente revogada. A inconstitucionalidade declarada por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal, esta sim, deve

---

12 CARF. Acórdão nº 9101-006.690, de 9 ago. 2023. Cons. relator: Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

13 Cf. §3º do art. 123 da Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

14 CARF. Acórdão nº 3301-013.160, de 22 ago. 2023. Cons. relator: Sabrina Coutinho Barbosa.

15 CARF. Acórdão nº 3301-004.787, de 23 jul. 2018. Cons. relator: Semíramis de Oliveira Duro. Cons. redator: Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho.

16 Cf. Art. 98 da Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.

ser tratada como matéria de ordem pública e deve ser reconhecida pelo julgador independentemente da provocação da parte, conforme já indicado.

O valor da penalidade imposta, independentemente de aplicação de 75%, 100%, 112,5%, 150% ou 225%, decorre de questão probatória, tal qual o próprio valor do crédito tributário constituído e que será cobrado. Por isso, são matérias vinculadas ao direito patrimonial do contribuinte, de forma diversa da situação relativa à aplicação de entendimento vinculante aos julgadores de 1ª e 2ª instâncias, tal qual ocorre com as Súmulas do CARF.

Submetida a temática a julgamento, a C. CSRF da 1ª Seção, no Acórdão nº 9101-006.154,[17] de 8 de junho de 2022, entendeu que a matéria penalidade não é, por si só, de ordem pública.

> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Ano-calendário: 2004, 2005
>
> IMPUTAÇÃO DE PENALIDADES. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.
>
> A imputação de penalidades tributárias não se constitui, por si só, matéria de ordem pública, não cabendo ser suscitada de ofício pelo julgador, devendo ser observada a preclusão processual quando não questionada em sede de impugnação. [...]

No mesmo sentido, o Acórdão 9101-006.571,[18] de 9 de maio de 2023:

> ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO
>
> Ano-calendário: 2006
>
> PRECLUSÃO – SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA – MULTA QUALIFICADA
>
> Não devem ser conhecidas matérias suscitadas em sede recursal, se não compuserem o objeto da impugnação, exceto as de ordem pública e aquelas decorrentes de fato ou direito superveniente. As razões para qualificação da multa de ofício não se enquadram em qualquer destas exceções e, desse modo, falece competência ao CARF para as analisar de forma inaugural.
>
> [VOTO]

[17] CARF. Acórdão nº 9101-006.154, de 8 jun. 2022. Cons. relator: Alexandre Evaristo Pinto. Cons. redator: Luiz Tadeu Matosinho Machado.

[18] CARF. Acórdão nº 9101-006.570, de 9 maio 2023. Cons. relator: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

> Quanto ao mérito, entendo que a questão da preclusão da análise da multa qualificada é preliminar à análise da própria multa.
>
> Já enfrentei a questão da preclusão por ocasião do AC 1201-00.170, de 29 de setembro de 2009, assim ementado:
>
> SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA
>
> Não devem ser conhecidas matérias suscitadas em sede recursal se não compuserem o objeto da impugnação, exceto as de ordem pública e aquelas decorrentes de fato ou direito superveniente.
>
> Apesar de não constar da ementa, a questão enfrentada foi justamente sobre a aplicação de multas.
>
> Essa é uma matéria já bem discutida no âmbito do CARF, inclusive neste colegiado que, recentemente, já decidiu a favor da pretensão da Fazenda Nacional no AC 9101-005.300, em 12 de janeiro de 2021, cuja ementa abaixo transcrevo:
>
> [...]
>
> Destaque-se que a decisão é específica para a apreciação da multa qualificada.
>
> De volta ao meu posicionamento já consignado no julgado anteriormente citado, o art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, que regula o Processo Administrativo Tributário Federal, determina que não se considera impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.
>
> [...]
>
> A análise das razões que fundamentam ou deixam de fundamentar a imposição da qualificadora punitiva não se enquadra em qualquer dessas exceções.

Daí o entendimento no sentido de que a temática multa, a nosso ver, por si só, não determina que a matéria seja de ordem pública e possa ser reconhecida de ofício, por apresentar, no contencioso tributário, o interesse da parte em primeiro plano.

Em idêntico entendimento, o Acórdão CARF nº 9303-008.207,[19] de 21 de fevereiro de 2019.

2.5 Pressupostos de admissibilidade

Questiona-se se seria possível apreciar matéria de ordem pública, mesmo quando ausentes pressupostos processuais.

Sabemos que, para a análise da impugnação e do recurso, é preciso a interposição tempestiva da peça de defesa.

[19] CARF. Acórdão nº 9303-008.207, de 21 fev. 2019. Cons. relator: Rodrigo da Costa Pôssas.

No Acordão nº 2402-010.838,[20] de 5 de outubro de 2022, a Turma de Julgamento entendeu que, mesmo sem instauração do contencioso administrativo tributário, competia ao CARF o exame de matéria de ordem pública, ao fundamento de que o "julgador independe de provocação da parte para examinar a regularidade processual e questões de ordem pública, aí compreendido o princípio da estrita legalidade, que deve nortear a constituição do crédito tributário; razão pela qual estou arguindo de ofício a decadência".

Doutro lado, o Acórdão nº 2202-005.734,[21] de 3 de dezembro de 2019, apresenta fundamentação oposta, conforme ementas abaixo reproduzidas:

> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Exercício: 2007
>
> [...]
>
> IMPUGNAÇÃO NÃO CONHECIDA, POR INTEMPESTIVIDADE. LIMITES DA MATÉRIA A SER APRECIADA EM SEGUNDA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA DE JULGAMENTO. APRECIAÇÃO DE MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. IMPOSSIBILIDADE.
>
> Matéria de ordem pública pode ser analisada de ofício e a qualquer tempo, desde que instaurado o litígio, o que ocorre por meio da apresentação tempestiva da impugnação. Incabível a apreciação de alegada matéria de ordem pública quando não conhecida a impugnação, por intempestividade.

De fato, ao nosso sentir, a intempestividade da qual resulta o encerramento do contencioso administrativo tributário, ou sua não abertura, afasta a possibilidade de o julgador/conselheiro apreciar qualquer alegação, inclusive a relativa às matérias de ordem pública, considerando-se que o juízo de admissibilidade precede ao exame da defesa apresentada.

Como bem observou o Acórdão nº 9202-009.526,[22] de 25 de maio de 2021, "tanto a devolução das matérias expressamente alegadas em sede recursal quanto das matérias sujeitas à apreciação de ofício ficam condicionadas à existência do recurso com os efeitos que lhe são próprios".

---

20 CARF. Acórdão nº 2402-010.838, de 5 out. 2022. Cons. relator: Ana Claudia Borges de Oliveira. Vencido o conselheiro Francisco Ibiapino Luz.

21 CARF. Acórdão nº 2202-005.734, de 3 dez. 2019. Cons. relator: Ludmila Mara Monteiro de Oliveira. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Leonam Rocha Medeiros.

22 CARF. Acórdão nº 9202-009.526, de 25 maio 2021. Cons. relator: Ana Cecília Lustosa da Cruz.

Igual entendimento pode ser observado nos Acórdãos nº: 2401-010.577, de 9 de novembro de 2022; 2401-010.577, de 9 de novembro de 2022; 2401-011.457, de 5 de outubro de 2023; 1302-006.290, de 20 de outubro de 2022; 1302-006.367, de 14 de dezembro de 2022; 9101-006.776, de 5 de outubro de 2023; 9303-012.892, de 17 de fevereiro de 2022.

Do Acórdão nº 2202-009.542,[23] de 8 de dezembro de 2022, extrai-se que:

> A tempestividade, por ostentar a condição de requisito extrínseco de admissibilidade, é *conditio sine quo non* à apreciação das razões recursais, ainda que sejam elas matérias de ordem pública. Colaciono precedentes, todos colhidos do col. Superior Tribunal de Justiça, que corroboram o entendimento ora esposado: [...]

Examinando a temática dos pressupostos de admissibilidade recursal, a C. CSRF da 2ª Seção, no Acórdão nº 9202-011.320,[24] de 18 de junho de 2024, não conheceu do recurso especial de divergência pela falta de prequestionamento da matéria, pressuposto ao inconformismo. No mesmo sentido, o Acórdão nº 9101-006.567,[25] de 9 de maio de 2023.

2.6 Legitimidade

Com relação à temática da legitimidade, a jurisprudência do CARF vem entendendo (a nosso ver corretamente) tratar-se de assunto não submetido à preclusão em decorrência da sua natureza de matéria de ordem pública. Neste sentido, os Acórdãos nº 1401-006.240,[26] de 19 de outubro de 2022; 3001-002.505,[27] de 11 de abril de 2024; 9202-011.141,[28] de 27 de fevereiro de 2024; e 9303-003.834,[29] de 28 de abril de 2016.

Relativamente à responsabilidade solidária, ressalta-se importante julgado na CSRF da 1ª Seção. Conforme o Acórdão CARF nº 9101-007.077,[30] de 6 de agosto de 2024:

---

23 CARF. Acórdão nº 2202-009.542, de 8 dez. 2022. Cons. relator: Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

24 CARF. Acórdão nº 9202-011.320, de 18 jun. 2024. Cons. relator: Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

25 CARF. Acórdão nº 9101-006.567, de 9 maio 2023. Cons. relator: Livia De Carli Germano.

26 CARF. Acórdão nº 1401-006.240, de 19 out. 2022. Cons. relator: Lucas Issa Halah. Cons. redator: Carlos André Soares Nogueira.

27 CARF. Acórdão nº 3001-002.505, de 11 abr. 2024. Cons. relator: João José Schini Norbiato.

28 CARF. Acórdão nº 9202-011.141, de 27 fev. 2024. Cons. relator: Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

29 CARF. Acórdão nº 9202-011.141, de 27 fev. 2024. Cons. relator: Henrique Pinheiro Torres. Cons. redator: Júlio César Alves Ramos.

30 CARF. Acórdão nº 9101-007.077, de 6 ago. 2024. Cons.: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

> Assunto: Processo Administrativo Fiscal
>
> Ano-calendário: 2002, 2003, 2004
>
> RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO – DESSEMELHANÇA Quando o acórdão recorrido e o paradigma possuem dessemelhança fática a suscitar questões jurídicas diversas, inexiste divergência jurisprudencial a ser dirimida. O paradigma estendeu para uma das partes a decisão material acerca da própria exigência em face do recurso da outra e não relativamente à sujeição passiva, já o recorrido não afastou a exigência, mas apenas parte dos sujeitos passivos em razão do seu liame de responsabilidade.
>
> RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA A atribuição de responsabilidade tributária não é matéria de ordem pública passível de ser conhecida de ofício pelo julgador, pois diz respeito a aspecto da relação de direito material e, desse modo, não se confunde com a relação de direito processual da qual deriva o dever do julgador de verificar a ausência de legitimidade ou de interesse processual do recorrente.
>
> [VOTO]
>
> [...]
>
> O paradigma promoveu interpretação para lá de equivocada acerca do art. 486, inciso VI e §3º do Código de Processo Civil. Esse dispositivo visa ao conhecimento de ofício acerca da condição das pessoas como "parte processual" e não como parte da relação de direito material. Ademais, o vocábulo "ausência" no dispositivo não é acidental. Significa dizer que o juiz, mesmo sem contestação da parte oposta, deve, de ofício, verificar se há interesse de agir de quem propõe a ação. Trata-se, portanto, de dispositivo que regula condição de ação e não que impõe ao julgador o dever de verificar, de ofício, a situação das pessoas como sujeitos passivos da relação de direito material.
>
> Num exemplo de aplicação desse dispositivo, se um amigo do contribuinte interpusesse recurso voluntário a seu favor, o colegiado, de ofício, deveria proclamar o não conhecimento do recurso por ausência de legitimidade, mesmo sem qualquer oposição da Procuradoria.

No mesmo sentido, o Acórdão CARF nº 9202-011.023,[31] de 26 de setembro de 2023. Como já indicado, as matérias de ordem pública no direito processual estão relacionadas diretamente às condições de formação, desenvolvimento e trâmite do processo, e não do direito material. Ao nosso sentir, é correta a jurisprudência do CARF neste sentido.

[31] CARF. Acórdão nº 9202-011.023, de 26 set. 2023. Cons.: Marcelo Milton da Silva Risso. Cons. redator designado: Mario Hermes Soares Campos.

2.7 Vícios na autuação

Ao nosso ver, vícios no lançamento permissivos de declaração de nulidade absoluta devem ser reconhecidos de ofício pelos julgadores ou conselheiros, desde que presentes os pressupostos processuais da defesa apresentada, e caso o reconhecimento não traga prejuízo ao contribuinte.

Neste sentido, o Acórdão nº 3301-006.057,[32] de 23 de abril de 2019, com ementas e trecho do voto abaixo reproduzidos:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012
>
> MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APRECIAÇÃO DE OFÍCIO. VÍCIO MATERIAL DO LANÇAMENTO.
>
> As matérias de ordem pública devem ser suscitadas pelo colegiado e apreciadas de ofício, ou seja, mesmo que não tenham sido objeto de recurso voluntário. A subsunção do fato à norma, a descrição dos fatos, a indicação do fundamento legal da autuação, a construção da base de cálculo, a alíquota aplicável, a precisa indicação do sujeito passivo e a motivação são elementos substanciais do lançamento, por imperativo do art. 142 do CTN. Dessa forma os equívocos que ensejam a nulidade por vício material, são, por conseguinte, matérias de ordem pública.
>
> [...]
>
> [VOTO]
>
> A DRJ, de ofício, ajustou os valores do auto de infração, alterando as alíquotas aplicáveis aos fatos narrados: o lançamento utilizou as alíquotas do regime não-cumulativo (Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003) para constituir os débitos de PIS e COFINS em decorrência de deduções indevidas nas bases de cálculo das contribuições. Entretanto, a Recorrente é cooperativa de trabalho médico operadora de plano de saúde, logo está sujeita ao regime cumulativo (Lei 9.718/98).
>
> [...]
>
> Entendo que o expediente oficial de que lançou mão a DRJ não é possível, porquanto tal vício no lançamento não permite convalidação.
>
> [...]

[32] CARF. Acórdão nº 3301-006.057, de 23 abr. 2019. Cons.: Semíramis de Oliveira Duro.

> Então, o lançamento estará eivado de vício material sempre que houver erro na eleição dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, erro que se remete ao conteúdo do lançamento, que é a norma individual e concreta, na qual figura "o fato jurídico tributário" no antecedente e no consequente a "relação jurídica tributária" (composta pelos sujeitos e pelo objeto, o *quantum* a ser levado aos cofres públicos a título de tributo).
>
> A determinação da matéria tributável (composição da base de cálculo e alíquota aplicável) é intrínseca à própria existência do lançamento, por se referir ao critério quantitativo da regra-matriz do tributo. Dito de outra forma, a mácula ao texto legal se deu em um dos elementos que compõem a obrigação tributária.
>
> [...]
>
> Em suma, o auto de infração lavrado com alíquotas do regime não cumulativo, estando a Recorrente sujeita ao regime cumulativo, está viciado materialmente.
>
> Já tive a oportunidade de sustentar que são matérias de ordem pública, todas aquelas que condicionam a legitimidade do próprio exercício de atividade administrativa (acórdão nº 3301-004.787). Por isso, não precluem e podem, a qualquer tempo, ser objeto de exame, em qualquer fase do processo e em qualquer grau de jurisdição, sendo passíveis de reconhecimento de ofício pelo julgador, nos termos do art. 303, II e III, do CPC/73 e 342, II e III, do CPC/2015.
>
> Sustento que os motivos de nulidade do auto de infração por vício material são matérias de ordem pública, por isso me manifesto de ofício.

Em igual sentido, o Acórdão CARF 2402-010.127,[33] de 13 de julho de 2021.

Examinando a jurisprudência do CARF, percebe-se decisão no sentido de que a natureza do vício de cunho absoluto, formal ou material, também conduz a matéria de ordem pública. Veja-se o Acórdão CARF nº 3402-006.774,[34] de 20 de agosto de 2019.

Entretanto, no Acórdão nº 9303-011.435, de 19 de maio de 2021, entendeu-se que: "A alteração efetuada pelo CARF no motivo da nulidade do ato administrativo de imposição de multa (vício material) em relação àquele utilizado na decisão recorrida (vício formal) configura '*reformatio in pejus*'".

Ousamos discordar deste último entendimento. Ao que nos parece, o reconhecimento de matéria de ordem pública de ofício, dado o objetivo de resguardar o interesse público, não implica *reformatio in pejus*.

---

33 CARF. Acórdão nº 2402-010.127, de 13 jul. 2021. Cons. relator: Márcio Augusto Sekeff Sallem. Cons. redator: Gregório Rechmann Júnior.

34 CARF. Acórdão nº 3402-006.774, de 20 ago. 2019. Cons. relator: Maria Aparecida Martins de Paula.

Neste sentido, os Acórdãos nº 3303-006.242, de 28 de novembro de 2018; 1401-001.733, de 4 de outubro de 2016; 3402-008.187, de 23 de março de 2021; 3302-013.947,[35] de 26 de outubro de 2023.

Há também entendimento no sentido de que os erros grosseiros de escrita ou cálculo permitem a revisão a qualquer tempo, por terem natureza de matéria de ordem pública.

Veja-se o Acórdão CARF nº 2402-011.122,[36] de 8 de março de 2023, com ementas abaixo reproduzidas:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR)
>
> Exercício: 1992
>
> [...]
>
> PAF. LAPSO MANIFESTO. INEXATIDÃO MATERIAL. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. APRECIAÇÃO DE OFÍCIO. PRECLUSÃO. AUSENTE.
>
> Os notórios erros de cálculo e de escrita, assim entendido aqueles detectados em análise sumária, constituem-se matérias de ordem pública, à conta disso, tanto insuscetíveis de disponibilidade pelas partes como pronunciáveis a qualquer tempo e instância administrativa. Logo, podem e devem ser corrigidos de ofício, pois não se sujeitam às preclusões temporal e consumativa, que normalmente se consumam pela inércia do sujeito passivo.

Vejam-se também os Acórdãos CARF nº 1302-006.402,[37] de 14 de março de 2023, e nº 3402-008.151,[38] de 24 de fevereiro de 2021.

Ao nosso sentir, a correção de meros equívocos pode dar-se de ofício ou a requerimento da parte, a qualquer tempo, não se submetendo à preclusão, com bem aponta a jurisprudência acima reproduzida. O interesse público decorre da necessidade de se prestigiar a execução administrativa ou judicial do crédito constituído sem máculas ou enganos.

Veja-se que eventual vício pode ensejar, inclusive, lançamento complementar, tal qual assinalou o Acórdão CARF nº 1302-006.999,[39] de 20 de fevereiro de 2024.

---

35 CARF. Acórdão nº 3302-013.947, de 26 out. 2023. Cons. relator: Flávio José Passos Coelho.

36 CARF. Acórdão nº 2402-011.122, de 8 mar. 2023. Cons. relator: Francisco Ibiapino Luz.

37 CARF. Acórdão nº 1302-006.402, de 14 mar. 2023. Cons. relator: Paulo Henrique Silva Figueiredo.

38 CARF. Acórdão nº 3402-008.151, de 24 fev. 2021. Cons. relator: Maysa de Sá Pittondo Deligne.

39 CARF. Acórdão nº 1302-006.999, de 20 fev. 2024. Cons. relator: Eduardo Monteiro Cardoso.

De fato, tal qual os vícios absolutos, os meros erros materiais de escrita e cálculo aritmético, grosseiros, não são alcançados pela preclusão consumativa.

3. Limites de competência e revisão de ofício

Em recente artigo publicado na Coletânea CARF de 2024, ao nosso sentir, o Julgador Administrativo Tributário tem competência para a promoção do controle de legalidade (Oliveira; Accioly, 2024).

A abordagem encontra-se em sintonia com a vedação regimental[40] ao afastamento de aplicação de tratado, acordo internacional, lei ou decreto conferida aos conselheiros do CARF.

O dispositivo normativo reforça entendimento no sentido de que as ilegalidades e inconstitucionalidades encontram-se fora da cognição do Julgador Administrativo.

De igual modo, havendo apresentação de defesa intempestiva, a competência administrativa não se instaura, de forma a ser indevido o pronunciamento, mesmo a respeito das matérias de ordem pública.

Há quem sustente que, mesmo que não estabelecida a competência, o Julgador Administrativo ou conselheiro deve examinar as matérias de ordem pública para que não prevaleça lançamento viciado ou decaído. Ao que nos parece, a construção padece de alicerce.

Não havendo instauração do contencioso tributário, não há competência para que o julgador ou conselheiro discipline o ato administrativo.

---

40 Cf. Portaria MF nº 1.634/2023: "Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto. Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que: I – já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal, em sede de controle concentrado, ou em controle difuso, com execução suspensa por Resolução do Senado Federal; ou II – fundamente crédito tributário objeto de: a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal; b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária; c) dispensa legal de constituição, Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou parecer, vigente e aprovado pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Entretanto, claro está que a Autoridade Administrativa Tributária competente à cobrança (da mesma forma que a própria Autoridade Lançadora) poderá rever os atos.

Atento a este fato, a RFB publicou Parecer Normativo Cosit nº 8/2014. Extrai-se do referido ato trecho bem elucidativo:

> 10. Mas, cabe suscitar – na hipótese de o sujeito passivo não ter exercido o seu direito de impugnação (revel) previsto no inciso I do art. 145 do CTN, ou, no caso de tê-lo exercido, com consequente decisão definitiva na esfera administrativa, nos termos do art. 42 do PAF, total ou parcialmente desfavorável – a possibilidade de o interessado vir a apresentar petição com apontamento para questões outras que, a seu ver, são justificadoras da improcedência do lançamento efetuado, se é possível de esta ser apreciada pela autoridade administrativa, por meio de revisão de ofício do lançamento.
>
> 11. Certo que a petição formalizada não poderá ser recebida como impugnação, seja por ser intempestiva (cfr. Ato Declaratório Normativo Cosit nº 15, de 12 de julho de 1996), seja porque o direito ao contencioso administrativo já foi exercido pelo sujeito passivo. Contudo, tendo a autoridade administrativa diante de si possível inconsistência no lançamento, não pode se furtar à revisão deste se ocorrer alguma das hipóteses previstas no CTN, justificadoras de revisão de ofício.
>
> [...]
>
> 17. Frise-se, todavia, que, a revisão de ofício do lançamento não poderá adentrar em matéria que esteja submetida ou já tenha sido apreciada no contencioso administrativo (por Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ ou pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), uma vez que a competência regimental da autoridade administrativa da unidade local para decidir sobre revisão de ofício (art. 302, I, do RIRFB), além de não estar calcada em competência legal específica do PAF para rever decisão daqueles órgãos, tem sua atuação limitada pela própria definitividade da decisão administrativa de que trata o art. 42 do PAF. Essa restrição não se confunde com a possibilidade de o próprio órgão julgador proceder conforme o art. 32 do PAF.
>
> [...]
>
> 20. As hipóteses de revisão previstas no art. 149 do CTN são as presentes nos incisos I, VIII e IX, sendo que para os dois últimos dispositivos, nos quais há referência expressa a lançamento anteriormente notificado, assim se posiciona Alberto Xavier, na obra já citada, que considera serem três as hipóteses de revisão do lançamento: i) fraude ou falta funcional; ii) omissão de ato ou formalidade essencial (vício de forma); e iii) existência de fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior (erro de fato). Segundo

> ele, estas hipóteses correspondem a vícios do lançamento autorizadores da sua anulação ou reforma mediante revisão de ofício por parte da autoridade administrativa, conforme se anota a seguir:
>
> [...]
>
> 23. A revisão de ofício, entretanto, também deve se operar quando se estiver diante de um vício de legalidade e em matéria de ordem pública.
>
> [...]
>
> 40. Desse modo, em que pese não ser a revisão de ofício um recurso, há que admitir que a interpretação do citado dispositivo (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 11, § 5º) mais consentânea com o ordenamento jurídico vigente, mormente diante dos princípios constitucionais da eficiência administrativa, boa-fé administrativa, legalidade e da verdade material, é a de que o vocábulo "irrecorrível" há que ser entendido como o exaurimento das possibilidades legais de alteração na órbita administrativa. Portanto, eventual revisão de ofício inclui-se dentre essas possibilidades legais de alteração no âmbito administrativo, e se coaduna com o já citado Parecer PGFN/CAT/Nº 591/2014, sem olvidar que a revisão de ofício do lançamento não poderá adentrar em matéria que esteja submetida ou já tenha sido apreciada no contencioso administrativo. *Exemplificando-se: (i) se o documento foi apresentado posteriormente ao final do julgamento administrativo, mesmo que a argumentação tenha constado da impugnação, deve ser feita a revisão; (ii) se o documento foi apresentado no julgamento administrativo e mesmo assim o órgão julgador manteve o auto de infração, tal decisão faz coisa julgada administrativa, tornando impossível a revisão de ofício*. (grifo nosso)

Dos trechos acima reproduzidos, observa-se entendimento da RFB de que, na hipótese de o sujeito passivo não ter exercido o seu direito de impugnação, ou no caso de tê-lo exercido com consequente decisão definitiva na esfera administrativa total ou parcialmente desfavorável, ainda assim permite-se ao contribuinte peticionar à RFB, instando a revisão de ofício do ato. Claro está que petição neste sentido não poderá ser recebida como impugnação ou novo recurso.

De forma resumida: eventual inconsistência no lançamento autoriza sua revisão nas hipóteses justificadoras dos incisos I, VIII e IX do art. 149 do CTN, e desde que inexista a coisa julgada administrativa relativamente aos apontamentos e provas apresentados.

Conclusão

Considerada a competência afeta ao controle de legalidade, é incabível ao Julgador Administrativo do contencioso tributário afastar normas postas e vigentes.

Isso porquanto o ordenamento vigente não confere permissão ao julgador/conselheiro para a não aplicação, por exemplo, do §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, exceto nas situações previstas no dispositivo legal, nem mesmo sob o manto da utilização de princípios definidos pelo legislador.

Os preceitos legais estabelecidos no ordenamento processual, como a informalidade ou verdade material, não autorizam a quebra do princípio da legalidade no contencioso administrativo tributário.

Aos princípios, vetores interpretativos do contencioso administrativo, cumpre conduzir a correta interpretação da norma, mas não a inaplicação de dispositivo legal.

Tanto é assim que a Portaria MF nº 1.634/2023 – RICARF[41] veda aos conselheiros a inobservância de tratado, acordo internacional, lei ou decreto, aceitas as exceções dispostas no parágrafo único do art. 98.

Isso implica entendimento no sentido de que os conselheiros devem examinar exclusivamente as defesas conhecidas e tratadas nos acórdãos proferidos pela primeira instância administrativa, com exceção das matérias de ordem pública, cognoscíveis a qualquer tempo e grau de jurisdição, aplicados os efeitos da preclusão às matérias de defesa não apresentadas no momento legal.

A ordem pública é um conjunto de valores, de princípios e de normas que devem ser observados pela coletividade. O não alcance pela preclusão decorre da necessária tutela ao interesse comum.

No contexto do processo administrativo tributário federal, é possível afirmar que as matérias relativas às condições de formação, desenvolvimento e trâmite do processo – como ilegitimidade da parte; falta de competência da Autoridade Tributária; nulidades absolutas no lançamento tributário decorrentes de vício absoluto, formal ou material (exceto se em prejuízo do contribuinte); decadência; prescrição; pressupostos de admissibilidade; inconstitucionalidades declaradas em repercussão geral e entendimentos sumulados pelo CARF – são matérias de ordem pública, de forma que podem ser conhecidas de ofício pelo conselheiro/julgador, contexto em que não se inserem, senão por via oblíqua, as penalidades impostas por infração tributária.

De igual modo, os erros grosseiros de escrita ou de cálculo também não se submetem aos efeitos da preclusão, o que permite a revisão dos atos assim viciados a qualquer tempo.

[41] "Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto."

Doutro lado, observa-se que a ausência do preenchimento dos pressupostos de admissibilidade recursais e defensórios, como a intempestividade e a ausência de prequestionamento, vedam o exame inclusive das matérias de ordem pública, em razão da não instauração da competência administrativa, sendo indevido o pronunciamento.

Entretanto, presentes as hipóteses revisoras, insertas nos incisos I, VIII e IX do art. 149 do CTN – quais sejam, quando a lei assim determinar (como no caso do §7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e o art. 53 da Lei nº 9.784, de 1999, neste incluídos o vício de legalidade e a ofensa à matéria de ordem pública), erro de fato no lançamento, fraude ou falta funcional e vício formal especial[42] –, o contribuinte pode instar a revisão do ato perante a RFB, mesmo após iniciada a execução fiscal, com exceção de matéria submetida ou objeto de apreciação pelos órgãos julgadores.

Referências

CARF. Acórdão nº 3301-004.787, de 23 jul. 2018. Cons. relator: Semíramis de Oliveira Duro. Cons. redator: Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho.

CARF. Acórdão nº 9303-008.207, de 21 fev. 2019. Cons. relator: Rodrigo da Costa Pôssas.

CARF. Acórdão nº 3301-006.057, de 23 abr. 2019. Cons.: Semíramis de Oliveira Duro.

CARF. Acórdão nº 3402-006.774, de 20 ago. 2019. Cons. relator: Maria Aparecida Martins de Paula.

CARF. Acórdão nº 2202-005.734, de 3 dez. 2019. Cons. relator: Ludmila Mara Monteiro de Oliveira. Cons. designado para redigir o voto vencedor: Leonam Rocha Medeiros.

CARF. Acórdão nº 3402-008.151, de 24 fev. 2021. Cons. relator: Maysa de Sá Pittondo Deligne.

CARF. Acórdão nº 9303-011.435, de 19 maio 2021. Cons. relator: Érika Costa Camargos Autran. Cons. redator: Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

CARF. Acórdão nº 9202-009.526, de 25 maio 2021. Cons. relator: Ana Cecília Lustosa da Cruz.

CARF. Acórdão nº 2402-010.127, de 13 jul. 2021. Cons. relator: Márcio Augusto Sekeff Sallem. Cons. redator: Gregório Rechmann Júnior.

CARF. Acórdão nº 9101-006.071, de 6 abr. 2022. Cons. relator: Luiz Tadeu Matosinho Machado.

CARF. Acórdão nº 1003-002.995, de 12 maio 2022. Cons. relator: Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça.

42 Cf. Parecer Normativo Cosit nº 8/2014.

CARF. Acórdão nº 9101-006.154, de 8 jun. 2022. Cons. relator: Alexandre Evaristo Pinto.

Cons. redator: Luiz Tadeu Matosinho Machado.

CARF. Acórdão nº 2402-010.838, de 5 out. 2022. Cons. relator: Ana Claudia Borges de Oliveira. Vencido o conselheiro Francisco Ibiapino Luz.

CARF. Acórdão nº 1401-006.240, de 19 out. 2022. Cons. relator: Lucas Issa Halah. Cons. redator: Carlos André Soares Nogueira.

CARF. Acórdão nº 2202-009.542, de 8 dez. 2022. Cons. relator: Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

CARF. Acórdão nº 2402-011.122, de 8 mar. 2023. Cons. relator: Francisco Ibiapino Luz.

CARF. Acórdão nº 1302-006.402, de 14 mar. 2023. Cons. relator: Paulo Henrique Silva Figueiredo.

CARF. Acórdão nº 9101-006.567, de 9 maio 2023. Cons. relator: Livia De Carli Germano.

CARF. Acórdão nº 9101-006.570, de 9 maio 2023. Cons. relator: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

CARF. Acórdão nº 9303-014.091, de 20 jun. 2023. Cons. relator: Rosaldo Trevisan.

CARF. Acórdão nº 9101-006.690, de 9 ago. 2023. Cons. relator: Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

CARF. Acórdão nº 3301-013.160, de 22 ago. 2023. Cons. relator: Sabrina Coutinho Barbosa.

CARF. Acórdão nº 9202-011.023, de 26 set. 2023. Cons.: Marcelo Milton da Silva Risso. Cons. redator designado: Mario Hermes Soares Campos.

CARF. Acórdão nº 9202-011.023, de 26 set. 2023. Cons. relator: Marcelo Milton da Silva Risso. Cons. redator designado: Mario Hermes Soares Campos.

CARF. Acórdão nº 3302-013.947, de 26 out. 2023. Cons. relator: Flávio José Passos Coelho.

CARF. Acórdão nº 1302-006.999, de 20 fev. 2024. Cons. relator: Eduardo Monteiro Cardoso.

CARF. Acórdão nº 9202-011.141, de 27 fev. 2024. Cons. relator: Henrique Pinheiro Torres. Cons. redator: Júlio César Alves Ramos.

CARF. Acórdão nº 9202-011.141, de 27 fev. 2024. Cons. relator: Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

CARF. Acórdão nº 1401-006.890, de 11 mar. 2024. Cons. relator: Luiz Augusto de Souza Gonçalves.

CARF. Acórdão nº 3001-002.505, de 11 abr. 2024. Cons. relator: João José Schini Norbiato.

CARF. Acórdão nº 3302-014.361, de 19 abr. 2024. Cons. relator: Denise Madalena Green.

CARF. Acórdão nº 2202-010.770, de 8 maio 2024. Cons. relator: Sonia de Queiroz Accioly.

CARF. Acórdão nº 9202-011.320, de 18 jun. 2024. Cons. relator: Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

CARF. Acórdão nº 9101-007.077, de 6 ago. 2024. Cons.: Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

DELGADO, José Augusto. A ordem pública como fator de segurança. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 73, n. 584, p. 18-26, jun. 1984.

DINAMARCO, Candido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil*. São Paulo: Malheiros, 2004. v. 1.

FERRAZ, Sergio; Dallari, Adilson Abreu. *Processo Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2001.

FILOCRE, D'Aquino. Revisita à ordem pública. *Revista de Informação Legislativa*, v. 46, n. 184, p. 131-147, out./dez. 2009.

GRECO FILHO, Vicente. *Direito Processual Civil brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 2.

Oliveira, Ludmila Mara Monteiro; Accioly, Sonia de Queiroz. Efeitos da reclassificação de negócio jurídico: aproveitamento de pagamentos no contencioso administrativo fiscal. *In*: OLIVEIRA, Francisco Marconi *et al.* (org.). *Estudos tributários e aduaneiros* – IX Seminário CARF. Brasília: CARF, 2024.

REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. São Paulo: Saraiva, 1986.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de Direito*. São Paulo: Saraiva, 2003.

RFB. Parecer Normativo Cosit nº 8, de 3 de setembro de 2014. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 24, 4 set. 2014.

TELES, Galderise Fernandes. *Contencioso Tributário* – matérias de ordem pública no

Processo Administrativo Tributário. Curitiba: Juruá, 2021 [e-book].

WOLFF, Leandro Wilhelm. Questões de ordem pública no âmbito do Direito Tributário. *Conjur*, 1º abr. 2024. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2024-abr-01/questoes-de-ordem-publica-no-ambito-do-direito-tributario/.

DECADÊNCIA NO DIREITO ADUANEIRO

LIZIANE ANGELOTTI MEIRA[1]

Resumo: O texto aborda a decadência e prescrição aduaneiras no contexto do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), que busca consolidar e interpretar normas do Decreto-lei nº 37/1966 e do Código Tributário Nacional (CTN). Destaca-se a coexistência e contradição entre prazos decadenciais previstos no Decreto-lei e no CTN, e o esforço do Regulamento em harmonizá-los. Analisa-se a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que historicamente aplicava as regras do CTN para tributos e multas tributárias, embora tenha mudado de entendimento recentemente para aplicar o Decreto-lei nº 37/1966 ao imposto sobre importação e suas multas. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) mantém a aplicação do CTN para decadência em matéria aduaneira. O estudo conclui que diversas alterações legislativas envolvendo prazos decadenciais e prescricionais no Decreto-lei nº 37/1966 apresentam problemas quanto à constitucionalidade, pois não foram introduzidas por lei complementar, conforme exige a Constituição. Ressalta-se que o CARF não tem competência para declarar inconstitucionalidade, cabendo ao Judiciário a análise aprofundada da matéria.

Palavras-chave: Decadência aduaneira; Prescrição tributária; Imposto de importação; penalidades aduaneiras, Jurisprudência; Direito Aduaneiro

Abstract: This text addresses customs forfeiture and prescription within the context of the Customs Regulation (Decree No. 6,759/2009), which aims to consolidate and interpret the provisions of Decree-Law No. 37/1966 and the Brazilian National Tax Code (CTN). It highlights the coexistence and contradictions between the decadence deadlines established by the Decree-Law and the CTN, as well as the Regulation's attempt to harmonize them. The study analyzes the jurisprudence of the Administrative Council of Tax Appeals (CARF), which historically applied the CTN rules for taxes and tax penalties but recently changed its understanding to apply

1 Presidente da Segunda Seção do CARF. Auditora fiscal da Receita Federal. Membro da Academia Internacional de Direito Aduaneiro. Professora, pesquisadora e coordenadora adjunta do Programa de Mestrado em Políticas Públicas e Governo da FGV/EPPG. Doutora em Direito Tributário pela PUC-SP. Mestre em Direito e especialista em Tributação Internacional pela Universidade Harvard, agraciada com o Prêmio Landon H. Gammon Fellow por Harvard. Autora, entre outras obras, de *Regimes aduaneiros especiais* e de *Tributos sobre o comércio exterior*.

DOI 10.5281/zenodo.17279199

Decree-Law No. 37/1966 to the import tax and its fines. Meanwhile, the Superior Court of Justice (STJ) continues to apply the CTN rules to customs decadence matters. The study concludes that several legislative amendments involving decadence and prescription deadlines in Decree-Law No. 37/1966 present constitutional issues, as they were not enacted through complementary law as required by the Constitution. It also highlights that CARF lacks competence to declare unconstitutionality, leaving such detailed analysis to the Judiciary.

Keywords: Customs forfeiture; Tax prescription; Import tax; Customs penalties; Jurisprudence; Customs Law.

Sumário

Introdução. 221
1. Decadência no Direito Público 222
2. Decadência no Direito Tributário 223
2.1 Decadência tributária - aspectos jurisprudenciais relevantes 223
2.1.1 Decadência tributária e lei complementar 224
2.1.2 Prazo decadencial e tributos com lançamento por homologação . . . 225
2.1.3 Decadência em relação a multas tributárias 228
3. Decadência no Direito Aduaneiro 228
4. Decadência aduaneira - âmbito de aplicação das normas. 234
5. Decadência aduaneira no Regulamento Aduaneiro 237
6. Análise da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais . . 240
7. Análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça 242
Considerações finais 244
Referências 246

Introdução[2]

A função do Direito no mundo moderno é impor aos cidadãos regras e comportamentos selecionados por meio do processo legislativo. O Direito existe para trazer estabilidade, tranquilidade e previsibilidade às relações interpessoais.

O Direito garante aos cidadãos um conjunto de direitos e estabelece uma série de obrigações. Muitos desses direitos são exercidos naturalmente e muitas dessas obrigações são cumpridas sem necessidade de pressão ou coerção. Porém, outras vezes, faz-se mister a atuação positiva do titular para que seu direito seja atendido; necessário, por exemplo, que o credor liquide e cobre a dívida.

O titular do direito tem, naturalmente, toda legitimidade para exercê-lo, mas não pode optar pela inércia *ad eternum*, pela inação por um interregno de tempo no qual se possa presumir que perdeu o interesse... pois deixar o devedor sujeito indefinidamente a uma exigência do seu potencial credor gera incerteza e insegurança jurídica. Ou seja, a garantia do direito e o limite temporal para seu exercício são dois lados da mesma segurança jurídica. Ambos asseguram estabilidade e previsibilidade na convivência social.

Desse modo, se a implementação do direito depende de ato do seu titular, torna-se relevante o aspecto temporal, e então adentramos na questão da decadência. Conforme famoso brocardo jurídico: o direito não socorre os que dormem (*Dormientibus Non Sucurrit Ius*). Assim, é fundamental para o sistema jurídico que os legítimos direitos sejam exercidos em um prazo razoável de tempo; expirado esse prazo, extinguem-se esses direitos.

Nesse contexto, a decadência corresponde à extinção do direito pelo seu não exercício em prazo determinado por lei. Portanto, podemos entender que a decadência é a perda do direito pela inércia do seu titular em certo interregno temporal.

A decadência não é um instituto específico do Direito Público, do Direito Tributário ou do Direito Aduaneiro. O Código Civil trata da decadência nos seus artigos 207 a 211. São regras gerais sobre irrenunciabilidade, conhecimento de ofício pelo juiz e decadência convencional.[3]

---

2 O presente artigo é uma versão atualizada da publicação "Decadência no Direito Aduaneiro brasileiro", de minha autoria (Meira, 2022).

3 "Art. 207. Salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição. Art. 208. Aplica-se à decadência o disposto nos arts. 195 e 198, inciso I. Art. 209. É nula a renúncia à decadência fixada em lei. Art. 210. Deve o juiz, de ofício, conhecer da decadência, quando estabelecida por lei. Art. 211. Se a decadência for convencional, a parte a quem aproveita pode alegá-la em qualquer grau de jurisdição, mas o juiz não pode suprir a alegação."

Em verdade, o prazo decadencial é previsto na lei que disciplina cada matéria. *Verbi gratia*, o artigo 26 do Código de Defesa do Consumidor estabelece um prazo decadencial para reclamação pertinente aos vícios aparentes dos produtos adquiridos.[4] Decorrido tal prazo, extingue-se o direito de reclamar sobre esses vícios.

1. Decadência no Direito Público

A atuação do Estado encontra algumas peculiaridades que se refletem no desenho jurídico da decadência no Direito Público, incluindo o Direito Tributário e o Direito Aduaneiro. Vejamos: está-se diante do interesse público e, frequentemente, de direitos indisponíveis; o Estado, apesar do seu aparato, normalmente enfrenta maiores burocracias e dificuldades para implementar os interesses públicos; o cidadão, em regra, encontra-se em uma situação de hipossuficiência diante do Estado.

Tais peculiaridades repercutem na legislação que determina as formas de o Estado garantir e implementar seus direitos e interesses. Os procuradores públicos possuem prazos processuais maiores,[5] por um lado, mas há, por exemplo, um valor para o princípio da bagatela dos crimes fiscais, estabelecido pela jurisprudência,[6] muito superior do que o valor para a aplicação desse princípio em outros crimes patrimoniais; o prazo de prescrição para os créditos tributários também é inferior em comparação ao prazo geral para cobrança de dívidas previsto no art. 205 do Código Civil.[7] O artigo 54 da

4 Código de Defesa do Consumidor: "Art. 26. O direito de reclamar pelos vícios aparentes ou de fácil constatação caduca em: I - trinta dias, tratando-se de fornecimento de serviço e de produtos não duráveis; II - noventa dias, tratando-se de fornecimento de serviço e de produtos duráveis. § 1° Inicia-se a contagem do prazo decadencial a partir da entrega efetiva do produto ou do término da execução dos serviços. § 2° Obstam a decadência: I - a reclamação comprovadamente formulada pelo consumidor perante o fornecedor de produtos e serviços até a resposta negativa correspondente, que deve ser transmitida de forma inequívoca; II - (Vetado). III - a instauração de inquérito civil, até seu encerramento. § 3° Tratando-se de vício oculto, o prazo decadencial inicia-se no momento em que ficar evidenciado o defeito".

5 Conforme verificamos no Código de Processo Civil: "Art. 183. A União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas respectivas autarquias e fundações de direito público gozarão de prazo em dobro para todas as suas manifestações processuais, cuja contagem terá início a partir da intimação pessoal. § 1º A intimação pessoal far-se-á por carga, remessa ou meio eletrônico. § 2º Não se aplica o benefício da contagem em dobro quando a lei estabelecer, de forma expressa, prazo próprio para o ente público".

6 O valor de bagatela estabelecido para os crimes fiscais é de vinte mil reais, conforme Tema 157 dos repetitivos do STJ revisado (REsp nº 1688878 e REsp nº 1709029).

7 O prazo de prescrição tributária consta do artigo 174, *caput*, do CTN: "Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva [...]". O artigo 205 do Código Civil dispõe o seguinte: "Art. 205. A prescrição ocorre em dez anos, quando a lei não lhe haja fixado prazo menor".

Lei nº 9.784/1999 estabelece o prazo decadencial de cinco anos para anulação dos atos administrativos favoráveis aos cidadãos.[8]

2. Decadência no Direito Tributário

A Constituição Federal de 1988, no art. 146, III, "b", determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre, dentre outros itens expressos, decadência tributária.

Portanto, segundo a Constituição Federal, as normas sobre decadência tributária devem ser veiculadas por lei complementar, e tal lei caracteriza-se como norma geral, que se impõe à União, estados, municípios e Distrito Federal.

A norma geral sobre decadência tributária encontra-se especificamente nos artigos do Código Tributário Nacional (CTN) que tratam do tema: artigos 150, § 4º, 168 e 173. No contorno normativo da decadência tributária, há algumas peculiaridades. Destaque-se a previsão de interrupção do prazo, prevista no artigo 173, I e II, do CTN; no Direito Civil não se admite suspensão ou interrupção do prazo decadencial.[9]

2.1 Decadência tributária - aspectos jurisprudenciais relevantes

A fim de tecer um panorama mais completo sobre a matéria e, assim, dispor de condições para desenvolver o raciocínio de forma mais estruturada e lógica, faz-se mister nos debruçarmos sobre algumas questões relevantes concernentes à decadência tributária levadas aos tribunais superiores.

2.1.1 Decadência tributária e lei complementar

A primeira questão sob disquisição é pertinente ao prazo decadencial e prescricional das contribuições para a seguridade social - os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que

8 "Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé. § 1º No caso de efeitos patrimoniais contínuos, o prazo de decadência contar-se-á da percepção do primeiro pagamento. § 2º Considera-se exercício do direito de anular qualquer medida de autoridade administrativa que importe impugnação à validade do ato."

9 Código Tributário Nacional: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento".

previam prazo de dez anos - e também a uma regra suspensiva do prazo prescricional, que foi introduzida pelo artigo 5º do Decreto-lei nº 1.569/1977.

A decisão do Supremo Tribunal Federal (RE nº 556.664-RS, consolidada na Súmula Vinculante nº 8) foi a de que eram inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.

O Supremo Tribunal Federal (STF) entendeu que as normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de Direito Tributário, cuja disciplina é reservada à lei complementar, tanto nas constituições de 1967/1969 quanto na Constituição atual. Essa interpretação preservou a força normativa da Constituição e previu disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Assim, a conclusão do Supremo foi a de que é o Código Tributário Nacional, promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967, 1969 e 1988, que disciplina a prescrição e a decadência tributárias. Logo, tal matéria não pode ser regulada de modo diverso por lei ordinária da União, dos estados, dos municípios ou do Distrito Federal.

Ressalte-se que a decisão do STF teve fulcro não somente no artigo art. 146, III, "b", da Constituição de 1988, mas também no artigo 18, § 1º, das Constituições de 1967/1969.

É interessante que no RE nº 556.664-RS a redação está exatamente assim:

> As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita *(art. 18, § 1º, da CF/1967/1969)* quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF/1988). (grifo nosso)

Na verdade, para a Constituição de 1967, a menção correta seria ao artigo 19, § 1º.[10] Mas isso não afasta a interpretação, bastante clara, de que, segundo o STF, havia necessidade de lei complementar para disciplinar decadência e prescrição tributárias anteriormente à Constituição de 1988. Se assim não fosse, o Supremo não teria de-

10 Constituição de 1967: "Art. 19 [...] § 1º - Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário". A Constituição de 1967 não tem artigo 18, § 1º. A Constituição de 1969, essa sim, tem artigo 18, § 1º, que trata exatamente do tema, vejamos: "§ 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sôbre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar".

clarado inconstitucional o artigo 5º do Decreto-lei nº 1.569/1977. Voltaremos a esse ponto quando examinarmos a decadência em matéria aduaneira.

2.1.2 Prazo decadencial e tributos com lançamento por homologação

A discussão acerca da aplicação do prazo decadencial em relação aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º, da CF, foi bastante intensa na jurisprudência brasileira.

Até o advento da Lei Complementar nº 118/2005, estava consolidada a orientação do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de dez anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos artigos 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. No caso de lançamento de ofício de tributo sujeito à homologação, a orientação do STJ era a de que o prazo decadencial era o previsto no artigo 173, I, do CTN, mas somente se aplicava depois de esgotado o prazo de homologação constante do artigo 150, § 4º; este era o denominado "prazo de cinco mais cinco" anos.

O artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005 determinou a restrição do prazo decadencial para repetição do indébito dos tributos sujeitos a lançamento por homologação a cinco anos contados do pagamento antecipado (e não mais a cinco anos contados da homologação do pagamento). O artigo 4º da Lei determinou que o seu artigo 3º[11] teria aplicação retroativa nos termos do artigo 106, I, do Código Tributário Nacional.[12]

Ou seja, pretendia-se, com uma lei nova que se designava interpretativa, alterar retroativamente o entendimento consolidado da jurisprudência para reduzir o prazo decadencial, mas somente para repetição do indébito tributário, não para o lançamento de ofício ou por declaração.

---

11 Transcrevemos os artigos da Lei Complementar nº 118/2005: "Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei. Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional".

12 Código Tributário Nacional: "Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - *em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa*, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; [...]" (grifo nosso).

Nesse contexto, o STF concluiu que se tratava de lei nova, e não meramente interpretativa. Nessa esteira, mudou-se o entendimento sobre o prazo decadencial para os tributos com lançamento por homologação, conforme as novas disposições legais.

A lei nova foi aplicada para reduzir o prazo decadencial - não exclusivamente para a repetição do indébito dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como estava previsto expressamente no artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005, mas também para o lançamento tributário de ofício por declaração. Ademais, a lei somente teve vigência para o futuro, observada a *vacatio legis* estabelecida pelo Supremo Tribunal Federal. Colaciona-se trecho da decisão:

> A LC 118/05, embora tenha se autoproclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. O STF estabeleceu uma *vacatio legis* (9 de junho de 2005) e determinou a aplicação para o futuro do entendimento de que o prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação é de cinco anos contados do fato gerador. (Recurso Extraordinário nº 566.621, com efeito de repercussão geral)

Ainda sobre a decadência dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, havia dúvida sobre a que situações especificamente se aplicavam as disposições do artigo 150, § 4º, e a quais se aplicavam as do artigo do 173, I, do CTN.

Cumpre lembrar que ambos os artigos do Código Tributário Nacional estabelecem prazo decadencial de cinco anos para o lançamento de tributos, a diferença está no termo *a quo*.

O artigo 150, § 4º,[13] determina que para os tributos com lançamento por homologação, desde que não haja dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo se inicia na data do fato gerador (assim é após a interpretação dada pelo STF ao artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005).

13 CTN, art. 150, § 4º: "Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação".

O art. 173, I, determina que para os demais tributos a contagem do prazo se inicia no primeiro dia do exercício seguinte.[14] Dessa forma, o prazo para lançamento constante do art. 150, § 4º, do CTN passou a ser mais exíguo do que o do art. 173, I.

Considerando que há grande demanda de trabalho e que considerável parcela dos lançamentos é realizada nos momentos estertores do prazo decadencial, essa é uma questão recorrente e muito importante nas lides tributárias.

Como o prazo previsto no art. 150, § 4º, especificamente depois da mudança de entendimento provocada pela Lei Complementar nº 118/2005, é mais exíguo para o Fisco lançar de ofício, faz-se mister delinear exatamente em que situações ele se aplicava. As hipóteses podem ser resumidas nas seguintes:

a. a todos os tributos sujeitos a lançamento por homologação, independentemente de declaração e pagamento;

b. a todos os tributos sujeitos a lançamento por homologação, desde que houvesse declaração;

c. a todos os tributos sujeitos a lançamento por homologação, desde que houvesse pagamento.

A primeira hipótese não se sustenta, pois não faz sentido aplicar um prazo de lançamento por homologação - mais curto - para situações em que o contribuinte não declarou nem pagou; para situações em que o Fisco não foi informado da situação e terá que levantá-la e realizar o lançamento integral de ofício.

A discussão centrou-se entre a segunda e a terceira hipóteses. Firmou-se no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de que era necessário o pagamento, ainda que parcial, do valor declarado, ou seja, optou-se pela terceira hipótese, apesar de haver na doutrina muitos advogados da segunda.

O Superior Tribunal de Justiça, em decisão com efeito repetitivo (REsp nº 973.733/SC), firmou a opinião de que a homologação do artigo 150, §4º, do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte. Transcrevemos trecho do voto do ministro Luiz Fux:

14 CTN: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; I - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento".

> Assim é que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

Em seguida, foi editada a Súmula do STJ nº 555, com a função de consolidar a inteligência do STJ, porém ela teve a seguinte redação:

> Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Essa redação não foi muito elucidativa, pois pareceu destoar do REsp nº 973.733/SC, com efeito repetitivo, e de todas as decisões que constam como precedentes da Súmula.

Tendo em conta que a Súmula não tem o condão de inovar, mas de consolidar os precedentes, os tribunais continuaram a adotar o entendimento do REsp nº 973.733/SC, com efeito repetitivo, que determinava a aplicação do art. 150, § 4º, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, se houvesse pagamento e não ocorresse dolo, fraude ou simulação do contribuinte.

2.1.3 Decadência em relação a multas tributárias

As multas tributárias podem ser divididas em duas categorias:

a. multas pela falta de recolhimento de tributos;

b. multas pelo descumprimento de deveres formais (segundo o artigo 113 do Código Tributário Nacional, decorrem do descumprimento de obrigações acessórias).

As multas tributárias pela falta de pagamento de tributos e as multas decorrentes do descumprimento de deveres formais que devem ser lançadas de ofício seguem, "em regra", o rito do art. 173, I, do Código Tributário Nacional. Afirmamos "em regra" porque adiante analisaremos se esse raciocínio se aplica às multas concernentes ao imposto sobre a importação.

3. Decadência no Direito Aduaneiro

No Direito Aduaneiro, a questão da decadência se torna ainda mais intrincada, pois são agregados os seguintes problemas:

a. Quando se trata de tributos aduaneiros, aplica-se o prazo decadencial previsto no Código Tributário Nacional ou na Lei Aduaneira?

b. Caso se aplique o prazo decadencial da Lei Aduaneira para tributos, restaria observado o requisito do art. 146, III, "b", da Constituição Federal?

c. Em relação às multas aduaneiras, haveria diferença de prazo decadencial para multas tributárias e não tributárias?

O Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966 (denominado Lei Aduaneira), dispõe sobre o imposto de importação e matéria aduaneira. É necessário verificar a ementa do Decreto-lei, pois será importante na determinação de seu âmbito de aplicação. A ementa é a seguinte: "Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências".

O artigo 138 do Decreto-lei nº 37/1966 tratava originalmente da decadência tributária, apesar da referência, errônea, à prescrição, nos seguintes termos:

> **Art. 138.** Prescreve em 5 (cinco) anos o direito de cobrar tributos a contar do fato, que tornar conhecido o sujeito da obrigação tributária.
>
> Parágrafo único. Em se tratando de cobrança de diferença de tributos, conta-se o prazo a partir do pagamento efetuado.

O Decreto-lei é de 18 de novembro de 1966 e a Lei nº 5.172, que depois se tornou Código Tributário Nacional, é de 25 de outubro de 1966. Logo, o artigo 138 do Decreto-lei era uma norma mais recente do que as do CTN e tratava especificamente do prazo decadencial do imposto de importação. Ademais, tanto o artigo 138 do Decreto-lei quanto as regras decadenciais do Código Tributário Nacional estavam vigentes em 1967, quando a nova Constituição entrou em vigor.

Segundo concluímos no item 2.1.1, adotando entendimento do STF (RE nº 556.664-RS, consolidado na Súmula Vinculante nº 8), as normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de Direito Tributário, cuja disciplina é reservada à lei complementar, tanto nas Constituições de 1967/1969 quanto na Constituição atual. Citamos novamente trecho do RE nº 556.664-RS:[15]

> As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF/1967/1969) quanto sob a Constituição atual (art. 146, "b", III, da CF/1988).

15 Esse trecho também encontra-se transcrito no item 2.1.1 deste estudo.

Aprofundando o raciocínio, temos a primeira conclusão em relação à decadência da legislação aduaneira, especificamente daquela prevista no artigo 138 do Decreto-lei nº 37/1966: esse artigo, por tratar de decadência tributária, estava vigente quando a Constituição de 1967 entrou em vigor e, em razão das disposições constantes do seu artigo 19, § 1º, da Constituição, foi elevado ao *status* de lei complementar.[16]

16 Gostaria de registrar que se sabe que, segundo a jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal (*e.g.:* RE nº 377.457), não existe hierarquia entre lei complementar e lei ordinária. Ambas teriam o mesmo *status*, mas são reservadas à lei complementar as matérias expressamente indicadas pela Constituição. Essa não era a posição do STF quando decidiu que a decadência tributária devia ser regulada por lei complementar, mas essa alteração não apresenta implicações para a análise do nosso tema. Na verdade, tanto faz afirmar que uma norma sobre decadência tributária é inconstitucional porque foi veiculada por lei ordinária quando deveria ter sido veiculada por uma lei de hierarquia superior, lei complementar; ou simplesmente, tendo em conta o novo entendimento, afirmar que essa norma decadencial é inconstitucional porque a Constituição havia reservado a matéria "decadência tributária" à lei complementar. Ademais, como a questão é antiga, sempre que se trata deste assunto nos dias atuais, mesmo nos Tribunais Superiores, há referência à inteligência anterior, ou seja, que a lei complementar tem hierarquia superior à de lei ordinária, decreto-lei, medida provisória etc. Cumpre anotar ainda que não seguimos na esteira da nova concepção do STF. Entendemos que ela foi construída em uma situação muito peculiar, RE nº 377.457, do qual transcrevemos um trecho: "Contribuição social sobre o faturamento - COFINS (CF, art. 195, I). 2. Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade. 3. *Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar*. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. A LC 70/91 *é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária*, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento" (RE 377.457, rel. min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe de 19 dez. 2008, grifos nossos). O que houve no caso foi que a matéria foi regulada por lei complementar e se concluiu posteriormente que a Constituição não fazia tal exigência. Nesse caso, seria mais lógico entender que se estava diante de uma lei que era formalmente complementar mas materialmente ordinária. Isso porque, se a Constituição não prescrevia lei complementar, o legislador infraconstitucional não podia, ainda que aprovando a matéria com quórum de lei complementar, alterar a competência de seus sucessores para dispor sobre o tema. Note-se que a decisão do STF caminhou um pouco nesse sentido, mas antes concluiu açodadamente pela inexistência de hierarquia entre lei ordinária e lei complementar. Da nossa perspectiva, nem a jurisprudência anterior nem a atual estão corretas. Não basta a forma de aprovação para se determinar se uma norma tem hierarquia superior e isso é muito visível no Direito Tributário. Existem normas veiculadas por lei complementar que são normas gerais e que devem ser respeitadas pelos legisladores da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Por exemplo, as regras sobre decadência de que tratamos neste estudo. Outro exemplo muito elucidativo é a Lei Complementar nº 87/1996, a Lei Kandir. Em relação ao ICMS, a matéria não é reservada exclusivamente à lei complementar. A Lei Kandir estabelece as normas gerais e o legislador estadual trata da mesma matéria, mas estando adstrito às disposições da lei

No entanto, há um problema: o art. 138 foi posteriormente alterado por um Decreto-lei, o de nº 2.472, de 1º de setembro de 1988.

Portanto, seguindo na trilha do entendimento do STF que adotamos e segundo nossas conclusões sobre o artigo 138 do Decreto-lei nº 37/1966, é de se inferir que a alteração desse artigo pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988, estaria eivada de inconstitucionalidade, porque o artigo 138 tinha *status* de lei complementar e não poderia sofrer alteração por meio de ato normativo com hierarquia de lei ordinária.

Em decorrência de tal inconstitucionalidade, deveria ser aplicada a redação do artigo 138 do Decreto-lei nº 37/1966 na sua versão original:

> Art 138. Prescreve em 5 (cinco) anos o direito de cobrar tributos a contar do fato, que tornar conhecido o sujeito da obrigação tributária.
>
> Parágrafo único. Em se tratando de cobrança de diferença de tributos, conta-se o prazo a partir do pagamento efetuado.

O artigo 139 do Decreto-lei nº 37/1966, por sua vez, disciplina o prazo decadencial para lançar penalidade: "Art. 139. No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração".

Anote-se que tais penalidades abrangem aquelas relativas ao imposto de importação e outras penalidades aduaneiras. A multa pela falta de pagamento do imposto sobre a importação, nos termos do artigo 113, § 1º,[17] combinado com o artigo 139,[18] ambos do Código Tributário Nacional, constitui crédito tributário. Dessarte, o artigo 139 do Decreto-lei nº 37/1966 trata não somente, mas também, de decadência tributária,

---

geral do ICMS. Fica muito evidente que a Lei Kandir é norma geral e tem hierarquia superior em relação às leis estaduais sobre ICMS. Contudo, existem também normas veiculadas por lei complementar que são normas de conduta como outras quaisquer, por exemplo, se houver uma lei complementar instituindo o imposto sobre grandes fortunas. Tal lei não terá hierarquia superior em relação à lei do imposto sobre a renda. Neste exemplo, o constituinte originário apenas quis garantir um quórum mais alto, um grau maior de assentimento para introduzir o novo tributo e, dentro de sua gama enorme de possibilidades, o constituinte escolheu o mesmo processo legislativo das normas gerais de Direito Tributário (uma pena, pois isso nos confunde). No caso de uma matéria em relação à qual a Constituição Federal sequer exige lei complementar, naturalmente a lei que a veicule, ainda que seja complementar, não terá hierarquia superior. Portanto, nossas conclusões são no sentido de que leis complementares que introduzam normas gerais de Direito Tributário têm, sim, hierarquia superior. Se houver curiosidade em conhecer com mais detalhes nossas posições sobre o assunto, ver Meira (2002, p. 68 e ss.).

17 "Art. 113. [...] § 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."

18 "Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta."

especificamente decadência de multa relacionada ao imposto sobre a importação, logo este artigo disciplina decadência tributária.

Contudo, o artigo 139 do Decreto-lei nº 37/1966 não sofreu alteração, de forma que, em relação a ele, não enfrentamos, neste aspecto, problema de inconstitucionalidade.

Os artigos 140 e 141 do Decreto-lei nº 37/1966, por sua vez, foram alterados pelo mesmo Decreto-lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988. Os artigos 140 e 141 tratavam originalmente de decadência aduaneira e, com as alterações, passaram a dispor sobre prazo prescricional. Segue a redação original dos artigos:

> **Art. 140.** Interrompem-se os prazos estabelecidos nos artigos 137 e 138 por qualquer notificação ou exigência administrativa feita ao sujeito passivo, com referência ao impôsto que tenha deixado de pagar ou a infração que haja sido apurada, recomeçando a correr a partir da data em que êste procedimento se tenha verificado.
>
> **Art. 141.** Não correm os prazos fixados, enquanto:
>
> I - O processo de cobrança depender de exigência a ser satisfeita pelo contribuinte;
>
> II - A autoridade aduaneira não fôr diretamente informada pelo Juízo de Direito, Tribunal ou órgão do Ministério Público da revogação de ordem ou decisão judicial que suspender, anular ou modificar exigência fiscal, inclusive no caso de sobrestamento do processo.

Transcreve-se também a redação atual dos mesmos artigos:

> **Art. 140.** Prescreve em 5 (cinco) anos, a contar de sua constituição definitiva, a cobrança do crédito tributário. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)
>
> **Art. 141.** O prazo a que se refere o artigo anterior não corre: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)
>
> I - enquanto o processo de cobrança depender de exigência a ser satisfeita pelo contribuinte; (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)
>
> II - até que a autoridade aduaneira seja diretamente informada pelo Juízo de Direito, Tribunal ou órgão do Ministério Público, da revogação de ordem ou decisão judicial que haja suspenso, anulado ou modificado exigência, inclusive no caso de sobrestamento do processo. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Tendo em conta o entendimento adotado neste estudo sobre a necessidade de lei complementar para dispor sobre decadência tributária, faz-se mister afirmar que

as alterações dos artigos 140 e 141 do Decreto-lei nº 37/1966 também se mostram comprometidas pela inconstitucionalidade, por revogarem matéria de decadência tributária e por veicularem nova matéria de prescrição tributária; tudo por meio de Decreto-lei, ato normativo com hierarquia de lei ordinária.

Assim, é inafastável a ilação de que as regras sobre prescrição que devem ser aplicadas aos tributos aduaneiros são aquelas constantes do Código Tributário Nacional. O mesmo entendimento deve ser aplicado em relação à prescrição das multas tributário-aduaneiras.

O artigo 137 do Decreto-lei nº 37/1966, na redação original, estabelecia prazo bastante exíguo, um ano, para o contribuinte reclamar por erro, classificação indevida e outros. Esse artigo, apesar de veicular lapso temporal estreito, trata de decadência do direito de solicitar repetição do indébito de tributo na importação, e foi alterado pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988, e depois revogado pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Valendo-se uma vez mais do entendimento que adotamos neste trabalho, com fulcro na interpretação do STF consolidada na Súmula Vinculante nº 8, lembramos que ato normativo com hierarquia de lei ordinária não tem o condão de alterar ou revogar ato normativo com *status* de lei complementar que regula decadência tributária. É de se inferir, assim, pela inconstitucionalidade tanto da alteração quanto da revogação do artigo 137 do Decreto-lei nº 37/1966. Ou seja, este artigo 137 deveria ser considerado na sua redação original, a qual transcrevemos: "Art. 137. O direito de reclamação por êrro, classificação indevida, ou outra qualquer, cujas provas permanecerem em documento próprio, prescreve em 1 (um) ano, a partir do pagamento do tributo, para a pessoa que despachar a mercadoria".

Dessa forma, nossa conclusão é a de que o regime jurídico-legal da decadência aduaneira é composto pelos artigos 137 a 141 do Decreto-lei nº 37/1966, todos na redação original.

É necessária ainda a atenção ao artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966, cujo texto atual segue abaixo:

> **Art. 54** - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art. 44 deste Decreto-Lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

O artigo 54 teve sua redação estabelecida pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988. Originalmente este artigo não tratava de prazo para revisão ou lançamento aduaneiros, ou seja, não envolvia questão decadencial.

No entanto, com a redação introduzida pelo Decreto-lei de 1988, o artigo 54 passou a estabelecer o prazo para a revisão aduaneira dos tributos e demais gravames incidentes na importação. Esse artigo estabelece um prazo de cinco anos contado do fato gerador. O problema é que o prazo para revisão do lançamento é o prazo decadencial para lançamento de ofício.

Desconsiderando as novas disposições do artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966, o prazo depende do tributo ou multa e da regra decadencial aplicável. Se se tratar do imposto sobre a importação, das multas relativas a este imposto e das multas aduaneiras, a revisão deve ser realizada dentro do prazo decadencial previsto nos artigos 137 a 141, todos na redação original, do Decreto-lei nº 37/1966, conforme concluímos. Em relação aos outros tributos incidentes sobre a importação, a revisão deve ser realizada dentro do prazo decadencial disciplinado pelo Código Tributário Nacional.

O Decreto-lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988, ao alterar o artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966, prescreveu o prazo específico para revisão aduaneira. Na verdade, como observarmos, foram veiculadas regras decadenciais, pois se determinava prazo para a revisão aduaneira e para o lançamento de ofício de eventuais tributos e outros gravames incidentes na importação e não pagos.

Ora, trata-se de mais um caso de norma com hierarquia de lei ordinária que alterou disposição legal concernente à decadência. Logo, o artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966 não pode regular matéria que envolva decadência tributária porque o ato que estabeleceu sua redação não tem hierarquia de lei complementar.

Dessa forma, nossa conclusão é a de que o regime jurídico-legal da decadência aduaneira deveria ser composto pelos artigos 137 a 141 do Decreto-lei nº 37/1966, todos na redação original. O artigo 54 do Decreto-lei não deve ser considerado na redação atual, que envolve decadência tributária.

4. Decadência aduaneira - âmbito de aplicação das normas

As dúvidas sobre a decadência aduaneira não se limitam à análise da legislação vigente e aplicável, mas perpassam também a relação de créditos atingidos. Imposto de importação? Tributos aduaneiros? Todos os tributos e exações incidentes na importação e exportação?[19] Multas relativas ao imposto de importação? Multas relativas aos demais tributos incidentes na importação e exportação? Multas aduaneiras não tributárias?

19 Não abordaremos neste estudo o prazo decadencial aplicável às medidas de defesa comercial; para tanto, seria necessário antes discorrer sobre a natureza jurídica dessas exações. Há decisões do CARF, por exemplo, aplicando as regras decadenciais tributárias aos direitos *antidumping* com base na analogia (Acórdão nº 3102002.184 - 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária). Estamos

Comecemos a reflexão...

Podemos indicar os tributos incidentes sobre o comércio exterior (importação/exportação de bens tangíveis) atualmente como os seguintes:

1. imposto sobre a importação;
2. imposto sobre operações com produtos industrializados (IPI);
3. imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS);
4. contribuição para os programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público (contribuição para o PIS/Pasep);
5. contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins);
6. contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, e álcool etílico (CIDE-Combustíveis);
7. adicional ao frete para renovação da Marinha Mercante (AFRMM);
8. taxa para utilização do sistema eletrônico de controle de arrecadação do adicional ao frete para renovação da marinha mercante (taxa Mercante);
9. taxa para utilização do sistema de comércio exterior (taxa Siscomex);
10. imposto sobre a exportação.[20]

Atentando-se novamente para a ementa do Decreto-lei nº 37/1966, observa-se que este ato normativo se aplica ao imposto de importação e à matéria aduaneira. Portanto, há referência específica ao imposto sobre a importação. Seguindo a linha de entendimento até aqui adotada de que as disposições do Decreto-lei nº 37/1966 sobre decadência, juntamente com as disposições da Lei nº 5.172/66 sobre decadência e prescrição, foram recepcionadas pela Constituição de 1967 e posteriores como lei complementar, as regras decadenciais previstas nos artigos 137, 138, 140 e 141, todas na redação original, deveriam ser aplicadas ao imposto sobre a importação.

Retomando a questão tratada no item 2.1.2, concernente à aplicação do artigo 150, § 4º, ou do 173, I, todos do CTN, aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a inferência foi a de que se aplica o artigo 150, § 4º, quando houver pagamento e não

diante de questões complexas, que, por si, compõem matéria suficiente para um artigo ou mesmo um livro e, portanto, ultrapassam os objetivos deste trabalho.

20 Para detalhes sobre a tributação do comércio exterior, ver Meira (2002).

se der dolo, fraude ou simulação, na esteira da decisão com efeito repetitivo do STJ (REsp nº 973.733/SC) e da Súmula do STJ nº 555.

Entretanto, essa discussão cabe aos tributos sujeitos ao regramento do Código Tributário Nacional. Caso se conclua, como aqui concluímos, que ao imposto sobre a importação se aplicam as regras decadenciais do Decreto-lei nº 37/1966, a questão tratada no item 2.1.2 e as decisões do STJ em nada alteram esse raciocínio. Portanto, em nossa perspectiva, o entendimento do REsp nº 973.733/SC e da Súmula do STJ nº 555 não se aplica ao imposto sobre a importação em razão de este tributo não estar regulado pelas normas decadenciais do CTN. É importante essa observação, porque, como verificaremos adiante, a jurisprudência, tanto administrativa quanto judicial, simplesmente aplica o entendimento do STJ ao imposto de importação, como se fosse o procedimento correto e obrigatório, sem um questionamento ou análise mais profundos ou detidos.

Em relação ao imposto sobre a exportação, existe a seguinte previsão na Lei nº 1.578, de 11 de outubro de 1977: "Art. 8º - No que couber, aplicar-se-á, subsidiariamente, ao imposto de exportação a legislação relativa ao imposto de importação".

Contudo, as disposições do artigo 8º não alcançam matéria decadencial porque não a preveem especificamente e, sobretudo, porque se trata de uma lei ordinária, posterior à Constituição de 1967, consequentemente sem aptidão para regular matéria relativa à decadência e à prescrição. Assim, ao imposto sobre a exportação e às multas pertinentes devem ser aplicadas as regras sobre decadência constantes do Código Tributário Nacional.

Em relação aos demais tributos incidentes na importação, não há previsão expressa de que devam ser aplicadas as regras decadenciais constantes do Decreto-lei nº 37/1966; portanto, devem ser aplicadas a eles e também às multas respectivas as regras decadenciais constantes do Código Tributário Nacional.

Como já se observou, o artigo 139 não está eivado dos problemas de inconstitucionalidade que atingem as alterações dos demais artigos do Decreto-lei nº 37/1966 que tratam de decadência. Isso porque o artigo 139, diferentemente dos demais, conserva sua redação original. Dessa forma, o artigo 139 pode ser aplicado em relação a multas relativas ao imposto sobre a importação e também a multas aduaneiras. Assim, para todas essas multas, o prazo decadencial deve ser contado da data da infração, o que estabelece um prazo mais exíguo para o Fisco, se comparado ao prazo decadencial do artigo 173, I, aplicável às multas tributárias não aduaneiras.

Anote-se que, para multas relativas ao imposto sobre a importação e para demais multas aduaneiras, também se aplicam, todos na redação original, os artigos 137

(repetição do indébito), 140 (interrupção do prazo decadencial) e 141 (suspensão do prazo decadencial) do Decreto-lei nº 37/1966.

5. Decadência aduaneira no Regulamento Aduaneiro

Os artigos 752 a 757 e 638 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009) tratam de decadência e prescrição aduaneiras, no intento de regulamentar, interpretar e consolidar as leis sobre a matéria. Vejamos as disposições constantes do Regulamento Aduaneiro:

> **Art. 752.** O direito de exigir o tributo extingue-se em cinco anos, contados (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 138, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 4º; e Lei nº 5.172, de 1966, art. 173, caput):
>
> I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado; ou
>
> II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.
>
> § 1º O direito a que se refere o caput extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (Lei nº 5.172, de 1966, art. 173, parágrafo único).
>
> § 2º Tratando-se de exigência de diferença de tributo, o prazo a que se refere o caput será contado da data do pagamento efetuado (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 138, parágrafo único, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 4º).
>
> § 3º No regime de *drawback*, o termo inicial para contagem a que se refere o caput é, na modalidade de:
>
> I - suspensão, o primeiro dia do exercício seguinte ao dia imediatamente posterior ao trigésimo dia da data limite para exportação; e
>
> II - isenção, o primeiro dia do exercício seguinte à data do registro da declaração de importação na qual se solicitou a isenção.

O artigo 752 do Regulamento Aduaneiro faz referência a tributo, portanto regulamenta decadência tributária. Consta, como regra geral, que o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte. No *caput* do artigo, indica-se como base legal o artigo 138 do Decreto-lei nº 37/1966 e o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Observe-se que o Regulamento se vale especialmente do Código Tributário Nacional para situações não reguladas pelo Decreto-lei, como o seu § 1º.

O artigo 753 do Regulamento Aduaneiro simplesmente repete o conteúdo do artigo 139 do Decreto-lei nº 37/1966: "Art. 753. O direito de impor penalidade extingue-se em cinco anos, contados da data da infração (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 139)".

O artigo 754 trata do direito de pleitear a restituição, trazendo o artigo 168 do Código Tributário Nacional. Vejamos:

> **Art. 754.** O direito de pleitear a restituição do imposto extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data (Lei nº 5.172, de 1966, art. 168):
>
> I - do pagamento indevido; ou
>
> II - em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Os artigos 754 a 757 do Regulamento Aduaneiro tratam da prescrição. É interessante que esses artigos misturam como base legal artigos do Decreto-lei nº 37/1966 com artigos do Código Tributário Nacional.[21]

O artigo 638 do Regulamento Aduaneiro consolida o artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966:

> **Art. 638.** Revisão aduaneira é o ato pelo qual é apurada, após o desembaraço aduaneiro, a regularidade do pagamento dos impostos e dos demais gravames devidos à Fazenda Nacional, da aplicação de benefício fiscal e da exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração de importação, ou pelo exportador na declaração de exportação (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º; e Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 8º).
>
> § 1º Para a constituição do crédito tributário, apurado na revisão, a autoridade aduaneira deverá observar os prazos referidos nos arts. 752 e 753.

21 "Art. 755. O direito de ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data de sua constituição definitiva (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 140, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 4º; e Lei nº 5.172, de 1966, art. 174, caput). Parágrafo único. A prescrição dos créditos tributários pode ser reconhecida de ofício pela autoridade aduaneira (Lei nº 11.941, de 2009, art. 53). (Incluído pelo Decreto nº 7.213, de 2010). Art. 756. O prazo a que se refere o art. 755 não corre (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 141, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 4º): I - enquanto o processo de cobrança depender de exigência a ser satisfeita pelo contribuinte; ou II - até que a autoridade aduaneira seja diretamente informada pela autoridade judiciária ou órgão do Ministério Público, da revogação de ordem ou decisão judicial que haja suspendido, anulado ou modificado a exigência, inclusive no caso de sobrestamento do processo. Art. 757. Prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição de tributo (Lei nº 5.172, de 1966, art. 169, caput)."

> § 2º A revisão aduaneira deverá estar concluída no prazo de cinco anos, contados da data:
>
> I - do registro da declaração de importação correspondente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 54, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º); e
>
> II - do registro de exportação.
>
> § 3º Considera-se concluída a revisão aduaneira na data da ciência, ao interessado, da exigência do crédito tributário apurado.

Esse artigo do Regulamento Aduaneiro não agrega muito na interpretação do artigo 54 do Decreto-lei. Por um lado, repete, em seu § 1º, as disposições do artigo 54 do Decreto-lei e, no seu § 2º, complementa o texto, prescrevendo que se considera concluída a revisão aduaneira no momento de ciência ao sujeito passivo do crédito tributário. Por outro lado, de modo contraditório, reforça que o prazo decadencial para o lançamento é aquele expresso nos seus artigos 752 e 753.

Lembremos que o artigo 752, I,[22] estabelece que o prazo para lançamento de tributo se inicia no primeiro dia do exercício seguinte, e o artigo 753,[23] que se aplica às multas, determina que o prazo se inicia na data da infração.

Ou seja, apesar de o artigo 638 do Regulamento Aduaneiro prever de forma combinada os prazos decadenciais constantes nos artigos 138, 139 e 54 do Decreto-lei nº 37/1966, os prazos estabelecidos pelos dois primeiros não se coadunam com o prazo previsto no artigo 54.

Vislumbra-se, assim, que o artigo 638 do Regulamento Aduaneiro é um esforço de combinar normas contraditórias e interpretá-las da melhor forma possível, sem lhes reconhecer contradição ou inconstitucionalidade. No mais, o artigo do Regulamento pouco ajuda na interpretação do artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966.

Lendo todos os artigos do Regulamento Aduaneiro mencionados neste item, fica evidente que a interpretação adotada no Regulamento foi uma tentativa de costurar a legislação vigente, tanto o Decreto-lei nº 37/1966 quanto o Código Tributário Nacional, sem afastar normas por considerá-las inconstitucionais.

No entanto, permanecem os problemas de inconstitucionalidade apontados neste estudo. Tanto há problemas que a própria jurisprudência do CARF e também a jurisprudência do Poder Judiciário não têm aplicado os artigos do Regulamento Aduaneiro sobre decadência com base no Decreto-lei nº 37/1966, especialmente os artigos 752 e 753, quando se trata de crédito tributário, como veremos nos dois itens seguintes.

22 Cuja base legal é o artigo 138 do Decreto-lei nº 37/1966.

23 Cuja base legal é o artigo 139 do Decreto-lei nº 37/1966.

6. Análise da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

Cumpre inicialmente ter em conta o papel do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Trata-se de um órgão extremamente especializado, de composição paritária, ou seja, dividido entre representantes da Secretaria da Receita Federal e dos contribuintes. O CARF, que em 2025 completa cem anos, é vinculado ao Ministério da Fazenda. É fundamental lembrar que esse Conselho não pode reconhecer inconstitucionalidade, conforme a Súmula CARF nº 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

O CARF não está subordinado à Secretaria da Receita Federal, portanto, não está vinculado aos atos normativos e às soluções de consulta deste órgão. Em razão da hierarquia administrativa, os membros do CARF devem aplicar os atos do Ministério da Fazenda e também os Decretos presidenciais, incluindo o Regulamento Aduaneiro, Decreto nº 6.759/2009.

Toda essa introdução tem o intuito de ponderar que, por mais técnica, bem estruturada e fundamentada que seja uma decisão do CARF, ela não pode atingir a mesma profundidade que se alcançou neste trabalho, pois majoritariamente nossas conclusões encontram fulcro, em boa medida, em aspectos de inconstitucionalidade.

A posição adotada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do CARF sobre a decadência aduaneira era no sentido de que, a despeito das disposições dos artigos 752 e 753 do Regulamento Aduaneiro, aos tributos e multas tributárias não se aplicavam as regras decadenciais constantes do Decreto-lei nº 37/1966, e sim aquelas constantes do Código Tributário Nacional. Aos créditos não tributários, entendia a CSRF, com alguma claudicância, que se aplicavam as disposições do Decreto-lei.

Dessa forma, em relação aos tributos incidentes na importação, inclusive o imposto sobre a importação, a CSRF aplicava o entendimento geral do STJ no sentido de aplicar o art. 150, § 4º, do CTN, caso se tratasse de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando houvesse pagamento antecipado e não ocorresse dolo, fraude ou simulação. Caso contrário, aplicava-se o artigo 173, I, do CTN. Em relação às multas aduaneiras tributárias, a CSRF também entendia que, por se tratar de créditos tributários, da mesma forma, deviam ser aplicadas as regras decadenciais do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, o Acórdão nº 9303-004.968.

É interessante destacar que, neste ponto, o CARF estava adotando interpretação diversa daquela constante do Regulamento Aduaneiro, Decreto presidencial que expressamente, na sua função de interpretar a lei, determinou a aplicação das regras decadenciais aduaneiras a tributo, imposto e multas (artigos 752 e 753 do Regulamento

Aduaneiro). Tal redação, no mínimo, abrangeria o imposto sobre a importação, sob pena de tornar inócua a letra do Regulamento Aduaneiro.

Contudo, a partir de junho de 2024, a 3ª Turma da CSRF teve uma mudança de entendimento, vertida no Acórdão nº 9303-015.282, de minha relatoria. Nessa guinada, passou-se a entender, em conformidade com os argumentos expostos no presente artigo, que deve ser observado o art. 138 do Decreto-lei nº 37/1966 para contagem do prazo decadencial do imposto sobre a importação. Segue trecho da ementa:

> DECADÊNCIA. NORMA GERAL. LEI COMPLEMENTAR. IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO. DECRETO-LEI Nº 37/1966.
>
> Deve-se observar o previsto no art. 138 do Decreto-Lei nº 37/1966, para contagem do prazo decadencial no lançamento do imposto sobre a importação.

Em relação às multas aduaneiras não tributárias, prevalece na CSRF o entendimento de que, a este caso, aplicam-se as regras sobre decadência constantes do Decreto-lei nº 37/1966, com as alterações posteriores. Nesse sentido, o Acórdão nº 9303-008.787.

Analisaremos ainda a jurisprudência relativa ao artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966. Em relação a esse artigo, a CSRF também adotou uma posição que não confere com a adotada neste trabalho, mas dela se aproxima, pois decidiu não aplicar o artigo 54 do Decreto-lei, por entender que a matéria decadencial deve ser regulada por lei complementar. A diferença em relação à nossa análise é que a CSRF não se aprofunda na disquisição e afirma diretamente que tal lei complementar é o Código Tributário Nacional. Tal entendimento consta do Acórdão nº 9303-009.392, do qual se transcreve um trecho:

> Portanto, se a questão repousa sobre os prazos limite definidos na legislação aduaneira para formulação da exigência, resta, então, incontroverso o critério a ser aplicado: em regra geral, o prazo inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ter sido lançado; porém, tratando-se de exigência de diferença de tributos, o prazo será contado da data do pagamento efetuado. Trata-se do exaustivamente debatido confronto entre a aplicação do art. 150 ou 173 do Código Tributário Nacional. No específico, uma vez que não houve pagamento do Imposto de Importação, a legislação específica determina que se aplique o art. 173. A questão, contudo, não se esgota aí. Debateu-se, também, no processo, em diversas ocasiões, qual legislação teria sido recepcionada pela Constituição Federal, ainda que formalmente, como apta a disciplinar o prazo decadencial, que, sabe-se, é matéria reservada à lei complementar. Dependendo do entendimento que se tenha a esse respeito, poder-se-á considerar que apenas ao Código Tributário Nacional é reservada a competência para disciplinar o assunto.

7. Análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

Nas decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre a decadência em relação ao imposto sobre a importação, prevalece a orientação de que devem ser aplicadas as regras decadenciais do Código Tributário Nacional. Segue uma decisão em Recurso Especial:

> [...] No entanto, essa primeira oportunidade não ilide a segunda oportunidade que surge dentro do procedimento de "revisão aduaneira", que se dá após o desembaraço aduaneiro (portanto após o procedimento de despacho aduaneiro) onde o Fisco irá revisitar todos os atos celeremente praticados no primeiro procedimento e, acaso verificada a hipótese, efetuará o lançamento de ofício previsto no art. 149, do CTN. Este segundo procedimento está sujeito aos prazos decadenciais próprios do crédito tributário e das multas administrativas e fiscais correspondentes, consoante a letra do Decreto-Lei n. 37/66, em sua redação original:[24]
>
> "Art. 138. Prescreve em 5 (cinco) anos o direito de cobrar tributos a contar do fato, que tornar conhecido o sujeito da obrigação tributária.
>
> Parágrafo único. Em se tratando de cobrança de diferença de tributos, conta-se, o prazo a partir do pagamento efetuado.
>
> **Art. 139.** *No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração.*"
>
> *Posteriormente, os comandos normativos foram assim tratados pela letra do Código Tributário Nacional, in verbis:*
>
> **Art. 150.** [...]
>
> **Art. 173.** [...]
>
> Sendo assim, a decadência do direito de o Fisco lavrar auto de infração para impor crédito tributário e penalidade decorrentes do procedimento de importação somente ocorrerá em 5 (cinco) anos contados da data do fato gerador ou da data da infração (art. 150, § 4º do CTN e no art. 139, do Decreto-Lei n. 37/66). Nessa linha a jurisprudência do extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR, transcrita apenas no que pertine ao presente processo:
>
> "TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. LANÇAMENTO. REVISÃO. INTELIGÊNCIA DO ART. 50, DO DECRETO-LEI 37/66, E DO ART. 149 CTN.

24 A decisão se refere à redação original dos artigos do Decreto-lei nº 37/1966 porque, apesar de a decisão ser de 2014, o caso ocorreu em 1985, antes da alteração do artigo 139 do Decreto-lei.

> I - A regra do Art. 50, do D. L. 37/66, integra o procedimento do lançamento do Imposto de Importação. Por isso, ela não afasta a norma do art. 149, CTN, relativa à revisão do lançamento dentro de cinco anos, nas hipóteses previstas neste último, Art. 149, CTN.
>
> [...]
>
> (AMS. n. 113.701/SP, extinto TFR, Sexta Turma, Rel. Min. Carlos Mário Velloso, julgado em 23.09.1987)."
>
> No caso dos autos, a data de entrada da mercadoria em solo pátrio se efetivou em 16/08/1985 (data do fato gerador), enquanto que a apelante protocolou impugnação administrativa contra o auto de infração em 17/11/88 (o que permite verificar que o auto de infração foi lavrado anteriormente). Portanto, não transcorrido o quinquênio previsto no art. 150, § 4º, do CTN e no art. 139, do Decreto-Lei n. 37/66. [...] (REsp nº 1.201.845 - RJ, grifo nosso)

Na decisão transcrita, indica-se o CTN como fonte da norma decadencial do imposto de importação e o Decreto-lei como fonte da norma da penalidade. Ademais, comete-se visível equívoco, pois se opta pelo CTN em relação do tributo porque ele teria tratado posteriormente da matéria decadencial. Sabemos que é o contrário: o Decreto-lei nº 37/1966 é de 18 de novembro de 1966 e a Lei nº 5.172/1966, que se tornou posteriormente o Código Tributário Nacional, é de 25 de outubro de 1966.

Colacionamos um trecho de outra decisão do STJ, que aplica, sem qualquer questionamento ou referência ao Decreto-lei nº 37/1966, as regras de decadência e prescrição do Código Tributário Nacional ao imposto sobre a importação:

> Segundo a recorrente, por se tratar de imposto de importação, a constituição do crédito tributário se dá pela espécie "lançamento por declaração". Como na hipótese dos autos foi feito lançamento de ofício, deve ser reconhecida a violação do art. 147 do CTN.
>
> O Tribunal de origem concordou com a tese da recorrente ao consignar que o tributo em tela sujeita-se ao lançamento por declaração. Acrescentou, porém, que isso não impede o lançamento de ofício, especificamente no caso concreto, em que houve constituição de crédito relativa à diferença entre o valor depositado pelo contribuinte e o valor efetivamente devido à data do depósito judicial.
>
> No Recurso Especial não houve ataque a esse fundamento, pois a recorrente se limita a insistir que o Imposto de Importação somente pode ser lançado por declaração. O arrazoado que destoa dos fundamentos do acórdão hostilizado, sem enfrentá-los adequadamente, atrai a aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF. Ademais, caso fosse possível ultrapassar o óbice sumulado, a jurisprudência deste Tribunal Superior reforça a possibilidade de lançamento de

> ofício referente a diferenças não declaradas pelo contribuinte. Cito o seguinte precedente:
>
> [...]
>
> Como se trata de lançamento de ofício, a prescrição não correu a partir da declaração prestada pela recorrente, mas sim a partir da data da decisão definitiva no processo administrativo que contém o lançamento de ofício. Embora essa data não seja mencionada, o acórdão deixa claro que entre a constituição do crédito (ainda não definitiva, pois não é possível verificar se houve impugnação ao lançamento) e a citação na Execução Fiscal transcorreu lapso de tempo equivalente a pouco mais de três anos, de modo que é impossível acolher a ventilada violação do art. 174 do CTN.

Assim, o que se observa majoritariamente nas decisões do Poder Judiciário é a aplicação das regras decadenciais e prescricionais do Código Tributário Nacional a todos os tributos, inclusive ao imposto de importação.

Considerações finais

Neste estudo, adotamos a inteligência do STF, insculpida na Súmula Vinculante nº 8, de que as normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de Direito Tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob as Constituições pretéritas de 1967/1969 quanto sob a Constituição atual.

Seguimos o entendimento do Superior Tribunal de Justiça em decisão com efeito repetitivo, REsp nº 973.733/SC, consolidada na Súmula STJ nº 555, de que a homologação do artigo 150, §4º, do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte. Ou seja, o artigo 150, §4º, como regra geral, aplica-se aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regulado pelo CTN e desde que tenha ocorrido pagamento e não tenha se dado dolo, fraude ou simulação.[25]

Verificamos que os artigos 137 a 141 do Decreto-lei nº 37/1966, na sua redação original, tratavam de decadência em matéria aduaneira. Todavia, de acordo com a menta do Decreto-lei e com as disposições dos próprios artigos, estes regulavam a decadência do imposto sobre a importação ou das multas relativas a esse imposto. Logo, todos esses artigos dispunham sobre decadência tributária.

Os artigos 137 a 141 do Decreto-lei nº 37/1966 eram posteriores à Lei nº 5.172/1966 e conviviam em vigência com a Lei, regulando matéria tributária mais específica (a

25 Na verdade, não analisamos acadêmica e profundamente o conteúdo do REsp nº 973.733/SC nem da Súmula STJ nº 555; eles apenas foram tomados como tais na análise da decadência aduaneira.

decadência do imposto de importação e sua respectiva multa) e também a decadência das multas aduaneiras não tributárias.

Quando a Constituição de 1967 entrou em vigor, surgiu a figura da lei complementar. Tanto as leis como os decretos-leis (ambos tinham a mesma hierarquia normativa) que tratassem de matéria reservada à lei complementar não estavam revogados, porém estavam recepcionados pela nova Constituição e também alçados ao *status* de lei complementar.

O artigos 137 a 141 do Decreto-lei, em razão de disporem sobre decadência tributária, não podiam ser alterados ou revogados por lei posterior que não tivesse *status* de lei complementar.

Dessarte, as alterações introduzidas nos artigos 137, 138, 140 e 141 do Decreto-lei nº 37/1966, por meio do Decreto-lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 - atos normativos que não possuem a hierarquia ou força de lei complementar -, somente podem ser caracterizadas como inconstitucionais, por ferirem o artigo 18, § 1º, da CF/1969 e o artigo 146, III, "b", da CF/1988.

Anote-se que as disposições sobre prescrição, introduzidas no Decreto-lei nº 37/1966, mediante alteração dos seus artigos 140 e 141 pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988, são duplamente eivadas de problema de inconstitucionalidade. A uma, porque ato com hierarquia de lei ordinária revogou regras sobre decadência tributária e, a duas, porque esse mesmo ato veiculou regras sobre prescrição tributária, matéria também reservada à lei complementar. Diante dessa inconstitucionalidade, é de se concluir que não temos regras sobre prescrição aduaneira.

Além disso, o Decreto-lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988, revogou as disposições originais do artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966 e introduziu um prazo para revisão aduaneira, prazo esse que é decadencial. Portanto, essa redação do artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966, que disciplina decadência tributária, introduzida por ato com hierarquia inferior à de lei complementar, também está eivada de inconstitucionalidade.

Quanto à jurisprudência, observamos que no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, especialmente na Câmara Superior de Recursos Fiscais, prevalecia o entendimento de que aos tributos e penalidades tributárias, inclusive o imposto de importação, aplicavam-se as regras decadenciais e prescricionais do Código Tributário Nacional. Contudo, a partir de junho de 2024, passou-se a considerar que, ao imposto sobre a importação e respectivas multas, devem ser aplicadas as regras do Decreto-lei nº 37/1966. É necessário neste momento observar se, mesmo com a mudança da composição desse colegiado, o entendimento se consolida. Em relação às multas aduaneiras não tributárias também têm sido aplicadas as regras constantes do Decreto-lei.

O CARF ainda não tem aplicado o artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966, o que revela, neste último caso, dissonância com as prescrições do Regulamento Aduaneiro.

Na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, verificamos que têm sido aplicadas ao imposto de importação e à multa pertinente as disposições relativas à prescrição e decadência veiculadas pelo Código Tributário Nacional, sem análise mais detida sobre a vigência e *status* das normas sobre decadência do Decreto-lei nº 37/1966.

Diante desse contexto, nossas conclusões sobre a decadência aduaneira foram as seguintes:

- todas as alterações dos artigos 137, 138, 140 e 141 do Decreto-lei nº 37/1966 apresentam problema de inconstitucionalidade, e esses artigos, portanto, devem ser considerados na sua versão original;
- a nova redação do artigo 54 do Decreto-lei nº 37/1966, que introduz regra decadencial, também apresenta problema de inconstitucionalidade;
- as regras prescricionais introduzidas por meio de alteração dos artigos 140 e 141 do Decreto-lei nº 37/1966 apresentam também problemas de inconstitucionalidade;
- as regras decadenciais constantes dos artigos 137 a 141 do Decreto-lei nº 37/1966, na sua redação original, deveriam ser aplicadas ao imposto sobre a importação, à sua respectiva multa e também às demais multas aduaneiras;
- contudo, não tem o CARF o poder de afastar lei ou decreto-lei sob argumento de inconstitucionalidade, ficando para a Justiça a incumbência de evoluir para uma análise mais detida e aprofundada do tema.

Referências

MEIRA, Liziane Angelotti. *Tributos sobre o comércio exterior*. São Paulo: IOB, 2002.

MEIRA, Liziane Angelotti. Decadência no Direito Aduaneiro brasileiro. *In*: TREVISAN, Rosaldo (org.). *Temas atuais de Direito Aduaneiro III*. São Paulo: Edições Aduaneiras, 2022, p. 501-537. v. 1.

MEIRA, Liziane Angelotti. Território aduaneiro e decadência de tributos e multas aduaneiras. *Consultor Jurídico*, São Paulo, 26 jul. 2022. Disponível em: https://www. conjur. com. br/2022-jul-26/territorio-aduaneiro-decadencia-tributos-multas-aduaneiros/. Acesso em: 29 jul. 2025.

LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: AS PERGUNTAS QUE DEVEM SER RESPONDIDAS

LUIS HENRIQUE MAROTTI TOSELLI[1]

Resumo: O presente artigo tem por escopo a análise dos limites do planejamento tributário. Considerando que o tema ainda é cercado de insegurança jurídica, nosso objetivo é o de, após colocar em evidência as principais medidas utilizadas pelos contribuintes na busca de economia tributária, definir as perguntas que realmente deveriam ser respondidas pelos Julgadores para validarem ou não os meios empregados para a maximização de resultados.

Palavras-chave: Planejamento tributário; limites.

Abstract: The scope of this article is to analyze the limits of tax planning. Considering that this issue is still surrounded by legal uncertainty, our objective, after we will highlight the main measures used by taxpayers for tax savings, is to define the questions that should really be answered by Judges in order to validate or not the means used to maximize the results.

Keywords: Tax planning; limits.

[1] Vice-presidente da 1ª Seção do CARF. Conselheiro titular da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Professor convidado em cursos de pós-graduação.

DOI 10.5281/zenodo.17279706

Sumário

Introdução 251
1. Planejamento tributário 251
2. Espécies de planejamento tributário e requalificação jurídica 253
2.1 Planejamento tributário essencialmente interpretativo 254
2.2 Planejamento tributário fático-jurídico material 259
2.3 Planejamento tributário fático-jurídico pessoal 269
Conclusões 277
Referências 279

Introdução

É com grande satisfação que participamos, a convite dos organizadores do X Seminário de Direito Tributário e Aduaneiro do CARF, realizado nos dias 23 e 24 de setembro de 2024, desta obra coletiva para homenagear os cem anos de existência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), o antigo Conselho de Contribuintes.

O tema proposto foi por nós apresentado em um dos painéis do referido evento e diz respeito aos *limites do planejamento tributário*. A ideia aqui, então, é novamente *fugir* propositadamente das discussões teóricas que acabaram polarizando os debates sobre a matéria, enfatizando as *verdadeiras questões* que a nosso ver deveriam ser enfrentadas pelos *intérpretes autênticos* quando do julgamento de casos concretos que envolvem estruturas capazes de levar ao caminho de uma *economia fiscal* objeto de questionamentos fiscais.

Para tanto, após tecer comentários gerais sobre *planejamento tributário* e sua *requalificação jurídica*, vamos classificá-lo em três grandes *espécies*, buscando destacar em cada uma delas, inclusive com exemplos de casos concretos, *o ponto chave* em que as discussões de fato deveriam se concentrar, para em seguida *construir* as perguntas que entendemos que realmente deveriam ser formuladas e respondidas para que a *economia tributária* subjacente seja ou não julgada *eficaz* ou *oponível* ao Fisco em sede de contencioso.

1. Planejamento tributário

Não há dúvidas de que, em um *Estado Democrático Fiscal*, como é o caso do Brasil, os cidadãos (pessoas físicas e jurídicas) têm o dever de pagar tributos. Nas palavras de Hugo de Brito Machado (2009, p. 11), "embora nem sempre tenha sido assim, pagar tributo é atualmente um dever fundamental do cidadão. Há mesmo quem diga que o tributo é o preço da cidadania".

Também **é inquestionável** que a solidariedade, a capacidade contributiva, a estrita legalidade, o direito de propriedade e a livre iniciativa foram contemplados no nosso ordenamento jurídico como valores ou princípios que impactam diretamente a relação jurídico-tributária.

Outro aspecto que não pode passar despercebido é o de que o emprego de medidas tendentes a reduzir a carga tributária dentro dos limites constitucionais, além de natural e lógico no modelo *capitalista*, constitui dever do administrador de sociedade no exercício de sua função de maximizar os resultados da entidade sob sua gestão.

Como já alertava Alfredo Augusto Becker (2007, p. 142):

> [...] todo indivíduo, desde que não viole regra jurídica, tem a indiscutível liberdade de ordenar seus negócios de modo menos oneroso, inclusive tributariamente. Aliás, seria absurdo que o contribuinte, encontrando vários caminhos legais (portanto, lícitos) para chegar ao mesmo resultado, fosse escolher justamente aquele meio que determinasse pagamento de tributo mais elevado.

Nesse contexto, podemos afirmar que muitos caem na tentação (ou *armadilha*) de buscar definir os limites (ou direito) do planejamento tributário, assim entendido como a prática de medidas tendentes a gerar economia tributária, essencialmente no plano teórico, mais precisamente a partir de interpretações construídas em face da *vagueza* dos referidos princípios e valores constitucionais, muitas vezes acrescidas de *importação de teorias*, de um conceito pessoal de *justiça tributária* ou de um *excesso de formalismo*.

Ocorre que a discussão abstrata dos limites do planejamento tributário, além de ensejar tremenda insegurança jurídica, mostrou-se, ao menos para nós, nesses nove anos atuando como conselheiro no âmbito da 1ª Seção de Julgamentos do CARF, insuficiente para solucionar litígios desta natureza.

Como bem observou Sérgio André Rocha (2023, [s.p.]):

> [...] o debate sobre o planejamento tributário tem sido obscurecido pela interposição de uma camada teórica - ideológica, axiológica e principiológica - que desloca a discussão da realidade fática para questões teórico-abstratas, criando falsas controvérsias. [...]
>
> Os casos concretos não se resolvem a partir da afirmação do direito fundamental de economia tributária ou do dever fundamental de contribuir. É hora de se atribuir maior relevância às situações concretas do que aos debates conceituais e teóricos.

Com efeito, restringir a legitimidade ou não de um planejamento tributário no plano hipotético, desvinculando-se das peculiaridades do caso concreto, não só prejudica a resolução eficiente da controvérsia, como também pode colocar indevidamente o Julgador acima da Lei, notadamente quando este não se atém aos pressupostos legais para uma *requalificação jurídica dos fatos*. Senão, vejamos:

A busca por economia tributária, em linhas gerais, se dá em face da adoção de atos tendentes (i) a "aumentar" despesas dedutíveis, (ii) a "reduzir" receitas tributáveis; e/ou (iii) a tomar *créditos escriturais*, cabendo ao contribuinte apurar e declarar os tributos entendidos como devidos, que podem ou não contar com *planejamento tributário*, no contexto do dito *lançamento por homologação*.

Por outro lado, deve a fiscalização, nos termos do artigo 142 do CTN, "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".

Paralelamente, o artigo 149, VII, também do CTN, prescreve que "o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com *dolo*, *fraude* ou *simulação*".

Sobressai desses dispositivos legais o dever da Administração Tributária pela busca da *verdade material*, que tem o *poder* de promover, mediante *lançamento de ofício*, os ajustes que entender necessários caso constate falta ou insuficiência de recolhimento. Isso ocorre com a *requalificação jurídica* dos fatos declarados, expediente que deve ser utilizado quando a fiscalização não concorda com uma *dedução*, uma *exclusão* ou uma *tomada de crédito escritural*, seja por adotar uma interpretação divergente da contribuinte, seja por entender que o sujeito passivo se valeu de uma estrutura dolosa, simulada ou fraudulenta.

Ressalte-se que é do Fisco o **ônus de comprovar que o contribuinte não pagou ou recolheu a menor determinado tributo, ônus este que, à luz do artigo 50, § 1º, da Lei n. 9.784/1999**, inclui a necessidade de motivação explícita, clara e congruente acerca da infração apurada.

Trazendo essas considerações para o campo do *planejamento tributário*, mister verificar quando uma autuação fiscal decorrente de uma *requalificação jurídica* deve ser considerada legítima ou não pelas autoridades julgadoras.

2. Espécies de planejamento tributário e requalificação jurídica

O Fisco pode se deparar com inúmeros meios de *planejamento tributário*, afinal há uma enorme gama de oportunidades e medidas que resultam em *despesas dedutíveis*, *receitas não tributáveis* ou *créditos escriturais*, sem prejuízo de outras possibilidades de geração de economia tributária.

A experiência nos demonstra, porém, que é possível *classificar* o planejamento tributário em três grandes *espécies*:

(i) decorrente da tentativa de o contribuinte enquadrar um negócio ou uma operação em alguma norma de *isenção,* de *benefício fiscal* ou que d**ê** direito a *crédito escritural*, ora denominado de *planejamento tributário essencialmente interpretativo*;

(ii) decorrente da celebração de atos ou negócios jurídicos com efeitos econômicos, tais como contratos de *mútuo*, *debêntures*, *aluguel, leasing, aquisição de investimentos com ágio* etc., ora denominado de *planejamento tributário fático-jurídico material*; e

(iii) decorrente de *interposição de pessoas* em reestruturações societárias ou operacionais, ora denominado de *planejamento tributário fático-jurídico pessoal.*

Reconhecemos, é certo, que se trata de uma classificação meramente didática que não deve ser compreendida com muita *rigidez*, mas consideramos ser ela de grande utilidade nessa nossa tentativa de construir as perguntas que devem ser respondidas para encontrar os *limites individuais* de cada planejamento tributário.

2.1 Planejamento tributário essencialmente interpretativo

Sob a rubrica de *planejamento tributário essencialmente interpretativo*, enquadramos as tentativas dos contribuintes de subsumir um negócio ou uma operação **à hipótese legal de** alguma norma de *isenção,* de *benefício fiscal* ou de *direito a crédito escritural,* de modo a reduzir as suas bases tributáveis.

Vejamos alguns exemplos:

- JCP retroativo

Trata-se de *planejamento* consistente na dedução, do Lucro Real e base de cálculo da CSLL, de despesas incorridas com o creditamento de juros sobre capital próprio (JCP) apurados em exercícios anteriores, nos quais não houve decisão assemblear autorizando esses pagamentos.

A controvérsia, portanto, se dá em torno do momento de realização da dedução dos JCP, prevista no artigo 9º da Lei n. 9.249/1995,[2] da base de cálculo do IRPJ e da CSLL: ao passo que os contribuintes costumam interpretar que, na ausência de proibição legal, seria possível a sua distribuição em exercício posterior ao da apuração do lucro, sem prejuízo à dedução (posição que prevaleceu, por exemplo, no Acórdão n. 9101-006.358[3]), a Receita Federal entende que a dedução de JCP somente poderia ser realizada no ano-calendário a que se referem seus limites, na linha do que caminhou o Acórdão n. 9101-006.757.[4]

O debate ainda aborda a violação ou não ao regime de competência: enquanto o Fisco sustenta que a falta de deliberação de JCP no ano de referência dos lucros impede

---

2 "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."

3 Sessão de julgamento de 8 de novembro de 2022. Redator designado: conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

4 Sessão de julgamento de 3 de outubro de 2023. Redatora designada: conselheira Edeli Pereira Bessa.

sua dedução em momento posterior, os contribuintes alegam que o "gatilho" desta obrigação nasce por ocasião da deliberação do órgão societário, ainda que depois de encerrado o referido exercício.

Cabe, portanto, aos Julgadores, na apreciação da procedência ou não de infração motivada pela glosa da dedução de JCP de anos anteriores, verificarem ou não esta possibilidade a partir da linha interpretativa que adotarem acerca dos requisitos legais previstos no referido artigo 9º.

- Subvenções para investimento

Trata-se de matéria amplamente debatida em sede de contencioso, consistente no tratamento fiscal que deve ser conferido **às subvenções governamentais usualmente concedidas por** estados na forma de créditos presumidos de ICMS.

Inicialmente, a discussão girava em volta do enquadramento da subvenção enquanto *subvenção de investimento*, cuja receita oriunda da redução do ICMS a pagar, com fundamento no art. 443 do RIR/1999,[5] poderia ser excluída se comprovada a criação de reserva de capital; ou enquanto *subvenção de custeio*, hipótese que enseja o oferecimento do valor da subvenção à tributação.

Aos olhos das autoridades fiscais, diante da inexistência de *sincronia* ou *efetiva aplicação* dos recursos subvencionados em investimentos específicos vinculados à política fiscal concedente, não haveria que se falar em *subvenção de investimento*.

Já os contribuintes alegavam que, como *dinheiro não tem carimbo* e tais investimentos costumam ser feitos a longo prazo, a prova exigida quanto à sincronia direta seria praticamente impossível, além do que desvirtuaria a própria finalidade e natureza da *norma isentiva* em questão. Também costumavam alegar que a tributação de subvenções estaduais violaria o princípio federativo.

Foi, então, publicada a Lei Complementar n. 160/2007, a qual, por meio do seu artigo 9º, inseriu dois novos parágrafos ao artigo 30 da Lei n. 12.973/2014,[6] prescre-

---

5 "Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei n. 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII): I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou [...]."

6 "Art. 30 - As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei n. 6.404, de 15 de

vendo que os benefícios concedidos pelos estados e Distrito Federal, na forma do artigo 155, II, da Constituição Federal, devem ser considerados como subvenções para investimento, não devendo nenhum outro eventual requisito ser exigido, salvo aqueles previstos no próprio artigo 30.

Apesar dessa *equiparação legal*, nova controvérsia surgiu quanto aos requisitos previstos no *caput* do art. 30 e residia na necessidade ou não de a norma instituidora da renúncia fiscal atestar expressamente a existência de estímulo à implantação ou expansão de um empreendimento econômico específico.

No Acórdão n. 9101-005.508[7] (assim como no de n. 9101-006.583),[8] porém, prevaleceu o entendimento de que, uma vez demonstrado que a contribuinte escriturou o valor subvencionado em conta de reserva, e tendo registrado o benefício junto ao CONFAZ, a própria lei já teria equiparado a renúncia de ICMS como *subvenção de investimento*, razão pela qual a exclusão da respectiva receita foi assegurada.

Posteriormente, com a edição da Lei n. 14.789/2023, o tratamento fiscal das subvenções públicas parece ter ganhado novos capítulos, tendo em vista que a posição das autoridades fazendárias já indica que agora qualquer subvenção deveria ensejar o reconhecimento de receita tributável, em contrapartida de um crédito fiscal, ao passo que os contribuintes já dão sinais de que esta tributação pretendida não se sustentaria ante o pacto federativo e imunidade recíproca.

Certamente continuará cabendo aos órgãos julgadores adotarem a interpretação sobre a natureza da subvenção que mais lhes convencer.

- Depreciação integral na atividade rural

A controvérsia diz respeito ao tratamento fiscal das despesas incorridas na aquisição de bens do ativo imobilizado utilizados na exploração de atividade rural, como é o

dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para: I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou II - aumento do capital social. [...] § 4º. Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo. § 5º. O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados."

7 Sessão de julgamento de 13 de julho de 2021. Redator designado: conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

8 Sessão de julgamento de 10 de maio de 2023. Relator: conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

caso dos recursos destinados à formação de canaviais (cana-de-açúcar), considerando o *benefício* da depreciação integral previsto no art. 6º da MP n. 2.159-70.[9]

Aqui existem ao menos três interpretações: (i) a de que os "gastos com cana-de-açúcar", por estarem sujeitos à exaustão, e não à depreciação, impediriam a sua apropriação integral como encargos do período correspondente à sua aquisição (cf. Acórdão n. 9101-004.305);[10] (ii) a de que os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estariam, sim, sujeitos à depreciação, e não à exaustão, podendo, portanto, se valer do benefício da depreciação acelerada incentivada (cf. Acórdão n. 9101-006.643);[11] e (iii) a de que o "benefício" da depreciação integral previsto no art. 6º da MP n. 2.159-70 não está condicionado à natureza do ativo ou ***à*** espécie da exploração, mas ao fim a que ele se destina. Assim, se o ativo for empregado em atividade rural, aplica-se o permissivo legal para dedução total do dispêndio no ano corrente (cf. Acórdão n. 9101-007.219).[12]

A solução dessas demandas, contudo, dependerá da posição interpretativa vencedora acerca do conteúdo do art. 6º da MP n. 2.159-70.

- Insumos

Como se sabe, na sistemática não cumulativa de apuração das contribuições ao PIS e COFINS, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a bens e serviços, utilizados como *insumo* na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.[13]

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), por ocasião do julgamento sob a sistemática repetitiva do REsp n. 1.221.170/PR (Tema Repetitivo n. 779), fixou tese no sentido de que "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".

---

9 "Art. 6º - Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano da aquisição."

10 Sessão de julgamento de 6 de agosto de 2019. Redator designado: conselheiro André Mendes de Moura.

11 Sessão de julgamento de 11 de julho de 2023. Relatora: conselheira Lívia De Carli Germano.

12 Sessão de julgamento de 7 de novembro de 2024. Relator: conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

13 Conforme artigo 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003.

Ao menos duas interpretações acerca do conceito de insumo ainda se mostram cabíveis: (i) a de que a essencialidade ou relevância referidas se limitam à fase produtiva, sendo quaisquer gastos das etapas posteriores não passíveis de enquadramento como insumos; e (ii) a de que, além da fase produtiva, também poderiam ser enquadrados como insumos os gastos necessários ao menos até que a venda seja de fato concluída com a tradição.

Nota-se, assim, que, quando se depararem com este tipo de *planejamento*, que envolve a tentativa de enquadrar uma determinada despesa como insumo, cabe a cada Julgador adotar a posição mais *restrita* ou *aberta* do conceito de insumo, levando em conta o seu entendimento sobre a *essencialidade* ou *relevância* de tal despesa para o desenvolvimento da atividade econômica explorada pelo sujeito passivo.

Pois bem. A partir desse rol de exemplos (e várias outras situações poderiam ter sido selecionadas), **é** forçoso concluir que, ao se deparar com *planejamento tributário* que tem por base normas de *isenção*, *benefícios* ou *créditos escriturais*, a pergunta que o Julgador deve fazer e responder acerca do *planejamento tributário* **é:** o contribuinte cumpriu os requisitos legais?

Caso entenda que sim, e isto deve estar motivado, o *planejamento tributário* deve ser assegurado. Caso entenda que não, o que também demanda motivação, **é** cabível a *requalificação* (*glosa*) com a consequente cobrança do tributo que deixou de ser recolhido.

A análise, portanto, da legitimidade ou não do *planejamento tributário essencialmente interpretativo* envolve o *princípio da legalidade*. **Não se** questionam os fatos propriamente ditos, mas sim a sua subsunção à hipótese normativa que garantiria uma *benesse fiscal*. Daí cair como uma luva, em julgamentos desta espécie de busca por economia tributária, o antigo brocardo romano *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus* - "onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir".

Ou como diria Carlos Maximiliano (1984, p. 103, 107):

> Cumpre evitar não só o apego exagerado à letra dos dispositivos positivos, como também ao excesso contrário, o de forçar a exegese e deste modo encaixar na regra escrita, graças *à* fantasia do hermeneuta, as teses pelas quais este se apaixonou, de sorte que vislumbra no texto ideias apenas existentes no cérebro, ou no sentir individual, desvairado por ojerizas e pendores, entusiasmos e preconceitos. [...]
>
> A interpretação deve ser objetiva, desapaixonada, equilibrada, *às* vezes audaciosa, porém não revolucionária, aguda, mas sempre atenta, respeitadora da lei.

2.2 Planejamento tributário fático-jurídico material

Essa espécie de planejamento tributário consiste na tentativa do sujeito passivo de se valer dos efeitos econômicos decorrentes da formalização de atos ou negócios jurídicos na apuração de tributos, tais como despesas com *juros, aluguel* e *debêntures*, buscando a neutralidade de uma *permuta*, *amortização de ágios* etc.

Em um primeiro momento, pode-se dizer que prevaleceu na jurisprudência do CARF uma corrente, digamos, *formalista*, no sentido de que, não havendo regra legal (*norma antielisiva* propriamente dita) proibindo ou limitando expressamente a celebração de um determinado negócio jurídico ou a prática de determinado ato, os contribuintes, na ausência de uso de meios ilícitos, possuiriam livremente o direito de usufruir de seus efeitos econômicos para fins tributários.

Considerando, porém, o *abuso* na aplicação desta questionável premissa de que "tudo que não está proibido estaria automaticamente permitido", somado à imperfeição técnica da redação do parágrafo único do artigo 116 do CTN e seu alcance, a jurisprudência passou a exigir o elemento *propósito negocial*, imputando ao contribuinte o ônus de comprovar que, além da economia tributária, os contratos e atos por ele formalizados deveriam estar acompanhados de outras razões econômicas, sob pena de serem considerados *ineficazes* ou *inoponíveis* ao Fisco.

Ora, como diz o dito, "nem tanto ao céu nem tanto ao inferno". Trata-se de verdadeira *polarização de teses* cujo antagonismo resulta no *fechamento dos olhos* destes intérpretes para a ferramenta fornecida pelo próprio Direito Tributário para resolver a problemática da *eficácia* ou *oponibilidade* dos negócios jurídicos formalizados no Direito Privado perante o Fisco, que é o *instituto da simulação*.

A simulação, enquanto limite ao planejamento tributário em testilha, fica ainda mais clara após o STF ter julgado a constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADIN) n. 2.446.

Apenas para recapitular, a Lei Complementar n. 104/2001 introduziu o parágrafo único do artigo 116 do CTN com a seguinte redação: "A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária".

Em seguida, n**ão se pode perder de vista que** o governo buscou "incorporar" a *teoria do propósito negocial* e do *abuso de forma* no Direito Tributário por intermédio do artigo 14 da Medida Provisória n. 66/2002,[14] mas fato é que este dispositivo

[14] "Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o

foi rejeitado pelo Congresso Nacional quando da conversão da referida MP na Lei n. 10.637/2002, o que deveria definitivamente afastar o uso destas *figuras* do nosso ordenamento jurídico.[15]

Tendo em vista, porém, que o *propósito negocial* e o *abuso de forma* acabaram sendo, ainda que de forma transversa, adotados como *política de fiscalização*, e inclusive aceitos por parte considerável da jurisprudência, a Confederação Nacional do Comércio ajuizou a ADIN n. 2.446, pleiteando a declaração de inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN.

Apesar da alegada inconstitucionalidade ter sido afastada, chama atenção o voto vencedor da relatora, ministra Cármen Lúcia, do qual transcrevemos as seguintes passagens:

> A plena eficácia da norma depende de lei ordinária para estabelecer procedimentos a serem seguidos.
>
> [...] a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação desse fato gerador.
>
> [...]
>
> Não se comprova também, como pretende a autora, retirar incentivo ou estabelecer proibição ao planejamento tributário das pessoas físicas ou jurídicas.
>
> A norma não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa, e, assim, deixando de pagar tributos quando não configurado fato gerador cuja ocorrência tenha sido licitamente evitada.
>
> [...]
>
> 8. A norma do parágrafo único do art. 116 não dispõe, ao contrário do pretendido pela autora, de espaço autorizado de interpretação econômica.

Com base nesse importante precedente, verifica-se que o STF assentou que não há autorização legal no Direito Tributário brasileiro que autorize uma *interpretação econômica*, assinalando justamente que, na ausência de adoção de meios ilícitos, e não

valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. § 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de: I - falta de propósito negocial; ou II - abuso de forma.

15 Em 2015 houve nova tentativa de inserção de tais *teorias*, por intermédio dos arts. 1º a 12 da Medida Provisória n. 685, mas estes dispositivos também acabaram sendo suprimidos quando da sua conversão na Lei n. 13.202/2015.

havendo lei ordinária que limite a prática de determinados atos ou negócios jurídicos, **é** apenas a *simulação* (e seu viés, a *dissimulação*) o *gatilho* da *requalificação jurídica dos fatos*, permitindo às autoridades fiscais neutralizar a eficácia de atos ou negócios jurídicos simulados na *apuração tributária*, independentemente da sua forma.

Paulo Ayres Barreto (2010, p. 60) **já havia ido direto ao ponto:** "Provadas a simulação ou a dissimulação, perdem relevo a ausência de propósito negocial e a alegação de abuso. Contudo, se não restarem comprovadas, as ações do contribuinte deverão ser plenamente respaldadas pelo ordenamento jurídico nacional".

Mas o que é simulação no negócio jurídico?

De acordo com os incisos II e III do § 1º do artigo 167 do Código Civil, "haverá simulação nos negócios jurídicos quando: [...] II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados".

A hipótese prevista no inciso III em questão não desperta muita polêmica, afinal a norma é *clara* no sentido de que, em caso de *adulteração* no aspecto temporal do negócio, que pode ser manipulado para o passado (*antedatado*) ou para o futuro (*pós-datado*), haverá simulação.

A dificuldade repousa na aplicação do inciso II, que trata da simulação por *declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira*, relacionando-se, portanto, aos seguintes elementos: (i) **à** própria *existência* do negócio jurídico formalizado; (ii) **à** sua *natureza*, de modo que o negócio celebrado pode resultar em uma alteração ou inobservância do tipo/causa correspondente; ou (iii) ***à circunstância em que*** o *valor* da prestação não corresponde à realidade.

"A simulação pode comparar-se a um fantasma, a dissimulação a uma máscara". É este o ponto de partida adotado na clássica obra de Francisco Ferrara (1939, p. 50), civilista italiano que muito influenciou e ainda influencia a doutrina brasileira. Contribuindo para a dita *teoria voluntarista*, leciona este autor que o negócio simulado implica a ocorrência de uma aparência diferente da realidade. Assim, a característica marcante do negócio simulado seria a *divergência intencional* entre a vontade (*substância*) e a declaração (*forma*), visando criar uma ilusão.

Trata-se de um enfoque eminentemente subjetivo, tendo por norte mais as relações privadas, em que o engano intencional (ou doloso) de uma parte iludir a outra é determinante para eventual nulidade do negócio tal como ele foi celebrado.

No âmbito tributário, todavia, o instituto da simulação, além desse viés subjetivo, afinal não é possível descartar a possibilidade de os contribuintes se valerem de atos

ou negócios para intencionalmente enganar o Fisco, ganha outros contornos, podendo ser caracterizado também de forma objetivista, dentro da concepção trazida pela denominada *teoria causalista*.

Sob esse viés, todo ato ou negócio jurídico tem uma *causa jurídica* - ou "função típica", correspondente aos efeitos jurídicos que o Direito espera do negócio celebrado. A *causa*, pois, equivale às *consequências jurídicas* inerentes a cada *tipo* negocial.

Para Emílio Betti (2008, p. 562, 578), expoente da *tese objetivista*, a simulação seria o resultado de um conflito insanável entre o escopo típico e a causa, evidenciando um desvio da função instrumental do negócio jurídico.

Conforme expõe Heleno Tavares Torres (2003, p. 141-142):

> Causa é a finalidade, a função, o fim que as partes pretendem alcançar com o ato que põem em execução, sob a forma de contrato, para adquirir relevância jurídica. Por isso, a causa é elemento essencial do negócio, como fim de realizar uma operação apreciável economicamente, devendo ser sempre lícita e passível de tutela pelo direito positivo. E para cada contrato ou ato jurídico, somente uma causa. No contrato de venda e compra, a causa é o intuito de entregar um bem recebendo um preço correspondente. Caso seja um bem por outro, a causa já individualiza um outro contrato, o de permuta; e se não há intuito de obter o pagamento de preço, mas apenas atribui um bem a outrem, aumentando o patrimônio deste, a causa já impõe outra qualificação, o de um contrato de doação.

A propósito, o Exmo. ministro Moreira Alves esclarece que a *causa* diz respeito à "função prática" do ato ou negócio jurídico, que não se confunde com o *motivo* que leva à formação dos negócios jurídicos. Em suas palavras (Alves, 2003, p. 11; 2004, p. 13):

> [...] é preciso desde logo fazer a distinção, que é fundamental, entre a causa do negócio jurídico e o motivo dele. A causa do negócio jurídico nada mais é do que a finalidade econômico-prática a que visa a lei quando cria um determinado negócio jurídico. Assim, por exemplo, na compra e venda, a causa do negócio jurídico é a troca da coisa pelo dinheiro (preço); no contrato de locação, é a troca do uso da coisa pelo dinheiro (aluguel). Essa causa, nada mais é, em última análise, do que uma causa objetiva que traduz o esquema que a lei adota para cada figura típica, como é a compra e venda, como é a locação. Já o motivo, não. O motivo é de ordem subjetiva das partes que se utilizam de determinado negócio jurídico. Por exemplo, uma pessoa pode utilizar-se do contrato de compra e venda para adquirir alguma coisa com - e é o motivo - a finalidade subjetiva de desfazer-se dessa coisa. Enfim, o motivo, as finalidades subjetivas, que não se confundem com aquela coisa objetiva e que diz respeito ao esquema do próprio negócio jurídico.

Tal, então, como foi positivada e integrada com os demais dispositivos legais do Código Civil,[16] a simulação, notadamente no Direito Tributário, acabou incorporando as duas referidas teorias (*voluntarista* e *causalista*), permitindo ao Fisco que se oponha aos efeitos econômicos de negócios jurídicos nas bases tributáveis quando conseguir demonstrar que estes (i) são *inexistentes* na realidade; ou foram praticados (ii) em *desconformidade* com a sua respectiva *causa* ou *finalidade jurídica*; ou (iii) para *dissimular* outro negócio típico.

A simulação, nesses termos, opera-se no *plano da ineficácia* dos efeitos econômicos pretendidos. Ou seja, uma vez demonstrada a simulação de um negócio jurídico, o Fisco tem o poder de qualificá-lo como *não oponível*, com a consequente *requalificação jurídica dos fatos*.

Vejamos alguns exemplos:

- Remuneração de debêntures

Uma forma de obtenção de recursos no mercado consiste na emissão de debêntures. Na prática, determinada empresa formalizou a emissão de tais títulos com restrição de subscritores (apenas aos sócios), com previsão de remuneração com base em alto percentual sobre o lucro futuro apurado (85% a 95%), mas sem que os aportes financeiros fossem feitos, sendo a operação suportada por notas promissórias.

Pergunta-se: a remuneração deste tipo de debêntures realmente constitui uma despesa dedutível? O Fisco pode questionar esse negócio jurídico? Enfim, houve simulação?

Não havendo captação financeira, que é a principal *causa jurídica* de uma debênture, parece-me que realmente o Fisco tem poderes para requalificar a operação, desde que motive adequadamente que, simulando-se remunerações de debênture, dissimularam-se dividendos (*indedutíveis*).

Nesse sentido caminhou o Acórdão n. 1201-003.555,[17] quando assim concluiu o julgamento da situação fática ora narrada: "Diante do conjunto de indícios e provas

[16] Nesse sentido são as expressões "fim econômico ou social", constante do artigo 187, "função social do contrato", reportada no artigo 421, e, ainda, o signo "substância", de que se valeu o artigo 173, todos do Código Civil: "Art. 173. O ato de confirmação deve conter a substância do negócio celebrado e a vontade expressa de mantê-lo"; "Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes"; "Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato, observado o disposto na Declaração de Direitos de Liberdade Econômica".

[17] Sessão de julgamento de 22 de janeiro de 2020. Relator: conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

colhidos pela fiscalização, a Recorrente pretendeu, na verdade, deduzir despesas pagas por mera liberalidade. Assim, simulando-se remunerações de debêntures, as partes na verdade buscaram deduzir dispêndios não operacionais e, portanto, indedutíveis".

O debate, aqui, portanto, vai além da *dicotomia* entre o direito do planejamento tributário ante a forma adotada e o dever de pagar tributos, devendo se concentrar, isto sim, na *conformidade dos fatos* a uma operação típica de debêntures.

- Aportes de recursos em planos de previdência privada

Como regra geral, aportes de natureza previdenciária são isentos de IR-Fonte, por força do artigo 69 da Lei Complementar n. 109/2001, que rege o Regime de Previdência Complementar.

Ocorre que, na prática, podem existir dois tipos de pagamentos sob esta rubrica: (i) pagamentos de natureza previdenciária propriamente dita, cuja isenção deve ser aplicada se cumpridos os requisitos legais; e (ii) pagamentos sob a forma de previdência privada, mas para dissimular remunerações do trabalho.

No Acórdão n. 9101-004.656[18] prevaleceu o entendimento no sentido de que:

> No caso de plano de previdência complementar em regime aberto, poderá o empregador eleger como beneficiários grupos de empregados e dirigentes pertencentes a determinada categoria, desde que não seja caracterizado como instrumento de incentivo ao trabalho, nem seja concedido a título de gratificação ou prêmio. Integram a remuneração e sujeitam-se à incidência do Imposto sobre a Renda de Pessoas Físicas - IRPF e ao Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF os aportes de contribuição feitos pela contratante de pessoas físicas a planos de previdência privada complementar quando não configurado o caráter previdenciário desses planos.

Mais precisamente, tal julgado concluiu que os valores destinados como PGBL não possuíam natureza previdenciária, mas remuneratória, sujeitando-se à incidência do IRRF, em síntese porque:

- o comitê de remuneração definia os valores a serem pagos a título de previdência complementar com base, entre outros critérios, em metas de desempenho individual e da empregadora;

- a empregadora já mantinha outro plano de previdência complementar fechado disponível à totalidade dos empregados e administradores e, paralelamente, o PGBL em questão, destinado apenas a determinados dirigentes;

[18] Sessão de julgamento de 16 de janeiro de 2020. Redatora designada: conselheira Viviane Vidal Wagner.

- não havia regras claras quanto à determinação do valor dos pagamentos aportados; e

- houve resgate em valores substanciais pelos participantes, sem qualquer carência.

As evidências do caso concreto, portanto, levaram o Colegiado a afastar o caráter beneficiário contido na Lei n. 109/2001, *requalificando* os pagamentos como verbas salariais ante a caracterização da *simulação* do negócio jurídico.

Já no Acórdão n. 9202-010.583,[19] a discussão tomou outro rumo, conforme atesta o seguinte encaminhamento:

> No caso concreto o plano disponibilizado pela empresa seria por adesão e observaria as regras fixadas por empresa de previdência privada contratada, sendo destinado a qualquer empregado com vínculo de emprego superior a seis meses, tendo a fiscalização reclassificado sua natureza como de remuneração exclusivamente por este fato, ou seja, diante da limitação temporal o plano não era ofertado à totalidade dos empregados. Ora, a limitação eleita pelo Contribuinte possui critério objetivo, nos exatos termos da fundamentação acima e, neste sentido, deve-se aplicar a não incidência prevista pela norma do art. 28, §9º, "p" da Lei n. 8.212/91.

Ao passo, então, que o primeiro precedente ora trazido, debruçando-se sobre as circunstâncias fáticas, validou a tese simulatória levantada pela fiscalização, o segundo divergiu da interpretação fazendária quanto aos requisitos da isenção, notadamente quanto ao *oferecimento global* do plano.

É determinante para o Julgador, portanto, a *qualificação jurídica dos fatos*, e não a investigação teórica sobre o direito de economizar tributos *versus* o dever de pagá-los.

- Alocação de receitas financeiras para absorção de prejuízos fiscais

Temos conhecimento de *planejamento tributário* implementado por determinados grupos de instituições financeiras que consiste na *alocação de receitas* de uma empresa lucrativa para outra deficitária, como forma de absorver prejuízo nesta ponta, em contrapartida de uma redução de lucro na outra.

Ou seja, recursos de um Banco A (lucrativo) até então disponíveis **são aportados para** o Banco B (deficitário), normalmente como um *aumento de capital*, e estes mesmos recursos retornam para a empresa A na forma de *empréstimo* (ou CDI - Certificado de Depósito Interbancário) com previsão de incidência de taxas de juros compatíveis com as de mercado.

[19] Sessão de julgamento de 20 de dezembro de 2022. Relatora: conselheira Rita Eliza da Costa Bacchieri.

Como decorrência, a receita financeira que B passa a auferir acaba consumindo os seus prejuízos fiscais e, concomitantemente, a despesa financeira que A passa a reconhecer é deduzida na apuração do seu Lucro Real.

No Acórdão n. 1401-002.345,[20] este tipo de planejamento tributário foi apreciado, sendo que a glosa das despesas financeiras, consideradas pela fiscalização como não necessárias, restou mantida sob a premissa de que não haveria nenhum outro *propósito negocial* na operação além da economia tributária, razão pela qual a assunção do passivo pelo banco que já detinha os recursos seria fruto de mera *liberalidade*.

Em sentido oposto caminhou o Acórdão n. 1301-006.176,[21] o qual, de acordo com o voto vencedor, não vislumbrou nenhuma simulação nem no *aumento de capital* nem no *CDI*, entendendo que

> a realização de operações legítimas visando à geração de lucros capazes de absorver os saldos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, especialmente no caso de instituições financeiras, é propósito negocial legítimo, induzido por normas do CMN, BACEN e CVM, e não afasta a necessidade das despesas efetivamente incorridas.

Em seguida acrescenta que não há vedação de dedução de juros sobre empréstimos que não extrapolam as condições de mercado, de modo que, em se tratando de grupo de instituição financeira, essas operações de CDI inclusive se mostram operacionais e permitidas pela CVM entre empresas do mesmo grupo.

Da comparação entre os julgados, percebe-se que o *primeiro paradigma* ainda recebeu enorme influência da tese do propósito negocial, ao passo que no *segundo* a discussão caminhou para a verificação ou não de simulação nos atos formalizados, notadamente o aumento de capital e o CDI, o que a nosso ver denota uma certa "evolução" da jurisprudência, assinalando a imprescindível caracterização de simulação como limite ao *planejamento* realizado.

O foco da análise nesta situação, portanto, deve estar na simulação ou não do aumento de capital com posterior devolução dos recursos via CDI em conglomerado financeiro que apresenta demonstrações consolidadas: tal operação respeita ou está em desconformidade com as respectivas *causas jurídicas* destas figuras? É esta a questão que deve ser respondida.

---

20 Sessão de julgamento de 10 de abril de 2018. Redator designado: conselheiro Abel Nunes de Oliveira Neto.

21 Sessão de julgamento de 17 de novembro de 2022. Redator designado: conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

- Permuta x compra e venda

Permuta é permuta. E compra e venda é compra e venda. Ou "uma coisa é uma coisa; outra coisa é outra coisa".

No entanto, há situações em que o contribuinte, na tentativa de se livrar da tributação sobre o ganho de capital apurado em uma operação de *compra e venda*, acaba formalizando o negócio como se *permuta* fosse, buscando *neutralizar* o ganho na operação.

É o que ocorreu no caso analisado no Acórdão n. 101-95.868,[22] no qual a acusação fiscal dá conta de que a Recorrente (Kernel) e a empresa Pearson teriam formalizado um contrato de *permuta* pelo qual a Kernel teria transferido para a Pearson determinadas quotas que possuía na empresa Maicron, tendo recebido, em troca, as quotas de capital que esta possuía na empresa Marrow.

Demonstra o Fisco, porém, que esta última empresa (Marrow) fora constituída no dia anterior à dita *permuta*, sendo seu patrimônio formado, exclusivamente, por recursos mantidos em uma determinada conta corrente.

Diante desse quadro fático, prevaleceu o seguinte entendimento:

> Comprovado que os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, [...] tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz. Permuta de participação societária por dinheiro, traduz verdadeira alienação de participação societária e não permuta.

Por outro lado, no Acórdão n. 2101-001.751[23] restou decidido que:

> Sendo certo que a alienação dos bens imóveis pelo contribuinte foi feita mediante permuta por fração ideal de novo imóvel, sem o recebimento, de sua parte, de qualquer valor em espécie, mas, ao contrário, havendo pagamento de valor adicional para a aquisição dos novos bens, não há que se falar em ganho de capital. Havendo sido atribuída à fração ideal da nova unidade imobiliária custo de aquisição idêntico àquele relativo ao bem permutado, eventual ganho de capital será aferido futuramente, quando da alienação do novo bem.

Ao passo, então, que o *primeiro precedente*, analisando os atos e o objeto do negócio, decidiu que a contribuinte simulou uma permuta para driblar ato típico correspondente

[22] Sessão de julgamento de 9 de novembro de 2006. Relator: conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral.

[23] Sessão de julgamento de 10 de julho de 2012. Relator: conselheiro Alexandre Naoki Nishioka.

à compra e venda (pagamento de preço por um bem), o *segundo precedente* reconheceu a eficácia da permuta ante a não caracterização de simulação.

Os exemplos aqui expostos dão conta de que, no âmbito do *planejamento tributário fático-jurídico material*, em que a *simulação* representa o *divisor de águas* da sua *eficácia* ou *ineficácia*, as perguntas que o Julgador deve fazer são as seguintes: o ato ou negócio que o contribuinte diz ter feito realmente foi feito? Existiria um outro negócio encoberto pelo que foi formalizado? O negócio jurídico celebrado atendeu a sua respectiva causa jurídica?

Trazendo esses questionamentos para os exemplos acima, as dúvidas que se colocam passariam a ser: realmente o que foi praticado atendeu a *finalidade jurídica* de uma *debênture*? Por que não? Ou por que sim? Por que a verba paga constitui *remuneração do trabalho*, e não um *benefício de plano de previdência privada*? Por que uma *despesa financeira* que respeitou as taxas de mercado não pode ser deduzida *em mútuo intercompany*, considerando que a lei não veda a dedução de juros desta natureza? Em que medida o *aumento de capital* ou o *CDI* estariam em desconformidade com o Direito? Trata-se mesmo de uma *permuta* ou a operação é de *compra e venda* dissimulada? Por quê?

Essas perguntas, e principalmente as respostas, devem ser encontradas no plano fático-jurídico. Primeiro devem-se apurar os fatos, depois deve ser analisado como o Direito disciplina o negócio, para somente em seguida se apurar a *existência* efetiva do negócio ou a (des)conformidade entre a sua *forma* e sua *substância*.

Isso porque, repita-se, a *requalificação* de negócios jurídicos celebrados pelos contribuintes somente **é cabível** quando a fiscalização bem demonstrar que o que foi formalizado na realidade não **é** *oponível*, seja pela sua inexistência, seja em face da desconformidade com sua *causa jurídica*, seja para *driblar* um ato típico.

Nesse ponto, cumpre observar que temos notado na jurisprudência um, digamos, *preconceito* que resulta em uma *automática ineficácia* de planejamentos tributários entre empresas sob controle comum, mesmo em hipótese de ausência de *norma antielisiva* (como são os casos de *distribuição disfarçada de lucros* - DDL e *transfer pricing*), o que a nosso ver deveria ser combatido, sob pena de equivocadamente se admitir o uso de uma *presunção absoluta* **não prevista em lei.**

Na ausência, pois, de uma *norma antielisiva* própria, e não caracterizada a simulação, **é** legítimo o planejamento tributário apoiado no uso de negócios jurídicos, ainda que por empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico.

2.3 Planejamento tributário fático-jurídico pessoal

O art. 167, §1º, I, do Código Civil prescreve que "haverá simulação nos negócios jurídicos quando aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem".

Tal dispositivo repudia a denominada *interposição fictícia*. Ao contrário da *interposição real*, em que o interposto atua em nome próprio, tornando-se titular dos direitos e obrigações derivados do negócio em que intervém, na *interposição fictícia* o interposto figura como um "laranja" ou uma "casca", limitando-se à aposição do seu nome no documento que formaliza determinado ato ou o negócio celebrado (*empresta-nome*).

Na seara tributária, a interposição de uma pessoa (física ou jurídica) pode gerar economia tributária, o que costuma ocorrer em reestruturações societárias ou operacionais, que ora denominamos de *planejamento tributário fático-jurídico pessoal*.

Vejamos alguns exemplos dessa *terceira espécie* de *planejamento tributário* a partir de casos concretos julgados no CARF.

- Segregação de atividades

Trata-se de planejamento que visa **à** *divisão* de receitas (ou rendas) entre empresas do mesmo grupo econômico, por meio de *realoca**ção*** de uma atividade geradora de caixa de uma empresa normalmente no Lucro Real para outra em regime de tributação mais benéfico, como o Lucro Presumido ou o Simples.

No Acórdão n. 103-07.260,[24] "caso Grendene", restou decidido que "há evasão ilegal de tributos quando se criam oito sociedades de uma só vez, com os mesmos sócios que, sob a aparência de servirem à revenda dos produtos da recorrente, têm, na realidade, o objetivo admitido de evadir tributo, ao abrigo de regime de tributação mitigada (lucro presumido)".

De acordo com o auto de infração, foram apuradas irregularidades relativas ao ano-base de 1981, exercício de 1982, em razão de a operação passar a contar com outras oito sociedades, optantes pelo lucro presumido, cujos sócios eram os mesmos da Grendene. Nesse contexto, o Fisco alegou subfaturamento de parcela das vendas da Grendene, que teria implementado medida para afastar a tributação do lucro efetivamente apurado.

De acordo com o relator do caso, a Grendene reduzia suas receitas de faturamento com a venda de seus produtos por meio do repasse destas mercadorias a preços "muito inferiores" às oito empresas recém-criadas, sendo que estas últimas venderiam as

[24] Sessão de julgamento de 25 de fevereiro de 1986. Relator: conselheiro Urgel Pereira Lopes.

mercadorias pelo *preço de mercado*, que eram exatamente os mesmos praticados pela Grendene para terceiros.

Nas palavras do voto condutor desse precedente:

> Ora, no caso das oito gêmeas dadas à luz do universo jurídico pelos dignos sócios da recorrente, ficou mais do que evidente (aliás, ficou confessado) que, não obstante seu objeto social compreendesse, na sua realização, a revenda dos produtos da recorrente, na realidade tudo isso não passou de disfarce. Talvez nem tanto, na medida em que nem houve preocupações de disfarçar.
>
> Na verdade, a constituição das oito sociedades traduziu autêntico negócio simulado, com o confessado intuito de enganosamente prejudicar o Fisco.

Esse caso, ressalte-se, chegou ao Poder Judiciário (Apelação Cível n. 115.478-RS; registro n. 6.643.746), e o antigo Tribunal Federal de Recursos (TFR) manteve a autuação no seu mérito, registrando que "as 8 empresas seriam, na realidade, 'empresas de papel', conhecidas no Direito Internacional como 'P.O. Box companies' ou 'mail box companies', isto é, apenas caixas postais, para recebimento de correspondência via correio, mas que não existiam efetivamente (estrutura organizada de atividade empresarial)".

Nessa situação, portanto, prevaleceu a caracterização de uma interposição de pessoas simuladas, na linha da acusação fiscal.

Em outro sentido caminhou o Acórdão n. 1301-002.493,[25] complementado pelo Acórdão em embargos n. 1301-003.218,[26] que tratou de litígio decorrente de autos de infração que exigiram IRPJ e CSLL em razão da "desqualificação jurídica" do desmembramento de determinadas atividades da contribuinte, motivada na alegação de que as partes teriam simulado a efetiva existência de uma segunda pessoa jurídica autônoma ante os seguintes *indícios*:

> a) O sócio principal da pessoa jurídica tributada com base no lucro real constitui uma nova pessoa jurídica (com participação de 83,75% e "tradicionais colaboradores da Metalúrgica" no restante das quotas), para desmembrar suas operações comerciais, relativas a produtos importados, das atividades comerciais relacionadas à sua linha de produção, tributando na sistemática do lucro presumido;
>
> b) Empresas encontram-se localizadas na mesma área geográfica e compartilham a portaria e certas atividades administrativas;

[25] Sessão de julgamento de 20 de junho de 2017. Relator: conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

[26] Sessão de julgamento de 24 de julho de 2018. Relator: conselheiro José Eduardo Dornelas Souza.

c) Da existência de custos e despesas da Distribuidora que foram indevidamente suportados pela Metalúrgica.

A tese arguida pela fiscalização, todavia, foi rechaçada pelo Colegiado, que entendeu que as provas constantes dos autos indicariam que a *empresa interposta* de fato operou regularmente na época dos fatos geradores.

Não obstante a identidade do controle das empresas, os Julgadores criaram a convicção, a partir dos próprios dados colhidos pela fiscalização e documentos fornecidos pela contribuinte, de que realmente houve uma efetiva segregação de atividades, reconhecendo expressamente que "as instalações da Recorrente e da Distribuidora são independentes, em pavilhões distintos, e que os serviços que são realizados nos armazéns da Distribuidora são próprios da sua atividade".

- Concessionárias de automóveis

Temos conhecimento de fiscalizações direcionadas à segregação de atividades por concessionárias de automóveis, nas quais foram emitidos autos de infração decorrentes da tentativa de alocar receitas de comissões por serviços de intermediação de operações de financiamentos e *leasing* de veículos para outra empresa do grupo, sediada no mesmo endereço e pertencente ao mesmo sócio-administrador.

Aos olhos do Fisco, a empresa cujas receitas de intermediação foram "transferidas", optante pelo lucro presumido (daí a economia fiscal), não teria *propósito negocial* e sequer poderia prestar tais serviços ante a pessoalidade da contribuinte na atividade de *correspondente bancário*.

No Acórdão n. 1201-001.825,[27] restou decidido que o titular das receitas de fato seria a contribuinte autuada (a concessionária, sujeita ao Lucro Real), visto que há uma regra específica, prevista em norma regulamentadora do Banco Central, que estipula que os direitos e as obrigações inerentes aos contratos de correspondente são intransferíveis, salvo quando substabelecidos, com anuência da respectiva instituição financeira, situação esta inexistente no caso concreto e que levou a caracterização da *interposição fictícia* hábil a *requalificar juridicamente* o *verdadeiro* titular das receitas que acabaram sendo realocadas.

O silogismo empregado, portanto, foi o seguinte: considerando que o serviço deve ser prestado pela concessionária, não haveria que se falar em segregação de uma atividade que seria pessoal por expressa disposição em norma regulatória.

[27] Sessão de julgamento de 26 de julho de 2017. Relator: conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

- Sociedades em Conta de Participação

No Acórdão n. 1201-002.686,[28] a discussão girou em torno de quem seria o efetivo titular das receitas que serviram de base para a tributação de ofício, fundada na hipótese de omissão de receitas: se do contribuinte, sujeito ao Lucro Real, ou se de três Sociedades em Conta de Participação (SPC) por ele constituídas, na qualidade de sócio ostensivo, para prestarem serviços complementares à sua atividade.

Segundo o Fisco, "tais sociedades em conta de participação foram criadas sem qualquer propósito negocial/finalidade econômica que não a economia de tributos, uma vez que não se prestam para a causa verdadeira de uma SCP, qual seja o fortalecimento do empreendimento do sócio ostensivo com os investimentos feitos pelo sócio participante".

A tese do propósito negocial foi "desprezada" pela Turma Julgadora, que manteve o lançamento ante a caracterização de *interposição de pessoas simulada*. Confira-se o seguinte excerto do voto condutor:

> A fiscalização foi digna de aplausos e conseguiu reunir diversos indícios que convergem para uma única conclusão: a causa jurídica da SCP nunca foi observada, constituindo ela, na verdade, o meio para desviar receitas que deveriam ter sido tributadas pela Recorrente no Lucro Real.
>
> Mais precisamente, restou demonstrado que:
>
> - inexistiu interesse em reduzir riscos, afinal 99% do capital, cujo valor, diga-se, foi simbólico, origina-se da própria Recorrente;
>
> - ausência de aporte e retorno de investimento ao sócio participante, pessoa que, a propósito, já figurava no quadro social da Recorrente;
>
> - identidade de administrador das SCP com o sócio da sócia ostensiva (Recorrente);
>
> - as atividades alocadas para as SCP já eram desenvolvidas pela Recorrente, tendo sido ela a parte que figurou ao menos em alguns dos contratos de prestação de serviços que foram "transferidos";
>
> - falta de clareza do objeto social das SCP e das diferenças em relação a cada um deles;
>
> - não comprovação das atividades que teriam sido desenvolvidas por cada uma das SCP (determinadas notas fiscais, aliás, sequer permitiam individualizar qual das SCP de fato teria sido a contratada);

[28] Sessão de julgamento de 11 de dezembro de 2018. Relator: conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

> - constituição da SCP Cobrança em momento no qual o faturamento atribuído às duas outras SCP já beirava o limite do lucro presumido;
>
> - confusão da contabilidade das SCP;
>
> - indicação de escrituração extemporânea de parte das receitas alocadas às SCP;
>
> - ausência de despesas próprias nas SCP (apenas objeto de suposto rateio); e
>
> - ausência de estrutura física e operacional nas SCP;
>
> O que se percebe diante desses fatos, na verdade, não é um preconceito quanto ao desmembramento de atividades-meio da Recorrente, mas sim uma alocação indevida de receitas próprias da Recorrente a partir de uso de uma estrutura simulada.

Já no Acórdão n. 1401-002.823,[29] a tentativa do Fisco de *requalificar juridicamente* uma estrutura com SCP restou afastada pelo Colegiado com base na seguinte ementa:

> SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO LÍCITO.
>
> O fato de o sócio investidor ter contato com o cliente não desnatura a sociedade por conta de participação. Como se observa no § único do art. 993 do CC, não existe vedação à participação do sócio participante nas atividades empresariais. O que existe é uma consequ*ência jurídica à sua participação, passando a responder solidariamente pelas obrigações em que intervier.*
>
> O sócio oculto, por sua vez, também denominado de sócio investidor, é aquele ao qual é atribuído o dever de fornecer todo o investimento necessário ao sócio ostensivo para que este pratique os atos concernentes de interesse da sociedade. No presente caso o ativo fornecido pelo sócio investidor é o material e seu conhecimento, além do capital para constituição da sociedade.
>
> [...]
>
> O que se verifica é o inconformismo da fiscalização com o fato de a sistemática adotada pela recorrente ter permitido uma tributação menor, entretanto, o inconformismo do agente fiscal não pode fundamentar um lançamento tributário, ainda mais diante da inexistência de qualquer restrição legal.

Mais precisamente, restou demonstrado nesta situação que as SCP, constituídas entre professores e a contribuinte (sócia ostensiva e atuante como escola especializada em aulas para concursos públicos), atenderam a *causa jurídica* desse *tipo societário*, basicamente porque:

[29] Sessão de julgamento de 14 de agosto de 2018. Redator designado: conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

- os professores foram remunerados por uma participação direta nos resultados de cada um dos projetos; e

- tratou-se de um modelo de ensino a distância, no qual a escola era responsável pela divulgação e venda, ao passo que cada professor desenvolvia o material didático e ministrava as aulas.

Prevaleceu, assim, o entendimento de que as SCP constituídas pela contribuinte, como sócia ostensiva, e pelos professores especialistas, como sócios participantes, seriam sociedades empresariais autênticas, não havendo simulação.

- *Holding* (empresa-veículo)

Muito se discute sobre a legitimidade ou não do uso da dita *empresa-veículo* para fins de aproveitamento fiscal do ágio. Ou seja, se uma *holding* pode ser constituída para uma única finalidade, com pouquíssima duração, como se fosse um *canal de passagem*; ou se essas circunstâncias denotariam uma *interposição fictícia*, podendo o Fisco *desconsiderar* tal sociedade como verdadeira parte na operação.

Com efeito, há três interpretações sobre a legitimidade ou não do uso de empresas-veículo para fins de amortização fiscal de despesas com ágio: (i) a *tese da real adquirente*, que considera que apenas a empresa que acreditou no investimento, assumindo de fato o sacrifício econômico, é que tem direito à dedução; (ii) a de que o uso de *holding* não impede o aproveitamento fiscal, pouco importando o seu *tempo de vida*; e (iii) a de que o uso de *holding* não impede o aproveitamento fiscal, desde que haja a comprovação de um "mínimo de substância" na empresa-veículo.

No Acórdão n. 9101-007.285,[30] prevaleceu a posição do item (ii), *in verbis*:

> Ora, é perfeitamente válido e eficaz, sob o prisma jurídico, a existência de sociedades efêmeras e outras de longa duração, com capital social ínfimo ou substancial, umas com operações mercantis, outras produtivas ou prestadoras de serviços e outras ainda como mero *canais de investimento*, o que vai depender dos fins sociais e econômicos estabelecidos pelos sócios e administradores dentro de sua liberdade de empreender e de buscar maximizar os resultados nos limites da lei.
>
> Se a própria legislação tipifica uma "holding pura com fins específicos" como uma espécie societária própria do Direito, conferindo-lhe autonomia e legitimidade para praticar uma única operação, inclusive para fins de economia tributária, não vejo como não admitir, à luz dos artigos 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997, o uso de empresas veículos em estruturas de aquisições de investimentos com ágio, sem qualquer prejuízo de aplicação da norma fiscal de dedutibilidade.

30 Sessão de julgamento de 4 de fevereiro de 2025. Relator: conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli.

No Acórdão n. 9101-004.637,[31] por sua vez, a aquisição do investimento com ágio por *empresa-veículo de curta duração* foi questionada sob a seguinte premissa:

> O ordenamento jurídico brasileiro não valida a utilização de negócios jurídicos apenas por sua forma, mas pelo conteúdo, de maneira que, quando se cria uma pessoa jurídica, o mínimo que se espera é que esta seja uma "empresa", no sentido de "atividade econômica organizada", e não meramente um registro em papel. Ausente o desempenho de tal função, deve-se corrigir as distorções daí decorrentes, inclusive invalidando os efeitos fiscais produzidos, quando esta tiver sido a distorção produzida.

Em se tratando de *holding*, cuja função típica é participar em outras sociedades, sem necessariamente necessitar de uma estrutura operacional e de pessoal, a questão que paira no ar é: qual é o *mínimo de substância* para se considerar uma empresa-veículo eficaz? Aqui parece que cada julgador tem uma ideia para dizer que é sua...

- Redução de capital para venda pelo sócio pessoa física

Não raramente os contribuintes se valem de uma *redução de capital social*, prevista no artigo 22 da Lei n. 9.249/1995,[32] que ocorre quando uma pessoa jurídica transfere determinado(s) ativo(s) a preço de custo ou a valor contábil ao sócio para que este o(s) venda, e não a empresa. Nesse caso, o vendedor passa a ser o sócio, de modo a sofrer uma menor carga fiscal (de 15% a 22,5%, e não 34%) sobre o ganho de capital auferido na alienação.

A despeito da expressa previsão legal acima mencionada, fato é que operações desta natureza vêm sendo questionadas pelas autoridades fiscais, sob o argumento principal de "ausência de propósito negocial", bem como em face da premissa de que a redução de capital não estaria sujeita à liberalidade do contribuinte, podendo ocorrer somente nas hipóteses de (i) perdas irreparáveis ou (ii) excessividade do capital em relação ao objeto social da pessoa jurídica, o que não se vislumbraria em várias situações.

Os contribuintes, por seu turno, sustentam que tal dispositivo instituiu uma verdadeira *opção fiscal*, podendo a redução de capital, dentro da livre iniciativa, ser plenamente exercida como meio de economia tributária.

Trata-se de matéria que foi objeto de ao menos três julgamentos no âmbito da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

---

31 Sessão de julgamento de 15 de janeiro de 2020. Relatora: conselheira Livia De Carli Germano.

32 "Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado [...]."

No Acórdão n. 9101-004.335,[33] embora haja o *reconhecimento* da legitimidade da redução de capital a valor contábil, o planejamento foi considerado *ineficaz* ou *inoponível* por duas razões: (i) a transferência das ações da empresa que detinha o ativo a ser alienado se deu em momento posterior ao do recebimento da oferta de compra de ações, ainda que antes da sua assinatura; e (ii) alguns meses após a venda, o excesso de capital social teria sido infirmado pelo aumento de capital promovido justamente pelo sócio alienante, em valor inclusive superior à redução anterior.

Já no Acórdão n. 9101-004.506,[34] o lançamento foi mantido ante o entendimento de que os requisitos para a redução do capital social, notadamente o excesso de capital em relação ao objeto da sociedade, não teriam sido cumpridos.

Finalmente, no Acórdão n. 9101-004.709,[35] o sujeito passivo saiu *vitorioso*, destacando-se o seguinte trecho do voto vencedor:

> Percebe-se que a redução de capital, a priori, não pode ser tida como ilegítima, seja a valor contábil, seja a valor de mercado. A redução de capital, com a negociação dos ativos pelo acionista - em momento posterior - ***não tem qualquer impedimento legal. Pelo contrário, a norma legal induziu o comportamento de redução de capital a valor contábil, indução que é determinante para se vislumbrar a legalidade da conduta do contribuinte no caso destes autos.***

Percebe-se que esse tipo de situação enseja uma primeira análise, relativa aos pressupostos legais da redução de capital. Superado este ponto, deve-se aferir quem de fato efetuou a venda: a empresa ou o sócio.

Nesse segundo ponto, o qual é o que ora nos interessa, cumpre notar que a jurisprudência dá sinais de que o início da negociação constitui elemento essencial na análise. Assim, se restar demonstrado que a negociação ocorreu antes da redução de capital, parece que a tendência é considerar a empresa como alienante. Caso contrário, ou seja, se os indícios demonstrarem que a negociação do ativo ocorreu depois da redução, considera-se o sócio o vendedor.

Essa distinção, a nosso ver, admite questionamentos, uma vez que o aperfeiçoamento da compra e venda ocorre, como regra geral, com a celebração do próprio compromisso/contrato seguida da tradição, podendo estas ocorrerem posteriormente ao início das negociações.

De qualquer forma, o que buscamos demonstrar com base nos casos acima comentados é que, em se tratando de *planejamento tributário fático-jurídico pessoal*, em

[33] Sessão de julgamento de 7 de agosto de 2019. Redatora designada: conselheira Edeli Pereira Bessa.

[34] Sessão de julgamento de 6/ de novembro de 2019. Relator: conselheiro André Mendes de Moura.

[35] Sessão de julgamento de 17 de janeiro de 2020. Redatora designada: conselheira Cristiane Silva Costa.

que a controvérsia gira em torno de quem efetivamente deve ser considerado como parte do negócio ou operação, a pergunta que se coloca é a seguinte: há ou não interposição fictícia (ou simulada) de pessoa?

Assim, em se tratando de segregação de atividades, deve-se perquirir se realmente a empresa interposta reuniu as condições operacionais e administrativas que o negócio exige. Caso a interposta seja uma SCP (ou até um Fundo de Investimento em Participação - FIP), a questão passa a ser se tal entidade atendeu ou não a sua *causa jurídica*. E, no caso de interposição de *holding*, a grande discussão é o tal do *mínimo* que ela deve possuir.

Os julgadores, portanto, devem se atentar para os fatos e para a motivação que levaram a fiscalização a questionar quem de fato praticou o negócio ou participou da operação. Assim, caso as circunstâncias demonstrem que houve interposição fictícia, estará correta a requalificação da sujeição passiva. Caso contrário, não há que se falar em simulação, devendo o planejamento ser considerado eficaz.

Conclusões

A adoção de planejamento fiscal, entendido como a prática de atos ou negócios jurídicos lícitos que implicam a redução de carga tributária, é assegurada pelo Direito, constituindo inclusive dever do administrador de sociedade na sua função de maximizar os resultados da entidade sob sua gestão.

A busca por economia tributária, em linhas gerais, se dá em face da adoção de atos tendentes (i) a "aumentar" despesas dedutíveis; (ii) a "reduzir" receitas tributáveis; e/ou (iii) a tomar *créditos escriturais*, cabendo ao contribuinte apurar e declarar os tributos entendidos como devidos, que podem ou não contar com planejamento tributário, no contexto do dito *lançamento por homologação*.

O Fisco, porém, tem poderes para *requalificar juridicamente* os fatos declarados, cabendo a ele o ônus de comprovar que o contribuinte não pagou ou recolheu a menor determinado tributo, o que se faz por meio de *lançamento de ofício*.

Muito se discute sobre os limites do *planejamento tributário*, razão pela qual se faz necessário verificar quando uma autuação fiscal decorrente de uma *requalificação jurídica* deve ser considerada legítima ou não pelas autoridades julgadoras.

Para tanto, não se pode perder de vista que o *planejamento tributário* pode ser classificado em três grandes *espécies*:

(i) *Planejamento tributário essencialmente interpretativo*, decorrente da tentativa de o contribuinte enquadrar um negócio ou uma operação em alguma norma de *isenção*, de *benefício fiscal ou* que confere direito a *crédito escritural.*

Nessas situações, deve o julgador responder a seguinte pergunta: *o contribuinte cumpriu os requisitos legais?* Caso entenda que sim, e isto deve estar motivado, o planejamento tributário deve ser assegurado. Caso entenda que não, o que também demanda motivação, **é** cabível a requalificação (glosa) com a consequente cobrança do tributo que deixou de ser recolhido.

A análise, portanto, da legitimidade ou não do *planejamento tributário essencialmente interpretativo* envolve o *princípio da legalidade*, lembrando aqui que "onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir".

(ii) *Planejamento tributário fático-jurídico material*, decorrente da celebração de atos ou negócios jurídicos com efeitos econômicos na apuração das bases tributáveis.

Descartadas as hipóteses de utilização de meios ilícitos e infringência à *norma antielisiva* específica, a fiscalização apenas pode se opor aos efeitos de atos ou negócios jurídicos caso demonstre haver *simulação*, ou seja, quando bem evidenciar que o negócio formalizado não ocorreu na realidade, que ele foi praticado em *desconformidade* com a sua respectiva *causa* ou *finalidade jurídica* ou que foi feito para *dissimular* outro negócio típico.

Nessas situações é a *simulação* que representa o *divisor de águas* da *eficácia* ou *ineficácia* do *planejamento tributário*, de modo que deve o julgador responder fundamentadamente as seguintes questões para dar ou negar provimento ao lançamento:

(ii.i) *O ato ou negócio que o contribuinte diz ter feito realmente foi feito?*

Caso positiva a resposta, **é** incabível uma *requalificação jurídica*. Mas, caso negativa, aí sim, uma *requalificação jurídica* se justifica.

(ii.ii) *Existe um outro negócio encoberto pelo que foi formalizado?*

Caso positiva a resposta, **é** cabível uma *requalificação jurídica* para se atingir a *verdade material*. Mas, caso negativa, não deveria haver espaço para a *requalificação jurídica*.

(ii.iii) *O negócio jurídico celebrado atendeu a sua respectiva causa jurídica?*

Caso positiva a resposta, **é** incabível uma *requalificação jurídica*, de modo que o planejamento tributário deve ser considerado legítimo. Mas, caso negativa, **é** cabível uma *requalificação jurídica*.

Essas perguntas e respostas devem ser *encontradas* no plano fático-jurídico: primeiro deve-se apurar e compreender os fatos, depois deve ser analisado como o Direito disciplina o negócio, para somente em seguida se apurar a *existência* efetiva do negócio ou a *(des)conformidade* entre a sua *forma* e sua *substância*.

(iii) *Planejamento tributário fático-jurídico pessoal*, decorrente de *interposição de pessoas* em reestruturações societárias ou operacionais.

Nessa *espécie de planejamento tributário*, a controvérsia gira em torno de quem efetivamente deve ser considerado como parte do negócio ou operação, de modo que a pergunta que deve ser respondida é a seguinte: *há ou não interposição fictícia (ou simulada) de pessoa?*

Caso os fatos demonstrem que houve interposição fictícia, **é** correta a requalificação da sujeição passiva. Caso contrário, não há que se falar em simulação, devendo o planejamento ser considerado eficaz.

Referências

ALVES, José Carlos Moreira. As figuras correlatas da elisão fiscal. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 11-20, 2003.

ALVES, José Carlos Moreira. Palestra inaugural. *In*: Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária, 18., São Paulo, 2004. *Pesquisas Tributárias - Nova Série - 10*. São Paulo: RT, 2004.

BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário: perspectivas teóricas e práticas. *Revista de Direito Tributário*, n. 105. São Paulo: Malheiros, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BETTI, Emílio. *Teoria geral do negócio jurídico*. Campinas: Servanda, 2008.

FERRARA, Francisco. *A simulação dos negócios jurídicos*. Trad. A. Bossa. São Paulo: Saraiva, 1939.

MACHADO, Hugo de Brito. *Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição.* São Paulo: Atlas, 2009.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do Direito*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

ROCHA, Sérgio André. Da teoria ao fato: reorientando os debates sobre os limites do planejamento tributário. *Consultor Jurídico*, 4 dez. 2023. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2023-dez-04/da-teoria-ao-fato-reorientando-os-debates-sobre-os-limites-do-planejamento-tributario/.

TORRES, Heleno Tavares. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

LIMITES AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A NORMA GERAL ANTIELISIVA

ROSALDO TREVISAN[1]

Resumo: O presente estudo trata da evolução da norma tributária antielisiva no Brasil e de sua relação com o planejamento tributário, aclarando a problemática da terminologia em relação ao tema. Analisa as iniciativas constantes no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar nº 104/2001, e em Medidas Provisórias (como a de nº 66/2002 e a de nº 685/2015), traçando um panorama a respeito da visão do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o tema, na ADI 2.446, e do tratamento da matéria no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).[2]

Palavras-chave: Planejamento tributário; norma geral antielisiva; medidas brasileiras; ADI 2.446; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Abstract: This study aims to address the evolution of the general anti-avoidance tax rule in Brazil and its relationship with tax planning, clarifying the problem of terminology in relation to the subject, analyzing the initiatives contained in the single paragraph of art. 116 of the National Tax Code, included by Complementary Law 104/2001, and in Provisional Measures (such as 66/2002 and 685/2015), outlining an overview of the understanding of the Supreme Federal Court on the subject, in ADI 2,446, and the treatment of the matter in the Administrative Board of Tax Appeals.

---

1 Doutor em Direito (UFPR), professor de Direito Aduaneiro, Tributário e Internacional em diversas instituições de ensino, no Brasil e no exterior. Professor do corpo permanente *stricto sensu* da Universidade Católica de Brasília (UCB). Autor/coordenador de vários livros e artigos científicos sobre Direito Aduaneiro, Tributário e Internacional. Instrutor do BID, consultor do FMI e especialista acreditado pela OMA em matérias aduaneiras. Membro das equipes redatoras dos Regulamentos Aduaneiros brasileiros de 2002 e 2009, e do grupo responsável pela redação do Código Aduaneiro do Mercosul. Membro da Academia Internacional de Direito Aduaneiro (ICLA). Conselheiro da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

2 O presente texto reflete as preocupações que compartilhamos em painel referente a planejamento tributário no X Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro, realizado em Fortaleza nos dias 23 e 24 de setembro de 2024. É importante esclarecer que este texto técnico-científico, com propósito acadêmico, não reflete, necessariamente, a posição oficial dos órgãos e instituições em que atua o autor.

DOI 10.5281/zenodo.17280540

Keywords: Tax planning; general anti-avoidance tax rule; Brazilian measures; ADI 2.446; Administrative Board of Tax Appeals.

Sumário

1. Por um acordo terminológico prévio. 285
2. Evolução da NGAE no Brasil 288
3. A NGAE brasileira e o julgamento da ADI 2.446 292
4. Planejamento tributário: a visão do CARF. 296
5. Reflexões finais: planejamento, tributação e livre concorrência 301
Referências 302

1. Por um acordo terminológico prévio

A linguagem é instrumento primordial para o Direito, residindo grande parte dos debates jurídicos não em eventuais falhas normativas, mas simplesmente em compreensão diversa de palavras e expressões, muitas vezes contaminadas pela vagueza ou pela ambiguidade. Como ensina Genaro Carrió (2006, p. 96), tratando da palavra "direito", "para que cualquier discusión sobre las características de los fenómenos designados por ella sea una genuina discrepancia – y no el fruto de un simple equivoco verbal – tiene que mediar acuerdo previo sobre el significado que, en la disputa, damos a las palabras claves".

Quando duas pessoas, em lados opostos, olham para o mesmo desenho no chão, uma vê o número 6 e a outra o 9, estando ambas certas. Não há equívoco em sua interpretação, mas na simples forma de visualização do sinal.

Da mesma maneira, quando dois observadores olham um instrumento de medição analógico (por exemplo, um multímetro), e estão lateralmente inclinados em relação ao ponteiro de medição, o resultado que encontrarão será distinto. É o chamado "erro de paralaxe".

No Direito, o "erro de paralaxe" ocorre quando já enxergamos o objeto de forma enviesada. Em seu livro dedicado ao planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Grecco, Sérgio André Rocha reserva o capítulo 2 para o tratamento de "ideologia, tributação e planejamento tributário", destacando que "a definição dos limites das funções estatais é exatamente o pano de fundo das maiores controvérsias tributárias" e que as questões ideológicas sobre o papel do Estado como ente tributante apresentam reflexos no modo como as pessoas veem a tributação (Rocha, 2019, p. 5-7).

Marco Aurélio Grecco, em sua obra clássica, acentua que "o tema do planejamento tributário envolve, em última análise, uma concepção de Estado" e que, "antes de iniciar um debate sobre planejamento, é preciso identificar a ideologia de quem está se manifestando" (Grecco, 2011, p. 22).

José Casalta Nabais (2019, p. 138-139) sustenta que o dever fundamental de pagar impostos está cercado de direitos, entre os quais destaca: (a) o direito de não pagar impostos, a não ser aqueles criados nos termos da Constituição; (b) o direito de exigir que todos os outros membros da comunidade também sejam destinatários deste dever (tarefa do legislador) e que todos sejam efetivamente obrigados ao cumprimento de tal dever (tarefa da administração tributária e dos tribunais); e (c) o direito à eficiência da despesa pública, que deve assegurar um retorno à sociedade dos tributos pagos, mediante prestação, em quantidade e qualidade correspondente, de serviços públicos.

Como tratar, assim, de forma isenta (alinhada com o centro do ponteiro do nosso instrumento de medição), e até com pretensões universais (como busca, por exemplo, fazer a OCDE, *v.g.*, no Projeto BEPS[3]), o tema do planejamento tributário e das normas gerais antielisivas? Por certo que não pretendemos solucionar a questão neste estudo, de modestas dimensões e ambições, residindo nossa curiosidade, quando pensamos em universalidade e isenção, mais no item "b" da provocação do prof. Casalta Nabais, que caminha para a noção de igualdade material em matéria tributária.

A questão a debater começa pela própria denominação. Uma das primeiras normas a tratar do tema, no Brasil, foi a Medida Provisória nº 66/2002, que, em capítulo que abrange os arts. 13 a 19, disciplinando o recém-incluído parágrafo único ao art. 116 do Código Tributário Nacional, pela Lei Complementar nº 104/2001, foi intitulado de "Procedimentos Relativos à Norma Geral Antielisão".

O conceito de elisão, no Brasil, embora não unânime, é um pouco mais pacífico que o de planejamento tributário. Como destaca Sacha Calmon Navarro Coelho (1998, p. 174), existe certo consenso no sentido de que a elisão fiscal se refere à economia lícita de tributos, praticada de forma anterior à incidência tributária, e a evasão fiscal corresponde à utilização de meios ilícitos – tais como fraude e sonegação – para escapar ao pagamento de tributos.

Heleno Taveira Tôrres (2003, p. 924-925) utiliza ainda o termo "elusão" e a expressão "normas gerais antielusivas", enfatizando que a "elusão" é um conceito que pressupõe anomia, ausência de normas que a tipifiquem, nos termos da conduta escolhida, não se confundindo com a evasão, que corresponde ao descumprimento direto de norma jurídica obrigacional e proibitiva. Os Estados adotam normas preventivas, como mecanismo ordinário para evitar fraudes ou simulações, isolando caso a caso as hipóteses elusivas, e, para fechar o sistema de controle antielusivo, empregam uma "cláusula geral antielusiva", como uma espécie de recurso de emergência, para controlar os casos para os quais não exista previsão típica (as nomas gerais antielusivas).

Aliás, a expressão *"antielusión"* é comumente utilizada em língua espanhola e pode ser encontrada, por exemplo, na "Cláusula Antielusiva General" prevista no Modelo de Código Tributário do Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT).[4]

---

[3] Para um resumo da história do Projeto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), contemplando diferentes visões, ver: Garcia Novoa (2019), Tôrres (2019) e Schoueri (2019).

[4] Que contou com a colaboração, entre outros juristas, do prof. Heleno Taveira Tôrres. Cf. CIAT (2015).

> Artículo 11. Cláusula antielusiva general
>
> 1. Cuando se realicen actos que, en lo individual o e su conjunto, sean artificiosos o impropios para la obtención del resultado conseguido, las consecuencias tributarias aplicables a las partes que en dichos actos hayan intervenido serán las que correspondan a los actos usuales o propios para la obtención del resultado que se haya alcanzado.
>
> 2. Lo dispuesto en el párrafo anterior únicamente se aplicará cuando los actos artificiosos o impropios no produzcan efectos económicos o jurídicos relevantes, a excepción del ahorro tributario.

A terminologia não varia muito nos idiomas inglês e francês, entre outros, como demonstra Pedro Menezes Cardoso (2017), ao analisar o que se denomina em Portugal de "Cláusula Geral Antiabuso" (CGAA), comparando-a com a General Anti-Avoidance Rule (GAAR), da Austrália, da Nova Zelândia, do Canadá e do Reino Unido, e com a Règle Générale Anti-évitement (RGAE), da França, entre outras. O autor traz ainda a experiência da norma portuguesa, que remonta à virada do século, antes mesmo da recomendação, em 2012, aos países da União Europeia, de uma cláusula nesse mesmo sentido:

> Uma montagem artificial ou uma série de montagens artificiais criadas com o objetivo essencial de evitar a tributação que conduza a um benefício fiscal deve ser ignorada. As autoridades nacionais devem tratar essas montagens para efeitos fiscais tendo como base a sua realidade econômica. (Cardoso, 2017, p. 27)

Convém destacar que a CGAA portuguesa, presente no art. 38, 2, da Lei Geral Tributária, foi alterada pela Lei nº 32/2019, que transpôs para o ordenamento jurídico português a Diretiva (UE) nº 2016/1.164, comumente conhecida como ATAD 1 (Anti-Tax Avoidance Directive), a qual, por sua vez, estabeleceu um nível mínimo de proteção ante a elisão fiscal, no seguimento das orientações constantes do Plano de Ação BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), criado pela OCDE.[5]

É importante destacar que, apesar de o Plano BEPS e a Diretiva Europeia, assim como o Modelo de Código aqui citado serem frutos do atual século, o tema já era objeto de preocupação internacional em 1977, como se percebe na recomendação OECD/158:[6]

---

5 Para a análise das alterações, ver artigo de Diana Tavares Maia (2024), preparado com base na tese da autora, defendida no âmbito do mestrado em Direito Fiscal da Faculdade de Direito da Escola do Porto, Universidade Católica.

6 Disponível em: OECD Legal Instruments. Acesso em: 10 mar. 2025.

> Recommendation of the Council on Tax Avoidance and Evasion
>
> THE COUNCIL, […] CONSIDERING that tax avoidance and evasion are contrary to fiscal equity, have serious budgetary effects and distort international competition; NOTING that tax avoidance and evasion schemes involving international transactions have become increasingly complex and more difficult to detect; CONSIDERING that effective action against such schemes requires strengthened co-operation between OECD Member countries;
>
> I. RECOMMENDS Governments of Member countries:
>
> a) To strengthen, where necessary, their legal, regulatory or administrative provisions and their powers of investigation for the detection and prevention of tax avoidance and evasion, with regard to both their domestic and international aspects, and to exchange experiences with respect to such action;
>
> b) To facilitate, improve and extend exchanges of information between their national tax administrations, with a view to combatting tax avoidance and evasion, notably by making more intensive use of international conventions or instruments in force and by seeking new arrangements of a bilateral or multilateral character, with due regard to the provision of adequate safeguards for taxpayers;
>
> c) To exchange experiences on a continuing basis on tax avoidance and evasion practices, on techniques for detecting and preventing them and on ways and means of improving tax compliance in general.

O Brasil buscou, em 2001, adequar sua legislação à tendência mundial que se apresentava, ainda na era pré-BEPS, e que já era realidade, por exemplo, em Portugal. É o que se analisa no tópico a seguir.

2. Evolução da NGAE no Brasil

Em 2001,[7] a Lei Complementar nº 104 acrescentou ao art. 116 do Código Tributário Nacional o seguinte parágrafo:

[7] Em verdade, a Mensagem 1.459 do PLC nº 77/1999 já propunha a inclusão de um parágrafo único no art. 116 do Código Tributário Nacional, com "norma que permita à autoridade tributária desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com finalidade de *elisão*" como "instrumento eficaz para o combate aos procedimentos de *planejamento tributário* praticados com *abuso de forma ou de direito*" (grifos nossos). Adotava-se no Brasil norma semelhante e em linha com as utilizadas ou que ainda viriam a ser usadas internacionalmente para conter "*abusive*" *arrangements* – "*contrived or abnormal steps*" (Reino Unido – GAAR), "*abus de droit*" (França – RGAE), atos "*artificiosos o impropios para consecución del resultado*" (Espanha – NGAE), permitindo a declaração de ineficácia de atos/negócios quando o único ou principal objetivo é redução ou eliminação de impostos (Portugal – NGAA).

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

Sérgio André Rocha destaca que vários tributaristas, em função do uso da palavra "dissimulação", muitas vezes entendida como sinônima de simulação,[8] entenderam desnecessária a norma, que não seria antielisiva, mas destinada aos casos de simulação, já tratados na legislação pretérita (como evasão).[9] Aponta ainda que Marco Aurélio Grecco, em sentido diverso, entendeu que o parágrafo objetivava a possibilidade de desconsideração de negócios jurídicos inclusive sem a presença de patologias (como a simulação, o abuso de direito e a fraude à lei).[10]

É importante destacar que a análise do tema pelos tributaristas foi de caráter nacional e calcada na (reconheça-se!) má escolha da palavra "dissimulação" no texto, aparentemente buscando o significado de "ocultação" ou "disfarce" para tratar da "artificialidade", do "abuso de direito", do "abuso de forma" ou do "propósito negocial", presente nas NGAE estrangeiras.

Algumas dessas expressões passam a existir somente com a Medida Provisória nº 66/2002, que trouxe a disciplina de ordem legal do tema, nos já citados arts. 13 a 19, sob o título de "Procedimentos Relativos à Norma Geral Antielisão".

Já no artigo 13 restava claro que o texto tratava de elisão/elusão ("atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária"), e não de elisão ("atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação"). A Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/2002 o endossava:

---

8 Apoiando-se no Código Civil de 2002, que, em seu art. 167, trata dos efeitos civis da simulação: "Art. 167. É nulo o negócio jurídico *simulado, mas subsistirá o que se dissimulou*, se válido for na substância e na forma. § 1º Haverá *simulação* nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados. § 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado" (grifos nossos).

9 Entre eles, embora com teses sensivelmente distintas que culminam na conclusão de ausência de inovação no parágrafo único do art. 116, na nova redação, Alberto Xavier, José Eduardo Soares de Melo, Misabel Derzi, James Marins, Luciano Amaro, Luís Eduardo Schoueri, Paulo de Barros Carvalho, Regina Helena Costa, Ricardo Mariz de Oliveira, Sacha Calmon Navarro Coelho e Hugo de Brito Machado. Cf. Rocha (2019, p. 133-135).

10 Cf. Rocha (2019, p. 136).

> 11. Os arts. 13 a 19 dispõem sobre as hipóteses em que a autoridade administrativa, *apenas para efeitos tributários*, pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos, *ressalvadas as situações relacionadas com a prática de dolo, fraude ou simulação, para as quais a legislação tributária brasileira já oferece tratamento específico*.
>
> 12. O projeto identifica as hipóteses de *atos ou negócios jurídicos que são passíveis de desconsideração*, pois, embora *lícitos*, buscam tratamento tributário favorecido e configuram *abuso de forma ou falta de propósito negocial*.
>
> 13. Os conceitos adotados no projeto guardam consistência com os estabelecidos na legislação tributária de países que, desde algum tempo, disciplinaram a *elisão* fiscal.
>
> 14. Os arts. 15 a 19 dispõem sobre os procedimentos a serem adotados pela administração tributária no tocante à matéria, suprindo exigência contida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional. (grifos nossos)

A Medida Provisória trazia ainda (art. 14) o que se considera como indicativo de falta de propósito negocial ("a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato"), e o que se considera como abuso de forma jurídica ("a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado").

E os arts. 15 a 19 tratavam dos procedimentos para a desconsideração (notificação fiscal, seguida de esclarecimentos; representação, com relatório circunstanciado e elementos de prova; despacho fundamentado de desconsideração; e lançamento tributário).

No entanto, nenhum desses artigos sobreviveu ao processo legislativo de conversão da referida Medida Provisória na Lei nº 10.637/2002, voltando a legislação pátria a ter apenas a NGAE, que foi incluída no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

Ainda em 2001, a Confederação Nacional do Comércio (CNC) já havia proposto Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) em face do referido parágrafo único. A ação foi distribuída à ministra Ellen Gracie em 18 de abril de 2001, sendo a relatora substituída em 24 de junho de 2006 pela ministra Cármen Lúcia, não havendo nenhuma ação processual relevante até a década seguinte, quando o processo foi incluído inicialmente em pauta em 26 de agosto de 2016 e convertido em eletrônico em 22 de agosto de 2018.

Enquanto a NGAE brasileira aguardava pronunciamento judicial sobre a constitucionalidade, sem regramento legal disciplinador dos procedimentos, o cenário

internacional, nos países desenvolvidos, principalmente nos membros da OCDE, evoluía para o debate do Projeto BEPS, que, em suas quinze ações, destina grande parte da energia a combater a elisão e a evasão, mormente no cenário globalizado, de empresas multinacionais.

Uma dessas ações, a de nº 12 (*Mandatory Disclosure Rules*), traz regras de divulgação obrigatória de planejamentos tributários, permitindo que sejam analisados e eventualmente homologados pelas autoridades fiscais, permitindo sua utilização por todos os contribuintes em igual situação, o que aumenta a transparência e reduz a discriminação tributária injustificada e a concorrência desleal calcada em planejamentos tributários.[11]

Essa ação nº 12 norteou a edição de mais uma Medida Provisória (nº 685), no Brasil, em 2015, assim justificada em Exposição de Motivos:

> 4. A segunda medida proposta estabelece a necessidade de *revelação de estratégias de planejamento tributário*, que visa aumentar a segurança jurídica no ambiente de negócios do país e gerar *economia de recursos públicos em litígios desnecessários e demorados*. A ausência de informações completas e relevantes a respeito das estratégias de planejamentos tributários nocivos é um dos principais desafios enfrentados pelas administrações tributárias no mundo. O acesso tempestivo a tais informações oferece a oportunidade de responder rapidamente aos riscos de perda de arrecadação tributária por meio de fiscalização ou de mudança na legislação.
>
> 5. Nesta linha, o Plano de Ação sobre Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (*Plano de Ação BEPS*, OCDE, 2013), projeto desenvolvido no âmbito da OCDE/G20 e que conta com a participação do Brasil, reconheceu, com base na experiência de diversos países (*EUA, Reino Unido, Portugal, África do Sul, Canadá e Irlanda*), os benefícios das regras de revelação obrigatória a administrações tributárias. Assim, no âmbito do BEPS, há recomendações relacionadas com a elaboração de tais regras quanto a operações, arranjos ou estruturas agressivos ou abusivos.
>
> 6. O principal objetivo dessa medida é instruir a administração tributária com informação tempestiva a respeito de planejamento tributário, além de conferir *segurança jurídica à empresa que revela a operação, inclusive com cobrança apenas do tributo devido e de juros de mora caso a operação não seja reconhecida*, para fins tributários, pela RFB. Ademais, destaca-se que a medida estimula postura mais cautelosa por parte dos jurisdicionados antes de fazer uso de planejamentos tributários agressivos. (grifos nossos)

[11] Sobre a ação nº 12 do BEPS e seu impacto no Brasil, ver: Oliveira (2018), Ramalho (2021) e Cruz (2023).

A Medida Provisória nº 685/2015 tratou do tema em seus arts. 7º a 13, estabelecendo (em seu art. 7º) que a declaração seria obrigatória para atos ou negócios jurídicos praticados que não possuírem razões extratributárias relevantes; atos ou negócios em que a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou no caso de atos especificamente previstos em norma emitida pelo Fisco.

A declaração efetuada pelo contribuinte (na forma dos arts. 10, 11 e 13) seria tratada como consulta à legislação tributária (art. 8º), e, não sendo reconhecidas pelo Fisco as operações, o contribuinte teria trinta dias para recolher ou parcelar os tributos, acrescidos apenas de juros de mora (art. 9º).

No entanto, se descumprido o dever de declarar, na forma estabelecida, isso caracterizaria "omissão dolosa" com o intuito de sonegação ou fraude, sendo exigidos os tributos com juros de mora e multa de ofício (art. 12).

A história se repete: mais uma vez nenhum desses artigos sobreviveu ao processo legislativo de conversão da referida Medida Provisória na Lei nº 13.202/2015,[12] voltando a legislação pátria a ter apenas a NGAE do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, que ainda aguardava pronunciamento da Suprema Corte sobre a constitucionalidade.

Em 1º de junho de 2020, cerca de duas décadas após a propositura, a ADI 2.446 finalmente foi incluída em pauta, para ser apreciada pelos ministros do Supremo Tribunal Federal, em Plenário Virtual, sendo a votação iniciada no dia 12 de junho de 2020, como se narra no tópico a seguir.

3. A NGAE brasileira e o julgamento da ADI 2.446

Iniciada a votação, o Relatório apresentado pela ministra Cármen Lúcia informa que a autora da ação (Confederação Nacional do Comércio) entendeu que a inserção do parágrafo único ao art. 116 da codificação tributária violaria os seguintes preceitos constitucionais: (a) art. 2º (independência entre os Poderes Executivo, Legislativo e

[12] Algumas críticas técnicas ao texto da Medida Provisória nº 685/2015 podem ser encontradas em: Barbosa (2019) e Fonseca e Oliveira (2019). No entanto, ao que parece, a rejeição parlamentar se deveu a outros fatores, como o externado em entrevista pelo deputado Marcus Pestana (PSDB-MG), no sentido de que o trecho revogado pela Câmara dava poderes demais à Receita Federal, "com possibilidade de uso draconiano do poder discricionário do Estado". No Senado, o relator da matéria, senador Tasso Jereissati (PSDB-CE), havia proposto que fosse mantida a obrigação de informar, mas desde que a Receita fizesse uma lista do que considera "planejamento abusivo". A ideia foi rejeitada porque ainda dava à Fazenda o poder de decidir o que podia ou não ser feito, sem previsão legal. Cf. Câmara... (2015).

Judiciário); (b) art. 5º, II (legalidade); (c) art. 37 (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência na administração pública); e (d) art. 150, I (legalidade para majoração de tributos) da Constituição Federal de 1988 (CF/1988). Houve manifestação da Presidência da República (pela constitucionalidade da norma), da Presidência do Senado Federal (pelo não conhecimento da ação, pela ausência de pertinência temática com os objetivos institucionais da autora e, no mérito, pela constitucionalidade da norma), da Advocacia-Geral da União e da Procuradoria-Geral da República (ambas pela improcedência da ação).

Em seu voto, a ministra Cármen Lúcia afasta preliminarmente a ilegitimidade ativa suscitada pelo Senado Federal, entendendo presentes a legitimidade de representação e a pertinência temática, por haver "direta repercussão da norma impugnada nos interesses de segmento dos representados pela autora", citando precedentes do tribunal no mesmo sentido. No mérito, a ministra entende que: (a) não se sustenta a alegação de que há, na norma questionada, ofensa à legalidade (art. 5º, II, e art. 37 da CF/1988) ou à legalidade estrita (art. 150, I, da CF/1988), que "a norma impugnada visa conferir máxima efetividade não apenas ao princípio da legalidade tributária mas também ao princípio da lealdade tributária"; (b) a norma não proíbe o planejamento tributário ("não proíbe o contribuinte de buscar, pelas vias legítimas e comportamentos coerentes com a ordem jurídica, economia fiscal, realizando suas atividades de forma menos onerosa"); (c) não se comprova violação ao princípio da separação de poderes (art. 2º da CF/1988), não estando os agentes fiscais autorizados a valer-se de analogia para definir fato gerador (permanecendo vigente a vedação à analogia, prevista no art. 108 do CTN). Até aí já estavam afastadas todas as alegações de inconstitucionalidade suscitadas pela autora. Mas o voto da ministra prossegue, trazendo nos dois parágrafos finais uma nova inquietude, alheia ao debate constitucional, e atinente à própria denominação e finalidade da "norma geral antielisiva" brasileira, inspirada em suas congêneres mundo afora:

> 9. De se anotar que *elisão fiscal difere da evasão fiscal*. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida.
>
> A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, *a denominação "norma antielisão" é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal*. (grifos nossos)

O voto da ministra, em síntese, afasta cada uma das alegações de inconstitucionalidade, o que seria suficiente para o julgamento, mas nesses dois parágrafos finais parece se aliar à corrente doutrinária descrita no tópico anterior deste estudo, que sustenta a inutilidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, visto que ele em nada inovaria, por já estarem resguardados em legislação pretérita os mecanismos de combate à evasão fiscal.

Acompanharam a relatora os ministros Marco Aurélio, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Gilmar Mendes, de 12 de junho de 2020 a 19 de junho de 2020, em Plenário Virtual, tendo solicitado vista dos autos o ministro Ricardo Lewandowski.

Em seu voto-vista, proferido em 25 de outubro de 2021, o ministro Ricardo Lewandowski concorda com a relatora no que se refere à ausência de violação de dispositivos constitucionais referentes à legalidade e afirma que a norma em questão "não teria inovado quanto aos limites do planejamento tributário, uma vez que o Código Civil já atribui os efeitos de nulidade ou anulabilidade para os vícios relativos à existência e à validade dos negócios jurídicos". Agrega, assim, novo tema ao debate, ao unir a desconsideração de atos e negócios para efeitos civis à desconsideração para efeitos tributários, sustentando que apenas um juiz (autoridade do Poder Judiciário) poderia desconsiderar atos e negócios jurídicos (com base nos arts. 167 e 168 do Código Civil). Conclui que "a decisão aludida no parágrafo único do art. 116 do CTN caberá sempre a um magistrado togado, considerado o princípio da reserva de jurisdição", o que culmina na procedência do pedido, para declarar a inconstitucionalidade da norma em função do referido princípio.

Após o voto do ministro Ricardo Lewandowski, o ministro Alexandre de Moraes alterou seu posicionamento, para acompanhar a divergência. Votou ainda o ministro Luiz Fux, acompanhando a relatora, em sessão virtual de 15 de janeiro de 2021 a 22 de outubro de 2021, tendo pedido vistas o ministro Dias Toffoli.

Em seu voto-vista, o ministro Dias Toffoli acompanhou integralmente a relatora, pela improcedência da ação,[13] agregando quatro razões em contraposição ao voto divergente do ministro Ricardo Lewandowski, no que se refere à necessidade privativa de desconsideração judicial de atos e negócios jurídicos para fins tributários: (a) não

[13] Toffoli chega a citar em seu voto-vista os ensinamentos de Marco Aurélio Grecco (para quem sabemos que o comando do parágrafo único do art. 116 não é inócuo nem trata somente de evasão fiscal), mas em excerto que não debate tal tema: "Corroborando o entendimento acerca da ausência de violação da legalidade tributária, convém ainda citar Marco Aurélio Greco: 'A norma em questão não autoriza a exigência de tributo em relação à hipótese que não configure fato gerador; não autoriza a exigência sem lei ou fora dos tipos que a lei pertinente tiver previsto; não cria fato gerador novo!'". Cf. Grecco (2011).

há na CF/1988 tal determinação de exclusividade de decisão por juiz; (b) a medida somente poderá ser tomada pela autoridade fiscal, respeitando o devido processo legal (na forma a ser disciplinada em lei ordinária); (c) a decisão tomada pela autoridade fiscal com base na norma debatida pode ser controlada pelo Poder Judiciário, na hipótese de esse ser provocado (ou seja, não é imune ao controle judicial); e (d) a desconsideração a que se refere o dispositivo impugnado não se equipara à anulação de negócio jurídico simulado à qual aludem os arts. 167 e 168 do Código Civil (não se trata de desconstituição, mas de negar eficácia aos atos ou negócios jurídicos para efeitos tributários).

Na sequência acompanharam integralmente a relatora (em sessão virtual de 15 de outubro de 2021 a 8 de abril de 2022) os ministros Rosa Weber, Roberto Barroso e Nunes Marques, chegando a Suprema Corte à seguinte decisão: "O Tribunal, por maioria, julgou improcedente o pedido formulado na ação direta de inconstitucionalidade, nos termos do voto da Relatora, vencidos os Ministros Ricardo Lewandowski e Alexandre de Moraes".

O mais interessante (e paradoxal) nesse julgamento é que ambas as partes do contencioso comemoraram o resultado. O Fisco, pois foi reconhecida a constitucionalidade da norma e afastado o entendimento de que a desconsideração do ato ou negócio jurídico, para efeitos tributários, demandaria decisão judicial específica. E a autora (e os contribuintes, em geral), porque em debate paralelo se concluiu que a norma era "antievasiva", e não antielisiva, e que, portanto, toda a construção feita para acompanhar os movimentos internacionais da era pré e pós-BEPS, na busca por uma "norma geral antielisiva" brasileira, teriam sido em vão.

Nesse cenário surreal, os representantes de cada corrente de pensamento (ou até ideologia) sobre o papel da tributação (e do próprio Estado) seguem com a mesma certeza que tinham antes do julgado, que apenas deu um tratamento cosmético ao tema, estando longe de resolver, efetivamente, no Brasil, a questão da disciplina das normas tributárias antielisivas, questão que de longa data é debatida no cenário internacional.

Em síntese, se a dúvida de vinte anos atrás era sobre o que o STF decidiria na ADI 2.446, a dúvida agora é sobre o que o STF decidiu na ADI 2.446.[14] É importante avaliar, nesse contexto, ainda que em linhas gerais, como o tema vem sendo tratado, antes e depois do debate sobre a ADI 2.446, no contencioso administrativo tributário, no âmbito do CARF, tema do tópico seguinte.

[14] Aliás, esse é exatamente o título do artigo de Gustavo Henrique Formolo (2023). Para Tessari e Lodi (2024, p. 231), o STF, da ADI 2.446, perpetuou "a insegurança jurídica na criação e na implementação de planejamentos tributários lícitos".

4. Planejamento tributário: a visão do CARF

Deve-se aclarar, logo de início, que um estudo detalhado sobre planejamento tributário na visão do CARF demandaria espaço e tempo incompatíveis com os que dispomos neste estudo, e até com o que se propõe neste artigo: uma análise da norma tributária antielisiva brasileira (segundo o STF, como vimos, antievasiva).

Aliás, esse "antievasiva", como destaca Formolo (2023, p. 136-137), é sugerido pela própria Advocacia-Geral da União (AGU), em manifestação nos autos da ação:

> [...] a despeito da intenção do legislador, o preceito do parágrafo único do Art. 116, introduzido pela Lei Complementar N° 104/2001, *combate, apenas, a evasão fiscal*, raciocinando-se que os atos ou negócios jurídicos praticados com *abuso de forma, falta de propósito negocial ou com fraude ao espírito da lei*, em todos os casos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, são, em verdade, *todos nuances do abuso de direito contra o Fisco*, abuso de direito que, *para o nosso Direito Civil, sempre foi tido como ilícito*, e que portanto atos ou negócios jurídicos que até poderiam ser mantidos perante as partes, mas que não deixam de representar ilícitos contra a Administração tributária, então a LC Nº 104 não está introduzindo norma geral antielisiva, mas, como novidade no Direito Tributário brasileiro, trouxe uma *norma antievasiva mais ampla*. (grifos nossos)

Essa tese da AGU, agrupando no manto da evasão o abuso de direito, e, neste, o abuso de forma, e a falta de propósito negocial, assim como a fraude à lei, acabou afetando o conteúdo dos termos tomados no debate pelos ministros[15].

[15] O ministro Ricardo Lewandowski, por exemplo, destaca em seu voto, com referência a Sacha Calmon Navarro Coêlho, que "o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, quando prescreve que o agente administrativo poderá desconsiderar atos e negócios jurídicos que visem dissimular a ocorrência do fato gerador, busca, na realidade, coibir a simulação da conduta que avilta a licitude do fato ocorrido e não a regular prática de planejamento tributário. Ou seja, caberá à autoridade administrativa 'investigar a presença de vícios capazes de macular a existência do negócio jurídico (simulação e dissimulação) ou a sua validade, em *fraude à lei, abuso de forma ou abuso de direito*'" (grifo nosso). Em seu voto-vista, o ministro Dias Toffoli relatou que a Presidência da República articulou que "não se pretende, com a norma questionada, afastar formas lícitas de elisão ou de planejamento tributário, mas sim *atingir o abuso do exercício desse direito*", e que "dissimular abrange o simular, mas tem maior amplitude do que esse, podendo abarcar, em tese, hipóteses de *abuso de direito, fraude à lei e utilização de negócios indiretos*" (grifos nossos). Lendo esses e os demais votos, percebe-se que todos os ministros sabem do que estão a tratar, embora elejam distintos nomes de batismo para o tema tratado.

Seria também demasiadamente pretensioso para as dimensões deste estudo analisar a fundo cada uma dessas "patologias", que são comumente referidas para designar um planejamento tributário "agressivo" (arrojado ou até abusivo), inclusive em decisões do CARF.

Aliás, fazemos coro a Sérgio André Rocha (2019, p. 127-129), quando destaca que a polissemia que circunda a utilização de expressões como "abuso de direito", "abuso de forma" e "fraude à lei" torna secundário o "batismo" da patologia, sendo essencial, entretanto, a capitulação legal para desqualificação ou desconsideração.

Internacionalmente, seja no cenário pré ou pós-BEPS, é comum a aplicação de testes que buscam identificar a (des)razoabilidade ou a (in)adequação do ato ou negócio, a forma e os motivos da transação, a prevalência da substância sobre a forma, ou o propósito negocial principal.[16]

E como o CARF vem analisando cada um desses fenômenos, atrelados a planejamentos tributários?

O CARF disponibiliza a íntegra dos julgamentos de mais de meio milhão de processos em seu sítio *web* (https://acordaos.economia.gov.br/), em exemplo de transparência raro no cenário internacional, e isso possibilita levantamentos estatísticos e análises de conteúdo das decisões.

Algumas obras já se dedicaram a essa complexa tarefa,[17] e qualquer estudioso do tema tem em suas mãos a possibilidade de filtrar o acervo do CARF, direcionando sua pesquisa.[18]

Para a análise que propomos, vinculada à norma tributária "antilelisiva" (denominada de "antievasiva" na ADI 2.446), agregamos a "planejamento tributário" o termo "2.446", para saber como o CARF vem encarando a decisão do STF. Chegamos a um universo mais plausível de análise, com 109 processos. Filtrando ainda mais, para abranger apenas decisões de Turmas das Câmaras Superiores, encontramos quatorze resultados (doze decisões da 1ª Turma e duas decisões da 2ª Turma da CSRF).[19]

---

16 Sobre tais testes, ver, a título ilustrativo: Cardoso (2017, p. 65-93) e Gomes (2019).

17 Por exemplo: Schoueri (2010) e Gomes, Rocha e Faria (2023). Sobre a elisão fiscal e sua relação com o propósito negocial, em análises de precedentes do CARF, ver: Valle e Faúndez-Ugalde (2021).

18 A título ilustrativo, filtrando a pesquisa com a expressão "planejamento tributário", chega-se a um universo de mais de 20 mil processos. Agregando-se a "planejamento tributário", por exemplo, a expressão "propósito negocial", chega-se a mais de 2.800 processos. Dados disponíveis em: https://acordaos.economia.gov.br/. Acesso em: 10 mar. 2025.

19 Reconhecemos aqui que esse filtro dificulta a identificação de processos no âmbito da 3ª Seção de Julgamento, onde os "planejamentos tributários" não são necessariamente assim denominados,

Esse universo restrito pode servir de indicativo de como o CARF vem apreciando o tema específico que buscou atingir o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, à luz do posicionamento do STF na ADI 2.446.

Os dois processos filtrados no âmbito da 2ª Turma da CSRF (Acórdãos 9202-010.321 e 9202-010.322, ambos de mesma relatoria, tratando do mesmo contribuinte e julgados em 16 de dezembro de 2021) apresentam um primeiro problema: foram julgados antes do término da apreciação, pelo STF, na ADI 2.446. E, nesse cenário, concluem, unanimemente, que:

> O parágrafo único do art. 116 do CTN é norma de eficácia limitada que só produzirá efeitos a partir da edição de respectiva lei ordinária instituidora dos procedimentos aplicáveis ao caso. Entretanto, independente desta regulamentação, o art. 149, VII do CTN prevê o dever de realização de lançamento de ofício sempre que restar devidamente comprovado que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude ou simulação. (Rel. cons. Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, unânime, tendo o cons. João Victor Ribeiro Aldinucci votado pelas conclusões. Presentes ainda os cons. Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso e Maria Helena Cotta Cardozo)

Entre os doze processos no âmbito da 1ª Turma da CSRF, expurgamos dois (Acórdãos nº 9101-003.344 e nº 9101-003.871), julgados em 2018, também antes da apreciação pelo STF da ADI 2.446 (são acórdãos que tratam, respectivamente, nas palavras do colegiado, de "situação criada artificialmente" e "utilização artificial de empresa veículo").

Restam, *a priori*, assim, dez julgados posteriores à apreciação da ADI 2.446 pelo STF. Digo *a priori* porque ainda devem ser expurgadas as duplicidades, computando-se de uma só vez os julgamentos efetuados em conjunto. É o que ocorre, por exemplo, com os Acórdãos nº 9101-006.787 e nº 9101-006.788, de mesma relatoria, idêntica sujeição passiva e data de julgamento (6 de novembro de 2023), que também trataram de "empresa veículo":

> O uso de *holding* (ou empresa veículo) para adquirir a participação societária com ágio e, posteriormente, ser incorporada pela investida, reunindo, assim, as condições para o aproveitamento fiscal do ágio, não caracteriza simulação por

restando invisíveis na busca. Muitas vezes, esses "planejamentos" (que não são só tributários, mas também burlas a controles aduaneiros) aparecem sob a denominação de "interposição fraudulenta", ou até de "planejamento de classificação fiscal". Sobre a interposição fraudulenta, já efetuamos análise detalhada da jurisprudência do CARF em Trevisan (2020). Sobre aquilo que se costuma propagandear como "planejamento de classificação fiscal", tratamos em Trevisan (2023).

> interposição fictícia, de modo que é indevida a tentativa do fisco de requalificar a operação tal como foi formalizada e declarada pelas partes, ainda que sob a motivação de ausência de propósito negocial, figura esta que, na verdade, não foi incorporada ou recepcionada pelo Direito Tributário Brasileiro. (Rel. cons. Luis Henrique Marotti Toselli, maioria, vencidos os cons. Edeli Pereira Bessa e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, tendo votado pelas conclusões os cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Presentes ainda os cons. Luciano Bernart, Viviani Aparecida Bacchmi e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic)

Em tais julgados, resta a dúvida se a parte final da ementa efetivamente espelha o resultado do julgamento, que analisou as circunstâncias fáticas do processo, e não uma tese geral de que o propósito negocial foi (ou não) incorporado ao Direito brasileiro. O registro do voto pelas conclusões do cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado o esclarece.

Ainda em 6 de novembro de 2023, foi apreciado outro caso envolvendo "empresa veículo" e que chegou a resultado distinto, sendo, também, mais focado nas circunstâncias do caso concreto do que em uma "tese geral":

> TRANSFERÊNCIA DE CAPITAL PARA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO POR EMPRESA VEÍCULO, SEGUIDA DE SUA INCORPORAÇÃO PELA INVESTIDA. SUBSISTÊNCIA DO INVESTIMENTO NO PATRIMÔNIO DA INVESTIDORA ORIGINAL. Para dedução fiscal da amortização de ágio fundamentado em rentabilidade futura, é necessário que a incorporação se verifique entre a investida e a pessoa jurídica que adquiriu a participação societária com ágio. Não é possível a amortização, se a investida não é extinta e o investimento subsiste no patrimônio da investidora original. (Acórdão nº 9101-006.789, rel. cons. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, qualidade, com respeito às matérias "glosa do ágio – inexistência de confusão patrimonial e extinção do investimento", "eficácia imediata da norma geral antielisiva" e "inexistência de simulação", vencidos os cons. Luis Henrique Marotti Toselli, Luciano Bernart, Viviani Aparecida Bacchmi e Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevi, tendo votado pelas conclusões os cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. Presente ainda a cons. Edeli Bessa)

Em 7 de maio de 2024, no Acórdão nº 9101-006.940, novamente se tratou de "empresa veículo", com "incorporação reversa", prevalecendo o entendimento, diante daquele caso concreto, de que não restou caracterizada simulação, em votação efetuada com seis conselheiros, dos quais dois foram vencidos e um (presidente em exercício) votou pelas conclusões, por questões probatórias.

Em 9 de julho de 2024, idêntico tema foi decidido por maioria, no Acórdão nº 9101-007.053, vencida a relatora, e com três conselheiros votando pelas conclusões,

mantendo o cenário anterior. Ainda na sessão de julho, o colegiado afastou, por maioria de votos, a qualificação da multa de ofício em caso de "empresa veículo" (Acórdão nº 9101-007.063, de 10 de julho de 2024).

Em 6 de agosto de 2024, a Turma analisou caso de amortização de ágio interno, chegando à conclusão, por voto de qualidade, de que "não é dedutível a amortização de ágio interno, isto é, formado por meio de transações entre entidades submetidas a controle comum, mesmo se estas transações tiverem sido acatadas por minoritários" (Acórdão nº 9101-007.072).

Em 5 de novembro de 2024, o tema da amortização de ágio utilizando empresa veículo se apresenta novamente, ainda que em caso com circunstâncias distintas, mas não é conhecido, limitando-se o colegiado a afastar a majoração da multa de ofício, por maioria de votos (Acórdão nº 9101-007.201). E, ainda em 5 de novembro de 2024, analisando caso semelhante ao do Acórdão nº 9101-006.789, concluiu-se, por voto de qualidade, por não acolher a amortização do ágio (Acórdão nº 9101-007.205).

Por fim, em 4 de fevereiro de 2025, no Acórdão nº 9101-007.285, volta-se à mesma ementa dos Acórdãos nº 9101-006.787 e nº 9101-006.788, a partir de debates fáticos e sobre o conhecimento, e proposta, majoritariamente acolhida, de remessa dos autos à DRJ para apreciação dos questionamentos acerca do laudo apresentado para prova do fundamento do ágio.

O que se percebe, nesse cenário, é a falta de tendência clara à adoção de uma "tese geral" pelo colegiado, havendo, caso a caso, análise das circunstâncias fáticas, com potencial de modificar o resultado do julgamento em idênticos temas (por exemplo, o referente a "empresas veículo").

Nota-se ainda que as menções à ADI 2.446 nos Acórdãos aqui relacionados são mormente transcrições de endosso a voto da ministra Cármen Lúcia, tratando da impossibilidade de tributar com base na intenção do que poderia estar sendo supostamente encoberto por uma forma jurídica, totalmente legal, mas que estaria ensejando pagamento de imposto menor. O debate é justamente analisar, no caso, se a forma adotada foi totalmente legal. E, por isso, a mesma transcrição de voto está, em alguns casos, no voto vencedor do Acórdão do CARF, e, em outros, no voto vencido.

Em síntese, o cenário de julgamento no CARF não sofreu substancial modificação com o advento do julgamento da ADI 2.446 pelo STF, continuando a ser fulcral a apreciação probatória, a partir da qual se pode efetivamente analisar a licitude ou não, ou a ocorrência de alguma "patologia" na operação que foi eventualmente denominada de "planejamento tributário" (se configurou elisão ou evasão, considerando-se as acepções distintas de amplitude deste último termo).

A visão do CARF, portanto, não é "rotuladora de teses", mas atenta às circunstâncias do contencioso e ao acervo probatório, o que faz com que sejam ainda raros resultados unânimes ou assentados sobre o tema.

5. Reflexões finais: planejamento, tributação e livre concorrência

Ao avaliarmos o cenário internacional e a evolução do que foi projetado para ser a norma geral antielisiva brasileira, nos tópicos anteriores, identificamos uma certa resistência, no Brasil, à adoção de modelos internacionais.

O Poder Executivo apresenta propostas alinhadas com as adotadas em diversos países desenvolvidos e em desenvolvimento, e com guarida no projeto BEPS (OCDE), mas que acabam barradas no processo legislativo (a exemplo da delimitação da NGAE e das *Mandatory Disclosure Rules*). No Poder Judiciário e na jurisprudência administrativa, há dificuldade em se fixarem teses gerais sobre o tema, seja pela falta de um acordo terminológico prévio, ou pela defeituosa redação de textos normativos (a exemplo do parágrafo único do art. 116 do Código tributário Nacional).

As NGAE e soluções como as *Mandatory Disclosure Rule*s, internacionalmente, buscam contemplar dois dos mais relevantes princípios jurídicos: a segurança jurídica e a isonomia. Haveria segurança jurídica a quem opta pela elaboração de modelos de planejamento tributário e os submete à análise da fiscalização, permitindo, na melhor das hipóteses, o aval fiscal ao planejamento e, na pior, a cobrança dos tributos sem penalidades, com extensão dos efeitos *erga omnes* aos mesmos modelos das empresas concorrentes.

O planejamento tributário lícito, nesse sistema, deixa de ser um privilégio de poucos, fomentador de um mercado de "venda de teses", para um direito universal, aplicado a todas as empresas em igual situação, em um ambiente de livre concorrência. Como reflexo desse novo sistema, há redução da litigância, bem como soluções que são comuns a diversos países e incentivadas no Projeto BEPS.

Alteramos nossa legislação nos últimos anos para implementar diversos estândares internacionais (desenhados no âmbito da OCDE, da OMC e da OMA, por exemplo). No entanto, para alguns temas, insistimos em ignorar esses mesmos estândares, em uma espécie de "*benchmarking* seletivo", sem fundamentos relevantes ou mesmo racionais.

O Projeto BEPS é uma das maiores demonstrações de que os países desenvolvidos estão preocupados com a fuga à tributação mediante construções artificiais, quaisquer que sejam os nomes das "patologias", buscando estabelecer limites da forma mais objetiva possível.

Há uma aparente concordância geral de que toda economia tributária lícita não é punível. E de que todo planejamento que implique um ilícito é sancionável. Até aí, tudo, em tese, é muito simples e fácil. O problema crucial é delimitar a fronteira entre licitude e ilicitude em casos concretos nos quais exista artificialidade, ou, usando o termo do parágrafo único do art. 116 do CTN, "dissimulação".[20] E essa é uma tarefa que pode ser levada adiante, com amadurecimento dos debates e paulatina evolução normativa, sem se desconsiderar a realidade internacional e a realidade econômica nacional, e dentro das balizas da segurança jurídica e da igualdade, contribuindo para um ambiente tributário que não interfira na livre concorrência.

A quem entenda que a solução desse complexo problema é simples, deixamos a máxima de H. L. Mencken (1920, p. 158): "There is always an easy solution to every human problem-neat; plausible and wrong".

Referências

BARBOSA, Bruno Sartori de Carvalho. A transparência tributária e Plano *Base Erosion Profit Shifting* – BEPS da OCDE/20: A ação 12 (*Mandatory Disclosure Rule*) vs a Declaração de Planejamento Tributário (DPLAT) prevista pela MP Nº 685/2015. *In*: TEIXEIRA, Alexandre Alkmim (coord.). *Plano BEPS*. Belo Horizonte: Forum, 2019, p. 459-507.

Câmara aprova MP 685 e retira obrigação de informar planejamento fiscal. *Conjur*, 17 nov. 2015. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2015-nov-17/camara-aprova-mp-685--obrigacao-informar-planejamento-fiscal/. Acesso em: 10 mar. 2025.

CARDOSO, Pedro Menezes. *Os desafios da "maioridade" da Cláusula Geral Anti-Abuso*: análise estática e dinâmica do seu estado evolutivo. Lisboa: AAFDL, 2017.

CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y Lenguaje*. 5. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2006.

CASALTA NABAIS, José. *Direito fiscal*. 11. ed. Coimbra: Almedina, 2019.

CIAT. *Modelo de Código Tributario del CIAT*: un enfoque basado en la experiencia Iberoamericana. Ciudad de Panamá, 2015. Disponível em: OPAC - CIAT | Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria da evasão e da elisão em matéria tributária. Planejamento Fiscal*: teoria e prática. São Paulo: Dialética, 1998.

[20] Tomando um exemplo de Carrió (2006, p. 51-52), todos sabemos o que é uma pessoa calva, ou jovem, mas a que idade precisa se deixa de ser jovem e quantos fios de cabelo devemos ter para não sermos considerados calvos? Ou qual a largura que precisa ter uma cadeira para ser considerada um sofá? Quando o ordenamento jurídico pode esclarecer os limites de um termo por ele regulado, aumenta-se a segurança jurídica para os aplicadores e intérpretes, e aproxima-se do ideal de igualdade, evitando-se leituras discriminatórias e violadoras da livre concorrência.

CRUZ, Maíra Acotirene Dario da. *A regra de revelação obrigatória de planejamentos tributários agressivos e o princípio da transparência tributária*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2023.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura; OLIVEIRA, Júlia Furst Nóbrega de. O Plano de Ação nº 12 do BEPS e seus reflexos na política fiscal brasileira. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; GOMES, Marcus Lívio (coord.). *A tributação internacional na era pós-BEPS*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 483-511.

FORMOLO, Gustavo Henrique. Afinal, o que foi decidido na ADI n. 2.446? *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 156, p. 123-142, 2023.

GARCIA NOVOA, Cesar. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) y sus implicaciones en América Latina. *In*: TEIXEIRA, Alexandre Alkmim (coord.). *Plano BEPS*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 87-122.

GOMES, Marcus Livio. From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test: the burden of proof and legal consequences. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; GOMES, Marcus Lívio (coord.). *A tributação internacional na era pós-BEPS*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 213-237.

GOMES, Marcus Lívio; ROCHA, Sérgio André; FARIA, Aline Cardoso de. *Planejamento tributário sob a ótica do CARF*: análise de casos concretos. 2. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2023.

GRECCO, Marco Aurélio. Constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O planejamento tributário e a Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 183-204.

GRECCO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

MAIA, Diana Tavares. Cláusula Geral Antiabuso: lei antiga e lei nova, que diferenças? *Observatório Almedina*, 26 jan. 2024. Disponível em: https://observatorio.almedina.net/index.php/2024/01/26/clausula-geral-anti-abuso-lei-antiga-e-lei-nova-que-diferencas/.

MENCKEN, Henry Louis. *Prejudices*: Second Series. New York: Alfred A. Knopf-Borzoi Books, 1920. Chapter 4: The Divine Afflatus.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento brasileiro*: uma análise à luz do Projeto BEPS da OCDE/G20. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

RAMALHO, Fabiano. *As ações do Plano Base Erosion And Profit Shifting (BEPS), da OCDE, e a implementação da ação nº 12 no Brasil para o combate à evasão fiscal internacional*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2021.

ROCHA, Sérgio André. *Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Grecco*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Planejamento tributário e o "propósito negocial"*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O Projeto BEPS: ainda uma estratégia militar. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; GOMES, Marcus Lívio (coord.). *A tributação internacional na era pós-BEPS*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 31-55.

TESSARI, Cláudio; LODI, Letícia Orlandini. Parâmetros para aplicação da norma antielisiva no Brasil, após o julgamento da ADI 2.446/DF. *Revista de Direito Tributário da APET*, n. 50, p. 213-236, 2024.

TÔRRES, Heleno Taveira. Medidas contra evasão e elusão fiscal internacional no direito brasileiro. *In*: UCKMAR, Victor; ALTAMIRANO, Alejandro C.; TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Impuestos sobre el Comercio Internacional*. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, 2003, p. 924-925.

TÔRRES, Heleno Taveira. O Modelo BEPS e sua aplicação no Brasil. *In*: TEIXEIRA, Alexandre Alkmim (coord.). *Plano BEPS*. Belo Horizonte: Forum, 2019, p. 23-42.

TREVISAN, Rosaldo. A "Interposição Fraudulenta" na jurisprudência do CARF. *In*: GOMES, Marcos Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). *Estudos tributários e aduaneiros do V Seminário CARF*. Brasília: CARF, 2020, p. 201-234.

TREVISAN, Rosaldo. O "Febeapá" em matéria de classificação de mercadorias. *Conjur*, 18. jul. 2023. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2023-jul-18/territorio-aduaneiro--febeapa-materia-classificacao-mercadorias/.

VALLE, Maurício Timm do; FAÚNDEZ-UGALDE, Antonio; TOMASCHITZ, Alexandre. O conceito de elisão fiscal e o propósito negocial. *Economic Analysis of Law Review*, v. 13, n. 2, p. 230-243, maio-ago. 2021.

PARTE II
TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

A SÚMULA CARF Nº 210: A RESPONSABILIDADE DO GRUPO ECONÔMICO

LUDMILA MARA MONTEIRO DE OLIVEIRA[1]
SHEILA AIRES CARTAXO GOMES[2]
SONIA DE QUEIROZ ACCIOLY[3]

Resumo: O presente artigo tem como objetivo analisar a Súmula CARF nº 210, que trata da responsabilidade solidária de grupos econômicos pelas contribuições devidas à seguridade social. Reafirmando os limites do contencioso administrativo fiscal e demonstrando a consonância do enunciado com a lei, com a doutrina e com a jurisprudência dos Tribunais Superiores, mira rechaçar as críticas deferidas contra a Súmula CARF nº 210.

Palavras-chave: Súmula CARF nº 210; responsabilidade solidária; grupo econômico; contencioso administrativo fiscal; seguridade social.

Abstract: This article aims to analyze CARF´s Binding Precedent nº 210, which addresses the joint liability of economic groups for Social Security contributions. By reaffirming the boundaries of tax administrative litigation and demonstrating the precedent's alignment with the law, legal doctrine, and the jurisprudence of the Higher Courts, it seeks to counter the criticisms directed at CARF´s Binding Precedent nº 210.

Keywords: CARF's Binding Precedent nº 210; joint liability; economic group; tax administrative litigation; social security.

[1] Doutora em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), com período de investigação na McGill University, pós-doutora e mestra pela UFMG. Vice-presidente da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), conselheira da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF e professora.

[2] Conselheira da Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) desde 29 de setembro de 2022, presidente substituta da Segunda Seção desde 5 de outubro de 2022 e auditora fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB).

[3] Presidente da Segunda Turma da Segunda Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), especialista em Direito Penal pela Escola Paulista da Magistratura (EPM-SP), pós-graduada em Direito Tributário pela FGV-SP, ex-chefe da Divisão de Tributação (Disit) na 8ª Região Fiscal da RFB e ex-delegada da DRJ/Campinas e da Delegacia Especial da RFB de Pessoas Físicas (Derpf) na 8ª Região Fiscal da RFB.

DOI 10.5281/zenodo.17280655

Sumário

Introdução 311
1. Esclarecimentos iniciais 311
1.1 O quórum para a aprovação das súmulas e o dever da imparcialidade . . . 311
1.2 A responsabilidade no Digesto Tributário 313
2. A Súmula CARF nº 210 314
2.1 O contexto de aprovação 314
2.2 As críticas deferidas contra a Súmula nº 210 316
2.3 A defesa da Súmula CARF nº 210 316
2.4 A Súmula CARF nº 210 na prática 322
Conclusão 324
Referências 325

Introdução

O Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF) introduziu duas novas formas para a proposição de súmulas: uma, por iniciativa de conselheiro integrante de uma das turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) – *ex vi* do art. 124 –, e a outra, por conselheiro integrante de Turma Ordinária, desde que a proposta seja confirmada pela respectiva turma, sendo então encaminhada para análise da Turma da CSRF competente para tanto – *ex vi* do art. 125.

A novidade trazida pelo art. 124 possibilita que qualquer conselheiro da Turma da CSRF apresente uma proposta de enunciado de súmula, desde que esta se refira a uma matéria sob competência da turma e represente uma tese consolidada em pelo menos três acórdãos, os quais devem ter sido decididos por unanimidade ou por maioria.

Feitos esses importantes registros, o objetivo do presente artigo é analisar o verbete sumular que, no âmbito da Segunda Seção, recebeu da iniciativa privada as mais pesadas oposições: a Súmula CARF nº 210, que exibe a seguinte redação:

> As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 124, inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN.

1. Esclarecimentos iniciais

1.1 O quórum para a aprovação das súmulas e o dever da imparcialidade

Não raro há quem se surpreenda com o fato de súmulas desfavoráveis às empresas terem sido aprovadas por conselheiros representantes dos contribuintes. Por depender da concordância de, "no mínimo, três quintos da totalidade dos conselheiros do respectivo colegiado, com participação obrigatória do Presidente e d[a] Vice- Presidente do CARF"[4] é óbvio que, sendo o órgão paritário, súmulas somente serão aprovadas com votos tanto de representantes da Fazenda Nacional quanto dos representantes dos contribuintes.

Incumbe a cada uma das turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) "aprovar enunciado de súmula que trate de matéria concernente à sua competência". Sendo cada colegiado composto por um total de 10 (dez) conselheiros e conselheiras – 5 (cinco) advindos dos quadros da Receita Federal do Brasil (RFB) e outros 5

[4] *Ex vi* do §2º do art. 124 do Regimento Interno do CARF (RICARF).

(cinco) indicados por confederações patronais e centrais sindicais –, é necessário o voto favorável de, no mínimo, 7 (sete) para que o verbete seja aprovado e se torne de observância obrigatória, sob pena de perda de mandato no CARF.[5]

Há de ser pontuado ainda que a perplexidade com o apoio dos *representantes dos contribuintes* para a aprovação de súmulas contrárias ao interesse de corporações reacende um alerta.[6] Segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE),

> [a] natureza de curto prazo dessas nomeações, a remuneração comparativamente baixa e o fato de que, tanto antes quanto depois dessa nomeação, esses juízes podem trabalhar para o setor privado e podem obter benefícios diretos ou indiretos devido às posições que assumem em seu papel de juiz no CARF poderiam, em alguns casos, criar também um potencial risco de conflito de interesses, o que pode ser muito difícil de mitigar.

Embora até mesmo o RICARF tenha elegido as expressões "representantes dos contribuintes" e "representantes da Fazenda Nacional", é certo exercerem os conselheiros e conselheiras atípica função judicante. Ao ingressarem no CARF agem como *julgadores*, e não como *mandatários ou procuradores*, como sugere o termo *representante*, inadvertidamente utilizado.

Obviamente, não se nega que o detentor do assento junto ao CARF – a RFB, as centrais sindicais e as confederações patronais – buscará indicar aqueles que reúnam as condições técnicas necessárias para preencher os requisitos de ingresso no órgão, além de, por suas respectivas formações técnicas e acadêmicas, melhor encamparem os interesses da categoria. Isso, contudo, não significa estarem os "conselheiros fazendários" compelidos a sempre manterem a autuação fiscal, enquanto, noutra banda, obrigados os "conselheiros dos contribuintes" a todo custo afastá-la ou deixar de aprovar súmula que pretenda, no âmbito do contencioso administrativo, pacificar controvérsias e uniformizar posições para todos os administrados.

Para o Poder Judiciário, o caráter de imparcialidade constitui elemento do órgão de jurisdição, como condição para que o juiz possa exercer sua função dentro do processo, de forma a colocar a autoridade entre e acima das partes, como pressuposto

---

5 Art. 85 do RICARF: "Perderá o mandato o conselheiro que: [...] VI - deixar de observar enunciado de súmula do CARF ou de resolução do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, bem como o disposto nos art. 98 a 100".

6 A carta enviada ao ministro da Fazenda pela diretora da OCDE, Grace Perez-Navarro, pode ser lida na versão original, em inglês, ou na versão traduzida para o português. Disponível em: https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/abril/carta-enviada-pela-ocde-ao-ministro-da-fazenda-aponta-oportunidade-de-melhoria-nas-regras-do-carf.

de validade dos seus atos. Já os julgadores administrativos são conduzidos pela *imparcialidade mitigada*, na medida em que não se encontram em posição superior à da autoridade autuante e do contribuinte, nem têm como finalidade a promoção de justiça tributária ou fiscal (a promoção da justiça está umbilicalmente ligada à imparcialidade conferida ao Judiciário). Atuação imparcial no julgamento administrativo diz respeito à ausência de interesse no objeto do processo, ou de favorecimento de qualquer das partes. Desta forma, "o dever de imparcialidade no julgamento administrativo resta jungido às questões afetas à suspeição e impedimento para o julgamento, e à ética na produção do ato."[7]

A exemplo do previsto no Código de Processo Civil – *ex vi* dos arts. 144 e 145 –, a Lei nº 9.784/1999 traz em seu capítulo VII as causas de impedimento e suspeição, tanto de servidores quanto de autoridades julgadoras, aplicáveis no âmbito do processo administrativo fiscal federal. É dizer: estaria o princípio da imparcialidade, no contencioso administrativo fiscal, adstrito à aferição de vínculo subjetivo do julgador com alguma das partes.

A beleza maior do julgamento administrativo de composição paritária – com a distribuição de assentos entre diversas perspectivas, dentre as quais destacamos a do trabalhador, a da indústria, a do agronegócio, a da fiscalização, etc. – repousa na existência de uma série de vieses que, justamente por não serem acriticamente aceitos por todos, fomentam a deliberação, aprimorando a prestação jurisdicional exercida de forma atípica. Atuação de modo técnico e imparcial, sem negligenciar os limites do contencioso administrativo fiscal, é o que se espera dos conselheiros e conselheiras do CARF. Daí, não causa espanto que conselheiros designados pela Receita Federal do Brasil encampem entendimentos contrários aos interesses do erário, nem que conselheiros não fazendários ostentem posições desfavoráveis à iniciativa privada.

1.2 A responsabilidade no Digesto Tributário

Curioso pensar como nosso CTN, editado em atroz regime, não só veio a ser materialmente recepcionado pela pródiga Carta de 1988, como mantém sua higidez, malgrado as alterações sofridas nestes seus quase sessenta anos.

São dois os incisos do art. 124 que arrolam aqueles solidariamente obrigados ao recolhimento do tributo:

- o inc. I, que menciona "as pessoas que tenham *interesse comum* na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal"; e,

[7] Cf. o voto de declaração da conselheira Sonia de Queiroz Accioly no acórdão CARF nº 9202-010.610 (CARF, 2022).

- o inc. II, que indica "as *pessoas expressamente designadas em lei*".

Como bem esclarece a ex-conselheira do Carf Junia Sampaio,

> [a] doutrina majoritária classifica as hipóteses acima mencionadas de *solidariedade de fato* (inciso I) e *solidariedade jurídica* (inciso II). No entanto, [...] embora o CTN tenha utilizado a expressão "designadas por lei" apenas na hipótese do inciso II, não é possível admitir que a situação prevista no inciso I estivesse fora de uma previsão legal, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade estrita (art. 150, I, CF/88). (Sampaio, 2017, p. 581-598)

Da doutrina e da jurisprudência colhem-se outros valiosos ensinamentos para a interpretação do disposto no inc. II do art. 124 do CTN: o primeiro é que, como bem ensina a professora Misabel Derzi, em suas notas de atualização à obra de Baleeiro (2007), solidariedade "não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo" (Derzi *apud* Baleeiro, 2007, p. 729). O segundo é que não poderia o legislador ordinário imputar solidariedade a devedores que, por disposição do Digesto Tributário, devam responder subsidiariamente. O terceiro é que o "art. 124, II, do CTN não autoriza o legislador a criar, a título de solidariedade, novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN" (Paulsen, 2020, [s.p.]).

Junia Sampaio esclarece que "a imputação do vínculo de solidariedade pressupõe que o sujeito mantenha relação, ainda que indireta, com o fato gerador tributário ou com a pessoa que o realizou (art. 128 do CTN)" (Sampaio, 2017, p. 581-598). O art. 128 do CTN não aborda a necessidade de demonstração de "interesse comum no fato gerador" – *ex vi* do inc. I do art. 124 do CTN –, e sim apenas uma vinculação, ainda que singela, do responsável ao fato gerador da obrigação tributária. Firmadas as premissas, passemos à análise do malfadado enunciado.

2. A Súmula CARF nº 210

2.1 O contexto de aprovação

Antes de iniciada a votação do verbete sumular de nº 210, o decano da Turma, o conselheiro Maurício Righetti, pediu a palavra para apresentar os motivos pelos quais foi favorável à aprovação do enunciado. Na oportunidade, ressaltou:

> [A] inscrição é no sentido de encaminhar pela aprovação do enunciado, mas antes de abordar a sua aplicação queria deixar claro ao que ela não se aplica.
>
> Este enunciado não se presta a definir quais os requisitos deve estar presentes no caso concreto para que esteja, ou não, configurado o Grupo Econômico de qualquer natureza, de fato ou de direito, permanecendo, assim sendo, sob a análise

> dos Colegiados Ordinários a comprovação de sua existência. Entretanto, uma vez que o Colegiado Ordinário entenda pela configuração do grupo econômico, haverá o necessário reconhecimento da vigência do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212, que, combinado com o art. 124, II, do CTN, impõe a responsabilidade solidária das empresas que compõem dito grupo pelas obrigações decorrentes daquele diploma legal (Lei nº 8.212).[8]

É pontuado que a aferição está condicionada ao *caso concreto*. E mais do que isso: no exercício do controle de legalidade perpetrado no âmbito administrativo, não é facultado ao conselheiro ou à conselheira afastar a aplicação da lei, cuja validade não tenha sido extirpada pelo Poder Judiciário. Calha transcrever o que dispõem os dois dispositivos referenciados na Súmula CARF nº 210:

> CTN
>
> Art. 124. São solidariamente obrigadas:
>
> [...]
>
> II - as pessoas expressamente designadas por lei.
>
> Lei nº 8.212/1991
>
> Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:
>
> [...]
>
> IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei.

O inc. IX do art. 30 da Lei nº 8.212/1991, que não foi afastado por ilegalidade ou inconstitucionalidade pelo Poder Judiciário, determina que "as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei". O que pretende aclarar o verbete sumular CARF de nº 210 é que a hipótese de solidariedade trazida no inc. IX do art. 30 da Lei nº 8.212/1991 vincula-se ao inc. II do art. 124 do CTN (pessoa expressamente designada em lei) – e não ao inc. I do art. 124 do CTN (interesse comum no fato gerador).

[8] Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=XjlwXJlYtgQ. Acesso em: 15 mar. 2025.

2.2 As críticas deferidas contra a Súmula nº 210

A despeito de ter sido aclarado que a caracterização do grupo econômico somente seria possível a partir da análise do caso concreto, as críticas formuladas visaram atacar uma suposta responsabilidade objetiva de todo e qualquer conglomerado. É aventado, em suma, que:

- teria havido afronta à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, "no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN" (STJ, 2010a);[9]
- teria sido inobservado o Tema de nº 13 do Supremo Tribunal Federal, no qual está firmada a tese de que "é inconstitucional o art. 13 da Lei nº 8.620/1993, na parte em que estabelece que os sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, por débitos junto à Seguridade Social";
- teria havido aparente silêncio de dois dos paradigmas que deram ensejo à súmula quanto à malfadada responsabilidade objetiva do grupo econômico;
- teria havido colisão com a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009;
- teria havido afronta ao Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4/2018;
- teria a súmula aptidão de aumentar a litigiosidade, com a anotação de que é inexistente a possibilidade de manutenção da responsabilidade tributária objetiva no âmbito do Poder Judiciário.

2.3 A defesa da Súmula CARF nº 210

Dentre as inúmeras falácias lógicas existentes, a do espantalho é, quiçá, uma das mais conhecidas e utilizadas (consciente ou inconscientemente). Ela ocorre quando "a posição ou o argumento de uma pessoa é substituído por uma versão distorcida, exagerada ou deturpada" (Bennett, 2012, [s.p.]).[10] Luta-se, no final das contas, com o espantalho criado, e não com aquilo que é real.

---

9 STJ. EREsp nº 834.044/RS, julgado em 08/09/2010. Em igual sentido: AgInt no REsp nº 1860479/PR, julgado em 28/09/2020; AgRg no AREsp nº 89.618/PE, rel. ministro Gurgel de Faria, julgado em 23/06/2016; AgInt no REsp nº 1.911.919/SP, julgado em 09/11/2022.

10 No original: "Substituting a person's actual position or argument with a distorted, exaggerated, or misrepresented version of the position of the argument".

Para demonstrar a colisão da súmula com a jurisprudência dos Tribunais Superiores, os opositores da edição do verbete sumular trouxeram à baila a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, que assim dispunha:

> Art. 152. São responsáveis solidários pelo cumprimento da obrigação previdenciária principal:
>
> I - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, entre si,
>
> [...]
>
> Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.
>
> Art. 495. Quando 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 inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, serão cientificadas da ocorrência.

Entretanto, com as modificações introduzidas pela Lei nº 13.467/2017 (Reforma Trabalhista), veio a ser a Instrução Normativa RFB nº 971/2009 revogada, estando atualmente em vigor a Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, que assim determina:

> Art. 136. São responsáveis solidários pelo cumprimento da obrigação previdenciária principal:
>
> I - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, entre si;
>
> [...]
>
> Art. 275. 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 inciso I do caput do art. 136, serão cientificadas da ocorrência. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 30, caput, inciso IX; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 222)
>
> § 1º Caracteriza-se 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)
>
> § 2º 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. (CLT, art. 2º, § 3º)

Todo o alvoroço, com a devida vênia, não se sustenta.

A uma, porque a súmula não se presta a definir grupo econômico. Para a aplicação do verbete, é imprescindível que a caracterização do grupo econômico tenha sido ultimada.

A duas, pois, no exercício do controle de legalidade, o enunciado apenas replica o disposto no inc. IX da Lei nº 8.212/1991, que atribui responsabilidade ao grupo econômico – quando a situação fática já tiver apontado a comprovação de sua existência, *repise-se*.

A três, porque a própria Instrução Normativa RFB nº 2.110/2022 espanca quaisquer dúvidas acerca da impossibilidade de a mera identidade de sócios fazer caracterizar o grupo econômico, afastando o receio de afronta – reflexa, *frise-se* – da tese firmada no Tema de nº 13 do STF, que abordaremos mais adiante. É dizer: em momento algum sustenta a súmula que a "mera identidade de sócios" seria apta para a caracterização do grupo econômico, com a consequente imputação de responsabilidade solidária.

A quatro, porque novamente a Instrução Normativa RFB nº 2.110/2022 deixa clara a premência de que, para fins de caracterização do grupo econômico, haja a demonstração do interesse integrado, da efetiva comunhão de interesses e da atuação conjunta das empresas dele integrante, na esteira da jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Cumpre registrar que a Lei nº 8.212/1991 não trouxe quaisquer contornos para melhor delimitar a responsabilidade solidária das empresas que integram o grupo econômico de qualquer natureza. E, no âmbito da Receita Federal, tal lacuna é suprida *justamente* pela Instrução Normativa RFB nº 2.110/2022, que inclusive replica, no inc. I do seu art. 136, a hipótese de responsabilidade ora abordada.

O § 2º do seu art. 275, curvando-se às alterações inseridas na CLT pela Reforma Trabalhista de 2017, determina que

> [n]ão 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. (CLT, art. 2º, § 3º)

Em que pese ser despicienda a demonstração do "interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal" (inc. I do art. 124 do CTN), a leitura do dispositivo denota ser essencial a comprovação de um *plus*, de algo além do mero fato de ostentarem idêntico quadro societário para fazer atrair a responsabilidade.

Como narramos no tópico precedente, é formulada, ainda, a alegação de que a Súmula CARF nº 210 afrontaria o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4/2018. Tampouco entendemos merecer guarida a tese, uma vez que o escopo do retromencionado parecer normativo é a responsabilidade solidária fundada no inc. I do art. 124 do CTN – e não a do inc. II do art. 124 do CTN, como a prevista no inc. IX do art. 30 da Lei nº 8.212/1991. Confira-se:

> A consulente informa que se trata da "possibilidade de atribuição de responsabilidade ao terceiro que praticou atos ilícitos em conjunto com o contribuinte, com fundamento no art. 124, I, do Código Tributário Nacional (CTN)". Especificando um pouco mais a consulta, cita a situação da prática de atos ilícitos por terceiros que concorrem para a ocorrência da sonegação de tributos.
>
> É relatado que «o art. 124, I, do Código Tributário Nacional, tem sido utilizado nos lançamentos, em regra, como norma autônoma e suficiente para atribuir responsabilidade tributária nas seguintes situações: i) grupos econômicos; ii) sociedades em comum; iii) casos em que houve fraude ou conluio».
>
> Reconhece, no entanto, a falta de uniformidade na interpretação do referido dispositivo, não obstante a existência, segundo ela, de "recentes decisões (judiciais) reconhecendo a aplicação do art. 124, I, do CTN nas situações envolvendo confusão patrimonial, interposição de pessoas físicas e jurídicas, fraudes, indícios da prática de atos e negócios jurídicos que propiciem o esvaziamento patrimonial em detrimento dos interesses fazendários".
>
> A consulente entende ser possível a responsabilização pelo art. 124, I, do CTN a terceiro que tenha praticado atos ilícitos, citando jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), desde que esteja cabalmente comprovada a concorrência para a prática do ato ilícitos, nos seguintes termos:
>
> [...]

Ao cabo, formula os seguintes questionamentos:

> - O art. 124 do CTN admite a responsabilização solidária por débitos tributários entre componentes do mesmo grupo econômico quando restar comprovada a existência de liame inequívoco entre as atividades desempenhadas por seus integrantes mediante comprovação de confusão patrimonial ou de outro ato ilícito contrário às regras societárias?
>
> - O art. 124, I, é hipótese de responsabilidade capaz de atrair a sujeição passiva de terceiros que tenham praticado atos ilícitos tributários em conjunto com o contribuinte ou com o substituto tributário?
>
> - Em caso afirmativo, tem interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal a pessoa que por seus atos ou omissões concorre para a prática de infração à legislação tributária?

Apesar de o parecer não se prestar a interpretar quaisquer dos dispositivos indicados no verbete sumular, podemos dele coletar importante conclusão:

> [A] terminologia "grupo econômico" deve ser lida com cuidado, pois é plurívoca [...]. Pode ocorrer de, em uma determinada situação, os requisitos para a configuração do que se denomina "grupo econômico" sejam mais restritos, ou mesmo distintos, do que em outra.

O "interesse comum", na forma exigida no inc. I do art. 124 do CTN, é inaplicável para a configuração da responsabilidade prevista no inc. IX do art. 30 da Lei nº 8.212/1991; contudo, reconhece a própria Receita Federal que, para a configuração do grupo econômico, pode haver requisitos "mais restritos, ou mesmo distintos" a depender da situação configurada.

Essas constatações nos parecem sinalizar para a insubsistência do receio de que autos de infração sejam lavrados contra todo e qualquer integrante de grupo econômico. Não deu a súmula um "cheque em branco" às auditoras e auditores fiscais. A uma, pelo enunciado não definir os elementos caracterizadores do grupo econômico sobre o qual recairá a responsabilidade. A duas, porque os auditores sequer são obrigados a observar súmula do CARF, diferentemente do que ocorre com os pareceres e instruções exarados pela própria RFB – *vide* inc. I do art. 100 do CTN e inc. I do art. 33 da IN RFB nº 2.058/2021.

Ressalve-se que a força vinculante existe apenas em *situações idênticas*: ao lavrar uma autuação com base no inc. IX do art. 30 da Lei nº 8.212/1991 c/c o inc. II do art. 124 do CTN não devem obediência ao Parecer Normativo Cosit/RFB nº 4/2018, que, como esperamos ter demonstrado, trata *exclusivamente* do inc. I do art. 124 do CTN.

Entendemos, ainda, que a aventada inaptidão dos precedentes (Acórdãos 9202-007.682, 9202-010.131 e 9202-010.178) que escoraram a edição da Súmula CARF nº 210 também não merece prosperar. Isso porque a tese sumarizada no verbete sumular sob escrutínio está em consonância com a legislação previdenciária de regência e ainda com a jurisprudência dos tribunais pátrios. Ainda que alguns entendam pairar dúvidas quanto ao acerto da caracterização do grupo econômico nos precedentes que deram azo à súmula, tal fato é alheio ao seu objeto. Assentada a existência do conglomerado, por aplicação da norma cogente insculpida no inc. IX do art. 30 da Lei nº 8.212/1991 c/c inc. II do art. 124 do CTN, há de ser reconhecida a responsabilidade solidária. Na tentativa de demonstrar o desacerto do enunciado, lançou-se mão do Tema de nº 13 do Supremo Tribunal Federal. Dito que, embora tenha o Pretório Excelso se debruçado sobre o disposto no art. 13 da Lei 8.620/1993, as razões de decidir ali estampadas seriam suficientes a comprovar estar a Súmula CARF nº 210 na contramão do entendimento externado pela Mais Alta Corte.

Em verdade, a constitucionalidade da retromencionada norma veio a ser desafiada por extrapolação do disposto no inc. III do art. 135 do CTN, que versa sobre *responsabilidade pessoal*, com consequente afronta à al. "b" do inc. III do art. 146 da CRFB/1988 (matérias reservadas à lei complementar). O debate, com a devida vênia, não guarda relação com o objeto da Súmula CARF nº 210. Pedimos licença para transcrever o que nos parece ser o ponto nodal do desate do Tema de nº 13 do STF, colhido da ementa de seu *leading case*:

> O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.

Diferentemente do art. 13 da Lei nº 8.620/1993, que imputava responsabilidade às pessoas físicas, extrapolando as balizadas do art. 135 do CTN, o inc. IX do art. 30 da Lei nº 8.212/1991 traz a responsabilidade solidária de pessoas jurídicas. A *ratio decidendi* do Tema de nº 13 é outra, eis que "as normas previstas nos artigos 134 e 135 não se referem a responsabilidade tributária das pessoas jurídicas", como há muito alertou Junia Sampaio (2017, p. 581-598).

Por derradeiro, muitos dos opositores da Súmula CARF nº 210 externaram duas certezas: i) a de que sua aplicação contribuiria ativamente para um incremento na já agigantada litigiosidade; e ii) a de que o Poder Judiciário afastaria a responsabilidade tributária ali prevista.

A preocupação parece flertar com o *argumentum ad consequentiam* (apelo às consequências) e, em certa medida, com o *argumentum in terrorem* (apelo ao terror). Este diz respeito ao uso de um temor, não baseado em evidências, como motivador para que uma ideia ou uma proposição seja aceita; ao passo que o primeiro se atrela à conclusão de que uma ideia seria verdadeira ou falsa porque as consequências de sua verdade ou falsidade seriam desejáveis ou indesejáveis.[11]

Não estamos a rechaçar os pertinentes apontamentos trazidos por estudiosos filiados à teoria crítica da decisão judicial; entretanto, exercícios de previsão de catastrófico futuro não escorados em dados podem acabar por precipitar desconfortos com algo que pode sequer vir a se materializar, mormente por serem parcos os recursos

[11] Cf. Bennett (2012).

especiais, que versam *especificamente* sobre a responsabilidade atribuída ao grupo econômico pela Lei nº 8.212/1991, apreciados pelo col. STJ.

Transcrevemos, por oportuno, excertos de precedentes do Tribunal da Cidadania que, a nosso ver, chancelam o que dispõe a legislação – e a súmula CARF nº 210:

> Quando se sabe que a solidariedade fixada na legislação previdenciária é bastante ampla, a ponto de bastar que uma das componentes do grupo não cumpra suas obrigações fiscais, para que outra as assuma, é de extrema importância que o acórdão estabeleça se, no caso concreto, ficou configurada a existência de grupo empresarial. (STJ, 2009)[12]

> [O] caso em apreço versa sobre a solidariedade estipulada no inc. II do art. 124 do CTN [...]. A lei invocada pela origem para a aplicação dessa regra foi o art. 30, inc. IX, da Lei n. 8.212/91 [...].

> [N]ão se aplica no caso concreto a jurisprudência desta Corte de que inexiste solidariedade passiva em execução fiscal apenas por pertencerem as empresas ao mesmo grupo econômico, já que tal fato, por si só, não justifica a presença do "interesse comum", tendo em vista que essa locução - interesse comum - é oriunda no inc. I do art. 124 do CTN e não do inc. II, sob análise. (STJ, 2010b)[13]

O verbete sumular de nº 210 do CARF nada mais faz do que aclarar a responsabilidade solidária do grupo econômico prevista na legislação previdenciária. Já a (não) caracterização do conglomerado há de ser apreciada a partir dos elementos do caso concreto. É sobre este ponto que os imparciais julgadores que integram o CARF deverão se debruçar.

2.4 A Súmula CARF nº 210 na prática

É inegável serem as súmulas importantes ferramentas para que a tão sonhada segurança jurídica, a previsibilidade e a celeridade sejam alcançadas. Para tanto, é imprescindível a consideração não só do contexto de promulgação da súmula, mas como ainda das decisões que motivaram a sua criação.

Conforme esperamos ter aclarado, não tem a Súmula CARF nº 210 qualquer pretensão de definir qual grupo econômico é passível de responsabilização solidária. De modo a demonstrar como, *na prática*, tem se dado sua aplicação, selecionamos dois precedentes, ambos proferidos pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na tentativa de espancar receios quanto à suposta atribuição de "responsabi-

[12] STJ. AgRg no REsp nº 1.097.173/RS, julgado em 23/4/2009.

[13] STJ. REsp nº 1.144.884/SC, julgado em 7/12/2010.

lidade objetiva", reforçando a necessidade de aferição dos *elementos concretos* de cada caso para fins de caracterização do grupo econômico.

Passados poucos meses da aprovação do enunciado, foi entendido, à unanimidade, pelo não conhecimento do recurso especial interposto pelo responsável solidário, por entender que

> [s]ão díspares as situações em análise: no acórdão recorrido há a narrativa de que teria a fiscalização apontado "que existem diversos interesses comuns entre essas duas empresas, tais como controle acionário, administradores, atividade econômica e entende que também têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal"; no paradigma, noutro giro, o afastamento da responsabilidade solidária é justificado pela ausência de provas que deveriam ter sido produzidas pela fiscalização. (CARF, 2024)[14]

Deveras, como bem pontuado pelo conselheiro Leonam Rocha de Medeiros em declaração de voto, para a escorreita aplicação da Súmula CARF nº 210, é imperioso

> compreender que há dois momentos basilares a serem aferidos e somente no 2º momento (e de forma isolada) se falará na aplicação da referida súmula, a saber:
>
> 1º) Deve-se aferir se há a configuração ou caracterização de grupo econômico, especialmente analisada a diretriz excludente do § 3º do art. 2º da CLT ou, em mesmo sentido, do § 2º do art. 275 da Instrução Normativa nº 2.110, de 17 de outubro de 2022 (aqui, neste momento, não se fala em aplicação da Súmula CARF nº 210);
>
> 2º) Uma vez configurado ou caracterizado o grupo econômico (na forma do momento 1º, que deve ser comprovado e superado), deve-se aferir se a responsabilidade solidária é aplicada sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN (aplicação, no particular específico, da Súmula CARF nº 210). (CARF, 2024)

Noutro caso, em que o juízo de admissibilidade foi igualmente negativo por unanimidade de votos, foi asseverado que

> [o] acórdão paradigmático de nº 2402-008.965, ao afirmar ser imprescindível a demonstração do interesse comum (inc. I do art. 124 do CTN) para fins de atribuição de solidariedade prevista no inc. IX do art. 30 da Lei nº 8.212/1991, exibe entendimento que colide com o verbete sumular de nº 210 deste eg. Conselho:
>
> As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 124,

[14] CARF. Acórdão nº 9202-011.563, sessão de 26 de nov. de 2024.

> inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN.
>
> São dois os incs. do art. 124 do CTN que arrolam aqueles solidariamente obrigados ao recolhimento do tributo: i) o inc. I que menciona "as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal" (**solidariedade de fato**); e, ii) o inc. II que indica "as pessoas expressamente designadas em lei (**solidariedade jurídica**). Diferentemente do que sustentado no paradigma, a responsabilidade atribuída pela Lei nº 8.212/1991 é jurídica – *ex vi* do inc. II do art. 124 do CTN –, e não de fato.
>
> A al. "c" do inc. III do § 12 do art. 118 do Regimento Interno deste Conselho determina que não servirá como paradigma o acórdão que, na data da admissibilidade do recurso especial, contrariar súmula pelo próprio órgão editada. Por colidir a tese contida no acórdão paradigmático de nº 2402-008.965 com a Súmula CARF nº 210, há de ser o juízo de admissibilidade do recurso especial negativo.
>
> Acrescento que, **caso quisessem as responsáveis solidárias discutir o desacerto de sua caracterização enquanto integrantes do mesmo grupo econômico deveriam ter apresentado acórdãos ofertando soluções díspares em situações fáticas similares. No presente caso pretendeu-se devolver apenas a imprescindibilidade de demonstração do interesse comum, tema este já abordado, em sentido antagônico, por súmula editada pelo CARF**. (CARF, 2025)[15]

Se tivesse a súmula imputado responsabilização objetiva, como bradado, sentido algum haveria em perquirir as razões que levaram a fiscalização a concluir pela caracterização do grupo econômico.

Conclusão

No atual estado da arte, permanece no ordenamento o inc. IX do art. 30 da Lei nº 8.212/1991, razão pela qual são as conselheiras e os conselheiros do CARF, no estrito exercício do controle de legalidade do lançamento, obrigados a observá-lo. Inexiste precedente vinculante apto a afastar a aplicação da norma de responsabilidade prevista na Lei nº 8.212/1991, de modo a autorizar a invocação do parágrafo único do art. 98 do RICARF.

Não se nega que os desafios são muitos e a realidade constantemente cambiante é assaz complexa; contudo, nem todas as situações são complicadas como *a priori* parecem ser. Como bem aclara o ministro Mauro Campbell Marques,

[15] CARF. Acórdão nº 9202-011.681, sessão de 12 fev. 2025.

> à luz do art. 124, inc. II, do CTN e do art. 30, inc. IX, da Lei nº 8.212/91, basta aferir se, a partir do contexto fático-probatório dos autos, há elementos suficientes para caracterizar a existência de "empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza", para, em caso positivo, concluir pela existência de solidariedade. (CARF, 2025)

O fato de a súmula, editada com respaldo em norma ainda vigente, desagradar não significa estar eivada de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade. E, ainda que esteja, só ao Poder Judiciário compete expurgar do ordenamento jurídico a norma que a ampara, caso vislumbre as indigitadas afrontas à Carta Constitucional e/ou ao Digesto Tributário. Agradando ou não, há de ser a Súmula Carf nº 210, no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, observada.

Referências

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BENNETT, Bo. *Logically Fallacious*: The Ultimate Collection of Over 300 Logical Fallacies. Sudbury: eBookIt, 2012 [*e-book*].

CARF. Acórdão nº 9202-010.610, sessão de 21 dez. 2022.

CARF. Acórdão nº 9202-011.563, sessão de 26 nov. 2024.

CARF. Acórdão nº 9202-011.681, sessão de 12 fev. 2025.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário completo*. São Paulo: Saraiva Educação, 2020 [*e-book*].

SAMPAIO, Junia R. G. A responsabilidade tributária nos grupos econômicos. *In:* MACHADO SEGUNDO, Hugo de B.; MURICI, Gustavo L.; RODRIGUES, Raphael S. *O cinquentenário do Código Tributário Nacional*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017, p. 581-598. v. 1.

STJ. AgRg no REsp nº 1.097.173/RS, sessão de 23 abr. 2009.

STJ. EREsp nº 834.044/RS, sessão de 8 set. 2010a.

STJ. REsp nº 1.144.884/SC, sessão de 7 dez. 2010b.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, PLP Nº 68/2024 E A SÚMULA CARF 210

MARIA RITA FERRAGUT[1]

Resumo: O PLP nº 68/2024 visa a introduzir em nosso ordenamento novas hipóteses de responsabilidade solidária, dentre elas as previstas no art. 24, V, alíneas "a" e "b", que dispõem sobre a solidariedade do terceiro que concorre, ativa ou passivamente, para o descumprimento de obrigações tributárias. Não se trata de transferir ao particular o ônus de fiscalizar terceiros, mas de prever o dever de colaboração, que, desde que não seja desproporcional, ineficaz ou excessivamente oneroso, pode ser validamente instituído. Além disso, a participação do sujeito que concorre para a fraude deve ser deliberada e minimamente relevante, competindo às autoridades fiscais provar que essa pessoa influenciou ou contribuiu conscientemente para a ocultação do fato gerador ou da base de cálculo. Sobre a Súmula CARF 210, entendemos que o artigo 30, IX, da Lei nº 8.212/1991 é válido para atribuir responsabilidade solidária aos grupos econômicos somente se respeitados os artigos 124, I e II, e 128 do CTN, o que não ocorre pelo exclusivo fato de duas ou mais sociedades pertencerem a um mesmo grupo econômico, de forma que a referida súmula viola a Constituição, o CTN e a vasta jurisprudência judicial (inclusive precedente vinculante) para o tema.

Palavras-chave: Responsabilidade tributária; fraudes; Súmula CARF 2010; grupo econômico.

Abstract: Bill of Law Nº 68/2024 aims to introduce new hypotheses of joint liability into our legal system, including those provided for in art. 24, V, paragraphs "a" and "b", which provide the tax solidarity of the third party who contributes, actively or passively, to non-compliance with tax obligations. This is not about transferring the burden of monitoring third parties to the individual, but about providing for the duty of collaboration, which, as long as it is not disproportionate, ineffective or excessively burdensome, can be validly instituted. Furthermore, the participation of the person contributing to fraud must be deliberate and minimally relevant, and it is up to the tax authorities to prove that this person consciously influenced or contributed to the

[1] Livre-docente em Direito Tributário pela USP. Mestre e doutora pela PUC/SP. Professora e advogada.

DOI 10.5281/zenodo.17280714

concealment of the triggering event or calculation basis. Regarding CARF Summary 210, we understand that article 30, IX, of Law nº 8,212/91 is valid to attribute joint liability to economic groups only if articles 124, I and II, and 128 of the CTN are respected, which does not occur due to exclusive fact that two or more companies belong to the same economic group, so that said summary violates the Constitution, the CTN and vast judicial jurisprudence (including binding precedent) for the topic.

Keywords: Tax liability; fraud; CARF Summary 2010; economic group.

Sumário

Introdução. 331
1. Sujeição passiva no IBS e CBS 332
1.1 Contribuintes 332
1.2 Responsáveis tributários 332
2. Fatos autorizadores da responsabilidade solidária segundo o PLP nº 68/2024 . 334
2.1 Imprescindibilidade do dolo? 336
2.2 Art. 24, V – qualquer pessoa física ou jurídica que concorra por seus atos e omissões para o descumprimento de obrigações tributárias 337
2.3 Alínea "a" do art. 24, V – ocultação da ocorrência ou do valor da operação 338
2.4 Alínea "b" do art. 24, V – abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial 339
2.5 Art. 24, V, § 3º – A responsabilidade a que se refere a alínea "a" do inciso V do caput se restringe ao valor ocultado da operação 340
3. Súmula CARF 210 e a responsabilidade tributária de grupos econômicos por débitos previdenciários 341
3.1 O problema de origem 341
3.2 O problema de conteúdo 342
Referências 344

Introdução

No X Seminário de Direito Tributário e Aduaneiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), realizado em Fortaleza em 2024, muitos foram os temas debatidos por seus conselheiros, conselheiras e representantes da academia e da advocacia pública e privada. A mim coube discorrer sobre o Projeto de Lei Complementar nº 68/2024 (PLP 68) e as novas regras de responsabilidade solidária, bem como sobre a então proposta de sumular o entendimento do Conselho sobre a responsabilidade tributária de débitos previdenciários de grupos econômicos, posteriormente convertido na Súmula CARF 210.

Inicialmente registramos que, embora a fiscalização do cumprimento de obrigações tributárias seja de indelegável atribuição das autoridades administrativas, pessoas físicas e jurídicas podem assumir papel relevante na cobrança da conformidade fiscal de parceiros comerciais. É dentro dessa diretriz que o o PLP nº 68/2024, que regulamenta a Reforma Tributária, visa a alterar o ordenamento ao introduzir novas hipóteses de responsabilidade solidária, dentre elas as previstas no art. 24, V, alíneas "a" e "b", que dispõem sobre a solidariedade do terceiro que *concorre*, ativa ou passivamente, para o descumprimento de obrigações tributárias.

Não se trata de transferir ao particular o ônus de fiscalizar terceiros e, em não o fazendo, ser punido com a responsabilidade por eventual passivo fiscal. Por outro lado, tem-se expressamente previsto o dever de colaboração, sendo que a princípio – e sem prejuízo da análise do caso concreto – tal ônus não seria de complexa execução.

Ora, a dinâmica dos negócios, o acesso à informação e a conformidade fiscal mudaram. Não vivemos mais o mesmo mundo de antes. Se há anos vimos defendendo que o interesse comum do art. 124, I, do Código Tributário Nacional (CTN) não poderia ser utilizado como salvaguarda para toda e qualquer responsabilização de terceiros – dada a evidente ausência de autorização legal apta a responsabilizá-los em diversas situações –, essa indesejável lacuna normativa, ao menos para o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), pode estar com os dias contados, caso o PLP nº 68/2024 venha a ser convertido em lei.

Já no que diz respeito à Súmula CARF 210, o enunciado estabelece que: "As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 124, inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN". Ocorre que a referida súmula possui insuperáveis problemas de origem e conteúdo. É o que trataremos neste artigo.

1. Sujeição passiva no IBS e CBS

Sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, detentora de personalidade e de quem juridicamente se exige o cumprimento da prestação. Consta, obrigatoriamente, do polo passivo de uma relação jurídica, única forma que o direito reconhece de obrigar alguém a cumprir determinada conduta.

Os incisos I e II do parágrafo único do art. 121 do CTN elegem duas espécies de sujeitos passivos para a relação jurídica tributária: o contribuinte, identificado como a pessoa que tem relação direta e pessoal com o fato jurídico, e o responsável, como a pessoa que, embora não tendo relação direta e pessoal com o fato, é eleita pela lei para satisfazer a obrigação tributária.

Ao analisarmos as novas hipóteses de sujeição passiva contempladas no contexto da Reforma Tributária, faz-se imperioso iniciarmos com o art. 156-A, §3º, da Constituição, introduzido pela Emenda Constitucional nº 132/2023, que prevê que "lei complementar poderá estabelecer como sujeito passivo do IBS e da CBS pessoa que concorrer para a realização, execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior".

Portanto, encontra-se constitucionalmente prevista a possibilidade de a legislação complementar introduzir novas regras de responsabilidade tributária, cabendo-nos analisar se o PLP nº 68/2024, ao ser cotejado com o enunciado constitucional e demais normas gerais previstas no CTN, resiste ao teste de validade.

1.1 Contribuintes

O PLP nº 68/2024 enumera, em seu art. 21, os contribuintes do IBS e da CBS, quais sejam: (i) o fornecedor que realizar operações no desenvolvimento de atividade econômica, de modo habitual ou em volume que caracterize atividade econômica, ou de forma profissional, ainda que a profissão não seja regulamentada, bem como (ii) todo aquele previsto expressamente em outras hipóteses nesta Lei Complementar (tal qual ocorre com o adquirente de bem em licitação promovida pelo poder público ou em hasta pública – art. 22 do PLP).

Já os optantes pelo Simples Nacional ou pelo Microempreendedor Individual (MEI) ficam sujeitos às regras destes respectivos regimes, salvo se decidirem apurar e recolher a CBS e o IBS pelo regime regular, hipótese em que se sujeitarão à lei complementar que venha a ser aprovada a partir do PLP nº 68/2004.

1.2 Responsáveis tributários

Apesar de o PLP ter trazido diversas hipóteses de sujeição passiva, será objeto deste estudo apenas a responsabilidade solidária de terceiros que concorrem para a

prática de atos ilícitos (art. 24, V, alíneas "a" e "b"), critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária da CBS e do IBS, e não norma geral de direito tributário (art. 146, III, "a", da Constituição).

A questão que se coloca é se a nova regra – assumindo que o PLP será convertido em lei – é válida.

A Constituição não prescreve quem deva ser o sujeito passivo das relações jurídicas tributárias, deixando para o legislador infraconstitucional essa atribuição. Mas será que qualquer pessoa pode ser colocada, pela lei, na posição de sujeito passivo, ou existe algum limite à definição legal da responsabilidade tributária?

Entendemos que o legislador ordinário é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, dentre aquelas pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam indiretamente vinculados ao fato jurídico tributário ou direta ou indiretamente vinculados ao sujeito que o praticou, e desde que não violem as demais normas já previstas no CTN (tais como o art. 135).

Segundo decidiu o STF na ADI 4845 e no RE 562.276, este último julgado em sede de repercussão geral, não estaria autorizado "o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo artigo 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma".[2]

Esses limites fundamentam-se na Constituição e são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança do tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade contributiva, pois, se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com quem não detivessem qualquer espécie de vínculo (com a pessoa ou com o fato), o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto. Se o vínculo existir, torna-se possível a preservação do direito de propriedade e do não confisco.

Portanto, além do art. 156-A, § 3º, da Constituição, as novas hipóteses de responsabilidade aqui tratadas encontram fundamento de validade no art. 128 do CTN, que prescreve que "a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a êste em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação". Trata-se de verdadeiro e necessário avanço em prol da regularidade fiscal, dadas as limitações do art. 124, I, do CTN.

[2] Trecho do voto condutor proferido no RE nº 562276 e reiterado na ADI nº 4845.

Estar "vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação", para fins de subsunção das novas regras ao art. 128 do CTN, significa manter relação indireta com o fato, de forma que o terceiro não pode ser o realizador do fato jurídico (pois se o fosse seria alçado à condição de contribuinte), tampouco não ter qualquer relação com ele, a fim de assegurar a observância da capacidade contributiva e do não confisco.

No caso concreto, a relação indireta com o fato significa contribuir para a prática da materialidade com participação minimamente relevante, ou seja, deve ser provado que o terceiro influenciou ou contribuiu propositadamente para a ocultação do fato gerador ou da base de cálculo. Para tanto, o terceiro deve ter alguma ascendência sobre o contribuinte, sobre outros agentes envolvidos ou sobre a operação (em interesse próprio ou de terceiros).

Por fim, outra questão que se coloca é se, afora o cumprimento do art. 128 do CTN, as novas regras também devem estar de acordo com o art. 124 do CTN, posto tratar-se de solidariedade. Entendemos que não, dado que o art. 128 permite a instituição de novas regras que, apesar de não poderem dispor contra os enunciados já existentes – ou seja, não poderem violar o art. 124, I –, podem perfeitamente ir além, ao disciplinar situações até aqui não reguladas pelo Código, como no caso de solidariedade advinda da prática de atos ilícitos. Assim, para que haja solidariedade, não se faz necessário que a nova regra traga a demonstração do interesse comum como requisito.

2. Fatos autorizadores da responsabilidade solidária segundo o PLP nº 68/2024

O art. 24 do PLP nº 68/2024 contempla diversas hipóteses de solidariedade tributária para a CBS e o IBS, nos termos a seguir:

> Art. 24. Sem prejuízo das demais hipóteses previstas no Código Tributário Nacional e na legislação civil, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do IBS e da CBS:
>
> I - a pessoa que, a qualquer título, adquire, importa, recebe, dá entrada ou saída ou mantém em depósito bem, ou toma serviço, não acobertado por documento fiscal idôneo;
>
> II - o transportador, inclusive empresa de serviço postal ou entrega expressa:
>
> a) em relação a bem transportado desacobertado por documento fiscal idôneo;
>
> b) quando efetuar a entrega de bem em local distinto daquele indicado no documento fiscal;
>
> III - o leiloeiro, pelo IBS e CBS devidos na operação realizada em leilão;

> IV - os desenvolvedores ou fornecedores de programas ou aplicativos utilizados para registro de operações com bens ou serviços, em relação a descumprimento de obrigações tributárias do contribuinte, desde que tenham contribuído para o seu uso em desacordo com a legislação tributária;
>
> V - qualquer pessoa física ou jurídica que concorra por seus atos e omissões para o descumprimento de obrigações tributárias, por meio de:
>
> a) ocultação da ocorrência ou do valor da operação; ou
>
> b) abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial; e
>
> VI - o entreposto aduaneiro, o recinto alfandegado ou estabelecimento a ele equiparado, o depositário ou o despachante, em relação ao bem:
>
> a) destinado para o exterior sem documentação fiscal correspondente;
>
> b) recebido para exportação e não exportado; ou
>
> c) destinado a pessoa diversa daquela que tiver importado ou arrematado.
>
> § 1º. A imunidade de que trata o § 1º do artigo 9º não exime a empresa pública prestadora de serviço postal da responsabilidade solidária nas hipóteses previstas no inciso II do caput.
>
> § 2º. A responsabilidade a que se refere a alínea "b" do inciso II do caput se restringe aos valores das diferenças do IBS e da CBS devidos em razão da entrega em local distinto daquele indicado no documento fiscal.
>
> § 3º. A responsabilidade a que se refere a alínea "a" do inciso V do caput se restringe ao valor ocultado da operação.
>
> § 4º. Não enseja responsabilidade solidária a mera existência de grupo econômico quando inexistente qualquer ação ou omissão que se enquadre no inciso V do caput.

A inovação legislativa já provoca discussões acerca da ilegalidade da eventual transferência do dever de coibir fraudes, da desproporcionalidade dessa obrigação e da violação à capacidade contributiva e à razoabilidade. Em que pesem as justificadas preocupações, há que se distinguirem os deveres de colaborar e não concorrer para fraudes *da* obrigação de fiscalizar propriamente dita; de situações de ação ou omissão conscientes por meio das quais se contribui para a ocultação da ocorrência ou do valor da operação e do abuso da personalidade jurídica *daquelas* em que os responsáveis tributários nada sabiam e pelas quais, portanto, não poderiam ser responsabilizados.

Por isso, antes de tratarmos de cada um dos fatos típicos previstos no PLP, faz-se necessário identificar se o dolo é elemento caracterizador do tipo, ou se a mera

culpa já seria suficiente para autorizar a atribuição da responsabilidade aqui tratada, tendo em vista a importância dessa definição para a interpretação dos fatos típicos autorizadores da solidariedade.

2.1 Imprescindibilidade do dolo?

A responsabilidade e o dever de vigilância, caso o PLP seja convertido em lei, não são ilimitados e não autorizam que o responsável solidário responda por ato sobre o qual não tenha qualquer conhecimento e ingerência. Isso seria inconstitucional e ilegal. Ocorre que a norma – ao dispor que é solidariamente responsável pelo pagamento do IBS e da CBS qualquer pessoa física ou jurídica que *concorra* por seus atos e omissões para o descumprimento de obrigações tributárias, por meio de ocultação da ocorrência ou do valor da operação ou abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial – não transferiu aos particulares o dever de fiscalizar e tampouco a obrigação de denunciar, mas apenas e tão somente contemplou o dever de não *concorrer* para a prática de fraudes, como se elas fossem fatos alheios a quem contrata ou toma o serviço, adquire ou vende um bem ou direito etc., sob pena da responsabilidade solidária pelos ilícitos fiscais.

Assim, para que reconheçamos a recepção do art. 24, V, pela ordem constitucional de 1988, é indispensável a aplicação de seu preceito em fiel harmonia com a necessidade de uma conduta dolosa, de modo que a solidariedade não atinja aqueles que não concorreram para a fraude de forma consciente. O dolo – provado inclusive pela desídia consciente e injustificada do terceiro – é fundamental.

A imprescindibilidade do dolo para certas hipóteses de responsabilidade tributária alinha-se com o entendimento da Receita Federal do Brasil, ao afirmar, no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 4/2018, que "não é qualquer ilícito que pode ensejar a responsabilidade solidária. Ela deve conter um elemento doloso a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário (vide item 13.1)".

O elemento subjetivo, aqui, significa que a responsabilidade nasce somente se o terceiro agir intencionalmente com o *animus* de contribuir para que a conduta típica ilícita se perfaça, mesmo sabendo que o ordenamento jurídico proíbe tal comportamento (do terceiro e do devedor originário).

Ainda que a norma não disponha expressamente sobre a necessidade do dolo, a culpa não é elemento suficiente para a caracterização do tipo, pois a separação das personalidades, o direito constitucional à propriedade e o princípio da não utilização do tributo com efeitos confiscatórios vedam que terceiros que firmam relações comerciais ordinárias e independentes sejam responsáveis por ato não doloso. A intenção de

fraudar, de agir de má-fé, de omitir-se quando sabidamente poderia não ter havido o envolvimento direto ou indireto do terceiro, é fundamental.

É a partir desse prisma que a responsabilidade prevista no art. 24, V, do PLP deve ser interpretada. Caso contrário, a intervenção no patrimônio particular e na liberdade será injurídica e totalmente incompatível com as garantias que a Constituição defere a todos, a título de direitos fundamentais.

Portanto, a comprovação da consciência do ilícito praticado por clientes e fornecedores – ilícito esse que só pôde ser concretizado por ação ou omissão concorrente do responsável solidário – é o grande cuidado que as administrações tributárias precisarão ter, a fim de não se exigir dos particulares conduta descabida e desproporcional, tampouco transformar a responsabilidade tributária em instrumento inidôneo para o aumento de arrecadação.

Por outro lado, assumindo que a dinâmica dos negócios, o acesso à informação e a conformidade fiscal mudaram com o avanço tecnológico, para as hipóteses em que as fraudes somente puderam ocorrer por conta da contribuição consciente do solidário – ativa ou omissiva, direta ou indireta –, a ausência de responsabilidade seria um atraso diante do interesse coletivo de uma sociedade mais íntegra e justa.

Isto posto, passamos agora a analisar tanto a autoria quanto as materialidades previstas no PLP, mediante transcrição de cada um dos enunciados objeto de análise.

2.2 Art. 24, V – qualquer pessoa física ou jurídica que concorra por seus atos e omissões para o descumprimento de obrigações tributárias

De acordo com o inciso V do art. 24 do PLP, o elemento pessoal da hipótese de solidariedade diz respeito a qualquer pessoa física ou jurídica que concorra para o descumprimento da obrigação tributária. Concorrer, aqui, significa que o terceiro *contribuiu deliberadamente* para a prática da materialidade com participação minimamente relevante, de forma que, sem esse envolvimento ou omissão, a obrigação tributária, ou sua respectiva inadimplência, teriam outros contornos.

A autoria não se limita àquele que interage diretamente com o devedor originário. Infrator é toda pessoa que tem o dever legal de adotar determinada conduta mas a descumpre, sujeitando-se à sanção legalmente prevista. Não é apenas o executor material do ilícito, mas também aquele que com o fato se envolveu, seja como partícipe ou mandante. Partícipe é o agente que auxilia na realização do ilícito; não pratica os atos executórios da infração, mas, de alguma forma, concorre para sua realização. Já o mandante é a pessoa que ordena ou autoriza a prática do ilícito, o agente intelectual.

Por outro lado, não deverão ser incluídas no rol de pessoas passíveis de responsabilização aquelas sem poderes de decisão acerca dos fatos e omissões ou, ainda que com poderes, aquelas contra as quais, no caso concreto, não houver provas de que tiveram qualquer participação consciente no ilícito.

Portanto, a produção probatória é imprescindível e o lançamento deverá descrever e provar adequadamente tais condutas típicas, inclusive as omissões, cuja demonstração é mais difícil e não pode ser apenas alegada. Deve-se provar a autoria e o nexo causal entre omissão/descumprimento da obrigação tributária. Por isso, o PLP não é um cheque em branco a favor do Fisco.

Assim, deverá ser provado que o terceiro concorreu deliberadamente mediante meio fraudulento, utilização de documento falso, de escrituração falsa, ou omissão (tais como omitir informação ou prestar declaração falsa à autoridade fazendária; fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável). Além disso, podemos também citar a simulação da existência da pessoa jurídica, o conluio para obtenção de benefício fiscal ou para conferir aparência de legalidade a uma operação fictícia.

Ademais, o terceiro pode ou não ter tido proveito econômico com o ilícito. Embora o mais comum seja a existência de proveito (ainda que indireto, como fechamento de negócio por valor inferior ao que seria não fosse o ganho tributário), essa não é uma condição necessária.

Os fatos típicos a ensejar a solidariedade dizem respeito a "concorrer para o descumprimento da obrigação tributária". Basta que terceiro contribua deliberada e ativamente para a ocultação em análise e que sua conduta seja compatível e proporcional com o não cumprimento da obrigação (ou seja, eventual desconformidade, se fraca para implicar a infração tributária, não será apta a autorizar a solidariedade. Deverão ser demonstradas a gravidade, a precisão e a concordância dos fatos indiciários trazidos e que explicitam em que medida houve a concorrência para a fraude). Em havendo compatibilidade, solidariedade é legal.

2.3 Alínea "a" do art. 24, V – ocultação da ocorrência ou do valor da operação

A interpretação deve ser ampla, a fim de contemplar tanto o montante parcialmente omitido, quanto a integralidade do crédito tributário na hipótese de o fato gerador ter sido dissimulado e nenhum montante oferecido à tributação, ou mesmo oferecido em valor inferior à devida.

Além disso, o valor que o terceiro deverá suportar limita-se ao tributo não pago, sendo irrelevante a existência de outros débitos em nome do devedor originário. Caso fatos geradores sejam de trato continuado, outros lançamentos deverão ser lavrados e novas provas produzidas, admitindo-se prova emprestada, sempre sujeita à ampla defesa.

2.4 Alínea "b" do art. 24, V – abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial

O PLP trouxe para a legislação tributária a referência ao abuso de personalidade jurídica, consistente no desvio de finalidade ou na confusão patrimonial, e cujas materialidades já estão previstas no art. 50 do Código Civil (CC), até aqui aplicado de forma subsidiária. Com a introdução da nova regra, a autoridade administrativa terá permissão para desconsiderar os contornos de atos jurídicos praticados, atingindo-se indistintamente os bens particulares das empresas que compõem ou não um grupo econômico. Será ignorada apenas provisoriamente a separação societária, tratando-se o patrimônio como uma unidade para fins de satisfação das obrigações, de forma a se estenderem os efeitos de certas e determinadas relações jurídicas aos bens das demais sociedades.

Embora exista coincidência de materialidades entre o PLP e o art. 50 do CC, a desconsideração da personalidade jurídica para fins exclusivos da CBS e do IBS não é ato privativo do juiz de direito. Caso o artigo venha a ser aprovado, a atribuição da solidariedade na hipótese de ilícitos não mais dependerá da interpretação extensiva – e em nosso entender incorreta – do art. 124, I, do CTN.

Assim, deverá ser comprovado o *abuso de personalidade*, definido pelo cometimento de desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

O *desvio* é a utilização dolosa da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos de qualquer natureza. Tal conceito foi introduzido ao art. 50 do CC por meio da MP nº 881/2019, e sua definição é por nós adotada inclusive para os fins do PLP.

Já a *confusão patrimonial* consiste na impossibilidade de fixação de limite entre os patrimônios da pessoa jurídica e dos sócios e acionistas, tamanha a mistura (confusão) que se estabelece entre ambos. Trata-se da concepção objetiva da desconsideração, que não toma como premissa a fraude e o abuso, de caráter eminentemente subjetivo e de difícil comprovação. A prova, na confusão patrimonial, tende a ser mais simples e objetiva.

A confusão patrimonial resta configurada, por exemplo, quando a sociedade paga dívida do sócio, quando os registros contábeis evidenciam vultosos empréstimos entre

as sociedades e quando há bens também de sócio registrados em nome da sociedade e vice-versa, não havendo suficiente distinção, no plano patrimonial, entre as pessoas – o que pode ser verificado pela escrituração contábil e pela movimentação financeira.

Por outro lado, não há confusão patrimonial quando: (i) forem perfeitamente identificáveis, divisíveis e segregáveis o patrimônio e as operações das pessoas envolvidas; (ii) houver contabilidade regular, não contestada pelo Fisco; (iii) não forem constatadas receita omitida e/ou despesas indevidamente apropriadas pelas pessoas jurídicas, e (iv) não forem identificados pagamentos de dívidas e empréstimos a favor do grupo econômico.

Sem dúvida alguma, a confusão patrimonial é eloquente indício de fraude. Mas só pode ser entendida e aplicada *como confusão patrimonial*, e não como qualquer outro conjunto probatório que justifique, finalisticamente, a garantia do crédito tributário mediante a atribuição de responsabilidade patrimonial a terceiros. Para a garantia do crédito, a autoridade pública possui outros meios legítimos.

2.5 Art. 24, V, § 3º – A responsabilidade a que se refere a alínea "a" do inciso V do caput se restringe ao valor ocultado da operação

Como vimos, o § 3º do art. 24, V, do PLP prescreve que qualquer pessoa que concorra para o descumprimento de obrigações tributárias, mediante ocultação da ocorrência ou do valor da operação, é solidariamente responsável pelo pagamento da CBS e do IBS, *restringindo-se tal responsabilidade ao valor ocultado da operação*.

Duas importantes dúvidas surgem a partir da redação do enunciado: valor ocultado da operação e operação ocultada se equivalem? Uma vez identificada a hipótese de incidência para determinada operação, tal consequência jurídica pode ser expandida para outros fatos geradores, respondendo o solidário por passivo fiscal não relacionado ao caso concreto e às mesmas partes – por exemplo, poderia ocorrer com grupos econômicos irregulares?

Primeiramente, a redação imprecisa do PLP requer cuidado na construção do sentido do enunciado, podendo compreender tanto a operação integralmente ocultada quanto a declarada a menor, de forma a não se limitar a uma base de cálculo parcialmente omitida.

Entendemos que "valor ocultado" deve ser entendido da forma ampla, ou seja, deve compreender as duas hipóteses, já que necessariamente no caso de ocultação do fato gerador teremos valores não constituídos e submetidos à tributação. Portanto, para fins de interpretação do § 3º do art. 24, V, do PLP nº 68/2024, valor ocultado da operação e operação ocultada devem ser equivalentes para a atribuição da solidariedade.

No que diz respeito ao segundo questionamento, entendemos que o montante a ser suportado pelo terceiro limita-se ao tributo decorrente do fato gerador ou da base de cálculo ocultados na operação em análise, e não engloba outros débitos porventura existentes em nome do devedor originário. Em que pese sermos da opinião de que a redação normativa poderia ter ido além justamente para dar fundamento de validade a situações de prática reiterada de ilícitos, nossa conclusão decorre da vinculação à escolha legislativa em análise, assumindo que o PLP será aprovado com essa redação.

Não obstante, igualmente entendemos que, a depender do caso concreto – necessariamente considerando a dinâmica em que os fatos se deram, o peso do envolvimento do terceiro para a concretização da fraude, a reiteração de conduta, os elementos comprobatórios da consciência do ilícito etc. –, não desconsideramos como válida a possibilidade de a norma de atribuição de responsabilidade ser utilizada para atingir outras operações, embora a aplicação da norma nessa circunstância deva ser excepcional e profundamente motivada a fim de se preservar a legalidade do ato de aplicação, que aparentemente pode estar em desacordo com a autorização normativa (limitada à operação, e não ao passivo do devedor originário e/ou de integrantes do grupo econômico irregular).

3. Súmula CARF 210 e a responsabilidade tributária de grupos econômicos por débitos previdenciários

Em setembro do corrente ano, o CARF se reuniu e aprovou novas súmulas, visando sintetizar a posição institucional do Tribunal para certas questões submetidas ao seu julgamento. Dessa forma, destaca-se a Súmula 210, com a seguinte redação:

> As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelo cumprimento das obrigações previstas na legislação previdenciária, nos termos do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, c/c o art. 124, inciso II, do CTN, sem necessidade de o fisco demonstrar o interesse comum a que alude o art. 124, inciso I, do CTN.

A nosso ver, o referido enunciado possui problemas de origem e conteúdo, conforme demonstraremos a seguir.

3.1 O problema de origem

É possível constatar grave problema de origem da súmula aqui analisada. Isso porque tal enunciado tem por objetivo uniformizar a aplicação do art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991,[3] validando a hipótese de responsabilidade tributária de natureza

[3] "Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à

objetiva para as contribuições previdenciárias, de forma que a norma deveria incidir independentemente da presença de elementos de caráter subjetivo (dolo, fraude, simulação etc.), e, nesse sentido, a mera existência de grupo econômico já seria fato suficiente para atrair a responsabilidade prevista no referido enunciado.

Entretanto, observa-se que, dos precedentes que deram origem à súmula, dois deles sequer trataram da responsabilidade objetiva a que nos referimos, mas sim de questões eminentemente afetas à responsabilidade subjetiva: condutas fraudulentas por parte dos sujeitos passivos fiscalizados, a gerar confusão patrimonial entre eles. Portanto, é evidente a distância da situação normatizada pelo art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991 com a situação dos Acórdãos nº 9202-010.131 e nº 9202007.682, de forma que há vício de origem na referida súmula, já que dois dos três precedentes que lhe deram causa não dão suporte ao seu teor.

E para além das questões acima apontadas, a Súmula 210 sujeita-se a outra crítica, exposta a seguir.

3.2 O problema de conteúdo

Outro problema que nos parece evidente – e insuperável – diz respeito ao conteúdo da Súmula 210, que, ao abraçar a responsabilidade objetiva dos grupos econômicos por débitos previdenciários, viola os artigos 124, incisos I e II, e 128 do CTN, ainda que o inciso II alegadamente seja seu suposto fundamento de validade.

O art. 124, II, do CTN, ao prescrever que "serão solidárias as pessoas expressamente designadas por lei", não previu o óbvio, pois, em função do princípio da estrita legalidade, a responsabilidade tributária sempre requer previsão legal. Por outro lado, determinou que as pessoas solidariamente obrigadas são tanto as referidas nos artigos 134 e 135 do CTN, quanto outras que venham a ser criadas após o advento do CTN (1966), *desde que observem* os preceitos desses dispositivos e do art. 128 do mesmo Código.

Participar de um grupo econômico é fato insuficiente para desencadear a incidência da norma de responsabilidade tributária. O requisito empregado pelo legislador (integrar grupo econômico) não atende à exigência do art. 128 do CTN, que requer que para as novas hipóteses de responsabilização de terceiros o sujeito esteja *vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação tributária* (Ferragut, 2020, p. 228).

Seguridade Social obedecem às seguintes normas: [...] IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei [...]".

Esse é o entendimento consolidado do Supremo Tribunal Federal (STF), que, ao julgar o RE nº 562.276/PR, sob o regime de repercussão geral, i.e., de forma vinculante (art. 927, inciso V, do CPC), decidiu que

> o preceito do artigo 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas 'as pessoas expressamente designadas por lei', não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo artigo 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma.

Portanto, e com todo o respeito aos que entendem e julgam o contrário, a responsabilidade tributária objetiva é indefensável. Note-se que no julgamento acima referido estava *sub judice* a constitucionalidade do art. 13 da Lei nº 8.620/1993, tendo sido declarado inconstitucional o referido preceito que tornava responsável solidário qualquer sócio de sociedade de responsabilidade limitada pelo mero inadimplemento de débitos da Seguridade Social. E nessa linha foi proferida a seguinte tese ao Tema 13 do STF: "É inconstitucional do art. 13 da Lei 8.620/1993, na parte em que estabelece que os sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente com seus bens pessoais por débito junto à Seguridade Social".

Também o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já decidiu inúmeras vezes contrariamente à responsabilidade tributária objetiva de pessoas físicas e grupos econômicos, por entender que "a responsabilidade solidária não decorre exclusivamente da demonstração da formação de grupo econômico, mas demanda a comprovação de práticas comuns, prática conjunta ou, ainda, quando há confusão patrimonial" (Recurso Especial nº 1.511.682).

Nesse contexto, algumas perguntas mostram-se necessárias: existe sequer um argumento capaz de afastar a inconstitucionalidade e a ilegalidade do art. 30, IX, da Lei 8.212/1991 e validar materialmente o conteúdo da Súmula CARF 210? Entendemos que não. E o que distingue o art. 13 da Lei 8.620/1993, julgado pelo STF sob regime de recursos repetitivos, do caso concreto? Apenas os termos "sócios" e "grupo econômico", uma vez que todo o fundamento de decidir (*ratio decidendi*) é exatamente o mesmo. E nesse ponto convém destacar que, em se tratando de convocação de um precedente, não há que se falar em uma pretensa identidade lógica-subsuntiva (própria da aplicação das leis) dos casos comparados, mas sim em uma *aproximação* de problemas, por meio do emprego da analogia, o que justifica a convocação da *ratio decidendi* do que fora decidido pelo STF no tema 13.

Por isso, infelizmente a aplicação da Súmula CARF 210 acabará por contribuir para o desnecessário aumento de litigiosidade, e não nos parece haver qualquer possibilidade de manutenção da responsabilidade tributária objetiva no Judiciário.

Para finalizar, a Súmula CARF 210 também caminha em sentido inverso ao de inúmeras normas vigentes ou ainda em discussão, inclusive da própria Receita Federal do Brasil, que autorizam a atribuição da responsabilidade tão somente quando houver interesse comum ou ilícito, como se nota a seguir:

- Artigos 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição, que vedam a desconsideração *ex lege* e objetiva da personalidade jurídica.
- Código Civil – Art. 49-A, parágrafo único: "A autonomia patrimonial das pessoas jurídicas é um instrumento lícito de alocação e segregação de riscos, estabelecido pela lei com a finalidade de estimular empreendimentos, para a geração de empregos, tributo, renda e inovação em benefício de todos".
- Parecer Normativo COSIT/RFB nº 4/2018, item 21: "Já se adianta que os grupos econômicos formados de acordo com os Capítulos XX e XXI da Lei nº 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".
- PLP 68/2024 – art. 24, § 4º: "Não enseja a responsabilidade solidária a mera existência de grupo econômico quando inexistente qualquer ação ou omissão que se enquadre no inciso V do *caput*".

Referências

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 out. 1988.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 jan. 2002.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social e institui o Plano de Custeio. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 25 jul. 1991.

BRASIL. Medida Provisória nº 881, de 30 de abril de 2019. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 30 abr. 2019.

BRASIL. Parecer Normativo COSIT/RFB nº 4, de 16 de agosto de 2018. Dispõe sobre a natureza jurídica das associações civis. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20 ago. 2018.

BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 68, de 18 de abril de 2024. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS). [Projeto de lei]. Disponível em: https://www.camara.leg.br/. Acesso em: 20 jul. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4845. Relator: Min. Luiz Fux. Julgado em 8 mar. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.276. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgado em 26 ago. 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Súmula nº 210, aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 26 set. 2024. Brasília, DF.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202007.682, da 2ª Turma. Sessão de julgamento de 26 mar. 2019. Brasília, DF. Disponível em: https://www.gov.br/carf. Acesso em: 20 jul. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202010.131, da 2ª Turma. Sessão de julgamento de 23 nov. 2021. Brasília, DF. Disponível em: https://www.gov.br/carf. Acesso em: 20 jul. 2025.

FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

ÁGIO INTERNO: CRITÉRIOS PARA AMORTIZAÇÃO FISCAL PRÉ-LEI Nº 12.973 E AS RECENTES DECISÕES DO STJ

MARIA CAROLINA MALDONADO M. KRALJEVIC[1]

Resumo: As modificações contábeis introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, bem como as normas expedidas pelos órgãos reguladores objetivando alinhar a contabilidade brasileira aos padrões internacionais resultaram em um distanciamento entre os regramentos fiscal e contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura – o que foi parcialmente revertido com a publicação da Lei nº 12.973/2014, que, dentre outros, vedou a amortização fiscal do ágio interno. Com relação ao período que antecedeu a referida lei, entretanto, embora não houvesse vedação expressa à amortização fiscal do ágio interno, o ágio gerado dentro de um grupo econômico somente era dedutível na apuração do lucro real quando a operação que lhe dera causa tivesse substância econômica. Esse entendimento, em alguma medida, parece estar em linha com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no Caso Cramer e no Caso Joana D'Arc.

Palavras-chave: Imposto de Renda; ágio; expectativa de rentabilidade futura; amortização; dedutibilidade; Direito Tributário; contabilidade; Superior Tribunal de Justiça.

Abstract: The accounting changes introduced by Law No. 11,638/2007, as well as the rules issued by regulatory bodies aiming to align Brazilian accounting with international standards, resulted in a gap between the tax and accounting rules regarding the goodwill due to expected future profitability – which was partially reversed with the publication of Law No. 12,973/2014, which, among others, prohibited the tax amortization of internal goodwill. In relation to the period that preceded the aforementioned law, although there was no express prohibition on the tax amortization of internal goodwill, the goodwill generated within an economic group was only deductible from the income tax base when the operation that gave rise to it had economic substance. This understanding, to some extent, seems to be in line with what was decided by the Superior Court of Justice in the "Cramer Case" and "Joan of Arc Case".

[1] Mestre e doutoranda em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), conselheira da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do CARF, advogada licenciada, contadora e professora de Direito Tributário em cursos de pós-graduação e extensão universitária.

DOI 10.5281/zenodo.17280845

Keywords: Income Tax; goodwill; expected future profitability; amortization; deductibility; Tax law; accounting; Superior Court of Justice.

Sumário

Introdução 351
1. Evolução normativa 352
2. Amortização fiscal do ágio interno 359
3. Posicionamento atual do STJ sobre o tema 366
Conclusões 368
Referências 369

Introdução

A Lei nº 12.973/2014 foi editada, principalmente, para regular os efeitos fiscais decorrentes da convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais, iniciada com a publicação da Lei nº 11.638/2007. Especificamente no que se refere ao ágio por expectativa de rentabilidade futura, a Lei nº 12.973/2014, ao aproximar o regramento fiscal ao contábil, trouxe disposições expressas, dentre outros, acerca da vedação à amortização fiscal do ágio interno.

Diante disso, com relação às participações societárias adquiridas com ágio a partir de 1º de janeiro de 2015 ou às operações de incorporação, fusão e cisão ocorridas a partir de 1º de janeiro de 2018, embora haja críticas, não há grandes dúvidas sobre o tratamento fiscal conferido aos citados temas. Isso não significa, entretanto, que sua relevância seja diminuta: não obstante as polêmicas aqui tratadas tenham aplicação limitada no tempo, seu enfrentamento pelos tribunais é corrente e sua solução está longe de ocorrer.

Pode-se argumentar que, mesmo antes do advento da Lei nº 12.973/2014, era possível extrair da legislação tributária comandos acerca do ágio interno. Por outro lado, a legislação tributária era silente no período, donde se pode ponderar a impossibilidade de imposição de restrições à amortização fiscal do ágio, em atendimento, dentre outros, aos princípios da legalidade e da segurança jurídica. Por fim, é igualmente defensável que, sendo a legislação tributária silente, em havendo disposições contábeis sobre a matéria, sua aplicação ao direito tributário seria consequência necessária.

Ocorre que, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), não há posicionamento firme sobre o tema e, em razão das "idas e vindas" do critério de desempate dos julgamentos,[2] pode-se encontrar jurisprudência nos mais variados sentidos. No Poder Judiciário, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) manifestou-se sobre a dedutibilidade do ágio interno, principalmente, em duas oportunidades: no julgamento, pela Primeira Turma, do Recurso Especial (Resp) nº 2.026.473/SC, de

[2] Até abril de 2020, o §9º do art. 25 do Decreto nº 70.235/1972, com a redação dada pela MP nº 449/2008, estabelecia que, em caso de empate, os presidentes de turma de julgamento teriam voto de qualidade. Posteriormente, a Lei nº 13.988/2020 incluiu o art. 19-E na Lei nº 10.522/2022, que determinava que o empate seria resolvido favoravelmente ao contribuinte de forma automática. Em janeiro de 2023, a Medida Provisória nº 1.160/2023, revogou o art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, reestabelecendo o voto de qualidade. Em 1º de junho de 2023, a Medida Provisória nº 1.160/2023 perdeu a vigência e o art. 19-E da Lei nº 10.522/2022 foi reestabelecido. Por fim, em 20 de setembro de 2023, foi publicada a Lei nº 14.689/2023, determinando que, na hipótese de empate na votação, os resultados dos julgamentos serão proclamados nos termos do artigo 25, §9º do Decreto nº 70.235/1972, ou seja, pelo voto de qualidade.

relatoria do ministro Gurgel de Faria, em 5 de setembro de 2023 (Caso Cremer), e, pela Segunda Turma, do Resp nº 2.152.642/RJ, de relatoria do ministro Francisco Falcão, em 6 de novembro de 2024 (Caso Joana D'Arc).

Nesse contexto, o objetivo do presente estudo é apresentar nossas considerações sobre a amortização fiscal do ágio interno antes da Lei nº 12.973/2014, bem como apontar como esse posicionamento se relaciona com a jurisprudência atual do STJ. Para tanto, examinaremos a evolução normativa do ágio por expectativa de rentabilidade futura, para determinar, em cada marco temporal, as aproximações e distanciamentos das correspondentes normas fiscais e contábeis. A partir daí e com apoio em exemplos práticos, exporemos nosso posicionamento acerca da dedutibilidade do ágio interno sob a égide do regramento que antecedeu a Lei nº 12.973/2014. Por fim, apresentaremos a jurisprudência atual do STJ sobre o tema e teceremos nossas considerações acerca da sua relação com a posição aqui defendida.

1. Evolução normativa

A evolução normativa da amortização fiscal do ágio com base em expectativa de rentabilidade futura pode ser dividida em três grandes marcos legislativos: (i) Decreto-lei nº 1.598/1977; (ii) Lei nº 9.532/1997; e (iii) Lei nº 12.973/2014. A seguir, abordaremos a tributação do ágio em cada uma dessas fases, bem como as correspondentes aproximações e distanciamentos com o regramento contábil então vigente, em especial, mas não apenas, no que se refere ao ágio interno.

a) Fase 1 – Decreto-lei nº 1.598/1977:

A Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A.), embora tenha tratado do método da equivalência patrimonial (MEP), não versou expressamente sobre o ágio. O tema foi introduzido em nosso ordenamento jurídico pelo Decreto-lei nº 1.598/1977,[3] cujo art. 20, com a redação então vigente, determinava que o contribuinte que adquirisse participação em investimento avaliado pelo MEP deveria desdobrar o respectivo custo de aquisição em (i) valor do patrimônio líquido adquirido; e (ii) ágio ou deságio, assim entendida a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido. O ágio poderia ter por fundamento (a) o valor de mercado de bens da investida superior ao custo registrado na sua contabilidade; (b) o valor da previsão de rentabilidade futura da investida; ou (c) fundo de comércio,[4] intangíveis e outras razões econômicas. Caso

[3] Como explica Eliseu Martins (2020, p. 11), "até 1977, não se aplicava sequer a equivalência patrimonial, e todo o valor pago na aquisição de participações societárias (incluindo o *goodwill*) era apresentado simplesmente como parte do custo dos Investimentos, que eram mostrados sem qualquer detalhamento".

[4] Especificamente sobre o ágio fundamentado em fundo de comércio, Alexsandro Broedel Lopes e

o ágio tivesse por fundamento o valor de mercado dos bens ou a previsão de rentabilidade futura da investida, o contribuinte deveria arquivar documento comprovando a escrituração dos valores correspondentes.

Em sua redação original, o Decreto-lei nº 1.598/1977 dispunha no art. 25 sobre o cômputo no lucro real da contrapartida da amortização do ágio, autorizando a dedutibilidade apenas quando o fundamento do ágio fosse o valor de mercado de bens da investida. Tal previsão, entretanto, foi revogada pelo Decreto-lei nº 1.730/1979, que expressamente vedou o cômputo no lucro real das contrapartidas da amortização do ágio, seja qual fosse seu fundamento, ressalvada a hipótese de alienação ou liquidação do investimento.

O art. 33 do Decreto-lei nº 1.598/1977, por sua vez, versava sobre a alienação do investimento avaliado pelo valor do patrimônio líquido e, após as alterações introduzidas pelo Decreto-lei nº 1.730/1979, passou a determinar que o valor contábil para fins de apuração do ganho de capital consistiria na soma (i) do patrimônio líquido pelo qual o investimento tivesse registrado na contabilidade da investidora; (ii) do ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tivesse sido amortizado contabilmente; e (iii) da provisão para perdas prováveis na realização do valor de investimentos.

Por fim, o art. 34 do Decreto-lei nº 1.598/1977, apesar de não abordar expressamente a amortização do ágio, foi utilizado pelos contribuintes em planejamentos tributários à época. Isso porque o referido dispositivo previa, em seu inciso I, que, na hipótese de fusão, incorporação ou cisão de sociedades com extinção de ações ou quotas de capital, a empresa poderia amortizar, na apuração do lucro real, no prazo máximo de dez anos, a diferença entre o valor contábil das ações ou quotas extintas e o valor de acervo líquido que as substituiu avaliado a preços de mercado. E, nesse contexto, entendeu-se que as referidas operações societárias eram evento suficiente para a realização do ágio, independentemente de sua fundamentação econômica.[5]

Assim, até o advento da Lei nº 9.532/1997, os *efeitos fiscais* do ágio por expectativa de rentabilidade futura na apuração do lucro real eram os seguintes: (i) *na aquisição do investimento*, o custo de aquisição deveria ser desdobrado, sendo o ágio uma das

Eliseu Martins (2010, p. 54-55) esclarecem que tal expressão se refere exclusivamente ao intangível não identificado, sem vida própria, sem chance de negociação individualizada, normalmente fruto da sinergia entre ativos e outros fatores, ou seja, ao *goodwill*, de forma que o legislador tributário teria errado ao mencionar o mesmo critério duas vezes. Esse tema é especialmente interessante nos casos em que o contribuinte fundamenta o ágio na expectativa de rentabilidade futura e a Autoridade Fiscal conclui que, na realidade, os valores se referem ao "fundo de comércio", glosando a correspondente despesa.

5 Sobre o tema, ver Schoueri (2012, p. 66).

parcelas que o compunha, sem qualquer consequência tributária; (ii) *na manutenção do investimento*, eventuais alterações contábeis no valor do ágio não afetariam o lucro real, de forma que, caso o ágio fosse deduzido na apuração do lucro contábil, deveria ser adicionado na apuração do IRPJ; (iii) *na alienação ou liquidação do investimento*, o ágio seria considerado na apuração do ganho ou perda de capital, ainda que, contabilmente, tivesse sido baixado. Além disso, (iv) *na hipótese de incorporação, fusão ou cisão envolvendo investidora e investida*, alguns contribuintes passaram a amortizar o ágio na apuração do lucro real, independentemente de seu fundamento, no prazo de até dez anos, com arrimo no art. 34 do Decreto-lei nº 1.598/1977.

No que se refere aos *efeitos contábeis* do ágio por expectativa de rentabilidade futura, importa destacar que, à época, a contabilidade seguia, em grande medida, a legislação tributária. E o Decreto-lei nº 1.598/1977, além de normatizar os efeitos tributários da Lei das S.A., funcionou como "uma espécie de complementação contábil, um detalhamento daquilo que não fora suficientemente tratado na Lei das S.A." (Martins, 2020, p. 12). Tanto que as normas anexas à Instrução CVM nº 1/1978 replicavam grande parte do conteúdo do Decreto-lei nº 1.598/1977 sobre o tema e, no que se refere à amortização contábil, estabeleciam que o ágio deveria "ser amortizado no prazo e na extensão das projeções que o determinaram ou quando houver baixa em decorrência de alienação ou de perecimento do investimento antes de haver terminado o prazo estabelecido para amortização" (item XXIII).

Posteriormente, a Instrução CVM nº 247/1996 limitou o prazo máximo para amortização do ágio a dez anos (§3º do art. 13) e restringiu os seus fundamentos econômicos possíveis ao valor de mercado de bens da investida superior ao seu valor contábil e à expectativa de rentabilidade futura da investida,[6] excluindo a possibilidade de o ágio das companhias abertas se fundamentar no fundo de comércio, em intangíveis ou em outras razões econômicas (art. 14).

Ao final da "fase 1", portanto, o ágio, apesar de amortizável na contabilidade, era neutro para fins fiscais – exceto no que se refere à interpretação conferida por alguns contribuintes com relação ao art. 34 do Decreto-lei nº 1.598/1977. E o distanciamento entre o regramento fiscal e o contábil foi reforçado a partir de 1996, pela impossibilidade de as companhias abertas fundamentarem a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor contábil do patrimônio líquido no fundo de comércio, em intangíveis ou em outras razões econômicas.

[6] Além da do ágio decorrente da aquisição do direito de exploração, concessão ou permissão delegadas pelo Poder Público.

b) Fase 2 – Lei nº 9.532/1997:

A Lei nº 9.532/1997, objeto de conversão da Medida Provisória nº 1.602/1997, introduziu no ordenamento jurídico, por meio do art. 7º, a possibilidade de a pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra, em virtude de incorporação, fusão ou cisão, na qual detenha participação societária adquirida com ágio, amortizar o valor do ágio por expectativa de rentabilidade futura à razão de até 1/60 por mês.[7] Além disso, o art. 8º da referida norma esclareceu que a possibilidade de amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura se aplica ainda que o investimento não seja, obrigatoriamente, avaliado pelo valor do patrimônio líquido ou que a empresa incorporada, fusionada ou cindida seja aquela que detenha a participação societária.

Note-se que a Lei nº 9.532/1997 não alterou nenhum dispositivo do Decreto-lei nº 1.598/1977, mas, sim, regulou expressamente a possibilidade de amortização fiscal do ágio quando houvesse confusão patrimonial entre investidora e investida. Muito se diz acerca dos objetivos que levaram à publicação da referida norma.[8] Na exposição de motivos da Medida Provisória nº 1.602/1997 consta que as alterações tinham por fim coibir os "planejamentos tributários" por meio dos quais empresas deficitárias eram adquiridas com ágio "com a finalidade única de gerar ganhos de natureza tributária mediante o expediente, nada ortodoxo, de incorporação da empresa lucrativa pela deficitária" (Brasil, 1997, p. 18.023).

Assim, com a vigência da Lei nº 9.532/1997, o ágio por expectativa de rentabilidade futura da investida seguiu neutro *para fins fiscais* no momento da aquisição, da manutenção e da alienação ou liquidação do investimento, por força dos artigos 20, 25 e 33 do Decreto-lei nº 1.598/1977, podendo, entretanto, ser amortizado na apuração do lucro real à razão de 1/60 ao mês quando houvesse confusão patrimonial entre investidora e investida, com arrimo nos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997.

No que se refere ao *tratamento contábil*, em 2007, a CVM emitiu o Ofício Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007 (CVM, 2007), manifestando-se sobre o comumente chamado "ágio interno", isto é, sobre o ágio gerado em operações de reestruturação societária de grupos econômicos, e concluiu que o registro contábil de ágio somente é concebível

7 Em sua redação original, a Lei nº 9.532/1997 determinava que a amortização fiscal do ágio deveria ocorrer nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados em até dez anos-calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão. Tal previsão, entretanto, foi revogada pela Lei nº 9.718/1998.

8 Há quem sustente que o objetivo era incentivar investimentos no processo de privatização no âmbito do Programa Nacional de Desestatização (PND) (Meira; Faro, 2014, p. 261). A Instrução Normativa CVM nº 319/1999 inclusive adota o termo "benefício fiscal" a se referir ao ágio amortizável com base na legislação tributária.

se a operação for realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio e livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação – condições essas que permitem que o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento efetivamente supere o seu valor patrimonial. Do contrário, a transação padecerá da substância econômica necessária para que haja o registro, a mensuração e a evidenciação pela contabilidade das companhias abertas.

Ainda em 2007, foi publicada a Lei nº 11.638/2007, como parte do processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais, que modificou o art. 183 da Lei das S.A., para dispor que os valores registrados no ativo imobilizado, intangível e diferido deveriam se sujeitar, periodicamente, ao teste de recuperabilidade ("*impairment*"), o que teve por consequência a impossibilidade de amortização do ágio. Frise-se que, assim como ocorreu com a Lei das S.A., a Lei nº 11.638/2007 promoveu alterações nas regras de investimentos em participações societárias, sem versar expressamente sobre o tratamento do ágio, o que foi realizado por meio de atos infralegais.

Nesse contexto, o Pronunciamento Técnico CPC 15 – Combinação de Negócios (CPC 15), aprovado, em sua redação original, em 26 de junho de 2009 e obrigatório para as companhias abertas a partir dos exercícios encerrados em dezembro de 2010,[9] passou a denominar de ágio apenas a parcela da contraprestação paga pela participação societária que excedesse o valor líquido dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos (item 32).[10] Ou seja, o valor de mercado de bens da investida superior ao custo registrado na sua contabilidade deixou de ser denominado de ágio, e o fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas – que já não poderiam ser fundamento do registro contábil do ágio pelas companhias abertas desde Instrução CVM nº 247/1996 – sequer são mencionados pelo CPC 15 no contexto do Decreto-lei nº 1.598/1977.

Especialmente no que interessa ao presente estudo, o CPC 15 estabeleceu a sua não aplicação à combinação de negócios realizada por entidades sob controle comum (item B1), no que foi complementado pelo CPC 04 – Ativo Intangível,[11] que deter-

9 Cf. CVM (2009).

10 Como explicam Lopes e Martins (2010, p. 61), a partir de então, "não se usa mais a palavra ágio para a diferença entre valor de mercado e valor contábil de ativos e passivos", o que "não é, genuinamente, ágio", mas mais-valia do mercado com relação ao contábil, "ajuste do valor concreto do ativo ou passivo em avaliação".

11 Aprovado em sua redação original em 3 de outubro de 2008 e obrigatório para as companhias abertas a partir de 2 de dezembro de 2010.

minou que "o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo" (item 47).

Cumpre ressaltar que as modificações contábeis introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, bem como as normas expedidas pela CVM e pelos demais órgãos reguladores, objetivando alinhar as normas brasileiras aos padrões internacionais de contabilidade, não produzem *efeitos tributários*, isto é, são fiscalmente neutras para os contribuintes optantes pelo Regime Tributário de Transição (RTT), que deveriam considerar os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, por força do art. 16 da Lei nº 11.941/2009. Portanto, ao final da "fase 2", o distanciamento entre os regramentos fiscal e contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura era ainda maior.

c) Fase 3 – Lei nº 12.973/2014:

A Lei nº 12.973/2014, objeto de conversão da Medida Provisória nº 627/2013, foi publicada com a finalidade de "adequação da legislação tributária à legislação societária e às normas contábeis" e, para isso, extinguiu o RTT e estabeleceu "uma nova forma de apuração do IRPJ e da CSLL".[12] Com isso, o regramento fiscal do ágio sofreu consideráveis alterações.

O art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977 foi alterado, de forma que o custo de aquisição do investimento avaliado pelo valor do patrimônio líquido passou a ser desdobrado em (i) valor do patrimônio líquido adquirido; (ii) mais ou menos-valia dos ativos, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da participação adquirida, e o valor do patrimônio líquido adquirido; e (iii) ágio por rentabilidade futura, assim entendida a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório do valor do patrimônio líquido adquirido e da mais ou menos-valia dos ativos. Assim, a partir da vigência da Lei nº 12.973/2014, deixou de existir o ágio com fundamento no valor de mercado dos bens da investida ou em fundo de comércio, intangíveis e outras razões econômicas – como já ocorria no regramento contábil.

Além disso, a legislação fiscal "positivou" a forma de mensuração do ágio por expectativa de rentabilidade futura contida no CPC 15, determinando que, *primeiro*, deveriam ser mensurados e reconhecidos, a valor justo, os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos e, *em seguida*, o ágio por rentabilidade futura, que, por sua vez, correspondia à diferença entre o custo de aquisição do investimento e a soma do valor de patrimônio líquido e da mais-valia dos ativos da investida.

[12] É o que estabelece a exposição de motivos da Medida Provisória nº 627/2013 (Brasil, 2013).

Ademais, a Lei nº 12.973/2014 alterou o art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977 também para dispor sobre a comprovação dos valores registrados na contabilidade, passando a exigir que a mais ou menos-valia dos ativos tenha por base laudo elaborado por perito independente. Tal documento deve ser protocolado na Receita Federal ou ter o seu sumário registrado em Cartório de Registro de Títulos e Documentos até o último dia útil do décimo terceiro mês subsequente ao da aquisição da participação societária. Veja-se que, como a lei consignou expressamente que o ágio é o valor residual, após a alocação do custo de aquisição aos ativos identificáveis adquiridos e aos passivos assumidos a valor justo, basta que se comprove o valor de eventual mais ou menos-valia para que reste demonstrado o valor atribuído ao ágio por expectativa de rentabilidade futura.

Mas não é só: a Lei nº 12.973/2014 passou a dispor que a amortização fiscal do ágio nas hipóteses de incorporação, fusão ou cisão se restringe às operações societárias realizadas entre partes não dependentes, isto é, vedou expressamente a amortização do chamado "ágio interno" (art. 22). E, ainda, que se aplicam à CSLL os artigos 25 e 33 do Decreto-lei nº 1.598/1977, bem como o art. 22 da própria Lei nº 12.973/2014, que versa sobre a amortização fiscal do ágio à razão de 1/60 ao mês no caso de incorporação, fusão ou cisão envolvendo investidora e investida (art. 50).

É fato, portanto, que a Lei nº 12.973/2014 aproximou os regramentos contábil e fiscal do ágio por expectativa de rentabilidade futura, na medida em que, dentre outros motivos, (i) passou a considerar ágio apenas a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório do valor do patrimônio líquido adquirido e da mais-valia dos ativos; (ii) vedou a dedutibilidade do ágio interno; e (iii) determinou que o ágio com base em expectativa de rentabilidade futura seria o valor residual, após a alocação da contraprestação paga pelo investimento ao valor do patrimônio líquido e à mais-valia dos ativos da investida. No entanto, a referida norma manteve a previsão de neutralidade fiscal da contrapartida da redução do ágio por rentabilidade futura, inclusive mediante redução do valor recuperável (art. 28). Especificamente no que se refere à CSLL, caso se entenda que, até a Lei nº 12.973/2014, a dedutibilidade do ágio seguia o regramento contábil por falta de disposição legal na legislação fiscal, pode-se dizer que houve um distanciamento do regime contábil (e fiscal anterior) com a publicação da Lei nº 12.973/2014.

Cumpre ressaltar que as operações de incorporação, fusão e cisão ocorridas até 31 de dezembro de 2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31 de dezembro de 2014, continuam regidas pelas normas anteriores à Lei nº 12.973/2014, isto é, por aquelas vigentes na "fase 2" acima tratada, como determina o art. 65 da referida lei – o que reforça a necessidade de especial atenção às datas das operações quando o tema em análise envolve a amortização fiscal do ágio.

Feitas essas considerações sobre a evolução normativa da amortização do ágio com fundamento na expectativa de rentabilidade futura, exporemos nossa posição sobre a possibilidade de amortização fiscal do ágio interno até o advento da Lei nº 12.973/2014.

2. Amortização fiscal do ágio interno

Como visto acima, nos termos dos artigos 7º e 8º da Lei nº 9.532/1997, bem como do art. 20 do Decreto-lei nº 1.598/1977, com a redação anterior à vigência da Lei nº 12.973/2014, a amortização do ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura da investida era condicionada à verificação dos seguintes requisitos: (i) investimento em coligada ou controlada avaliado pelo método da equivalência patrimonial; (ii) participação societária adquirida com ágio, assim entendida a diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor de patrimônio líquido à época da aquisição; (iii) custo de aquisição do investimento desdobrado em valor do patrimônio líquido e ágio; (iv) elaboração de documento demonstrando o valor da rentabilidade futura da investida que embasou o registro do ágio e, se fosse o caso, o valor de mercado dos seus bens; e (v) confusão patrimonial entre investida e investidora mediante incorporação, fusão ou cisão.

Apesar de a CVM, desde o Ofício Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007, manifestar-se contra o registro contábil do ágio interno, fato é que não havia na legislação tributária, até a publicação da Lei nº 12.973/2014, vedação à exclusão do lucro real do ágio decorrente de participação societária adquirida entre partes dependentes. Isso não significa, entretanto, que a amortização fiscal do ágio interno era permitida antes do seu advento, tampouco que a Lei nº 12.973/2014 apenas declarou algo que já era vedado, como bem explica Sergio André Rocha (2015, p. 116). Assim, como se trata de "uma disciplina integralmente nova", complementa que "as alterações decorrentes do novo modelo tem limitado peso na interpretação da legislação anterior, de modo que a legitimidade ou não do ágio em operações intragrupo deve ser analisada com base nos fatos e na interpretação anterior à Lei 12.973" (p. 117).

Partindo dessa premissa, entendemos que, até o advento da Lei nº 12.973/2014, nem todo ágio gerado dentro de um grupo econômico deve ser considerado artificial e fiscalmente indedutível, mas apenas aqueles cuja formação padeça de substância econômica. Sobre o tema, cabe mencionar a declaração de voto do conselheiro Marcos Takata no Acórdão nº 1103-00.501:[13]

> A meu ver, é indispensável e necessária a distinção entre os ágios internos, assim os formados dentro de um grupo societário: não se podem colocar os ágios internos todos numa "vala comum".

[13] J. em 30 jun. 2011.

> Há ágios internos e "ágios internos". Quero com isso dizer que há ágios internos reais ou efetivos ou com causa, e ágios internos "criados" ou artificiais ou sem causa.
>
> Para fins jurídico-tributários, o ágio interno, formado dentro do grupo societário, para ser real ou com causa, deve ter uma efetividade econômica ou um significado econômico.

No mesmo sentido, ensina Luís Eduardo Schoueri (2012, p. 15) que "o fato de as partes serem ligadas, por si só, não é determinante para que se possa dizer que o ágio gerado em uma transação interna decorre de uma operação simulada, na qual não houve um real intuito negocial, isto é, que não busca realizar seus efeitos próprios".

Complementam esse racional Alexsandro Broedel Lopes e Eliseu Martins (2010, p. 39), ao explicar que, quando o ágio por expectativa de rentabilidade futura é gerado em transações entre partes independentes, "existe maior segurança de que esse valor realmente corresponda a um ativo ligado à expectativa de rentabilidade futura da sociedade". Entretanto, "quando a transação societária envolve empresas sob controle comum, por exemplo, maior rigor deve ser aplicado na verificação da real existência do ágio".

Assim, com relação às operações anteriores à Lei nº 12.973/2014, o fato de um ágio decorrer da aquisição de participação societária entre partes dependentes, por si só, não impede sua amortização na apuração do lucro real. O que impede a amortização fiscal do ágio interno é a ausência de substância econômica da operação que lhe deu causa. Isso porque, nos termos do inciso III do art. 7º da Lei nº 9.532/1997, o ágio somente será amortizável quando sua fundamentação econômica for a expectativa de rentabilidade futura da investida.

O valor do ágio é decorrência direta da contraprestação paga pela participação societária, já que, à época, o ágio correspondia à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o valor do patrimônio líquido da investida. Diante disso, a ausência de substância econômica da operação de aquisição da participação societária torna artificial o custo de aquisição e, por consequência, o próprio valor atribuído ao ágio. O ágio artificial, por sua vez, não tem correspondência com a efetiva expectativa de resultados futuros da investida, o que impede sua amortização fiscal, por violação ao disposto no referido art. 7º, III, da Lei nº 9.532/1997.

Em outras palavras: o ágio interno será real, efetivo, quando a *operação de aquisição* de participação societária que lhe deu causa tiver *substância econômica* – hipótese na qual o ágio com fundamento na expectativa de rentabilidade futura da investida poderá ser amortizado na apuração do lucro real no regramento que antecedeu à

vigência da Lei nº 12.973/2014. Nesse sentido, Ricardo Mariz de Oliveira afirma que a justificativa econômica é o que dá suporte ao tratamento jurídico do ágio, de forma que, quando não houver aquisição ou a aquisição não dispuser de sentido econômico, o ágio interno será apenas aparente. Confira-se:

> Aliás, foi a sensibilidade do legislador do Decreto-lei nº 1.598 que o levou a arrolar um amplo leque de fundamentos econômicos para o ágio ou deságio, os quais estão no fundo da própria razão da sua existência. [...]
>
> Em síntese, há sempre uma justificativa econômica para ágio ou deságio, e essa justificativa dá suporte para o respectivo tratamento jurídico.
>
> Pois é *exatamente quando não haja essa justificação que se pode falar em ágio interno*, bastando utilizar os exemplos acima no sentido negativo, ou seja, *notadamente quando não haja aquisição ou haja uma aquisição na qual nenhum sentido econômico possa ser encontrado para o pagamento de ágio*. (Oliveira, 2011, p. 231, grifos nossos)
>
> Cumpre destacar que não se está aqui a defender que a Autoridade Fiscal desconsidere negócios jurídicos sem que haja comprovação da existência de dolo, fraude ou simulação, como exige o art. 149 do CTN, mas, sim, a exigir que o ágio tenha fundamento econômico, em cumprimento ao disposto no art. 7º, III, da Lei nº 9.532/1997. Ou seja, não é preciso que haja comprovação da existência de dolo, fraude ou simulação, bastando que a operação que gerou o ágio careça de substância econômica para que o ágio por expectativa de rentabilidade futura surgido dentro de um grupo econômico deixe de produzir efeitos jurídicos e, por consequência, torne-se indedutível na apuração do lucro real.

Nas transações envolvendo empresas sob controle comum, a ausência de interesses conflitantes na formação do custo de aquisição do investimento indica artificialidade do ágio interno. Isso porque o preço de mercado se forma a partir da contraposição de interesses, de maneira que, ainda que o valor justo de uma participação societária possa ser estimado, é o crivo de uma negociação que traz concretude à estimativa, afastando eventuais distorções e manipulações.

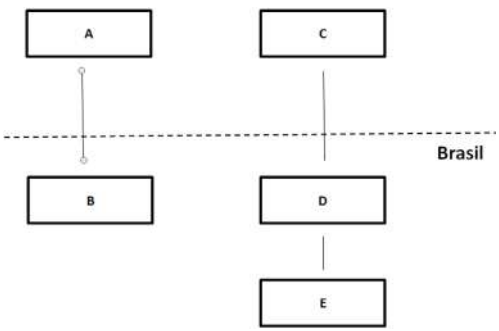
Isto é, com relação ao período anterior à Lei nº 12.973/2014, para que um ágio interno seja passível de amortização na apuração do lucro real, é preciso que a sua formação sofra a influência de fatores externos ao grupo, que indiquem a contraposição de interesses na operação que lhe deu causa. Do contrário, ainda que o custo de aquisição da participação societária esteja baseado em laudo de avaliação, a artificialidade do ágio interno não será afastada, tendo em vista que o documento – em regra, contratado pelo próprio grupo – conterá uma estimativa, que pode não refletir o valor que um terceiro independente estaria disposto a pagar pela participação societária.

Em outras palavras: para fins de dedutibilidade do ágio interno, a nosso ver, a mera apresentação de laudo de avaliação não é suficiente para comprovar que a operação realizada entre empresas sob controle comum atendeu a condições de mercado, isto é, teve substância econômica.

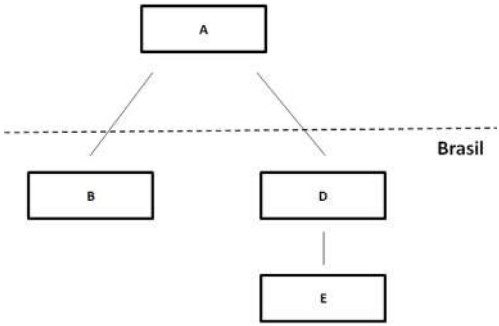
Esse entendimento parece complementar – e não contrariar – aquele esposado no Ofício Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007, que, mesmo antes da convergência das normas brasileiras de contabilidade aos padrões internacionais, se posicionou contrariamente ao registro contábil do ágio interno. No documento, o órgão afirma que a geração do ágio "somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como '*arm's length*'". O que aqui se defende é que, em situações específicas, o ágio pode ser gerado internamente e, ainda assim, a contraprestação pela aquisição do investimento sofrer a influência de fatores externos ao grupo, que reflitam, de fato, uma operação em condições "*arm's lenght*".

Isso ocorre, por exemplo, quando a empresa A, no exterior, controladora de B, no Brasil, adquire de C, também no exterior, a empresa D, controladora de E, ambas no Brasil, por R$ 1.000,00, sendo que R$ 200,00 correspondem ao ágio por expectativa de rentabilidade futura ("passo 1"). A empresa D é a *holding* cujo único ativo é 100% da participação societária na empresa operacional E. Posteriormente, quando todas já pertencem ao mesmo grupo econômico, a empresa A integraliza R$ 1.000,00 de capital em B, que, por sua vez, adquire E pelos mesmos R$ 1.000,00, registrando um ágio de R$ 200,00 ("passo 2"). Por fim, a empresa E incorpora a empresa B ("passo 3") e passa a amortizar fiscalmente o ágio gerado na operação. Para melhor elucidação, veja-se, abaixo, o passo a passo da operação:

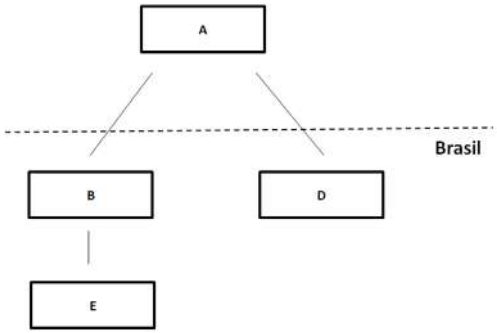
Situação original:



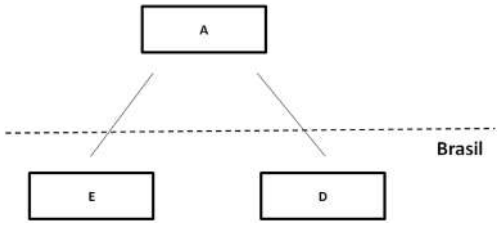
Passo 1:



Passo 2:



Passo 3:



Nesse exemplo hipotético, a operação de aquisição de D por A é realizada entre partes independentes, livres de pressões ou outros interesses além da própria transação, de forma que a contraprestação paga pela empresa A à empresa C pela participação societária de D, assim como o correspondente ágio, possuem substância econômica. Já a operação de aquisição da empresa E pela B é uma transação realizada entre empresas que, naquele momento, já pertencem ao mesmo grupo econômico. No entanto, a contraprestação paga pela empresa B à empresa D para a aquisição da E reflete aquela apurada em uma operação entre partes independentes, na qual os interesses

conflitantes de A e C contribuíram para a formação dos valores transacionados, o que torna legítimo o ágio gerado na operação entre as empresas B e D.

Nem se alegue que, no caso descrito, o ágio seria indedutível por ausência de confusão patrimonial entre investidora e investida, já que os recursos utilizados por B para a aquisição de E, na realidade, pertencem à empresa A – como nos casos analisados no CARF. Isso porque a integralização de capital é a operação por meio da qual o sócio transfere bens ou direitos, suscetíveis de avaliação em dinheiro, ao patrimônio da sociedade em troca de participação societária. Após a integralização, o capital integralizado deixa de pertencer ao sócio, podendo dele dispor a sociedade. Assim, os valores integralizados pela empresa A na empresa B, após a integralização de capital, passaram a pertencer unicamente à empresa B, que, ao final, atuou como a real adquirente da empresa E.

Cumpre ressaltar que a hipótese acima descrita é meramente exemplificativa e outros fatores externos podem tornar válido e, portanto, dedutível o ágio gerado dentro de um grupo econômico, como, por exemplo, a participação de minoritários a garantir que a contraprestação paga pela participação societária reflita o seu valor de mercado.[14,15] São exemplos ainda de ágio gerado dentro de um grupo econômico e, a nosso ver, passível de amortização fiscal aquele tratado no Acórdão nº 9101-007.073,[16] no qual a própria Autoridade Fiscal reconheceu no Termo de Verificação Fiscal (TVF) que o valor da transação foi o de mercado em respeito às regras de preço de transferência, bem como aquele objeto do Acórdão nº 9101-007.000,[17] cuja validade do valor atribuído ao ágio decorre do ingresso de um novo acionista na investida.

Por fim, mas não menos importante, na exposição de motivos da Medida Provisória nº 627/2013 (Brasil, 2013), posteriormente convertida na Lei nº 12.973/2014, consta que o art. 21 da referida medida – que equivale ao art. 22 da lei – "esclarece que a dedutibilidade do *goodwill* só é admitida nos casos em que a aquisição ocorrer entre empresas independentes". Embora o legislador adote o verbo "esclarecer", disso não se extrai que o dispositivo é meramente interpretativo, sendo, pois, aplicado a fatos pretéritos por força do art. 106 do Código Tributário Nacional. Isso porque, primeiro, o art. 106, I, do CTN determina a aplicação pretérita de lei "expressamente interpretativa", e, embora a exposição de motivos da Medida Provisória nº 627/2013

14 Diversos são os exemplos nos quais a participação de minoritários torna legítimo o ágio gerado em operações entre partes relacionadas. Sobre o tema, ver Takata (2012).

15 Nesse sentido é a declaração de voto apresentada no Acórdão 9101-007072, julgado pela 1ª Turma da CSRF do CARF em 6 de agosto de 2024.

16 J. em 6 ago. 2024.

17 J. em 5 jun. 2024.

possa levar ao entendimento de que a lei seria interpretativa, não há nada no texto da lei que corrobore tal afirmação. Segundo, para que a norma introduzida pela referida medida provisória fosse interpretativa, seria preciso que, do regramento tributário anterior, ao menos houvesse dúvidas quanto à existência de vedação legal à dedutibilidade de todo e qualquer ágio gerado dentro de grupos econômicos – o que não é o caso, já que, como visto acima, da redação do art. 7º da Lei nº 9.532/1997 pode-se extrair a impossibilidade de amortização do ágio decorrente de operação sem substância econômica, mas não de todo aquele oriundo de operações entre partes relacionadas.

Sobre o tema, explica Ramon Tomazela Santos (2016, p. 32-33) que, se a intenção do legislador, evidenciada na Exposição de Motivos, diverge do que exprime a própria lei, caberia ao Poder Legislativo manifestar sua intenção de forma precisa, sendo que qualquer deficiência ou omissão no texto publicado somente poderia ser corrigida pelo próprio legislador. Ademais, complementa que "atribuição de caráter interpretativo à vedação ao 'ágio interno' não faz qualquer sentido", vez que o âmbito de aplicação do ágio objeto do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e daquele tratado no CPC 15 sempre foi distinto: o primeiro se aplica a qualquer aquisição de participação societária, enquanto o segundo é restrito às operações de transferência de controle.

Ademais, como se sabe, o direito tributário é permeado por diversos princípios constitucionais, dentre eles, o da legalidade, que, como ensina Alberto Xavier (1978, p. 36-44), não se limita a exigir que a tributação decorra de lei válida e emanada da autoridade competente, abrangendo a obrigatoriedade de a lei conter o fundamento da conduta da Administração e também o próprio critério de decisão no caso concreto, o que acarreta maior proteção dos contribuintes contra o arbítrio e o subjetivismo dos órgãos de aplicação do direito.

O princípio da segurança jurídica igualmente impede que os contribuintes sejam exigidos por condutas que não estavam previstas na legislação tributária – ainda que emanadas das normas contábeis então vigentes. Isso porque o referido princípio demanda, dentre outros, que o contribuinte tenha acesso ao conceito normativo, ainda que esse conceito possa apresentar margens de indeterminação – denominado por Humberto Ávila (2011, p. 256-257) como "estado de cognoscibilidade" –, bem como possa antecipar o conteúdo normativo – denominado pelo autor como "estado de calculabilidade".

Portanto, até que a legislação tributária passasse a vedar expressamente a amortização fiscal do ágio interno, o que ocorreu apenas com a vigência da Lei nº 12.973/2014, o ágio com base em expectativa de rentabilidade futura da investida podia ser deduzido na apuração do lucro real na hipótese de confusão patrimonial entre investidora e in-

vestida, desde que, além do atendimento aos demais requisitos previstos na legislação, a operação que lhe dera causa tivesse substância econômica.

3. Posicionamento atual do STJ sobre o tema

A amortização fiscal do ágio interno foi analisada pelo STJ, até o momento, no Caso Cremer e no Caso Joana D'Arc. No primeiro, a Primeira Turma concluiu, nos termos do voto do relator ministro Gurgel de Faria, que a Receita Federal não pode impedir a dedutibilidade do ágio apenas por decorrer de operações entre "partes dependentes", vez que não se pode "presumir, de maneira absoluta, que esses tipos de organizações societárias são desprovidos de fundamento material/econômico". Isso porque (i) os artigos 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997 em nenhum momento dispuseram de maneira expressa sobre a impossibilidade apriorística do aproveitamento do ágio nas operações de partes dependentes; e (ii) quando o legislador desejou excluir, de plano, o ágio interno, o fez expressamente, com a inclusão do art. 22 da Lei nº 12.973/2014, a evidenciar que, anteriormente, não havia vedação.

Portanto, de acordo com o então decidido, a amortização fiscal do ágio interno dependeria de uma análise casuística, incumbindo à Autoridade Fiscal demonstrar a artificialidade da operação ou, como afirma o relator, que "as operações entabuladas pela parte recorrida foram atípicas, artificiais ou desprovidas de função social". E, nesse contexto, o posicionamento do STJ no Caso Cramer parece estar em linha com o aqui defendido no sentido de que, antes da Lei nº 12.973/2014, nem sempre o ágio gerado em uma operação entre partes dependentes será indedutível para fins fiscais, mas somente quando a operação que lhe deu causa padecer da exigida substância econômica.

Em outras palavras: nos termos do aqui defendido, com relação ao período anterior à Lei nº 12.973/2014, para que um ágio interno seja passível de amortização na apuração do lucro real, é preciso que sua formação sofra a influência de fatores externos ao grupo, que indiquem a contraposição de interesses na operação que lhe deu causa. Do contrário, a despesa correlata poderá ser glosada pela Autoridade Fiscal em razão do não preenchimento dos requisitos previstos na legislação para sua dedutibilidade – entendimento que nos parece alinhado ao decidido pelo STJ no Caso Cramer.

No Caso Joana D'Arc, por sua vez, a Segunda Turma do STJ, nos termos do voto do ministro Francisco Falcão, parte da premissa de que se trata de um ágio artificial, gerado em uma operação entre partes relacionadas e cuja amortização foi realizada com o emprego de uma "empresa-veículo" "sem correspondência econômica no mundo real". Mas, caso sejam pinçados trechos do acórdão e considerados de forma descolada da premissa fixada, o Caso Joana D'Arc pode ser interpretado como uma vedação absoluta tanto à amortização fiscal do ágio interno, como à utilização de "empresa-veículo" em aquisições de participação societária com ágio.

Exemplificativamente, pode-se citar a afirmação, contida na página 17 do voto, de que "os arts. 7º e 8º da Lei n. 9.532/1997 foram inseridos no ordenamento jurídico pelo legislador com o fim específico de coibir a prática de planejamentos tributários abusivos", isto é, aqueles em que uma empresa superavitária adquire com ágio uma empresa deficitária para posterior incorporação, "sem que [haja] um propósito negocial que não [seja] a geração de ganhos de natureza tributária". Ainda mais grave é o entendimento de que, não obstante o cidadão tenha liberdade de contratar e de auto-organizar seus negócios, deve-se coibir o "abuso no exercício de direitos", assim entendido, nos termos da doutrina citada no acórdão, como o ato praticado dentro dos limites do direito subjetivo, mas que é contrário ao direito "enquanto corpo de regras sociais obrigatórias". Adiante, complementa-se que o abuso de direito, "para que seja considerado antijurídico, demanda, para além da utilização de um instituto para fins aos quais o ordenamento não o destina, que esta utilização afete direito de terceiros, ainda que não haja a intenção de prejudicar por parte daquele que o exerce". Por fim, e ainda com relação ao abuso de direito, o acórdão é categórico no sentido de que "o abuso de direito no caso encerra violação dos primados da capacidade contributiva, em sua condição de corolário da própria isonomia".

Assim, se analisados isoladamente, sem se considerar a premissa de que se trata de uma operação artificial, diversos trechos do Caso Joana D'Arc podem ser utilizados para coibir a amortização fiscal do ágio em operações legítimas, com a exigida fundamentação econômica e o atendimento aos demais requisitos contidos na legislação. E, por essa razão, é indispensável que o acórdão seja interpretado considerando-se a peculiaridade do caso subjacente, sobre a qual se firma todo o racional nele contido.

Especificamente no que se refere ao ágio interno, o acórdão do Caso Joana D'Arc o caracteriza como sendo aquele no qual (i) inexiste relação jurídica com membros que não fazem parte do grupo; (ii) não há operação societária envolvendo a efetiva transferência de recursos financeiros; e (iii) o valor das participações societárias é atribuído em consenso entre as partes envolvidas. Cotejando tal definição com nosso posicionamento contido no item anterior, pode-se concluir que o ágio interno tido por nós como artificial, sem a exigida fundamentação econômica, é tratado apenas como ágio interno pelo referido acórdão do STJ. Ou seja, concordamos com o entendimento contido no Caso Joana D'Arc no sentido de que, quando não há interferência de fatores externos ao grupo, o que se reflete diretamente no valor atribuído à participação societária transacionada, o ágio interno é considerado artificial e sua amortização fiscal vedada. No entanto, frise-se, nem todos os ágios internos devem receber o mesmo tratamento fiscal, e o ágio interno legítimo parece não ter sido objeto do referido caso.

Disso se extrai que o Caso Joana D'Arc está em linha com o aqui defendido com relação ao ágio interno artificial, cuja amortização fiscal já era vedada antes da Lei nº 12.973/2014. O tratamento a ser conferido ao ágio interno legítimo, isto é, aquele que,

apesar de formado entre partes relacionadas, sofre a influência de fatores externos que conferem fundamentação econômica ao valor que lhe foi atribuído, entretanto, não foi examinado no referido acórdão – provavelmente em razão da premissa fixada no início do voto no sentido de que a operação analisada era artificial.

Conclusões

De tudo o que foi exposto, pode-se concluir que as modificações contábeis introduzidas pela Lei nº 11.638/2007, bem como as normas expedidas pela CVM e pelos demais órgãos reguladores objetivando alinhar a contabilidade brasileira aos padrões internacionais, resultaram em um maior distanciamento entre os regramentos fiscal e contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura.

Especialmente no que se refere ao ágio interno, em 2007, a CVM emitiu o Ofício Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007, manifestando-se contra seu reconhecimento contábil – o que foi posteriormente ratificado pelos CPC 15 – Combinação de Negócios e CPC 04 – Ativo Intangível. Com relação à alocação da contraprestação pela aquisição do investimento ao ágio por expectativa de rentabilidade futura, o CPC 15 – Combinação de Negócios assentou que o ágio é o valor residual após a aplicação do valor à mais-valia dos ativos da investida.

Ocorre que as referidas modificações eram fiscalmente neutras para os contribuintes optantes pelo RTT, que deveriam considerar os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. Posteriormente, foi publicada a Lei nº 12.973/2014, com a finalidade de adequar a legislação tributária aos novos padrões contábeis, aproximando os regramentos no que se refere aos temas aqui versados.

Conforme tratado acima, a Lei nº 12.973/2014 dispôs que a amortização fiscal do ágio nas hipóteses de incorporação, fusão ou cisão se restringe às operações societárias realizadas entre partes não dependentes, isto é, vedou expressamente a amortização do ágio interno. Até o advento da referida vedação, embora a legislação fosse silente sobre o tema, entendemos que, nas transações envolvendo empresas sob controle comum, a ausência de interesses conflitantes na formação do custo de aquisição do investimento indica artificialidade do ágio interno, afetando sua fundamentação econômica e impedindo a amortização fiscal nos termos do art. 7º, III, da Lei nº 9.532/1997. Por outro lado, o ágio interno será real, efetivo e, portanto, fiscalmente amortizável no período que antecedeu a Lei nº 12.973/2014, quando a operação de aquisição de participação societária que lhe deu causa tiver substância econômica.

O posicionamento aqui defendido, em alguma medida, aproxima-se do decidido pelo STJ tanto no Caso Cramer como no Caso Joana D'Arc. Isso porque, no primeiro,

assim como o aqui afirmado, conclui-se que, até o advento da Lei nº 12.973/2014, nem sempre o ágio interno será indedutível para fins fiscais, mas somente quando a Autoridade Fiscal demonstrar a artificialidade da operação que lhe deu causa. Já no segundo, o STJ conclui pela impossibilidade de amortização fiscal do ágio interno oriundo de uma operação artificial e, para tanto, conceitua o ágio interno como aquele em que (i) inexiste relação jurídica com membros que não fazem parte do grupo; (ii) não há operação societária envolvendo a efetiva transferência de recursos financeiros; e (iii) o valor das participações societárias é atribuído em consenso entre as partes envolvidas. Assim, no que se refere ao ágio interno ilegítimo, o Caso Joana D'Arc igualmente se aproxima das ideias aqui expostas.

Referências

ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*: entre a permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.

BRASIL. Exposição de motivos da Medida Provisória nº 1.602/1997. *Diário do Congresso Nacional*, n. 26, p. 18.023, 2 dez. 1997. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/14400?sequencia=337. Acesso em: 18 jan. 2024.

BRASIL. *Exposição de motivos nº 00187/2013 da Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013*. Brasília, 7 nov. 2013. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Exm/EM-MPv627.doc. Acesso em: 22 jan. 2024.

CVM. *Ofício Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2007*. Brasília, 14 fev. 2007. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/14400?sequencia=337. Acesso em: 22 jan. 2024.

CVM. *Deliberação CVM nº 580/2009*. Brasília, 31 jul. 2009. Disponível em: https://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/deliberacoes/anexos/0500/deli580.pdf. Acesso em: 22 jan. 2024.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. Do ágio baseado em expectativa de rentabilidade futura: algumas considerações contábeis. *In*: MOSQUEIRA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010. v. 3.

MARTINS, Eliseu. Goodwill: baixa, amotização ou impairment? E quando originado do passivo. *Revista Fipecafi de Contabilidade, Controladoria e Finanças*, v 1, n. 1, p. 5-19, 2020.

MEIRA, Thaís de Barros; FARO, Maurício Pereira. A jurisprudência do CARF sobre o aproveitamento do ágio e as alterações introduzidas pela Medida Provisória

nº 627. *In*: MOSQUEIRA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Questões atuais sobre o ágio. Ágio interno – Rentabilidade futura e intangível – Dedutibilidade das amortizações – As inter-relações entre a Contabilidade e o Direito. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 2.

ROCHA, Sergio André. *Estudos de Direito Tributário*: teoria geral, processo tributário, fim do RTT e tributação internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

SANTOS, Ramon Tomazela. A restrição ao aproveitamento do ágio de rentabilidade futura nas operações entre partes dependentes. *Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados*, São Paulo, nov. 2016. Disponível em https://www.marizadvogados.com.br/wp-content/uploads/2018/02/NArt.11-2016.pdf. Acesso em: 22 jan. 2024.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Ágio em reorganizações societárias (aspectos tributários). São Paulo: Dialética, 2012.

TAKATA, Marcos Shigueo. Ágio interno sem causa ou "artificial" e ágio interno com causa ou real – distinções necessárias. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: RT, 1978.

A AMORTIZAÇÃO DO ÁGIO INTERNO ANTES E DEPOIS DA EDIÇÃO DA LEI N. 12.973/2014

ALEXANDRE EVARISTO PINTO[1]

Resumo: Este artigo tem como objetivo avaliar a possibilidade de amortização do ágio gerado em aquisições entre parte dependentes. Neste sentido, procede-se à análise das normas tributárias atinentes ao instituto, destacando-se a sua construção histórica antes e depois da Lei n. 12.973/2014. Também são analisadas as normas contábeis acerca do tema. As conclusões apontam para a possibilidade de amortização de tal ágio até a edição da Lei n. 12.973/2014.

Palavras-chave: Ágio interno; amortização; contabilização; Lei 12.973/2014.

Abstract: The objective of this article is to verify the possibility of the amortization of goodwill generated in acquisitions between related parties. In this sense, an analysis of rules related to the subject is carried out, highlighting its historical evolution before and after the edition of Law n. 12.973/14. An analysis of Brazilian accounting rules related to the recognition of goodwill is also carried out. The conclusions point to the possibility of amortization of the mentioned goodwill until the edition of Law n. 12.973/2014.

Keywords: Goodwill generated in acquisitions between related parties; amortization; accounting register; Law n. 12.973/2014.

[1] Professor concursado da FEA/USP e da EAESP/FGV. Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário e doutorando em Contabilidade pela USP. Mestre em Direito Comercial e especialista em Direito Tributário pela mesma instituição. Conselheiro do CRSFN. Ex-conselheiro do CARF, onde integrou a CSRF e turmas ordinárias da 1ª e 2ª Seção. Ex-presidente da ACONCARF. Endereço para contato: alexandre.pinto@usp.br

DOI 10.5281/zenodo.17280879

Sumário

Introdução 375
1. Do não enquadramento da amortização do ágio como benefício fiscal 376
2. Da ausência de vedação legal à constituição de ágio entre partes dependentes até a edição da Lei n. 12.973/2014 378
3. Da existência ou não do ágio interno segundo a contabilidade 384
4. O artigo 36 da Lei n. 10.637/2002 e a indução ao "ágio interno" 391
5. A proibição à amortização fiscal do ágio decorrente de operações entre partes dependentes a partir da Lei n. 12.973/2014 393
Conclusões 394
Referências 395

Introdução

São poucas as controvérsias tributárias que possuem valores tão significativos sendo discutidos no âmbito administrativo e judicial quanto aquelas envolvendo a amortização fiscal do ágio. Nesse sentido, em 3 de maio de 2022 foi publicado o Edital n. 9/22 do Ministério da Economia e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), por meio do qual se instituía programa de adesão à transação no contencioso tributário de débitos de pessoas naturais ou jurídicas oriundos de amortização fiscal do ágio no regime jurídico anterior à Lei n. 12.973/2014.

Conforme informações divulgadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o valor do contencioso tributário administrativo e judicial envolvendo a amortização do ágio era de aproximadamente R$ 150 bilhões à época da edição do referido edital de transação tributária, sendo que o montante de cerca de R$ 25,6 bilhões já envolvia valores inscritos em dívida ativa, ao passo que por volta de R$ 122,6 bilhões estariam em discussão no âmbito do processo administrativo tributário federal (PGFN, 2022).

A partir da observação de tais dados, nota-se a relevância do tema, cujos valores envolvidos são tão expressivos que levaram à edição de um programa próprio de transação tributária.

Ao adentrarmos mais profundamente o tema da amortização do ágio, merece destaque a questão da amortização do ágio decorrente de aquisição de participação societária entre partes relacionadas.

As transações entre partes relacionadas sempre mereceram uma especial atenção do legislador, uma vez que seus valores, ao não serem necessariamente resultado da ação das forças de mercado, poderiam ser artificiais.

Nessa linha, o legislador tributário criou normas específicas para avaliar transações entre partes dependentes, tais como as normas de distribuição disfarçada de lucros (Decreto-lei n. 1.598/1977), preços de transferência (Lei n. 9.430/1996 e 14.596/2023), lucros no exterior (Lei n. 9.249/1995 e 12.973/2014) e subcapitalização (Lei n. 12.249/2010).

No tocante ao ágio de aquisições de participações societárias entre partes dependentes, somente surgiu uma disposição específica com a edição do artigo 22 da Lei n. 12.973/2014, que trouxe disposição relativa tão somente à possibilidade de amortização fiscal do ágio de "aquisição de participação societária entre partes não dependentes", o que significa, por exclusão, que não é possível a amortização fiscal de ágio de aquisição de participação societária entre partes dependentes.

Até então inexistia disposição normativa específica, de modo que foram diversos os casos de formação de ágio em operações entre partes com algum tipo de vinculação societária direta ou indireta que resultaram em autuações fiscais analisadas no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e do Poder Judiciário.

Diante de tal cenário, ao longo do presente artigo, será feita uma análise sobre a possibilidade ou não de amortização do ágio decorrente de aquisição entre partes dependentes antes da edição do artigo 22 da Lei n. 12.973/2014.

1. Do não enquadramento da amortização do ágio como benefício fiscal

A discussão sobre o enquadramento ou não da amortização do ágio como benefício fiscal é uma questão controversa, e muitas vezes afirma-se que a amortização do ágio é um incentivo fiscal instituído pela Lei n. 9.532/1997 como decorrência do processo de desestatização de empresas públicas ou sociedades de economia mista ocorrido na segunda metade da década de 90 do século XX.

Embora seja corrente tal menção em precedentes administrativos e exista até mais de uma disposição na Instrução CVM n. 319/1999 de que a companhia pode vir "a auferir benefício fiscal, em decorrência da amortização do ágio", Luís Eduardo Schoueri (2012, p. 66-67) aponta que a Lei n. 9.532/1997 apenas restringiu uma dedutibilidade que era muito mais ampla, na qual era possível a dedutibilidade integral do ágio no momento de fusão, incorporação ou cisão entre investidora e investida, não havendo relação direta da amortização do ágio com o plano nacional de desestatização.

Na mesma linha, Ramon Tomazela Santos (2022, p. 37) assinala que a noção de benefício fiscal é altamente discricionária e que a finalidade de diminuição da carga tributária de uma entidade ou de um produto pode ser alcançada por meio de incentivos fiscais, financeiros, creditícios ou patrimoniais. No entanto, o legislador tributário não possui a faculdade de permitir ou não a dedução do custo de aquisição de uma participação societária, dado que o abatimento de custos e despesas é inerente ao conceito de renda, ou seja, a permissão da dedução do custo de aquisição não é benefício fiscal.

Tal ponto se torna bastante relevante para o próprio entendimento do que é o ágio. Ainda que possa ser entendido genericamente como um sobrepreço em relação a algo, o fato é que o ágio é parte do custo de aquisição. Alguém desembolsou um determinado montante ou ativo com vistas a adquirir uma participação societária, de modo que o ágio é uma parte deste custo de aquisição da participação societária.

Ora, se alguém está desembolsando um determinado montante ou ativo para a aquisição de participação societária, temos que há outra parte em um contrato de compra e venda de participação societária que está vendendo uma participação socie-

tária e por um valor maior do que era originalmente o seu custo de aquisição. Logo, temos um adquirente comprando uma participação societária com um sobrepreço e um vendedor alienando uma participação societária com um sobrepreço.

Sob a perspectiva do vendedor, a princípio, há um potencial ganho de capital tributável na medida em que está vendendo uma participação societária com sobrepreço. Embora potencialmente tal ganho seja tributável, há diferentes situações em que não há tributação ou em que há apenas tributação parcial de tal ganho de capital. Assim, caso o vendedor da participação societária com sobrepreço seja a União, não haverá tributação do ganho de capital deste vendedor. Também podem ocorrer outras situações em que não haverá tributação do ganho de capital, tal qual acontece com a alienação de participações societárias adquiridas e mantidas por mais de cinco anos durante a vigência do artigo 4º, "d", do Decreto-lei n. 1.510/1976.

Vale ressaltar ainda que a dedutibilidade do ágio pago na aquisição de participação societária independe do tratamento tributário de tal sobrepreço na perspectiva do vendedor, isto é, ainda que não haja uma efetiva tributação do ganho de capital em virtude de uma imunidade, isenção ou redução de base de cálculo, haverá a dedutibilidade do ágio desde que sejam cumpridos os requisitos de sua dedutibilidade.

Por mais que não haja necessidade de tributação do ganho de capital pelo vendedor para que haja a dedutibilidade do ágio sob a perspectiva do comprador da participação societária, tal análise pode ser relevante nos casos de ágio decorrente de aquisição de participações entre partes dependentes.

Assim, ainda que o ágio ocorra em uma operação entre partes dependentes, não há que se falar em qualquer caráter de fraude, dolo ou simulação no âmbito do Direito Tributário quando há efetiva tributação do sobrepreço oriundo da alienação da participação societária pelo vendedor. Isto é, qual seria a lógica de um "planejamento tributário" em que o vendedor já paga uma alíquota combinada de 34% de IRPJ e CSLL sobre o ganho de capital e o adquirente da participação terá uma dedutibilidade do ágio (de igual montante) após uma operação de incorporação entre investidora e investida e com uma limitação temporal de dedutibilidade mínima de cinco anos (1/60 por mês)?

Como consequência de tal raciocínio, se em alguma operação de "ágio interno" houver comprovação do pagamento de tributo sobre o ganho de capital do vendedor, estará demonstrado por si só o caráter lícito de toda a operação.

Afinal, qual seria o benefício fiscal de que seja uma feita uma operação societária geradora de ágio interno se o vendedor irá tributar o ganho de capital no momento da alienação e o adquirente somente irá deduzir fiscalmente o ágio após uma operação de fusão, incorporação e cisão, e ainda no prazo mínimo de cinco anos?

Tal situação, que pode ocorrer na prática, por si só demonstra que o ágio não configura um benefício fiscal e que a glosa da amortização do ágio nesse caso contraria totalmente o próprio conceito de renda.

Diante do exposto, não há como se falar de antemão que qualquer ágio interno deverá ser dedutível para fins de apuração de IRPJ e CSLL, tampouco é possível falar que qualquer ágio interno possui caráter fraudulento ou simulatório.

Assim, "há ágios internos e ágios internos", de modo que se torna fundamental a análise do contexto fático de geração de um ágio interno para que possamos determinar quais serão as consequências tributárias cabíveis.

2. Da ausência de vedação legal à constituição de ágio entre partes dependentes até a edição da Lei n. 12.973/2014

Com relação ao ágio que foi gerado em operações societárias antes das alterações promovidas pela Lei n. 12.973/2014 no Decreto-Lei n. 1.598/1977, vale notar que a redação original do artigo 20 do Decreto-Lei 1.598/1977 previa a necessidade do desdobramento do custo de aquisição dos investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial em: (i) valor de patrimônio líquido na época da aquisição e (ii) ágio ou deságio na aquisição.

A partir de uma interpretação literal do referido dispositivo, nota-se que não havia menção nem no *caput* do referido artigo nem nos parágrafos subsequentes acerca do investimento ter sido adquirido com ágio em uma operação entre partes independentes. Se os dispositivos legais não trouxeram proibição expressa ao ágio decorrente de operações entre partes dependentes, torna-se obrigatório o desdobramento do custo de aquisição de uma participação societária, ainda que a operação tenha se dado entre partes dependentes, sob pena de contrariedade ao mencionado artigo 20 do Decreto-Lei 1.598/1977.

Tampouco nos parece adequado limitar o termo "aquisição" a uma relação entre partes independentes. Em diversas operações em que há compra e venda de bens entre partes relacionadas, a legislação tributária não exclui a receita da venda, por exemplo, da tributação de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL pelo mero fato de que a operação se deu entre partes relacionadas.

Ainda merece ser citado o artigo 7º da Lei n. 9.532/1997, que trata da amortização do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura e que assim dispõe:

> 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 nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977: (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.2003)
>
> I - deverá registrar o valor do ágio ou deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "a" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida à conta que registre o bem ou direito que lhe deu causa;
>
> II - deverá registrar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "c" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, em contrapartida a conta de ativo permanente, não sujeita a amortização;
>
> III - poderá amortizar o valor do ágio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2° 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 nº 9.718, de 1998)
>
> IV - deverá amortizar o valor do deságio cujo fundamento seja o de que trata a alínea "b" do § 2º do art. 20 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, nos balanços correspondentes à apuração de lucro real, levantados durante os cinco anos--calendários subsequentes à incorporação, fusão ou cisão, à razão de 1/60 (um sessenta avos), no mínimo, para cada mês do período de apuração.

Desta forma, em relação ao ágio baseado em rentabilidade futura, a legislação permitiu a dedução fiscal no balanço da sucessora dentro do prazo mínimo de cinco anos.

Ainda, o artigo 8º da Lei 9.532/1997 afirma que a dedutibilidade fiscal do ágio aplica-se, inclusive, nos casos em que: (i) o investimento não for, obrigatoriamente, avaliado pelo valor de patrimônio líquido e (ii) a empresa incorporada, fusionada ou cindida for aquela que detinha a propriedade da participação societária. Destaque-se que o último item autoriza em lei a realização de incorporação às avessas ou reversa (incorporação da investidora pela investida).

Ao se observarem tais dispositivos legais, verifica-se que a amortização do ágio fundamentado em expectativa de rentabilidade futura pressupunha que um investimento tivesse sido adquirido com ágio (sem qualquer menção de que o ágio devesse ser gerado em operação entre partes independentes) e que houvesse uma absorção entre investimento e investida por meio de incorporação, fusão ou cisão (causando a chamada "confusão patrimonial").

Diante da premissa de que a realização de operações societárias que impliquem a geração de ágio pode ocorrer tanto entre sociedades independentes quanto entre sociedades ligadas, inexistindo à época proibição ao registro de ágio em operações entre sociedades ligadas, há que se analisar se tais operações foram ou não efetuadas nos padrões do mercado.

Sobre o tratamento tributário das operações entre pessoas ligadas, Edmar Oliveira Andrade Filho adverte que:

> As leis tributárias devotam especial atenção às operações realizadas por sujeito passivo com pessoas ligadas (art. 465 do RIR/99) ou partes relacionadas. O espectro significativo destas expressões é amplo e variado; são consideradas pessoas ligadas às sociedades coligadas (art. 243, §1º, da Lei n. 6.404/76) ou controladas (§2º) e também as pessoas que, por determinação legal, sejam consideradas "interdependentes", "interligadas" ou "vinculadas. (Andrade Filho, 2007, p. 49-50)

Prossegue, ainda, o referido autor:

> As partes relacionadas podem fazer o que a lei não proíbe, ou não fazê-lo nas mesmas condições que contratariam com terceiros independentes; as pessoas jurídicas são distintas das pessoas dos sócios, cabendo unicamente à lei restringir a densidade normativa deste princípio jurídico. As citadas normas de bloqueio existem para eliminar os efeitos das operações realizadas fora do âmbito do princípio da equidade ou do "dealing at arms length". (Andrade Filho, 2007, p. 50-51)

Assim, o autor confirma que não há proibição nas normas tributárias para a ocorrência de operações societárias entre empresas vinculadas com a geração de ágio; no entanto, tal ágio deve ter substância econômica, sendo devidamente fundamentado economicamente.

Nesse sentido, Edmar Oliveira Andrade Filho (2006, p. 380-382) pontua que "o ágio não é inventado a partir do nada; ele é parte integrante do preço de aquisição de participações societárias e, portanto, para que ele surja são sacrificados ativos ou assumidas obrigações por parte do adquirente".

Afirma, ainda, o mencionado autor que, "a menos que o ágio não seja fruto de uma operação legítima (sincera e devidamente documentada), não cabe às autoridades fiscais contestar a sua existência e os respectivos efeitos, salvo em caso de fraude, sonegação ou conluio" (Andrade Filho, 2006, p. 380-382).

Dessa forma, desde que o ágio tenha se originado de uma operação legítima na qual houve o efetivo pagamento com o sacrifício de um ativo ou com a assunção de obrigações, e esteja devidamente fundamentado, não há óbice de que tal ágio tenha se originado de uma operação com pessoa ligada.

Analisando a não existência de limitação normativa à criação de ágio gerado internamente, Edmar Oliveira Andrade Filho conclui que:

> Se a realização de operações entre as pessoas ligadas é aceita pelo ordenamento jurídico, elas não podem se comportar como se tais operações, desde que legitimamente realizadas, não existissem ou fossem condenadas a priori. A criação

> de ágio entre partes relacionadas é legítima e tem origem em ganho de capital; não se pode condenar o ágio, porque existem no ordenamento jurídico normas que induzem à sua criação. (Andrade Filho, 2007, p. 50-65)

Logo, inexistem restrições para a criação de ágio em operações societárias entre empresas ligadas, e tal ágio será dedutível desde que esteja devidamente fundamentado economicamente, bem como exista transferência financeira que lhe dê origem.

A fundamentação econômica do ágio se dava por meio da elaboração de laudo de avaliação por perito ou empresa especializada. Sobre a necessidade de fundamentação do ágio, Edmar Oliveira Andrade Filho assevera que:

> O sujeito passivo deve produzir provas sobre a existência do ágio ou deságio e o fundamento econômico que lhe foi atribuído. A atribuição de fundamento econômico é ato de valoração (de escolha entre possibilidades igualmente válidas) e tem como consequência a qualificação jurídica do valor respectivo. (Andrade Filho, 2007, p. 41)

No que tange especificadamente ao ágio fundamentado na rentabilidade futura, José Luiz Bulhões Pedreira pontua que:

> A decisão da investidora de pagar determinado preço pela participação pode basear-se também em previsão dos resultados da sociedade objeto do investimento – o custo de aquisição é determinado em função do valor dos resultados previstos para determinados exercícios futuros. Esse valor pode ser superior quanto inferior ao de patrimônio líquido contábil, justificando, respectivamente, ágio ou deságio. (Pedreira, 1989, p. 698)

Prossegue, ainda, o referido autor:

> O valor de rentabilidade (ou de lucro líquido) da ação tem fundamento no direito, que esta confere, de participar nos lucros da companhia. Quando avaliada com base na rentabilidade, a ação é considerada na sua natureza de fonte de renda financeira. E o método para determinar o valor de qualquer fonte de renda financeira é calcular o valor presente (descontado) do fluxo futuro de renda que dela deverá ser derivado. Esse valor atual é o montante de capital que, à taxa adotada no cálculo, produz o fluxo futuro de renda. (Pedreira; Lamy Filho, 1992, p. 769-70)

Nesse mesmo sentido, Edmar Oliveira Andrade Filho menciona que:

> A "previsão de resultados", requerida pela norma da letra b do §2º do art. 20 do Decreto-lei n. 1.598/77, diz respeito ao virtual montante dos lucros ou prejuízos de exercícios futuros que indicam as projeções realizadas quando da aquisição da participação societária. Evidentemente, os valores projetados devem ser submetidos a um critério de depuração do fator do tempo. Não é economicamente correto comparar um valor hoje (valor presente) a um valor

> formado no futuro; é necessário expurgar o efeito financeiro e trazer os valores projetados ao valor presente na data de aquisição da participação societária. (Andrade Filho, 2007, p. 40)

Desse modo, diante da ausência de vedação legal, seria possível a aquisição de investimento com ágio em operações com partes dependentes até a edição da Lei n. 12.973/2014, sendo a amortização de tal ágio possível após o cumprimento dos requisitos do artigo 7º da Lei n. 9.532/1997.

Ainda em tal cenário, pode surgir a dúvida: então, todo ágio interno originado de operação de aquisição de participação societária anterior à edição da Lei n. 12.973/2014 é válido?

Mais uma vez, é importante pontuar que nem tanto ao mar, nem tanto à terra.

É relevante ter em mente que inexistia proibição legal ao registro do ágio em operações entre partes dependentes até a Lei n. 12.973/2014. Mas por óbvio não são válidos os ágios internos que foram gerados com base em fraude, dolo ou simulação, devidamente comprovados pela autoridade fiscal.

Embora as operações entre partes dependentes mereçam uma atenção especial, não há que se ter o preconceito por si só pelo fato de existir um ágio interno; no entanto, não resta dúvida de que ágios que foram formados com base em operações comprovadamente fraudulentas devem ser combatidos.

Para demonstrar a existência de ágio interno real ou com causa sob o aspecto tributário, Marcos Takata cita uma série de exemplos em que há ágio devidamente apurado em relações entre partes dependentes. Nessa linha, assinala o referido autor:

> 14. Suponha-se que haja aumento de capital de uma sociedade e um dos sócios ou acionistas não o subscreva, sendo integralmente subscrito pelo outro sócio ou acionista (por exemplo, o controlador). Como a empresa em que se organiza a sociedade vale mais que seu valor contábil, o sócio ou acionista que subscrever o aumento de capital daquela irá apurar ágio no aumento de sua participação societária, para que não haja diluição injustificada do outro sócio ou acionista. É um exemplo de ágio interno real ou com causa sob o aspecto jurídico-tributário. Há efetividade ou significado econômico nesse ágio.
>
> 14.1. Imagine-se um negócio de aquisição entre duas controladas, ambas com o mesmo controlador. É a aquisição horizontal. Ou seja, uma controlada adquire participação em outra controlada, irmão ou "prima" (as duas têm o mesmo controlador). O investimento adquirido é de tal monta que ele deve ser avaliado pelo MEP. Tal aquisição é feita pela controlada de minoritários da outra controlada. Nessa operação pode ser gerado ágio. Há justificativa ou efetividade econômica nesse ágio. Outro exemplo de ágio interno real ou com causa, nomeadamente sob a esfera tributária.

> 14.2. Mais. Conjecture-se que o negócio entre duas controladas, como descrito acima, seja de aquisição integral das ações da outra controlada, i.e., seja uma incorporação de ações. Na medida em que a controlada que tem suas ações incorporadas possua minoritários que não sejam os mesmos da controladora (que é de ambas), aqui também pode ser gerado ágio. Este ágio tem significado ou justificativa econômica. É caso de ágio interno real ou com causa, nomeadamente sob o aspecto jurídico-tributário [...].
>
> 14.3. Cogite-se de uma pessoa jurídica que resolva incorporar as ações de uma controlada. Esta possui minoritários (outros acionistas que não do grupo). Também aqui, se a investida vale mais que seu valor contábil (e, quiçá, que o valor justo líquido de seus ativos), a relação de substituição de ações pode se dar com base no valor econômico da investida (e da investidora), e a incorporação de ações pode vir a ser feita por esse valor econômico (um critério de avaliação) da investida. Haverá um ágio no investimento, pago pela incorporadora de ações, através da emissão de ações entregues aos novos acionistas da incorporadora de ações (antigos acionistas da que teve as ações incorporadas) – leia-se, aos minoritários, diretos ou indiretos. [...] É inegável que esse ágio tem causa, é efetivo ou real, sob o aspecto jurídico-tributário. (Takata, 2012, p. 194-214)

Como se observa a partir dos exemplos trazidos por Marcos Takata (2012), "há ágios internos e ágios internos".

Na mesma linha, Ricardo Mariz de Oliveira nos traz outro exemplo de um ágio interno válido ao afirmar que:

> [...] há, sim, situações em que se justifica ágio dentro de um grupo de empresas, como, por exemplo, e em tese, quando uma pessoa jurídica subscreva capital de outra cujo controlador seja a mesma pessoa física ou jurídica que a controle, mas cujas pessoas jurídicas (a que aumenta o capital e a que o subscreva) tenham acionistas minoritários distintos entre elas, hipótese que ocorre comumente quando se trata de companhias abertas. (Oliveira, 2011, p. 232)

Assim, a princípio, há uma série de operações que geram efetivamente um ágio, ainda que elas se deem entre partes relacionadas.

Ao tratar da questão de que o ágio interno não deveria ter a sua dedutibilidade negada de *per si*, Humberto Ávila aponta que:

> [...] o aproveitamento do ágio não pode ser negado em razão de a operação societária que o gerou ter englobado empresas do mesmo grupo ou troca de ações, pois tais particularidades estão protegidas pelos princípios fundamentais de liberdade. Em vez disso, o aproveitamento do ágio só pode ser negado se a operação societária praticada tiver envolvido algum ato ou negócio jurídico eivado de vício relativo à sua existência ou à sua validade. Em outras palavras, o problema não está na prática de atos ou na celebração de negócios jurídicos envolvendo empresas do mesmo grupo ou troca de ações ou quotas; o problema reside na prática de

> atos ou na celebração de negócios jurídicos viciados envolvendo empresas do mesmo grupo ou troca de ações ou quotas. São coisas completamente diferentes.
>
> Em razão disso, repita-se, o aproveitamento do ágio não depende de as operações societárias terem sido ou não praticadas entre empresas do mesmo grupo ou envolverem ou não ações ou quotas. Ele depende, em vez disso, de as operações societárias terem sido praticadas por meio de atos ou negócios jurídicos sem vícios de existência ou validade. (Ávila, 2014, p. 155)

Portanto, as autoridades tributárias dispõem de instrumentos para não validar as operações que geraram ágios (internos ou não) de forma comprovadamente fraudulenta, mas o ágio interno por si só não deveria ser uma causa impeditiva de amortização fiscal do ágio, e não era por falta de previsão legal específica até a edição da Lei n. 12.973/2014.

E é possível dizer ainda mais. Mesmo após a Lei n. 12.973/2014, verifica-se que o contribuinte **deve** desdobrar o custo de aquisição em três diferentes blocos (valor proporcional do patrimônio líquido, mais ou menos-valia de ativos e *goodwill*), inexistindo previsão de hipótese de dispensa de desdobramento de custo de aquisição quando a aquisição de participação societária se der entre partes dependentes:

> Art. 20. O contribuinte que avaliar investimento pelo valor de patrimônio líquido deverá, por ocasião da aquisição da participação, desdobrar o custo de aquisição em:
>
> I - valor de patrimônio líquido na época da aquisição, determinado de acordo com o disposto no artigo 21; e
>
> II - mais ou menos-valia, que corresponde à diferença entre o valor justo dos ativos líquidos da investida, na proporção da porcentagem da participação adquirida, e o valor de que trata o inciso I do *caput*; e
>
> III - ágio por rentabilidade futura (*goodwill*), que corresponde à diferença entre o custo de aquisição do investimento e o somatório dos valores de que tratam os incisos I e II do *caput*.

A vedação trazida pela Lei n. 12.973/2014 envolve tão somente a exclusão do *goodwill* derivado da aquisição de participação societária entre partes dependentes, mas não impede que haja o registro do ágio como resultado do desdobramento do custo de aquisição.

3. Da existência ou não do ágio interno segundo a contabilidade

Uma das questões mais interessantes relativas ao chamado "ágio interno" diz respeito à sua existência ou não segundo a teoria contábil.

Em primeiro lugar, cumpre notar que as demonstrações financeiras podem ser individuais ou consolidadas. A apuração do IRPJ e da CSLL é feita a partir das demonstrações financeiras individuais, ainda que na redação original do Decreto-Lei n. 1.598/1977 até houvesse previsão de tributação em conjunto de grupo econômico; no entanto, tal previsão foi revogada antes mesmo que produzisse efeitos.

No âmbito da normatização contábil, é comum que as normas contábeis sejam elaboradas tendo como premissa a elaboração de demonstrações financeiras consolidadas. Tal premissa tem a sua razão de ser, uma vez que as normas contábeis geralmente se destinam a garantir uma padronização na evidenciação da situação econômica e financeira de uma entidade aos seus usuários externos, sobretudo investidores e credores.

Desse modo, faz todo o sentido que as demonstrações financeiras sejam transparentes e demonstrem a situação consolidada de todo o grupo econômico, e não apenas a situação patrimonial da entidade controladora que é a sociedade de capital aberto.

As normas contábeis internacionais (padrão IFRS) foram desenvolvidas tendo por fundamento as demonstrações financeiras consolidadas, e a maior parte dos países adotou o padrão IFRS tão somente para as demonstrações consolidadas, de forma que as demonstrações individuais permaneceram seguindo os padrões locais, inclusive para fins de tributação da renda.

No Brasil, adotou-se o padrão IFRS tanto para as demonstrações consolidadas quanto para as demonstrações individuais. Como decorrência da adoção do padrão IFRS nas demonstrações individuais, surgem diferentes desafios relativos à tributação da renda.

Sob a ótica de uma demonstração financeira consolidada, as operações intragrupo acabam sendo anuladas, de forma que uma eventual aquisição de participação societária entre duas empresas do mesmo grupo acabam sendo anuladas quando demonstradas (evidenciadas) nas demonstrações consolidadas. O mesmo não se pode dizer das demonstrações individuais, que são utilizadas para fins de tributação.

Dessa forma, a partir da premissa das demonstrações consolidadas surgem posições abalizadas da doutrina sobre a inexistência de ágio em operações entre partes dependentes. Talvez o mais citado dos estudos sobre o tema seja o artigo "A incorporação reversa com ágio gerado internamente: consequências da elisão fiscal sobre a contabilidade", escrito pelo então doutorando Jorge Vieira da Costa Junior e pelo professor Eliseu Martins, e apresentado ao Congresso USP de Contabilidade e Controladoria. Os seguintes trechos do referido artigo merecem ser citados:

> Resta justificado, dessa forma, pelo exposto, que definitivamente, à luz da Teoria da Contabilidade, é inadmissível o surgimento de ágio em uma operação realizada

> dentro de um mesmo grupo econômico. Não é permitido contabilmente o reconhecimento de ágio gerado internamente, tampouco o lucro resultante.
>
> [...]
>
> O surgimento do ágio em operações de combinação de negócios, realizadas dentro de um mesmo grupo societário, não tem sentido econômico. A Contabilidade, sabiamente, expurga essa informação ao considerar o grupo societário uma entidade única, quando reporta suas demonstrações consolidadas. O correto, contabilmente, é fazer o mesmo nas demonstrações individuais também. (Costa Junior; Martins, 2004, p. 3, 14)

Conforme se observa, os referidos autores pontuam que à luz da teoria da contabilidade não haveria registro de ágio interno, tampouco lucro de operações entre partes de um mesmo grupo econômico.

É curioso notar que o referido artigo acadêmico é interpretado de forma a não validar a dedutibilidade do ágio interno, mas se permanece tributando o lucro em demonstrações financeiras individuais de operações entre partes relacionadas.

As ideias contidas no artigo acadêmico de Jorge Vieira e Eliseu Martins foram, de certa forma, repetidas no Ofício-Circular CVM/SNC/SEP n. 01/2007, que trazia as seguintes disposições:

> 20.1.7 "Ágio" gerado em operações internas
>
> A CVM tem observado que determinadas operações de reestruturação societária de grupos econômicos (incorporação de empresas ou incorporação de ações) resultam na geração artificial de "ágio".
>
> Uma das formas que essas operações vêm sendo realizadas inicia-se com a avaliação econômica dos investimentos em controladas ou coligadas e, ato contínuo, utiliza-se do resultado constante do laudo oriundo desse processo como referência para subscrever o capital numa nova empresa. Essas operações podem, ainda, serem seguidas de uma incorporação.
>
> Outra forma observada de realizar tal operação é a incorporação de ações a valor de mercado de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.
>
> Em nosso entendimento, ainda que essas operações atendam integralmente aos requisitos societários, do ponto de vista econômico-contábil é preciso esclarecer que o ágio surge, única e exclusivamente, quando o preço (custo) pago pela aquisição ou subscrição de um investimento a ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial supera o valor patrimonial desse investimento. E mais, preço ou custo de aquisição somente surge quando há o dispêndio para se obter algo de terceiros. Assim, não há, do ponto de vista econômico, geração

> de riqueza decorrente de transação consigo mesmo. Qualquer argumento que não se fundamente nessas assertivas econômicas configura sofisma formal e, portanto, inadmissível.
>
> Não é concebível, econômica e contabilmente, o reconhecimento de acréscimo de riqueza em decorrência de uma transação dos acionistas com eles próprios. Ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto), do ponto de vista econômico, o registro de ágio, em transações como essas, somente seria concebível se realizada entre partes independentes, conhecedoras do negócio, livres de pressões ou outros interesses que não a essência da transação, condições essas denominadas na literatura internacional como "arm's length".
>
> Portanto, é nosso entendimento que essas transações não se revestem de substância econômica e da indispensável independência entre as partes, para que seja passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade.

Mais uma vez, o documento feito pela CVM ressalta uma análise do ponto de vista econômico, com a afirmação expressa de que "essas operações atendam integralmente aos requisitos societários" e "ainda que, do ponto de vista formal, os atos societários tenham atendido à legislação aplicável (não se questiona aqui esse aspecto)", o que demonstra por si só que houve o cumprimento dos requisitos normativos de cunho societário.

Feitas estas considerações iniciais, torna-se relevante trazer outros trechos do artigo acadêmico de Jorge Vieira da Costa Junior e Eliseu Martins, conforme segue:

> Logo, em termos de Teoria da Contabilidade, a rigor, em uma transação admite-se tão só a figura do ágio, que vem a ser um resultado econômico obtido em um processo de compra e venda de ativos líquidos (*net assets*), quando estiverem envolvidas partes independentes não relacionadas. Enfim, quando o ágio for resultado de um processo de barganha negocial não viciado, que concorra para a formação de um preço justo dos ativos líquidos em apreço. (Costa Junior; Martins, 2004, p. 3)

Como se nota, a formação do ágio pressupõe uma negociação não viciada entre partes. Assim, é possível depreender do referido trecho que, desde que cumpridos os requisitos de uma negociação a mercado entre as partes, poderia haver conceitualmente a geração de um ágio, ainda que ocorresse entre partes relacionadas. O que não gera ágio é um processo negocial viciado.

Em suas conclusões, Jorge Vieira e Eliseu Martins afirmam:

> O surgimento do ágio em operações de combinação de negócios, realizadas dentro de um mesmo grupo societário, não tem sentido econômico. A Conta-

> bilidade, sabiamente, expurga essa informação ao considerar o grupo societário uma entidade única, quando reporta suas demonstrações consolidadas. O correto, contabilmente, é fazer o mesmo nas demonstrações individuais também.
>
> Entretanto, o respaldo em legislação tributária para o fenômeno – ágio gerado internamente – dá sentido econômico à operação. Há de fato riqueza sendo gerada pelo grupo societário nesses arranjos, só que, no caso, está sendo transferida do Estado para o grupo via renúncia fiscal. É bem verdade que referido respaldo legal concorre, ainda que indiretamente, para o retrocesso do estágio avançado de desenvolvimento em que se encontra a Contabilidade Brasileira. A bem da verdade, pavimenta um caminho tortuoso: o fomento à indústria do ágio.
>
> Finalizando, a expectativa que se tem é a de que órgãos reguladores de governo e entidades representativas da profissão contábil e de auditoria atentem para a questão, e que eventualmente revejam posicionamentos adotados e/ou manifestem-se prontamente na disciplina da matéria, de tal sorte que a Contabilidade, na sua finalidade mais nobre, que é a de servir como um sistema de informações relevantes e úteis para julgamento e para tomada de decisão, não seja prejudicada. (Costa Junior; Martins, 2004, p. 14-15)

Mais uma vez, trazem a questão de que não faria sentido econômico um ágio interno; no entanto, o artigo conclui que "o respaldo em legislação tributária para o fenômeno – ágio gerado internamente – dá sentido econômico à operação. Há de fato riqueza sendo gerada pelo grupo societário nesses arranjos, só que, no caso, está sendo transferida do Estado para o grupo via renúncia fiscal". Logo, há respaldo legal para tal operação, o que acaba por dar respaldo econômico. Vale notar que o artigo é da época em que vigia o artigo 36 da Lei n. 10.637/2002.

Outro ponto importante é que o artigo se propõe expressamente mais a apontar uma situação problemática (na visão dos autores) a ser corrigida *de lege ferenda* do que concluir que o ágio interno é vedado pela legislação brasileira, de forma que há menção explícita de sua legalidade. O artigo acadêmico possui um tom de alerta ao legislador, o que pode ser depreendido do seguinte trecho: "[...] a expectativa que se tem é a de que órgãos reguladores de governo e entidades representativas da profissão contábil e de auditoria atentem para a questão, e que eventualmente revejam posicionamentos adotados e/ou manifestem-se prontamente na disciplina da matéria".

Após a edição de diversos precedentes em que este artigo acadêmico havia sido citado, Eliseu Martins escreveu um novo texto, desta vez ao lado de Sérgio de Iudícibus, ressaltando alguns pontos, dentre os quais: (i) o artigo tinha a pretensão acadêmica de provocar os normatizadores; (ii) quem registrou ágio interno na época estava agindo

de acordo com as normas contábeis vigentes; e (iii) há ágios internos com substância econômica. Merecem ser citados os seguintes trechos:

> [...] o inconformismo dos autores a esse respeito se dava à luz não de estarem as empresas descumprindo normas contábeis vigentes; exatamente pelo contrário: as normas em vigor, na sua visão, permitiam o que eles não consideravam como o melhor para a informação contábil brasileira.
>
> [...]
>
> Mas não podemos deixar de reconhecer que, do ponto de vista normativo, nada impedia, pelo contrário, era-se obrigado a reconhecer esses resultados até a efetiva entrada em vigência da ICPC 09. E como contrapartida desse reconhecimento tem-se o registro, na adquirente, pelo valor total referente à transação. Desde, é claro, que tais valores tenham substância econômica. (Martins; Iudícibus, 2013, p. 83-103)

Este novo artigo surge em resposta ao uso equivocado, na visão do professor Eliseu Martins, do artigo acadêmico anterior, que, de algum modo, estava sendo interpretado "em tiras", como se a legislação proibisse o ágio interno.

Mais uma vez, voltamos àquele ponto de que há ágios e ágios. Tanto é assim que a própria diretoria da Comissão de Valores Mobiliários já validou alguns ágios decorrentes de operações entre partes dependentes que foram registrados em demonstrações financeiras.

A título de ilustração, em decisão proferida em 2011, no âmbito do processo administrativo CVM n° RJ 2010/16665, de relatoria do diretor Otávio Yazbek, a CVM julgou o recurso interposto pela Mahle Metal Leve S.A. contra entendimento da área técnica acerca do tratamento contábil do ágio decorrente de reorganização societária envolvendo sociedades sob controle comum.

Para um melhor entendimento da questão, torna-se fundamental uma breve descrição do caso.

Em 27 de setembro de 2010, a Mahle protocolou consulta a respeito do tratamento contábil a ser dado a ágio por expectativa de rentabilidade futura decorrente de reorganização societária envolvendo entidades do Grupo Mahle.

No caso em tela, a Mahle Metal Leve S.A. adquiriu a totalidade das quotas da Mahle Participações Ltda (ambas as sociedades eram controladas pela sociedade alemã Mahle Industriebeteiligungen GmBh), e a Mahle Participações Ltda incorporou uma terceira empresa do grupo: a Mahle Componentes de Motores do Brasil Ltda.

A avaliação econômica das quotas da Mahle Participações Ltda foi efetuada por dois avaliadores independentes e a operação de incorporação da Mahle Componentes

de Motores do Brasil Ltda foi deliberada em assembleia-geral extraordinária, exclusivamente pelos acionistas não controladores.

Considerando que a reorganização foi negociada e submetida à aprovação dos acionistas minoritários, a Mahle Metal Leve S.A. entende que o ágio gerado na aquisição da Mahle Participações Ltda poderia ser considerado como resultante de uma transação realizada entre partes independentes, sendo passível de registro, mensuração e evidenciação pela contabilidade.

A Superintendência de Normas Contábeis e Auditoria (SNC) se manifestou nos memorandos SNC/GNC/Nº037/10 e SNC/GNC/Nº045/10 no sentido de que a transação supracitada foi efetuada entre partes relacionadas, pelo que não teria havido "geração de riqueza", de forma que o não exercício do poder de voto do controlador na aprovação da reorganização não pode ser considerado suficiente para caracterizar a transação como "*arm's length*" e, consequentemente, autorizar o reconhecimento do ágio.

A Superintendência de Relações com Empresas (SEP) comunicou o entendimento da SNC por meio do Ofício/CVM/SEP/GEA-5/Nº002/2011, ao que a Mahle Metal Leve S.A. apresentou recurso reiterando os mesmos argumentos apresentados anteriormente.

O diretor relator Otávio Yazbek assinalou que, embora o CPC 15 não seja aplicável em caso de combinações de negócios sob controle comum, também é importante reconhecer que a não aplicação do CPC 15 decorre do fato de que tal norma foi elaborada pensando-se no âmbito das demonstrações financeiras consolidadas.

Assim, entendeu-se que deverá ser observado *in casu* se estão presentes as características que, em operações realizadas intragrupo, usualmente impedem o reconhecimento de ágio.

A título de exemplo, não seria possível reconhecer o ágio naquelas operações em que não há nenhuma verdadeira alteração patrimonial no âmbito das demonstrações consolidadas.

Todavia, no voto, considerou-se que, no caso em tela, a discussão dizia respeito ao reconhecimento do ágio nas demonstrações financeiras (individuais) da Mahle Metal Leve S.A., entendendo-se que houve inequívoco ganho patrimonial decorrente da operação, uma vez que a Mahle Metal Leve S.A. recebeu em decorrência da operação um ativo que ela não possuía antes, isto é, ela não detinha os potenciais lucros futuros da Mahle Participações Ltda.

Ademais, a partir de uma interpretação do conceito de partes relacionadas presente no Pronunciamento Técnico CPC 05, que trata da divulgação de partes relacionadas, a deliberação tomada pelos minoritários pode ser entendida como uma relação entre partes independentes, além de legitimar a operação. Nessa linha, os acionistas mino-

ritários poderiam ser considerados como terceiros em relação ao grupo societário e deliberariam em função de um interesse econômico próprio.

Diante do exposto, a CVM admitiu a possibilidade de reconhecimento de ágio e a respectiva aplicação do Pronunciamento Contábil CPC 15, uma vez que existiu ganho patrimonial na Mahle Metal Leve S.A., o qual não poderia deixar de ser reconhecido, já que as partes que deliberaram e aprovaram a operação poderiam ser consideradas independentes.

Tendo em vista o exposto, o preconceito contra o ágio de operações entre partes dependentes cai por terra quando se verifica a validação de um caso pela CVM, e o eventual não registro do ágio interno pode causar prejuízos diretos aos acionistas minoritários.

Por fim, cabe mencionar outra questão interessante.

No âmbito da contabilidade, não há nenhuma norma contábil que disponha sobre o tratamento tributário em operações de combinações de negócios sob o controle comum. Em outras palavras, não há norma que trate do registro contábil das aquisições de participação societária intragrupo.

Diante de uma lacuna normativa, cabe ao preparador da demonstração contábil construir a sua política contábil e desenvolver a sua norma contábil de modo a refletir de maneira fidedigna aquela transação econômica.

Em situação tal qual a julgada pela CVM no caso Mahle, não tenho dúvidas de que a melhor forma de demonstrar aquela operação é exatamente registrar eventual ágio ou ganho por compra vantajosa.

A discussão tem se tornado tão relevante que o órgão que normativa a contabilidade internacional, isto é, o International Accounting Standards Board (IASB), tem discutido minutas de normas com a temática do Business Combinations under Common Control (BUCC), de forma que nos próximos anos possamos ter uma norma contábil que expressamente preveja o registro do ágio interno.

Isso não significa que a porteira esteja aberta. Somente haverá registro de ágio em tais operações quando houver substância econômica, de modo que as autoridades regulatórias poderão não concordar com o registro de alguns ágios e exigir a republicação das demonstrações financeiras, tal como a CVM poderá fazer com relação às companhias que regula.

4. O artigo 36 da Lei n. 10.637/2002 e a indução ao "ágio interno"

Durante o período compreendido entre 1º de janeiro de 2003 e 21 de novembro de 2005, esteve em vigência o artigo 36 da Lei n. 10.637/2002, o qual dispunha sobre

uma hipótese de ágio gerado internamente com a constituição de sociedade veículo nos seguintes termos:

> Art. 36. Não será computada, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da pessoa jurídica, a parcela correspondente à diferença entre o valor de integralização de capital, resultante da incorporação ao patrimônio de outra pessoa jurídica que efetuar a subscrição e integralização, e o valor dessa participação societária registrado na escrituração contábil desta mesma pessoa jurídica.
>
> § 1º O valor da diferença apurada será controlado na parte B do Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) e somente deverá ser computado na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido:
>
> I - na alienação, liquidação ou baixa, a qualquer título, da participação subscrita, proporcionalmente ao montante realizado;
>
> II - proporcionalmente ao valor realizado, no período de apuração em que a pessoa jurídica para a qual a participação societária tenha sido transferida realizar o valor dessa participação, por alienação, liquidação, conferência de capital em outra pessoa jurídica, ou baixa a qualquer título.
>
> § 2º Não será considerada realização a eventual transferência da participação societária incorporada ao patrimônio de outra pessoa jurídica, em decorrência de fusão, cisão ou incorporação, observadas as condições do § 1º.

Dessa forma, no período em que o artigo em comento esteve em vigência, era possível que uma sociedade "A", que possuísse participação societária em outra sociedade "B", constituísse uma terceira sociedade "C" mediante a integralização das quotas que representam a participação societária em "B" avaliadas a valor de mercado. Tal diferença entre o valor pelo qual as quotas foram integralizadas e o valor contábil das mesmas não era computado na determinação do Lucro Real nem da base de cálculo da CSLL.

Assim, era possível que houvesse a geração de um ágio interno dentro de um grupo econômico por meio de uma operação de combinação de negócios mediante a constituição de "sociedade veículo", que surgia e era extinta em um breve período de tempo. Cumpre ressaltar que tal artigo foi revogado pela Lei 11.196/2005, de forma que a partir de 2006 não era mais possível elaborar uma operação nesses moldes.

Por mais que cada indivíduo possa ter um diferente juízo de valor acerca de tal autorização legislativa, destaque-se que o legislador determinou de forma expressa a possibilidade de geração deste "ágio interno", de maneira que havia uma indução à realização de tais operações, isto é, os contribuintes que praticavam tais operações apenas seguiam a determinação do legislador.

Não nos parece razoável que um ágio gerado nos termos explícitos do artigo 36 da Lei n. 10.637/2002 (e durante a vigência do referido dispositivo legal, por óbvio) venha a ser desconsiderado. É como se o Poder Legislativo expressamente autorizasse e incentivasse que os contribuintes praticassem um determinado ato (durante o período de vigência da lei), mas o Poder Executivo viesse anos depois desconsiderar a dedutibilidade dos ágios gerados nas operações que tão somente seguiram a lei.

Além disso, é importante destacar que o artigo 36 da Lei n. 10.637/2002 não trazia uma não tributação de quem integralizou a participação societária com ágio, mas tão somente o diferimento da tributação de tal ganho de capital.

Dessa forma, a existência do artigo 36 da Lei n. 10.637/2002 por si só era motivo suficiente para amparar as operações entre partes dependentes que geraram ágio interno, sob pena de descumprimento de uma série de preceitos que embasam o Estado de Direito, dentre os quais a segurança jurídica e a proteção da boa-fé e da confiança legítima.

5. A proibição à amortização fiscal do ágio decorrente de operações entre partes dependentes a partir da Lei n. 12.973/2014

Somente com a edição da Medida Provisória n. 627/2013, convertida na Lei n. 12.973/2014, surge disposição legal específica permitindo a exclusão do ágio após operação de fusão, incorporação ou cisão desde que a participação societária adquirida com ágio tenha decorrido de uma aquisição entre partes não dependentes, conforme pode ser observado abaixo:

> 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 nº 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. (grifos nossos)

O surgimento de uma proibição expressa pode ser entendido como uma validação de que tal situação era permitida antes dessa proibição. Embora tal interpretação possa estar sujeita a críticas, é importante destacar que é a que mais se coaduna com o princípio da segurança jurídica, permitindo que os contribuintes possam ter previsibilidade e calculabilidade das consequências de seus atos, de forma que somente a partir da proibição expressa é que os contribuintes podem saber de antemão qual será a consequência da aquisição com ágio de participação societária entre partes dependentes.

Tal interpretação não implica a validação da premissa de que todo ágio entre partes dependentes antes da Lei n. 12.973/2014 era válido. Vale destacar que as autoridades fiscais dispunham de instrumentos para fiscalizar e autuar ágios que não possuíssem essência econômica ou que decorressem de operações fraudulentas ou simuladas.

Para tanto, bastaria que houvesse um procedimento de fiscalização meticuloso demonstrando a artificialidade das transações com o intuito de gerar o ágio por meio da comprovação da fraude ou da simulação.

Com relação aos ágios decorrentes de operações entre partes dependentes originados após a edição da Lei n. 12.973/2014, houve uma proibição expressa de amortização fiscal de tal tipo de ágio, o que faz com que ela não seja possível ainda que possam existir operações legítimas de aquisição de participações societárias com ágio entre partes relacionadas.

Conclusões

As discussões tributárias relativas à amortização do ágio são extremamente importantes, de modo que tal assunto representa um dos maiores contenciosos tributários do Brasil em termos de valores envolvidos nas autuações fiscais.

Dentre os subtemas relacionados à amortização do ágio, um dos mais controversos diz respeito à possibilidade de amortização do ágio gerado em operações entre partes dependentes, o chamado "ágio interno", sobretudo à luz do ordenamento jurídico brasileiro antes da edição da Lei n. 12.973/2014.

Dessa forma, no que tange aos ágios entre partes dependentes gerados após a Lei n. 12.973/2014, destaque-se que há uma proibição expressa à amortização do ágio, medida que auxilia no combate aos ágios oriundos de operações fraudulentas ou simuladas, mas faz com que ágios "internos" legítimos também não possam ser amortizados.

Com relação ao ágio entre partes dependentes gerado antes da Lei n. 12.973/2014, há uma série de argumentos para justificar a sua amortização, dentre os quais: (i) a inexistência de proibição legal até a edição da referida lei; (ii) o fato de que a amortização do ágio não configura um benefício fiscal, podendo haver inclusive situações em que já houve a tributação do ganho de capital da parte dependente que alienou o investimento; (iii) o ágio interno não existe nas demonstrações financeiras consolidadas, mas pode existir nas demonstrações financeiras individuais, sobretudo quando as sociedades envolvidas tiverem acionistas minoritários; (iv) o colegiado da CVM já validou situações em que companhias abertas registraram ágios internos; (v) há discussão no IASB sobre qual é a melhor maneira de reconhecer, mensurar e evidenciar um ágio interno; e (vi) enquanto vigente o artigo 36 da Lei n. 10.637/2002,

havia até incentivo para um tipo de operação societária que gerava o ágio interno com o respectivo diferimento de tributação do ganho de capital da investidora original.

Referências

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das empresas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Estudos e pareceres sobre Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas*. São Paulo: MP Editora, 2007.

ÁVILA, Humberto. Notas sobre o Novo Regime do Ágio. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.

COSTA JÚNIOR, Jorge Vieira; MARTINS, Eliseu. *A incorporação reversa com ágio gerado internamente*: consequências da elisão fiscal sobre a contabilidade. São Paulo: EAC/FEA/USP, 2004. Disponível em: https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos42004/13.pdf.

MARTINS, Eliseu; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Ágio interno – É um mito? *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Dialética, 2013. v. 4.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Questões atuais sobre o ágio. Ágio interno – Rentabilidade futura e intangível – Dedutibilidade das amortizações – As inter-relações entre a contabilidade e o direito. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 2.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Finanças e demonstrações financeiras da companhia (conceitos fundamentais)*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões; LAMY FILHO, Alfredo. *A Lei das S.A.*: pressuposto, elaboração, aplicação. Rio de Janeiro: Renovar, 1992.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (PGFN). PGFN e RFB abrem novo edital de transação no contencioso tributário. *Gov.br*, Brasília, 3 maio 2022. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2022/pgfn-e-rfb-abrem-novo-edital-de-transacao-no-contencioso-tributario.

SANTOS, Ramon Tomazela. *Ágio na Lei n. 12.973/2014* – aspectos tributários e contábeis. São Paulo: RT, 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ágio em reorganizações societárias*. São Paulo: Dialética, 2012.

TAKATA, Marcos Shigueo. Ágio interno sem causa ou "artificial" e ágio interno com causa ou real – distinções necessárias. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. Controvérsias jurídico-contábeis. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO E A RESERVA DE INCENTIVOS: ALTERAÇÕES DA LEI 14.789/2023

PAULO AYRES BARRETO[1]

PAULO ARTHUR CAVALCANTE KOURY[2]

Resumo: Considerando-se que a Lei nº 14.789/2023, objeto de conversão da Medida Provisória nº 1.185/23, excluiu a reserva de incentivos fiscais de que trata o art. 195-A da Lei das Sociedades por Ações (LSA – Lei nº 6.404/1976) das contas de patrimônio líquido relativamente às quais podem ser calculados os Juros sobre o Capital Próprio (JCP), este artigo visa a analisar se os JCP podem ser calculados sobre valores constantes em conta de capital social que tenham decorrido da integralização de montantes anteriormente computados na conta de reserva de incentivos fiscais. Para tanto, inicia-se com a análise das alterações promovidas pela Lei nº 14.789/2023 em relação aos JCP, demonstrando-se a inaplicabilidade das normas antielisivas específicas dos noveis §§ 8º-A, 8º-B e 8º-C, inseridos no art. 9º da Lei nº 9.249/1995, à situação em apreço. Em seguida, examina-se a ilegalidade do inciso V do § 1º do art. 75 da IN RFB 1.700/2017, incluído pela IN RFB 2.201/2024. Conclui-se que, em face das disposições legais aplicáveis, não há vedação para que os valores do capital social que tenham sido objeto de integralização de montantes anteriormente constantes da reserva de incentivos componham a base de cálculo dos JCP.

Palavras-chave: Juros sobre o Capital Próprio; capitalização; reserva de incentivos.

Abstract: Considering that Law 14.789/2023, which resulted from the conversion of Provisional Measure 1.185/23, excluded the fiscal incentive reserve referred to in Article 195-A of Law 6.404/1976 from the equity accounts on which Interest on Equity (JCP) can be calculated, this article aims to analyze whether JCP can be calculated on amounts recorded in the share capital account that originate from the capitalization of amounts previously recorded in the fiscal incentive reserve

1 Professor associado de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Advogado.

2 Fez estágio pós-doutoral no Max Planck-Institut, Alemanha. Doutor e mestre em Direito Tributário pela USP. Master of Laws (LLM) pela University of Cambridge, Reino Unido. MBA em Contabilidade pela Fipecafi. Advogado.

DOI 10.5281/zenodo.17280891

account. To this end, the article begins by analyzing the changes introduced by Law 14.789/2023 regarding JCP, demonstrating the inapplicability of the specific anti-avoidance rules established in the new §§ 8º-A, 8º-B, and 8º-C, inserted into Article 9 of Law 9.249/95, to the situation at hand. Next, it examines the illegality of item V of § 1 of Article 75 of RFB Normative Instruction 1.700/17, introduced by RFB Normative Instruction 2.201/24. The article concludes that, based on the applicable legal provisions, there is no prohibition against including in the JCP calculation base the share capital amounts that result from the capitalization of amounts previously recorded in the fiscal incentive reserve.

Keywords: Interest on Equity; capitalization; fiscal incentive reserve.

Sumário

Introdução 401

1. Os Juros sobre o Capital Próprio e as alterações promovidas pela Lei nº 14.789/2023 402

2. A ilegalidade do inciso V do § 1º do art. 75 da IN RFB 1.700/2017, incluído pela IN RFB 2.201/2024 406

Considerações finais 409

Referências 409

Introdução

Os Juros sobre o Capital Próprio (JCP) foram criados pelo art. 9º da Lei nº 9.249/1995. De forma sintética, trata-se de importância calculada mediante a aplicação de uma taxa (Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP) sobre contas de patrimônio líquido da entidade ao longo do período de apuração, de modo que se permite realizar distribuições aos sócios que são dedutíveis das bases de cálculo do Imposto sobre a Renda (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no âmbito da pessoa jurídica optante pelo regime do lucro real. Contudo, essa importância é sujeita à incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), à alíquota de 15%, cujo contribuinte é o sócio recebedor. Ademais, conforme a legislação de regência, os JCP são limitados ao valor da metade do lucro do período ou das reservas de lucros acumulados.

A justificativa histórica para a permissão de dedução dos JCP do resultado tributável das pessoas jurídicas está na extinção da chamada "correção monetária de balanço", que causou iniquidades. Como explica Eliseu Martins, "a figura dos Juros sobre o Capital Próprio veio tentar reduzir uma iniquidade fiscal muito séria criada com a extinção da correção monetária dos balanços" (Martins, 2004, p. 11). Por esse motivo, "não se trata de uma benesse ou de uma liberalidade gratuita por parte do governo, mas de uma tentativa (razoavelmente bem-sucedida, reconheça-se) de redução dessa iniquidade comentada" (Pinto, 2020, p. 213). Trata-se de mecanismo para reduzir a assimetria de tratamento tributável entre o capital de terceiros (cujos juros são dedutíveis) e o capital próprio (Pinto, 2020, p. 213). Com isso, cria-se um incentivo para o investimento mediante instrumentos patrimoniais, não em dívida (Silveira; Amendola; Campos, 2023, p. 481).

A Lei nº 12.973/2014, objeto da conversão da Medida Provisória nº 627/2013, promoveu modificações no art. 9º da Lei nº 9.249/1995, sem, contudo, alterar a essência do instituto. Com efeito, foram definidas as contas de patrimônio líquido sobre as quais os JCP podem ser calculados (capital social, reservas de capital, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados) e se esclareceu que todas as espécies de ações seriam consideradas incluídas na conta "capital social", ainda que contabilmente classificadas como passivos. Trata-se de disposições visando a compatibilizar o cômputo dos JCP à "nova contabilidade".

Posteriormente, a Medida Provisória nº 1.185/2023, convertida na Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023, promoveu novas alterações à base de cálculo dos JCP, destacando-se a exclusão da reserva de incentivos fiscais do rol de contas de patrimônio líquido sobre as quais podem ser computados os JCP e a criação de normas antielisivas específicas a respeito da modificação de valores de contas de patrimônio líquido, para os fins específicos do cálculo dos JCP.

Neste contexto, o presente artigo visa a analisar se, sob a égide da Lei nº 14.789/2023, os JCP podem ser calculados sobre valores constantes em conta de capital social que tenham decorrido da integralização de montantes anteriormente computados na conta de reserva de incentivos fiscais. Para tanto, inicia-se com a análise da inaplicabilidade das normas antielisivas dos noveis §§ 8º-A, 8º-B e 8º-C à situação em apreço. Em seguida, examina-se a ilegalidade do inciso V do § 1º do art. 75 da IN RFB 1.700/2017, incluído pela IN RFB 2.201/2024.

1. Os Juros sobre o Capital Próprio e as alterações promovidas pela Lei nº 14.789/2023

Conforme exposto, dentre as alterações promovidas pela Lei nº 14.789/2023, objeto de conversão da Medida Provisória nº 1.185/2023, está a exclusão da reserva de incentivos fiscais de que trata o art. 195-A da Lei das Sociedades por Ações (LSA – Lei nº 6.404/1976) das contas de patrimônio líquido relativamente às quais podem ser calculados os JCP.

A reserva de incentivos fiscais foi criada pela Lei nº 11.638/2007, responsável pela introdução, no Brasil, da contabilidade pautada nos padrões internacionais ditados pelo IASB (IFRS – International Financial Reporting Standards). O art. 195-A, inserido por esta lei na LSA, estabeleceu que assembleia geral da companhia pode destinar para a "reserva de incentivos fiscais" a "parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos", de modo a excluí-la da base de cálculo dos dividendos obrigatórios. Com isso, as subvenções governamentais (como incentivos fiscais, por exemplo) passaram a ser tratadas como uma receita da entidade, que posteriormente é destinada à reserva de incentivos.

O art. 30 da Lei nº 12.973/2014 previa essa destinação das subvenções para investimento para a conta de reserva de incentivos como condicionante para a não tributação da respectiva receita contábil. Esse dispositivo foi revogado pela própria Lei nº 14.789/2023 (que também alterou a base de cálculo dos JCP). Em seu lugar, determinou-se a tributação das receitas contabilmente registradas como subvenção para investimentos e instituiu-se uma série de condicionantes para a apuração de um crédito fiscal correspondente à alíquota do IRPJ (25%).[3] Nada obstante, o § 3º do art. 19 do DL nº 1.598/1977, com redação determinada pela Lei nº 12.973/2014, segue exigindo que receitas decorrentes de determinados regimes de incentivo fiscal (como os incentivos das áreas da Sudam e Sudene) sejam destinados à conta de reserva de incentivos.

[3] Cf. Barreto e Koury (2024, p. 441-458).

Assim como o art. 16 da Lei nº 14.789/2023, que trata dos valores anteriormente registrados na conta de reserva de subvenções, o art. 19, § 3º, do DL nº 1.598/1977 admite que os valores registrados na reserva de incentivos sejam utilizados, apenas, para: (i) absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais reservas de lucros, com exceção da reserva legal; ou (ii) aumento do capital social.

A questão que se coloca consiste em determinar se, na hipótese de o contribuinte resolver integralizar ao capital social valores registrados na reserva de incentivos, estes poderão compor a base de cálculo dos Juros sobre o Capital próprio, considerando-se tratar-se de capital social integralizado.

Para tanto, afigura-se relevante a interpretação das regras do § 8º-A inserido no art. 9º da Lei nº 9.249/1995. O inciso I deste dispositivo determina que "não serão consideradas as variações positivas no patrimônio líquido decorrentes de atos societários entre partes dependentes que não envolvam efetivo ingresso de ativos à pessoa jurídica, com aumento patrimonial em caráter definitivo, independentemente do disposto nas normas contábeis". Ao regulamentar esse dispositivo, assim previu o inciso VII do § 1º do art. 75 da IN RFB 1.700/2017, inserido pela IN RFB 2.201/2024:

> VII - não serão consideradas, nas contas de patrimônio líquido previstas nos incisos I a V do caput, as variações positivas decorrentes dos atos societários com as seguintes características, cumulativamente: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2201, de 15 de julho de 2024)
>
> a) forem praticados entre as partes dependentes previstas no art. 189, caput, incisos I e II; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2201, de 15 de julho de 2024)
>
> b) não envolverem efetivo ingresso de ativos na pessoa jurídica, com aumento patrimonial em caráter definitivo, independentemente do disposto nas normas contábeis. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2201, de 15 de julho de 2024)

Considerando-se a redação do texto legal e do diploma regulamentar, os requisitos para a aplicação desse dispositivo são: (a) haver variação positiva no patrimônio líquido; (b) que tal variação positiva decorra de atos societários entre partes dependentes, conforme o conceito do art. 25, incisos I e II, da Lei nº 12.973/2014; e (c) que tal variação positiva não implique efetivo ingresso de ativos à pessoa jurídica com incremento patrimonial definitivo.

No caso em exame, deve-se ter em conta que a integralização da reserva de incentivos ao capital social não importa "variação positiva no patrimônio líquido",

que permanece o mesmo. Nos termos do art. 178, § 2º, III, da Lei nº 6.404/1976, com redação determinada pela Lei nº 11.941/2009, o patrimônio líquido das entidades é dividido entre "capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados". No caso em exame, há mera transferência entre contas de patrimônio líquido. O valor da reserva de incentivos (espécie do gênero reservas de capital) é reduzido, incrementando-se o valor do capital social.

Nesse passo, o valor total do patrimônio líquido, que representa o chamado interesse residual dos sócios na entidade, permanece o mesmo. Veja-se que, se a lei quisesse exigir uma variação positiva nas contas de patrimônio líquido elegíveis para o cômputo de JCP, ela deveria tê-lo feito de maneira expressa. Não o tendo feito, a aplicação do dispositivo exige que haja um incremento do valor total do patrimônio líquido da entidade, o que não ocorre no caso de integralização de reservas. Por si só, esta circunstância já excluiria a aplicabilidade do dispositivo.

Não obstante, além disso, a integralização de reservas de incentivos ao capital social não corresponde a um "ato societário entre partes dependentes", mas a uma transação com o sócio na condição de sócio, que é distinta das operações negociais com partes dependentes. Com efeito, operações entre partes dependentes são operações negociais firmadas entre partes relacionadas, que também poderiam ser travadas entre partes independentes, como a compra e venda de bens entre empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, por hipótese. Contudo, no caso de integralização de reservas ao capital, existe uma alteração na estrutura de capital da empresa que não configura um negócio jurídico com sócios.

Ademais, deve-se ter em conta que a reserva de incentivos é formada por descontos de tributos efetivamente economizados pela entidade ou outros tipos de subvenções governamentais que efetivamente importam incremento patrimonial efetivo.

O dispositivo em exame consubstancia uma regra antielisiva específica, que visa a "fechar as portas" de eventual planejamento tributário, nos exatos termos de sua hipótese de incidência. Como destacamos em obra anterior, "inexistindo previsão normativa, abre-se espaço à elisão tributária que haverá de ser admitida, ainda que promova alguma injustiça fiscal" (Barreto, 2016, p. 233), o que, aliás, não se vislumbra no cômputo dos JCP sobre os valores anteriormente registrados na reserva de incentivos que tenham sido objeto de capitalização.

Considerando-se a inaplicabilidade do inciso I do § 8º-A do art. 9º da Lei nº 9.249/1995, deve-se perquirir sobre a aplicabilidade do inciso II, do mesmo dispositivo, cuja redação é bastante equívoca. Conforme a alínea "a" desse dispositivo,

> para fins de apuração da base de cálculo dos juros sobre capital próprio [...] deverão ser considerados eventuais lançamentos contábeis redutores efetuados em rubricas de patrimônio líquido que não estiverem previstas no § 8º deste artigo [reservas de incentivos], quando decorrerem dos mesmos fatos que deram origem a lançamentos contábeis positivos efetuados em rubricas previstas no referido parágrafo [capital integralizado].

A alínea "a" do inciso VIII do § 1º do art. 75 da IN RFB 1.700/2017, também incluída pela IN RFB 2.201/2024, cingiu-se a repetir essa determinação legal. Veja-se:

> VIII - deverão ser considerados: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2201, de 15 de julho de 2024)
>
> a) eventuais lançamentos contábeis redutores, efetuados em rubricas de patrimônio líquido que não estiverem previstas no caput, quando decorrerem dos mesmos fatos que deram origem a lançamentos contábeis positivos efetuados em rubricas previstas no caput; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2201, de 15 de julho de 2024)
>
> b) os valores negativos registrados em conta de ajuste de avaliação patrimonial, decorrentes de atos societários entre as partes dependentes previstas na alínea "a" do inciso VII. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2201, de 15 de julho de 2024)

A interpretação literal destes dispositivos aponta que, ao determinar que os lançamentos que diminuem contas não elegíveis serão considerados, o dispositivo estaria assegurando que tais lançamentos (cuja contrapartida são contas elegíveis) terão efeitos sobre o cômputo dos JCP, desde que inaplicável a regra do inciso I.

Não nos parece viável a interpretação de que a expressão "deverão ser consideradas" deva ser entendida como o seu contrário "não deverão ser consideradas". Com efeito, para que fosse alcançada eventual finalidade antielisiva, no sentido de que a integralização de reservas de incentivos não surtisse efeitos para fins do cômputo dos JCP, seria necessário que a norma fosse interpretada de modo a demandar que fosse realizada uma subtração das contas de PL listadas, para exclusão de determinados valores que tenham sido originados de contas não listadas. Imagine-se o seguinte cenário:

	Capital Social e outras contas listadas no § 8°	Reservas de Incentivos Fiscais
Momento I	100	20
Momento II	110	10

Para que a conversão de parte das reservas de incentivos em capital social efetivamente não compusesse a base de cálculo dos JCP, seria necessário que a base de cálculo fosse concebida como o valor das contas elegíveis (110), ajustado do lançamento decorrente da conversão da reserva de incentivos (10), para que se chegasse à base de cálculo de 100. Ter-se-ia que interpretar a alínea "a" do inciso II do § 8º-A, portanto, como uma exigência de que *não* fossem considerados os lançamentos redutores em conta de reserva realizados em contrapartida de aumento na conta de capital social. Ocorre que isso é justamente o oposto do que efetivamente prescreve o dispositivo. Há uma relação de contradição entre as duas proposições. Como afirma Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 87), nestes casos, "ou se aplica uma, ou se aplica a outra, mas nunca, simultaneamente, nenhuma delas e jamais as duas ao mesmo tempo".

Qualquer definição do "sentido literal possível" da norma construída a partir do inciso II do § 8º-A da Lei 9.249/1995 jamais poderá albergar o extremo oposto daquilo que consta do texto. Como explica Karl Larenz (1997, p. 452), o sentido literal possível consiste no maior ou no menor número de significados possíveis e variantes de significado da norma, já em correlação com a estrutura do setor material regulado. Imaginar que a mesma norma pudesse conter uma proposição ("devem ser considerados") e o seu extremo oposto ("não devem ser considerados") demandaria um caso extremo de ambiguidade lexical,[4] que não se verifica no caso em tela. Com efeito, a partícula negativa "não" representaria uma modalização do comando "devem ser considerados", que jamais poderia ser considerada um resultado adequado da interpretação. Ter-se-ia, nesse caso, uma superinterpretação ou interpretação inaceitável (Eco, 2012, p. 61).

2. A ilegalidade do inciso V do § 1º do art. 75 da IN RFB 1.700/2017, incluído pela IN RFB 2.201/2024

Conquanto tenha deixado inalterada a discussão acerca do § 8º-A inserido no art. 9º da Lei nº 9.249/1995, a IN RFB 2.201/2024 tomou posição acerca da possibilidade de cômputo de valores de reservas de incentivos incorporados ao capital na base de cálculo dos JCP em outro dispositivo, que não tem relação direta com o texto legal. Trata-se do inciso V do § 1º do art. 75 da IN RFB 1.700/2017, incluído pela IN RFB 2.201/2024, que assim dispõe:

> 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:

[4] Cf. Ávila (2022, p. 28).

> [...]
>
> III - reservas de lucros, exceto a reserva de incentivo fiscal de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2201, de 15 de julho de 2024)
>
> [...]
>
> § 1º Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo:
>
> [...]
>
> V - a conta de reserva de lucros de incentivo fiscal prevista no inciso III do caput é composta pela destinação da parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, nos termos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, inclusive as parcelas que tiverem sido destinadas ao capital social e à reserva de capital; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2201, de 15 de julho de 2024)

Ao prescrever que a reserva de incentivos considerará "as parcelas que tiverem sido destinadas ao capital social e à reserva de capital", o dispositivo em questão está modificando o conceito de reserva de incentivos, de modo que, além dos valores efetivamente constantes dessa reserva, conforme a contabilidade societária, também seriam considerados componentes da reserva, para fins dos JCP, os montantes que tiverem sido posteriormente destinados à integralização ao capital social ou a reservas de capital. Com isso, estar-se-ia negando a inclusão dos valores posteriormente destinados à integralização do capital social na base de cálculo dos Juros sobre o Capital Próprio, pois se consideraria que estes valores ainda comporiam a reserva de incentivos, que não compõe a base de cálculo dos JCP por determinação legal expressa.

À luz do quanto examinado supra, trata-se de disposição regulamentar ilegal, considerando-se que o art. 9º, § 8º, III da Lei nº 9.249/1995, com redação determinada pela Lei nº 14.789/2023, determina que os JCP serão computados sobre as "reservas de lucros, exceto a reserva de incentivo fiscal de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976". Por sua vez, o art. 195-A da LSA trata da faculdade da assembleia geral de determinar a destinação de parcelas decorrentes de subvenções e doações governamentais à reserva de incentivos, nos seguintes termos:

> Art. 195-A. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

Veja-se que a Lei nº 9.249/1995 apenas excetua do cálculo dos JCP os valores que estejam na reserva de incentivos fiscais, cuja composição é dada pela assembleia geral da entidade, nos termos da Lei das S.A. Como esclarece Ramon Tomazela,

> a Lei nº 14.789/2023 não fez distinção entre os diferentes componentes do capital social, isto é, entre as origens dos recursos empregados no aumento de capital (*v.g.*, aumento de capital com ingresso de novos recursos, com conversão de passivo exigível, ou com emprego de reserva de incentivos fiscais), limitando-se a distinguir o *capital social integralizado* do *capital social não integralizado*. Consequentemente, não poderia a Instrução Normativa RFB nº 2.201/2024 fazer tal restrição, pois esse ato normativo tem como limite intransponível o *sentido incontroverso* reconstruído a partir da interpretação dos preceitos normativos estabelecidos pelo legislador. (Tomazela, 2024, p. 35)

De fato, não é dado à instrução normativa modificar o valor constante da referida reserva, para fins exclusivos do cômputo dos JCP, quando a lei específica sobre a matéria não o fez.

Como expusemos em outra obra,

> quando a competência tributária regulamentar exerce a função de interpretação de preceitos legais que agravem a situação do particular, ou seja, quando adscreve o campo de incidência de normas tributárias instituidoras ou agravadoras de exação, não se pode aceitar que o resultado da interpretação regulamentar seja uma definição ou uma interpretação mais ampla que o preceito legal. (Koury, 2019, p. 173-174)

Isso porque, "como veiculam interpretação interna da Administração em relação a preceitos legais que limitam direitos dos contribuintes (em consonância com permissivos constitucionais), tais regulamentos deverão guardar distância do que se poderia considerar uma interpretação ampliativa" (Koury, 2019, p. 173-174).

Ao determinar que a reserva de incentivos excluída do cômputo dos JCP é aquela "de que trata o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976", o dispositivo da Lei nº 9.249/1995, incluído pela Lei nº 14.789/2023, fez uma remissão legal ao resultado do procedimento societário-contábil, que inclui a destinação do lucro para a referida reserva e sua contabilização a esse título. Não pode, portanto, a Instrução Normativa criar um conceito "puramente tributário" de reserva de incentivos, quando a lei não o fez. Ainda que se admita que a lei tributária possa alterar conceitos de direito privado, quando estes não tenham sido incorporados por normas de competência tributária (art. 110 do CTN), jamais poderá a Instrução Normativa fazê-lo, quando não o tenha feito a lei.

Considerações finais

Em face do exposto, conclui-se que as alterações promovidas pela Lei nº 14.789/2023, objeto de conversão da Medida Provisória nº 1.185/2023, na Lei nº 9.249/1995 não vedam que os valores do capital social que tenham sido objeto de integralização de montantes anteriormente constantes da reserva de incentivos componham a base de cálculo dos JCP.

De um lado, são inaplicáveis as normas antielisivas dos noveis §§ 8º-A, 8º-B e 8º-C, inseridos no art. 9º da Lei nº 9.249/1995. O inciso I do § 8º-A não se aplica, pois a integralização da reserva de incentivos ao capital social não importa "variação positiva no patrimônio líquido", que permanece o mesmo. Tampouco o inciso II do mesmo dispositivo tem o condão de vedar o cômputo dos JCP sobre valores do capital social que tenham sido objeto de integralização a partir da reserva de incentivos, vez que esse dispositivo afirma que tais mutações do patrimônio líquido "deverão ser consideradas", não podendo, em nenhuma hipótese, ser a norma em questão reconstruída de forma a se entender que estas mutações "não deverão ser consideradas".

De outro lado, afigura-se ilegal a prescrição do inciso V do § 1º do art. 75 da IN RFB 1.700/2017, incluído pela IN RFB 2.201/2024, que estabelece que a reserva de incentivos considerará "as parcelas que tiverem sido destinadas ao capital social e à reserva de capital". Ao assim prescrever, o dispositivo em questão está modificando o conceito de reserva de incentivos fixado pela Lei nº 14.789/2023 mediante remissão ao art. 195-A da LSA. Contudo, tendo a Lei em sentido formal estabelecido o conceito mediante remissão ao procedimento societário-contábil de que trata a LSA, não pode a Instrução Normativa modificá-lo, sob pena de ilegalidade.

Referências

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Indeterminação no Direito*: entre a indeterminação aparente e a determinação latente. São Paulo: Malheiros/JusPodivm, 2022.

BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário*: limites normativos. São Paulo: Noeses, 2016.

BARRETO, Paulo Ayres; KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. A tributação das "receitas" de subvenções governamentais na Lei 14.789/2023. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Subvenções fiscais*: comentários à Lei 14.789/2023. São Paulo: MP, 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário:* linguagem e método. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

ECO, Umberto. Superinterpretando textos. *In*: ECO, Umberto. *Interpretação e superinterpretação*. 3. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012.

KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. *Competência regulamentar em matéria tributária*: funções e limites dos decretos, instruções normativas e outros atos regulamentares. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3. ed. Tradução de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997.

MARTINS, Eliseu. Um pouco da história dos juros sobre o capital próprio. *Boletim IOB: Temática Contábil e Balanços*, São Paulo, v. 38, n. 49, p. 1-7, dez. 2004.

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

SILVEIRA, Rodrigo Maito da; AMENDOLA, Antonio Carlos de Almeida; CAMPOS, Mateus Tiagor. A relevância dos Juros sobre o Capital Próprio e a inclusão de reserva de subvenção para investimentos na sua base: Solução de Consulta Cosit nº 11/2022. *In*: VETTORI, Gustavo Gonçalves *et al. Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2023. v. 4.

TOMAZELA, Ramon. A reserva de incentivos fiscais capitalizada e a sua exclusão do cálculo dos Juros sobre Capital Próprio (JCP): a ilegalidade da instrução normativa RFB nº 2.201/2024. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 22, n. 131, p. 17-38, 2024.

QUESTÕES CONTROVERSAS RELATIVAS À DEDUTIBILIDADE DAS DESPESAS COM *ROYALTIES*

ALEXANDRE EVARISTO PINTO[1]

FREDY JOSÉ GOMES DE ALBUQUERQUE[2]

Resumo: O artigo analisa a complexidade e a evolução normativa da dedutibilidade de *royalties* no Brasil, especialmente em relação aos pagamentos a sócios e direitos autorais. Destaca-se a distinção entre *royalties* pagos por obras individuais e coletivas, com foco na legislação tributária e nos precedentes do CARF. A discussão abrange a interpretação de normas legais, como a Lei n. 4.506/1964, e suas alterações subsequentes, incluindo a Lei n. 14.596/2023. O texto explora a aplicação de regras de preços de transferência, a proteção de direitos autorais para obras coletivas, como *softwares*, e a controvérsia sobre a dedutibilidade de *royalties* pagos a sócios pessoas jurídicas.

Palavras-chave: Dedutibilidade de *royalties*; direito autoral; obras coletivas; legislação tributária; CARF.

Abstract: The paper analyzes the complexity and normative evolution of royalty deductibility in Brazil, especially concerning payments to partners and copyrights. It highlights the distinction between royalties paid for individual and collective works,

[1] Ex-conselheiro julgador do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Conselheiro do Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional (CRSFN). Ex-presidente da Associação dos Conselheiros Representantes dos Contribuintes no CARF (ACONCARF). Professor da Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP) e da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getulio Vargas (EAESP/FGV). Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP. Doutorando em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP. Mestre em Direito Comercial pela USP. Especialista em Direito Tributário pela USP. Ex-julgador do Municipal de Tributos do Município de São Paulo (CMT/SP) e do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT/SP).

[2] Conselheiro titular e vice-presidente da Turma 1102 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Mestrando em Direito Constitucional e especialista em Direito e Processo Tributários pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). MBA em Gestão de Tributos pela Trevisan. Membro titular da Academia Cearense de Letras Jurídicas, da International Association of Tax Judges (IATJ) e do Instituto Cearense de Estudos Tributários (ICET). Ex-julgador do Contencioso Administrativo Tributário do Estado do Ceará (CONAT). Professor convidado de cursos de pós-graduação em Direito, Processo e Planejamento Tributários. Advogado licenciado.

DOI 10.5281/zenodo.17281092

focusing on tax legislation and CARF precedents. The discussion covers the interpretation of legal norms, such as Law n. 4.506/64, and its subsequent amendments, including Law n. 14,596/2023. The text explores the application of transfer pricing rules, copyright protection for collective works like software, and the controversy over the deductibility of royalties paid to corporate partners.

Keywords: Royalty deductibility; copyright; collective works; tax legislation; CARF.

Sumário

Introdução 415
1. Do alcance da indedutibilidade dos royalties pagos a sócios 416
2. Da dedutibilidade dos royalties sobre direitos autorais 424
3. Da necessidade de análise detalhada dos contratos para se identificar se os pagamentos possuem ou não natureza de royalties 429
4. Da nova regulamentação prevista na Lei n. 14.596/2023 437
Conclusões 442
Referências 443

Introdução

Este artigo aborda questões relacionadas à dedutibilidade das despesas com *royalties* no contexto do Direito Tributário brasileiro, com especial enfoque nos processos em trâmite no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). A análise desenvolvida busca explorar as divergências sobre as normas que regulam a dedução de *royalties*, sobretudo aqueles pagos a sócios e dirigentes de empresas. Esse tema é de extrema relevância para a compreensão dos mecanismos de apuração do Lucro Real e da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), tendo em vista as implicações fiscais significativas que decorrem da correta ou incorreta classificação dessas despesas.

O estudo explorará a revisão histórica da evolução normativa sobre a dedutibilidade dos *royalties* no Brasil, começando pela Lei n. 4.506/1964, que estabeleceu as primeiras diretrizes sobre o tema, e avançando para os decretos regulamentares subsequentes, como o Decreto n. 1.041/1994, que trouxe importantes alterações interpretativas. A partir dessa base legal, demonstrar-se-á a controvérsia sobre o alcance da indedutibilidade dos *royalties* pagos a sócios, sejam eles pessoas físicas, sejam jurídicas, considerando as diversas posições doutrinárias e jurisprudenciais que se consolidaram ao longo dos anos. Em particular, é discutido o impacto das interpretações administrativas e judiciais que, em certos casos, ampliaram ou restringiram a aplicação da norma legal, gerando um cenário de incerteza jurídica para contribuintes e operadores do direito.

Adicionalmente, o artigo tratará das recentes mudanças legislativas introduzidas pela Lei n. 14.596/2023, que alterou substancialmente o regime de dedutibilidade dos *royalties*, especialmente no que concerne às operações internacionais envolvendo partes relacionadas. A nova legislação, ao submeter esses pagamentos ao controle de preços de transferência, reflete uma tendência global de combate à erosão da base tributária e ao deslocamento de lucros para jurisdições de baixa tributação.

Pretende-se, ainda, controverter a questão da dedutibilidade de *royalties* pagos a título de direitos autorais, tema de grande controvérsia no âmbito do Direito Tributário, especialmente no que se refere à distinção entre os *royalties* decorrentes de obras individuais e aqueles relacionados a obras coletivas. O trabalho explorará as nuances legais que envolvem a classificação desses pagamentos, abordando a complexidade de determinar quando a remuneração de direitos autorais pode ser considerada como *royalty* dedutível.

Este ensaio analisa como o CARF tem lidado com tais casos, destacando as divergências interpretativas sobre a qualificação desses pagamentos como *royalties*. A principal controvérsia reside na distinção entre a remuneração por direitos autorais

em obras coletivas e os *royalties* pagos pela exploração de patentes e marcas, áreas em que as limitações de dedutibilidade são mais claramente estabelecidas. O texto também discute as decisões que consideram a dedutibilidade desses pagamentos, dependendo da natureza jurídica da obra e da estrutura contratual estabelecida entre as partes envolvidas.

Por fim, analisar-se-á criticamente os precedentes mais relevantes do CARF, destacando os critérios adotados pelos conselheiros em diferentes casos e as tendências observadas nas decisões recentes. Essa análise é essencial para compreender como a jurisprudência administrativa tem interpretado as normas sobre dedutibilidade de *royalties* e quais são as perspectivas futuras para a evolução desse tema no Brasil.

Com isso, este estudo visa não apenas esclarecer as controvérsias jurídicas envolvidas, mas também contribuir para o aprimoramento da aplicação das normas tributárias no país, oferecendo aos profissionais da área um panorama atualizado e rigoroso das principais questões em debate no CARF sobre a dedutibilidade de *royalties*.

1. Do alcance da indedutibilidade dos royalties pagos a sócios

Uma questão bastante discutida no âmbito do Processo Administrativo Tributário diz respeito à alegada violação do disposto no inciso *d* do parágrafo único do art. 71 da Lei 4.506/1964, que tratava, à época de sua vigência até 31 de dezembro de 2023, servindo de fundamento para todos os lançamentos em discussão no CARF até o instante da publicação deste artigo, da vedação da dedutibilidade dos *royalties* quando o pagamento for feito a sócio no exterior. A partir da análise do referido dispositivo legal, nota-se que a indedutibilidade se aplica aos *royalties* pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes.

Aqui surge a dúvida se a vedação se aplicaria tão somente aos sócios pessoas físicas ou também se aplicaria aos sócios pessoas jurídicas. A dúvida surge em virtude de o artigo também se referir à figura dos dirigentes de empresa, que serão sempre pessoas físicas, bem como a parentes ou dependentes, cujo conteúdo semântico somente se aplica às pessoas físicas.

O texto legal do art. 71 da Lei n. 4.506/1964 foi repetido na íntegra em versões anteriores do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), a bem saber: o Decreto n. 58.400/1966 (RIR/1966), o Decreto n. 76.186/1975 (RIR/1975) e o Decreto n. 85.450/1980 (RIR/1980).

Somente com a edição do Decreto n. 1.041/1994 (RIR/1994) é que surge o detalhamento de que a expressão "sócios" se refere a pessoas físicas ou jurídicas, conforme a seguir:

> Art. 292. Não são dedutíveis (Lei n. 4.506/64, art. 71, parágrafo único):
>
> I - os *royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas*, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes; (grifos nossos)
>
> E, desde então, os regulamentos posteriores têm seguido esse detalhamento, tal qual se observa:
>
> Decreto n. 3.000/1999 (RIR/1999)
>
> Art. 353. Não são dedutíveis (Lei n. 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):
>
> I - os *royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas*, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes; (grifos nossos)
>
> Decreto n. 9.580/2018 (RIR/2018)
>
> Art. 363. Não são dedutíveis (Lei n. 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único, alíneas "c" ao "g"):
>
> I - os *royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas*, ou a dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes; (grifos nossos)

Essa evolução normativa é relevante para identificarmos o momento em que houve a inclusão do detalhamento de que a indedutibilidade se aplica a sócios pessoas físicas ou jurídicas, de forma que seria possível discutir se o ato infralegal foi além ou não do dever de regulamentar uma lei.

Voltando ao texto legal que continua vigente até hoje, é importante observar que José Luiz Bulhões Pedreira (1969, p. 9-19) já havia tecido comentários à referida indedutibilidade no seguinte sentido:

> 9.50 (13) RESTRIÇÕES RELATIVAS AO BENEFICIÁRIO – Em função das relações entre fonte pagadora e o beneficiário do rendimento, a lei contém as seguintes restrições à dedutibilidade dos *royalties*:
>
> I - não são dedutíveis os *royalties* pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes (L. 4.506, art. 71, par. ún., RIR, art. 74, par. ún., *c*). *A restrição somente existe quando o beneficiário é pessoa física* (v. § 7.40 (11)).

Dessa forma, nos primeiros anos de vigência da Lei n. 4.506/1964, o principal doutrinador de imposto de renda entendia que aquela restrição somente se aplicava aos sócios pessoas físicas. Para tanto, ele fazia menção ao item § 7.40 (11) de sua obra, que se refere à distribuição disfarçada de lucros, aplicável tão somente aos recursos pagos pela pessoa jurídica a pessoa física. Trazemos aqui trecho do referido item demonstrando o pensamento do autor citado:

> 7.40 (11) [...] A redação da lei mostra que a sua intenção é conceituar distribuição disfarçada apenas quando o adquirente do bem é pessoa física, o que se explica pelo objetivo da lei, que é coibir modalidade de evasão do imposto. Se o adquirente é outra pessoa jurídica, ainda que tenha pago pelo bem preço notoriamente inferior ao de mercado, *não haverá evasão do imposto, pois quando o adquirente revender o bem pelo valor de mercado ficará sujeito ao imposto que deixou de ser pago na transação anterior. De outro lado, a conceituação de distribuições disfarçadas entre pessoas jurídicas poderia constituir fonte inesgotável de conflitos entre a administração do imposto e os contribuintes, e de insegurança para este, pois razões comerciais legítimas podem justificar que uma empresa aliene bens a outra por valor inferior ao de mercado. Não havendo, no caso, a forma de evasão do imposto que se verifica quando o adquirente do bem é pessoa física, não se justificava estender a conceituação de distribuição disfarçada às oper*ações entre pessoas jurídicas. (Bulhões Pedreira, 1969, p. 7-35)

Assim, ao fazer referência ao item de distribuição disfarçada de lucros, Bulhões Pedreira (1969) assinala que esta não deveria se aplicar a transações entre pessoas jurídicas, sendo que o mesmo raciocínio se aplica à indedutibilidade dos *royalties* pagos a sócios pessoas jurídicas.

Ao também analisar o alcance da indedutibilidade dos *royalties* pagos aos sócios, Denis Borges Barbosa (1984) pontua que:

> Além das condições já citadas, não é dedutível o pagamento de *royalties* feito a sócios ou dirigentes da empresa, seus parentes e de dependentes (Lei 4.506/64, art. 71, parágrafo único). Uma controvérsia quanto a este ponto tem sido mantida entre a doutrina e o Fisco: tal vedação (que alcança qualquer *royalty*, inclusive os que não se refiram à propriedade industrial) atinge os sócios pessoas físicas, somente, ou também as pessoas jurídicas?
>
> Entendia a doutrina que a negativa da dedutibilidade consistia uma presunção absoluta de que tal pagamento era uma distribuição disfarçada de lucros; como, à época, a mesma doutrina defendia a tese da inaplicabilidade dos dispositivos que preveem a distribuição disfarçada de lucros às pessoas jurídicas, o corolário era que o dispositivo era adequado somente às pessoas físicas. O entendimento era fortalecido pela redação da alínea, que fala de "dependentes e parentes", acessórios impossíveis na pessoa jurídica.
>
> Em contrário, porém, havia o pronunciamento oficial expresso no PNCST 102/75. Com a nova regulamentação do instituto da distribuição disfarçada de lucros, com o Dec.-lei 1.598/77, o problema tomou outra forma. O art. 60, § 3º, daquele diploma legal explicita que somente pessoas físicas ou, em caso de acionista controlador sediado no exterior, pessoa jurídica, são submetidas ao regime de distribuição disfarçada de lucro.

> *É de se entender, assim, que a interpretação do PNCST 102/75, no que toca ao ponto, esteja superada. São vedados, somente, os pagamentos de royalties* a sócios, dirigentes, seus parentes e dependentes, pessoas físicas. Pode-se entender, igualmente, que é vedado o pagamento de *royalties* a acionista controlador sito no exterior, mesmo fora dos casos previstos no art. 71, parágrafo único, da Lei 4.506/64, como consequência de novo regime legal; como nota Bulhões Pedreira, a noção de acionista controlador, no caso, é o do art. 243 da Lei das S/A. (Barbosa, 1984, p. 28-29)

Como se observa, o referido autor assevera que o dispositivo normativo seria aplicável tão somente aos sócios pessoas físicas, ainda que tenha havido alteração nas regras de distribuição disfarçada de lucros.

Da conjugação dos atos normativos consubstanciados nos regulamentos de imposto de renda vigentes até 1994 e da doutrina especializada, verifica-se que a indedutibilidade se aplicava tão somente aos sócios pessoas físicas.

Por outro lado, havia o entendimento em sentido diverso previsto no Parecer Normativo CST n. 102/1975 e nas redações dos regulamentos do imposto de renda editados a partir de 1994.

Tal assunto foi objeto do Acórdão n. 89.04.19593-4/RS, de 30 de outubro de 1990, da 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), no qual se decidiu que a indedutibilidade dos *royalties* pagos aos sócios não se aplica a sócios pessoas jurídicas. O referido acórdão recebeu a seguinte ementa:

> 1. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. 2. EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL. INDEDUTIBILIDADE DE DESPESAS A TÍTULO DE "ROYALTIES", PAGAS PELA EMBARGANTE A SUA CONTROLADORA PELA PERMISSÃO DO USO DA MARCA "ADUBOS TREVO". 3. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DOS LANÇAMENTOS, COM BASE NA MUDANÇA DOS CRITÉRIOS JURÍDICO-FISCAIS ADOTADOS QUANDO DA CONSTITUIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS (CTN, ART-146). INAPLICABILIDADE DO ART-176, PARÁGRAFO-1, ALÍNEA-C DO RIR/75 A SÓCIO PESSOA JURÍDICA. "BIS IN IDEM". 4. APELAÇÃO PROVIDA. (TRF4, Ac. n. 89.04.19593-4, 3ª Turma, Rel. Gilson Langaro Dipp, *DJ* 12-12–1990)

Embora se trate de precedente bastante citado nas principais obras em que são feitas anotações e comentários ao Regulamento de Imposto de Renda, é importante destacar que há casos recentes julgados no mesmo sentido.

A título de ilustração, merece citação o agravo de instrumento julgado no Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3), Processo n. 5001394-39.2017.4.03.0000, cujo julgamento se deu pela 3ª Turma do TRF3 em 8 de março de 2018, e cuja ementa é a seguinte:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. AÇÃO CAUTELAR. IMPOSTO DE RENDA. *ROYALTIES* PAGOS A SÓCIO PESSOA JURÍDICA. APURAÇÃO DE LUCRO REAL. DEDUÇÃO. ARTIGO 71 DA LEI 4.506/64. ARTIGO 353, I, DO RIR/99.

1. Consta dos autos que a autora, ora agravada, foi autuada pela dedução supostamente indevida de valores pagos a título de *royalties* à sua sócia majoritária BMC Software INC., domiciliada nos Estados Unidos da América, quando da apuração do lucro real para fins de imposto de renda do ano-calendário 2011, o que gerou uma diminuição do tributo a ser pago. Os pagamentos feitos pela agravada referem-se à remuneração por licença de *software* (programa de computador) em favor de sua sócia majoritária BMC Software INC., nos termos do contrato de distribuição celebrado entre ambas, no qual a última, domiciliada nos Estados Unidos da América, outorgou à primeira, ora agravada, o direito e a licença para comercializar e distribuir, aos clientes no Brasil, os produtos existentes e futuros desenvolvidos pela empresa estrangeira.

2. Entendo plausível o entendimento da Juíza *a quo*, no sentido de que a vedação de dedução de *royalties* pagos à pessoa jurídica, prevista no artigo 353, I, do RIR/99, de fato, não parece ter amparo legal. Isso porque o artigo 71, da Lei 4.506/64, que prevê as hipóteses de vedação de dedução de despesas com *royalties* para efeito de apuração de lucro real sujeito ao imposto de renda, não dispõe acerca de *royalties* pagos a sócios pessoas jurídicas. Desse modo, é possível concluir que o artigo 353 do RIR/99 trouxe inovação não prevista em lei.

3. Como se sabe, geralmente os provimentos cautelares visam assegurar o resultado útil de um processo principal, razão pela qual a ação cautelar serve ao ângulo prático e à eficácia do provimento de conhecimento, mas com esse não se confunde, apesar de com ele manter relação de dependência e instrumentalidade. Diferente da tutela antecipada (prevista nos artigos 273 e 461 do antigo Código de Processo Civil, hoje tutela de urgência prevista no artigo 300, do estatuto processual vigente), e da liminar em mandado de segurança, que exigem requisitos como verossimilhança, relevante fundamento jurídico, e ainda a urgência da medida, distintos do *periculum in mora* e do *fumus boni iuris* em sua intensidade.

4. A ação cautelar geralmente não comporta satisfatividade, prestando apenas para a proteção de eventuais direitos com a garantia do bem jurídico litigioso. O *fumus boni iuris* deve se ater à apreciação da plausibilidade dos fundamentos de mérito apontados. O *periculum in mora* diz respeito à probabilidade da ocorrência de fatos prejudiciais à efetividade da tutela jurisdicional, aspecto que deve ser estimado a partir de juízo de valor quanto a esses fatos se darem antes da entrega da prestação jurisdicional no processo de conhecimento ou executivo.

> 5. Destarte, presente a plausibilidade do direito e o *periculum in mora*, este ante a necessidade de a autuada efetuar o pagamento de tributo que entende indevido no valor de mais de 40 milhões de reais e, portanto, ver-se desprovida da disponibilidade imediata dos recursos, é devida a manutenção da antecipação da tutela concedida.
>
> 6. Agravo desprovido.

A melhor interpretação da Lei n. 4.506/1964 indica que a restrição contida no art. 71, parágrafo único, *d*, é aplicável tão somente aos pagamentos de *royalties* recebidos por pessoas físicas sócias ou dirigentes de empresas, bem como aos parentes ou dependentes de sócio ou dirigente, já que não há que se falar, evidentemente, em parentes e dependentes de pessoa jurídica.

Ademais, caso a intenção do legislador fosse vincular a expressão "parentes e dependentes" exclusivamente aos dirigentes de empresas, deveria tê-lo feito expressamente; bastaria, para tanto, ter dito que não seriam dedutíveis os *royalties* pagos aos dirigentes de empresa, seus parentes e dependentes, e aos sócios. No entanto, assim não o fez, o que indica que essa não era sua intenção. Não teria sentido, inclusive, afastar a dedutibilidade de *royalties* pagos a parentes e dependentes de dirigentes e não adotar a mesma medida em relação aos parentes e dependentes de sócios.

Cumpre frisar, ainda, que, se o art. 71, parágrafo único, *d*, da Lei n. 4.506/1964 realmente afastasse a possibilidade de dedução do pagamento de *royalties* pagos ao sócio pessoa jurídica, a norma contida no art. 71, parágrafo único, *e*, item 2, estaria abrangida na exclusão anterior, sendo totalmente desnecessária. E uma das regras básicas de hermenêutica é a de que a lei não contém palavras inúteis, só estando adequada a interpretação que encontrar um significado útil e efetivo para cada expressão contida na norma.

Como inclusive já mencionado no artigo "CARF analisa a dedutibilidade dos *royalties* pagos a sócios", publicado em 1º de fevereiro de 2023, na coluna Direto do CARF da revista eletrônica *Consultor Jurídico* (*Conjur*),

> o entendimento de que a indedutibilidade das despesas com *royalties* somente se aplica aos sócios pessoas físicas preponderou nos Acórdãos 107-01.025 (de 22/3/94), 108-06.226 (de 14/9/00), 108-06.240 (de 15/9/00) e CSRF/01-04.629 (de 12/8/03), todos do século passado, nos quais entendeu-se que a menção a "sócios, pessoas físicas ou jurídicas" teria sido uma inovação do regulamento do imposto de renda sem que haja base legal.

Assim sendo, a inclusão dos sócios pessoas jurídicas na vedação pode ser considerada como ilegal, tal como já decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

> *ROYALTIES* PAGOS A SÓCIO PESSOA JURÍDICA – DEDUTIBILIDADE FISCAL – Na vigência do art. 71 da Lei 4.506/64, a vedação constante do art. 71, parágrafo único, letra "d", *não se estende aos pagamentos efetuados a sócio pessoa jurídica.* [...]. (MF/Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), Acórdão n. CSRF/01-04.629, Rel. Cândido Rodrigues Neuber, data da sessão 12-8-2003)

Na mesma linha, merece ser citada a doutrina de Rafael Marchetti Marcondes (2012) sobre tributação dos *royalties*:

> Em outras palavras, o referido dispositivo (RIR/99) acabou estendendo a indedutibilidade das quantias pagas aos sócios de empresas pessoas físicas aos sócios de empresas pessoas jurídicas. E esse entendimento foi endossado pelas autoridades fiscais.
>
> No entanto, se analisando com cautela o texto do artigo 71 da Lei 4.506/1964, observa-se que, quando é dito "os *royalties* pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes e dependentes", a expressão "a seus parentes e dependentes" é ampla e está se referindo tanto aos sócios quanto aos dirigentes de empresas.
>
> Assim, como não há que falar de parentes e dependentes em relação a pessoas jurídicas, resta claro que o artigo 71 da Lei 4.506/1964 veda, tão somente, a dedução dos pagamentos de *royalties* feitos a sócios pessoas físicas.
>
> Caso a intenção do legislador fosse ter vinculado a expressão "parentes e dependentes" apenas aos dirigentes de empresas, deveria tê-lo feito expressamente. [...]
>
> Ademais, a vedação à dedutibilidade dos *royalties* pagos aos sócios, pelo simples fato de ser uma proibição, há de ser interpretada restritivamente, como aplicável somente às pessoas físicas.
>
> E mais, considerando-se que a expressão "parentes e dependentes" está atrelada apenas aos dirigentes, e não também aos sócios das empresas, estar-se-á, sem qualquer motivo razoável, criando uma distinção indevida entre os parentes e dependentes dos dirigentes e os parentes e dependentes dos sócios. Isso porque os parentes e os dependentes de um dirigente não poderiam deduzir da base de cálculo do imposto os gastos com *royalties*, enquanto os parentes e dependentes de um sócio da empresa poderiam fazê-lo sem qualquer restrição legal. [...]
>
> Se o artigo 71, parágrafo único, alínea *d*, da Lei 4.506/1964 considerasse indedutíveis todos os *royalties* pagos aos sócios de empresas, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, a norma contida no artigo 71, parágrafo único, alínea *e*, item 2, dessa mesma lei seria mera repetição, sendo completamente supérflua. (Marcondes, 2012, p. 94-98)

Ainda merece destaque outra questão decorrente da indedutibilidade de *royalties* pagos a sócios pessoas jurídicas: a definição do que deve se considerar como sócio.

A indedutibilidade alcançaria tão somente o sócio com participação direta no capital social ou qualquer entidade que possua um vínculo indireto?

Nessa linha, o entendimento manifestado na Solução de Consulta Cosit n. 182/2019 é de que a indedutibilidade dos *royalties* pagos a sócios somente alcançaria os sócios com participação direta, conforme a seguir:

> 22. Do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo-se à consulente que o fato dos pagamentos a título de *royalties* pelo direito de distribuição e comercialização de *softwares* serem realizados a controladores indiretos pertencentes ao mesmo grupo econômico, não implica, por si, a indedutibilidade prevista na alínea "d" do parágrafo único do art. 71 da Lei n. 4.506, de 1964. *O termo "sócios" do aludido dispositivo legal se refere a pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no País ou no exterior, que detenham participação societária na pessoa jurídica*. (grifos nossos)

Desse modo, o próprio entendimento da Receita Federal do Brasil manifestado por meio da referida Solução de Consulta afasta a indedutibilidade dos *royalties* que tenham sido pagos a outras pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, mas que não possuam quotas sociais de controle direto, como ocorre em inúmeros casos autuados e submetidos ao CARF.

Ainda que tenham partido do pressuposto da abrangência de sócio pessoa jurídica, nos Acórdãos n. 1302-002.695 (de 9-4-2018), 1301-004.374 (de 11-2-2020) e 1401-006.203 (de 20-9-2022), entendeu-se que somente seria indedutível o *royalty* pago a sócio que possuísse participação direta no capital social da pessoa jurídica seguindo-se o entendimento da Solução de Consulta Cosit n. 182/2019.

Dessa forma, ao estabelecer a expressão "sócios, pessoas físicas ou jurídicas", os regulamentos de Imposto de Renda editados a partir de 1994 extrapolaram o conteúdo normativo da Lei n. 4.506/1964, seja por interpretação gramatical (uma vez que pessoa jurídica não possui "parentes e dependentes"), seja por teleológica (a doutrina contemporânea à Lei n. 4.506/1964 assinalava que a indedutibilidade somente alcançava os pagamentos a pessoas físicas por ser uma regra que visava à distribuição disfarçada de lucro), seja ainda por interpretação histórica (a evolução dos regulamentos do Imposto de Renda evidencia uma alteração de conteúdo).

Diante de todo o exposto, entendemos que o art. 71 da Lei n. 4.506/1964 estabeleceu a indedutibilidade dos *royalties* pagos tão somente aos sócios pessoas físicas, visto que: (i) a própria redação do referido dispositivo legal se refere a parentes e dependentes, o que somente faz sentido se estivermos nos referindo a sócios pessoas físicas; (ii) a doutrina da época demonstra que o dispositivo normativo deveria ser interpretado à luz das normas de distribuição disfarçada de lucros; (iii) os regulamentos do Imposto

de Renda vigentes até 1994 repetiam o texto legal, sendo que somente a partir do RIR/1994 é que surgiu a expressão "pessoas físicas ou jurídicas" após o vocábulo "sócios", o que pode ser interpretado como uma inovação regulamentar não amparada por lei; (iv) a Lei n. 4.506/1964 passou por dezenas de alterações legislativas em diferentes décadas (década de 1960, 1970, 1980, 1990 e 2010), sem que houvesse acréscimo do entendimento manifestado pelas autoridades fiscais no Parecer Normativo CST n. 102/1975 e do texto constante dos regulamentos do Imposto de Renda editados desde o RIR/1994, o que mostra que o legislador tributário não quis alterar o texto original; e (v) ainda que haja precedentes administrativos em sentidos diferentes, há importantes precedentes judiciais de décadas diferentes contendo a interpretação de que a indedutibilidade deve ser aplicada tão somente aos *royalties* pagos a sócios pessoas físicas, não alcançando os *royalties* pagos a sócios pessoas jurídicas.

Por fim, é importante informar que a indedutibilidade dos *royalties* pagos aos sócios prevista na Lei n. 4.506/1964 foi revogada pela Lei n. 14.596/2023, nova lei dos preços de transferência, uma vez que os pagamentos a título de *royalties* feitos por pessoa jurídica brasileira a parte relacionada no exterior estarão sujeitos ao controle de preços de transferência a partir de 2024.

2. Da dedutibilidade dos royalties sobre direitos autorais

Ao se debruçar sobre o conceito de direito autoral, Antônio Chaves (1987, p. 11) assinala que este é o conjunto de prerrogativas que a lei reconhece a todo criador intelectual sobre suas produções literárias, artísticas ou científicas, de alguma originalidade, havendo prerrogativas de ordem extrapecuniária, as quais geralmente não possuem limitação de tempo, e prerrogativas de ordem patrimonial, nas quais há alguma limitação de tempo prevista em lei.

No Brasil, os direitos autorais são atualmente regulados pela Lei n. 9.610/1998, que estabeleceu em seu art. 7º quais são as obras intelectuais protegidas como direitos autorais. No art. 22 da referida lei consta que pertencem ao autor os direitos morais e patrimoniais sobre a obra que criou. Os direitos morais se enquadram como aqueles de ordem extrapecuniária e abrangem, dentre outros, o direito de reivindicar, a qualquer tempo, a autoria da obra e o direito.

Por outro lado, os direitos patrimoniais são aqueles que decorrem do uso econômico das obras; nos termos da Lei n. 9.610/1998, cabe ao autor o direito exclusivo de utilizar, fruir e dispor da obra literária, artística ou científica. No entanto, ele pode permitir o uso de suas obras mediante uma remuneração para determinada finalidade contratualmente pactuada.

Com relação aos aspectos tributários decorrentes dos *royalties*, cumpre citar o art. 74 da Lei n. 3.470/1958, que estabelece uma limitação para a dedutibilidade das despesas com *royalties*, conforme se observa a seguir:

> Art. 74. Para os fins da determinação do lucro real das pessoas jurídicas como o define a legislação do imposto de renda, somente poderão ser deduzidas do lucro bruto a soma das quantias devidas a título de *"royalties" pela exploração de marcas de indústria e de comércio e patentes de invenção, por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes* até o limite máximo de 5% (cinco por cento) da receita bruta do produto fabricado ou vendido.
>
> *§ 1º Serão estabelecidos e revistos* periodicamente mediante ato do Ministro da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções de que trata este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades, reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade.
>
> *§ 2º Poderão ser também deduzidas do lucro real, observadas as disposições d*este artigo e do parágrafo anterior, as quotas destinadas à amortização do valor das patentes de invenção adquiridas e incorporadas ao ativo da pessoa jurídica.
>
> *§ 3º A comprovação das despesas a que se refere* este artigo será feita mediante contrato de cessão ou licença de uso da marca ou invento privilegiado, regularmente registrado no país, de acordo com as prescrições do Código da Propriedade Industrial (Decreto-lei n. 7.903, de 27 de agosto de 1945), ou de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, desde que efetivamente prestados tais serviços. (grifos nossos)

Vale notar que o dispositivo se refere a *royalties* "pela exploração de marcas de indústria e de comércio e patentes de invenção, por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes", definindo quais seriam os *royalties* sujeitos a tal limitação, sem fazer menção aos direitos autorais.

Ainda assim surgem dúvidas acerca do alcance do termo "*royalties*", uma vez que as normas que tratam de propriedade intelectual não trazem no seu bojo o referido termo. Dessa forma, a partir da leitura da Lei n. 9.279/1996 (Lei de Propriedade Industrial), da Lei n. 9.609/1998 (Lei de Propriedade Intelectual de Programas de Computador) e da Lei n. 9.610/1998 (Lei de Direitos Autorais – LDA), não há qualquer menção ao termo "*royalty*".

Ao também tratar da limitação da dedutibilidade dos *royalties*, o art. 12 da Lei n. 4.131/1962 se refere a *royalties* "pela exploração de patentes de invenção, ou uso das marcas de indústria e de comércio e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante", não trazendo menção aos direitos autorais, conforme se depreende a seguir:

> Art. 12. As somas das quantias devidas a título de *"royalties" pela exploração de patentes de invenção, ou uso das marcas de indústria e de comércio e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante*, poderão ser deduzidas, nas declarações de renda, para o efeito do art. 37 do Decreto n. 47.373 de 07/12/1959, até o limite máximo de cinco por cento (5%) da receita bruta do produto fabricado ou vendido.
>
> *§ 1º Serão estabelecidos e revistos periodicamente, mediante ato do Ministro da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade.*
>
> *§ 2º As deduções de que este artigo trata, serão admitidas quando comprovadas as despesas de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, desde que efetivamente prestados tais serviços, bem como mediante o contrato de cessão ou licença de uso de marcas e de patentes de invenção, regularmente* registrado no País, de acordo com as prescrições do Código de Propriedade Industrial.
>
> *§ 3º As despesas de assistência técnica, científica, administrativa e semelhantes somente poderão ser deduzidas nos cinco primeiros anos do funcionamento da empresa ou da introdução de processo especial de produção, quando demonstrada sua necessidade, podendo este prazo ser prorrogado até mais cinco anos, por autorização do Conselho da Superintendência do Conselho da Superintendência da Moeda e do Crédito.* (grifos nossos)

Tendo em vista que a norma pressupõe o cálculo da limitação da dedutibilidade dos *royalties* com base na "receita bruta do produto fabricado ou vendido", surge a dúvida se a norma estaria se referindo à receita bruta ou à receita líquida. Tal resposta é incontroversa desde a edição do art. 6º do Decreto-lei n. 1.730/1979, que previu de forma explícita que o cálculo levará em conta a receita líquida:

> Art. 6º O limite máximo das deduções, estabelecido no artigo 12 da Lei n. 4.131, de 3 de setembro de 1962, será calculado sobre a receita líquida das vendas do produto fabricado ou vendido.

No âmbito tributário, há uma menção importante no art. 22 da Lei n. 4.506/1964, no qual algumas contraprestações são "classificadas" como *royalties*, conforme a seguir:

> Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:
>
> a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
>
> b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
>
> c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

> *d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.*
>
> Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação destes. (grifos nossos)

A partir da leitura do art. 22 da Lei n. 4.506/1964, nota-se que *royalty* é uma contraprestação decorrente "do uso, fruição, exploração de direitos", em que estão incluídos os direitos autorais. Vale notar que o referido dispositivo se refere à perspectiva de quem aufere rendimento de *royalties* e não de quem incorre em despesas com *royalties*.

Assim, ao passo que o aluguel seria uma remuneração decorrente do uso de um ativo tangível, o *royalty* é uma remuneração decorrente do uso de um direito, isto é, de um ativo intangível.

A limitação da dedutibilidade das despesas com *royalties* surge novamente no art. 71 da Lei n. 4.506/1964, que assim dispõe:

> Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda será admitida: [...]
>
> Parágrafo único. Não são dedutíveis: [...]
>
> f) os *"royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação* pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:
>
> 1) que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou
>
> 2) cujos montantes excedam dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade e em conformidade com o que dispõe a legislação específica sobre remessa de valores para o exterior;
>
> g) os *"royalties" pelo uso de marcas de indústria e comércio* pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:
>
> 1) que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou
>
> 2) cujos montantes excedem dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividade ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, de conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior. (grifos nossos)

Como se observa, ao estabelecer limitações à dedutibilidade das despesas com *royalties*, há menção apenas aos *royalties* "pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação" e "pelo uso de marcas de indústria e comércio".

Diante da ausência de menção aos direitos autorais nas normas jurídicas que tratam da limitação de dedutibilidade dos *royalties*, a própria Receita Federal do Brasil se manifestou por meio da Solução de Consulta n. 64/2021 no sentido de que a limitação somente se aplica aos *royalties* "pela exploração de patentes de invenção ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio e as importâncias pagas por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante", não havendo limitação para os pagamentos efetuados a título de direitos autorais. No entanto, cumpre ressaltar que a dedução de despesas com *royalties* permanece sujeita ao requisito de ser necessária à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

Feitas as considerações gerais sobre o tema, passaremos à análise dos precedentes do CARF.

O entendimento de que não há limite de dedutibilidade para as despesas com direitos autorais preponderou nos Acórdãos n. 1201-000.984 (12-3-2014), 1201-001.248 (18-1-2016), 1301-002.435 (17-5-2017) e 1302-002.985 (26-7-2018).

No Acórdão n. 1201-000.984 (12-3-2014), constou no voto vencedor que não se confunde a utilização de desenhos e personagens de obras artísticas com marcas, de forma que não há que se falar em limitação de dedutibilidade.

Nesse sentido, há a menção expressa de que,

> quando se comercializa vestuários com imagens do Homem Aranha, do Batman, do Superman, entre outros personagens, essas obras (desenhos), que são diferentes a depender do autor, trazem em sua essência traços próprios, formas, cores e intelectualidade própria de cada desenhista, que lhe são próprias, protegidas pelo direito autoral, não podendo ser confundido com uma marca.

Na mesma linha, no Acórdão n. 1201-001.248 (18-1-2016), constou a seguinte afirmação:

> No caso de personagens infanto-juvenis, entendo que uma coisa é o desenho artístico de um personagem (Spiderman, Batman, Flash etc.) e outra é a utilização deste traço num produto específico (toalha, estojo, bolsa e assim por diante). Tanto assim que artistas diferentes retratam esses heróis e cada qual imprime ao desenho seu estilo pessoal. No presente caso, discute-se a dedutibilidade das despesas efetuadas pela Recorrente aos titulares dos personagens no exterior, mediante contratos de direitos autorais, circunstância que me parece legítima e plenamente aplicável ao Imposto de Renda, visto não configurar a hipótese prevista no art. 355 do RIR/99, vez que não se manifestam como *royalties* pagos

> pela exploração de patentes de invenção ou uso de marcas de indústria ou de comércio, e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante.

Em sentido oposto, no Acórdão n. 1302-003.001 (14-8-2018), decidiu-se, por voto de qualidade, pela aplicação de limitação de dedutibilidade dos *royalties* nos pagamentos relativos a personagens licenciados, uma vez que tais personagens estariam licenciados como marcas perante o Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI).

Dessa forma, constou no voto do relator que tal registro como marca fez com que houvesse a aplicação da limitação de dedutibilidade de *royalties*, visto que há limitação para os *royalties* pelo uso de marca.

Também merece destaque a discussão da ausência de regra prevendo limitação de dedutibilidade para os pagamentos relacionados com licenciamento de programas de computador. No Acórdão n. 1802-000.330 (25-1-2010), entendeu-se que a limitação de dedutibilidade não alcança os pagamentos nos casos dos *softwares*, uma vez que o *software* seria o próprio produto cujo direito de uso está sendo comercializado com o consumidor final no Brasil, e é por essa aquisição que se dá o pagamento ao fabricante no exterior.

No mesmo diapasão, no Acórdão n. 1402-000.404 (27-1-2011), entendeu-se que as revendas de *software* sem a transferência de tecnologia com a entrega do código-fonte deveriam ser consideradas como operações mercantis, de forma que os pagamentos para o fornecedor, cujo contrato é de licença de uso ou de comercialização/distribuição, correspondem ao custo da mercadoria e não são considerados *royalties* para o efeito de aplicação dos limites previstos na Lei n. 4.506/1964.

Diante do exposto, nota-se que tem preponderado o entendimento no CARF de que não há limitação de dedutibilidade para os pagamentos relacionados com o uso de direitos autorais.

3. Da necessidade de análise detalhada dos contratos para se identificar se os pagamentos possuem ou não natureza de royalties

Para fins tributários, a Lei n. 4.506/1964 define os critérios para o rendimento ser classificado como *royalty*, a saber:

> Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (*Vide* Decreto-lei n. 1.642, de 1978) (*Vide* Decreto-lei n. 2.287, de 1986)
>
> a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
>
> b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
>
> c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

> d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.
>
> Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação destes.

Em outras palavras, faz-se necessário verificar a natureza jurídica dos contratos, cujos pagamentos decorrem (i) do uso ou exploração de marcas ou (ii) da exploração de direitos autorais. Para tanto, devem-se analisar os contratos mantidos pelas partes para identificar a natureza dos frutos (pagamentos) deles decorrentes, por meio dos elementos de prova trazidos aos autos e das notas essenciais da relação jurídica mantida entre as partes envolvidas.

Sob o aspecto doutrinário, a remuneração desse tipo de relação se encaixa realmente como *royalty*, conforme lição de Andreza Ribeiro Fonseca (2014), para quem, por sua natureza, os *royalties* configuram-se na reserva do lucro, o qual seria auferido pelo proprietário, caso o direito fosse diretamente usufruído por ele. Todavia, como há cessão do uso do direito, o proprietário reserva para si parte dos lucros que serão auferidos pelo cessionário. A essa reserva é que damos o nome de *royalties*. Nesse contexto, os *royalties* também podem se referir aos pagamentos efetuados a autores ou a detentores do direito por cada cópia do trabalho vendido, ou cada produto vendido em relação a uma patente.

A autora esclarece que os *royalties* se caracterizam como uma renda passiva, que se aufere pela permissão do uso da propriedade. O cedente dos direitos não empreende qualquer atividade para que o cedido possa utilizar-se do direito objeto da cessão, tampouco intervém na aplicação ou na exploração do direito cedido, nem garante qualquer resultado. Ao contrário, o cedente apenas cede o direito para que o cessionário o utilize por sua conta e risco. O rendimento é auferido com a mera detenção do direito, sem exigir qualquer ação ativa por parte do beneficiário da renda.

Nos primeiros estudos brasileiros sobre o tema, ainda prefaciais, porquanto emergentes no passado histórico brasileiro, Gilberto de Ulhôa Canto (1964, p. 208) já consignava as primeiras noções que consagravam o *royalty* como decorrência do uso de bens imateriais ou de direitos, estando abarcados no conceito, por exemplo, os pagamentos decorrentes do licenciamento de marcas, patentes, direitos autorais, além da exploração de direitos minerários.

Com efeito, um entendimento mais estruturado sobre a noção de *royalty* vem evoluindo desde sua concepção original, advinda originalmente do termo "*royal*", nomenclatura dada à contraprestação remuneratória cobrada pela Coroa inglesa em decorrência das concessões outorgadas aos exploradores de ouro e prata em mineradoras.[3]

[3] Sobre o tema, ver Calderaro (1976, p. 87).

O tema, portanto, desenvolveu-se originalmente em países de *common law*, onde se consolidou sua natureza jurídica como renda passiva auferida em contrapartida de uso, fruição e exploração de determinado bem intangível, conforme relata Charl P. du Toit (1999, p. 90), em análise de julgados de países com origem no *commom law*. Cite-se a pesquisa do autor em relação aos precedentes da Internal Revenue Office (Receita Federal Americana), no sentido de qualificar como tal os rendimentos auferidos passivamente pela cessão de direitos de uso de intangíveis por organizações sem fins lucrativos que têm isenção do imposto sobre a renda naquele país.

Mais recentemente, a Convenção Modelo da OCDE define que os pagamentos desse tipo de contraprestação devem ser tratados como *royalty*, conforme prevê seu art. 12, a saber:

> O termo *royalties* empregado neste artigo designa pagamentos de qualquer natureza, recebidos em contrapartida pelo uso ou direito de uso de quaisquer direitos autorais de obras literárias, artísticas ou científicas, inclusive filmes cinematográficos, de qualquer patente, marca de indústria e comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula secreta ou processo secreto, e por informações relativas a experiências industriais, comerciais ou científicas.

A concepção ora contextualizada é semelhante à incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro por meio da Lei n. 4.506/1964. Verifica-se dos processos submetidos ao CARF que os contratos dos quais decorrem as autuações fiscais preveem obrigações que permitem à companhia não residente (empresa estrangeira) auferir a reserva de lucro da operação realizada no Brasil, instrumentalizada pela companhia nacional, decorrente da cessão do uso, fruição e exploração do direito relacionado à comercialização do bem intangível para clientes situados em território brasileiro.

Evidencia-se que tais relações comportam contraprestação realizada mediante pagamento de *royalty*; aliás, em geral as partes envolvidas objetivamente tratam a remuneração dessa forma. Mas não é o nome que as partes dão à despesa que a configura como tal, mas a natureza jurídica evidenciada nos termos das obrigações estipuladas em contrato e normatizadas pelo ordenamento jurídico.

Sob o enfoque obrigacional – e considerando a natureza jurídica das transações que geram os pagamentos ao exterior para remunerar a renda passiva da não residente –, qualificam-se os dispêndios como *royalties*, porque é isso que eles são em sua essência.

Porém, há de se verificarem os reflexos tributários sobre tais pagamentos, considerando a particularidade dos negócios mantidos pelas partes, notadamente quando se trata de pagamento de *softwares* de titularidade da empresa estrangeira ou outros direitos da mesma natureza. Isso envolve questões relacionadas a direito autoral, em

que existe exceção contida na própria Lei n. 4.506/1964 que afasta a natureza de *royalty* do pagamento que remunere o autor ou criador da obra, a saber:

> Art. 22. *Serão classificados como "royalties"* os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: (*Vide* Decreto-lei n. 1.642, de 1978) (Vide Decreto-lei n. 2.287, de 1986)
>
> [...]
>
> *d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.* (grifos nossos)

É preciso, pois, averiguar se a legislação brasileira autoriza que pessoas jurídicas podem ser detentoras de direitos autorais ou apenas pessoas físicas. Esse é, fundamentalmente, o ponto nevrálgico dos principais debates acadêmicos e no CARF, e a análise que ora passamos a fazer diz respeito ao pagamento de direitos autorais relacionados ao *softwares*, porém, alcança todos os demais casos. Aqui, impõe-se analisar a correção da legislação dos *softwares* com os temas de direito autoral.

A LDA disciplina em seu art. 7º, XII, que "o *software* integra as obras intelectuais decorrentes das criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro". Em outros termos, é incontroverso que o *software* faz parte dos direitos autorais.

A lei disciplina complementarmente no § 1º do citado artigo que "os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis". É dizer: se a LDA assegura aos programas de computador a natureza e o tratamento jurídicos de direito autoral, ressalta que deve ser também observada a legislação específica sobre a matéria, que, no caso, é a Lei n. 9.609/1998 (Lei dos Softwares).

A Lei dos Softwares faz expressa correlação dos programas de computador à proteção de direito autoral, ao consignar no art. 2º que "o regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei".

Acerca do assunto, Sergio André Rocha e Romero Lobão Soares, em artigo científico que tratou sobre a dedutibilidade de pagamentos de *royalties* para o exterior pelo direito de distribuição/comercialização de *software*, defendem que este "possui um regime jurídico especial, sendo regido por lei específica, com a aplicação subsidiária da legislação referente a direitos autorais naquilo em que a lei específica for omissa, ou que não for contraditório com o regime nesta previsto" (Rocha; Soares, 2019, p. 57).

Feita tal correlação, a LDA conceitua como autor a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica (art. 11) e complementa a regulamentação do assunto

também tratando das pessoas jurídicas, ao disciplinar que a proteção concedida ao autor poderá aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos nessa lei (parágrafo único).

Ocorre que a própria LDA remete os programas de computador a legislação específica, no caso, a Lei dos Softwares, como se vê do art. 7º, assim transcrito:

> Art. 7º [...]
>
> *§ 1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis.*

E, como já visto, a Lei dos Softwares remete sua proteção às obras literárias da legislação de direitos autorais, sendo razoável concluir que os dispositivos da legislação de direito autoral serão aplicáveis a tudo que for compatível com a legislação dos programas de computador. Assim, todos os dispositivos da LDA que não contrariem a Lei dos Softwares e que sejam com ela compatíveis devem ter aplicação para proteção dos respectivos direitos.

Consideradas tais premissas epistemológicas de fundamental importância, deve-se ressaltar que, apesar de o *caput* do art. 11 da LDA tratar como autor as pessoas físicas que desenvolvem *softwares*, seu parágrafo único remete aos casos em que o direito autoral também poderá ser estendido às pessoas jurídicas, nos termos daquela própria lei.

A leitura isolada do dispositivo legal torna o debate insuficiente, seja porque não se analisam os demais dispositivos legais, seja porque demonstra desconhecimento do processo intelectual coletivo que envolve uma comunhão de esforços de inúmeros desenvolvedores, equipes e processos empresariais para se chegar ao resultado final de conclusão de um *software*, especialmente o de jogos de *videogame*, cuja complexidade demanda um verdadeiro exército de colaboradores e desenvolvedores.

Ficar preso à interpretação literal e pouco esclarecedora do *caput* do art. 11 da LDA fará o intérprete chegar à conclusão óbvia de que nenhum jogo de *videogame* atual terá a proteção de direitos autorais, pois nenhum deles atualmente é desenvolvido individualmente por pessoas físicas, mas passam por complexas estruturas e equipes de trabalho lideradas coletivamente por pessoas jurídicas.

E por que é importante conhecer isso? Porque a legislação de direito autoral (LDA) estabelece objetivamente a proteção de direito autoral dos construtores de *obra coletiva*, assim considerada aquela criada por iniciativa, organização e responsabilidade de uma pessoa física ou jurídica, que a publica sob seu nome ou marca e que é constituída pela participação de diferentes autores, cujas contribuições se fundem numa criação autônoma, a saber:

> Art. 5º Para os efeitos desta Lei, considera-se:
>
> [...]
>
> VIII - obra:
>
> [...]
>
> h) coletiva – a criada por iniciativa, organização e responsabilidade de uma pessoa física ou jurídica, que a publica sob seu nome ou marca e que é constituída pela participação de diferentes autores, cujas contribuições se fundem numa criação autônoma [...].

É o caso verdadeiro dos *softwares*, notadamente os complexos jogos de *videogames* – e o argumento é o mesmo para os *softwares* de computadores, igualmente criados por vastas equipes de desenvolvedores e programadores –, em que há uma obra coletiva gestada pela participação de diferentes autores.

Importa conceber que um *software* não é obra de apenas uma pessoa física. A LDA claramente assegura a proteção de obra coletiva para as criações "por iniciativa, organização e responsabilidade de uma *pessoa física ou jurídica*, que a publica sob seu nome ou marca e que é constituída pela participação de diferentes autores, cujas contribuições se fundem numa criação autônoma" (art. 5º, VIII, *h*, grifos nossos).

Mais ainda: o parágrafo único do art. 11 da mesma LDA determina que "a proteção concedida ao autor poderá aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos nesta Lei".

E, também, o § 1º do art. 7º igualmente estabelece que "os programas de computador são objeto de legislação específica, observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis".

Por fim: tudo perfeitamente compatível com a Lei dos Softwares, que fecha o ciclo interpretativo sobre o assunto e protege o direito autoral de programas de computador ao consignar no art. 2º que "o regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei".

A natureza jurídica dos *softwares* como obras coletivas, protegidas tanto por iniciativa de pessoas físicas quanto jurídicas à luz do direito autoral, encontra eco na doutrina de Antônio Carlos Morato (2014), que traz lúcidos esclarecimentos sobre os esforços que envolvem obras coletivas, traçando as seguintes premissas:

> Em tal contexto, podemos comparar a pessoa jurídica (ou física) que organizou a obra coletiva ao regente de uma orquestra, situação em que o conjunto indivisível da obra seria considerado oriundo de uma titularidade originária (e, portanto, de uma criação), ao passo que os solistas que se destacassem do

> conjunto seriam as participações individuais (e, portanto, obras individuais inseridas em obra coletiva, mas a ela interligadas), que têm direitos amparados tanto por norma constitucional (art. 5º, XXVIII, *a*) quanto por norma infraconstitucional (art. 5º, VIII, *h*, da Lei n. 9.610/1998). (Morato, 2014, p. 117)

O autor, cuja tese de doutorado tratou do direito do autor em obra coletiva,[4] defende a existência da obra coletiva quando não é possível individualizar a contribuição de cada desenvolvedor. Assim, as obras coletivas de autoria da pessoa jurídica seriam decorrentes do esforço do grupo de pessoas que a constrói sob a tutela objetiva da pessoa jurídica (assim denominada "autoria objetiva"), enquanto as criações coletivas ou individuais que sejam fruto do esforço individualmente identificável de autores específicos atrairiam a proteção subjetiva de tais iniciativas (assim denominada "autoria subjetiva").

De toda forma, o doutrinador propugna que o ordenamento jurídico assegura a proteção da obra coletiva tanto para pessoas físicas quanto jurídicas, dependendo do contexto em que são criadas. Em lúcida passagem, assim conclui:

> [...] mantemos nosso conceito de que há a autoria da pessoa jurídica por nós denominada de "objetiva" (reconhecida pela sociedade como tal e tendo seu nome ligado à obra) em oposição às pessoas físicas que teriam a autoria subjetiva (porque estas contam não só com o reconhecimento da sociedade, mas também com a percepção própria da pessoa física quanto à consciência de criação da obra).
>
> Fundamos nosso entendimento na Constituição Federal (art. 5º, X, que admite os direitos da personalidade das "pessoas" sem distingui-las em físicas e jurídicas como ocorre em outros dispositivos), na Lei de Direitos Autorais (art. 5º, VIII, "h", em conjunto com o art. 11, parágrafo único) e no Código Civil (art. 52), todos mencionados anteriormente e que autorizam (ao lado da interpretação análoga da Súmula n. 227 do Superior Tribunal de Justiça, que reconhece a "honra objetiva" das pessoas jurídicas) a interpretação que adotamos quanto aos direitos da personalidade da pessoa jurídica (entre os quais os direitos morais de autor, que incluem o direito de paternidade sobre a obra criada).
>
> Além disso, há a prevalência da teoria da realidade técnica (no sentido de uma técnica utilizada pelo legislador para criar a pessoa jurídica) no Direito Civil contemporâneo para explicar a existência da pessoa jurídica, já que se esta fosse considerada como uma ficção o Estado também seria considerado como tal, assim como as normas por ele criadas, o que não parece adequado em nossa concepção e na dos que defendem a pessoa jurídica como uma realidade. (Morato, 2014, p. 120-121)

[4] Tese que deu origem ao livro por ele publicado e que trata do tema. Ver Morato (2007).

Observamos que o ordenamento jurídico claramente contempla a proteção autoral de pessoas jurídicas que titularizam obras coletivas, dentre elas, os *softwares* de quaisquer natureza, inclusive aqueles relacionados a jogos de *videogame*, conforme previsão do art. 5º, VIII, *h*, da LDA.

Nesses termos, fica respondido o questionamento:[5] sim, pessoas jurídicas podem ser titulares de direitos autorais, conquanto desenvolvam sob a sua tutela e iniciativa obra coletiva que se enquadre nos termos do art. 5º, VIII, *h*, da LDA, o que inclui o desenvolvimento de *softwares* de qualquer natureza, dentre eles, jogos de *videogame* e computadores.

Tal entendimento leva à conclusão de que, ainda que o contrato descreva a remessa de pagamentos ao exterior a título de *royalty*, destinado à empresa controladora, tem-se que o art. 22, *d*, da Lei n. 4.506/1964[6] afasta os reflexos tributários de sua classificação como *royalty*, pois trata de exploração de direitos autorais percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

É dizer: para fins tributários, a Lei n. 4.506/1964 afasta da natureza jurídica de *royalty* o pagamento decorrente de remuneração a titular de obra autoral individual ou coletiva sediado no exterior, pela exploração dos direitos autorais a ela referentes. Assim, quando o pagamento, para fins tributários, não se enquadrar na categoria jurídica de *royalty*, não será aplicável qualquer vedação relacionada a tal título.

Nos casos que tratam de exploração de direito autoral de obra coletiva (*software*), cujos pagamentos remetidos ao exterior remuneram o próprio titular da obra, no caso, companhia residente no exterior que centraliza os direitos autorais em questão, tem-se que a alínea *d* do art. 22 da Lei n. 4.506/1964 afasta qualquer norma que pretenda tornar indedutível a despesa.

Colhe-se da lição doutrinária de Sergio André Rocha e Romero Lobão Soares (2019) conclusões semelhantes a que se aponta, no sentido de que:

> Considerando os comentários acima, e voltando à análise da caracterização dos pagamentos pelo direito de distribuição e comercialização de programas de computador, reiteramos que teríamos as seguintes situações:
>
> i. No caso de pagamento pelo direito de comercialização de *software*, feito para pessoa física ou jurídica criadora do programa de computador, o mesmo não

[5] Considerando a legislação brasileira, pessoas jurídicas podem ser detentoras de direitos autorais ou apenas pessoas físicas?

[6] Lei n. 4.506/1964: "Art. 22. Serão classificados como 'royalties' os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: [...] d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra".

> seria qualificado como *royalty*. Este tipo de pagamento, quando feito à parte relacionada ou a beneficiário localizado em país com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, estará sujeito ao controle com base nas regras de preços de transferência.
>
> ii. Por outro lado, quando o pagamento for feito para pessoa física ou jurídica que não seja o desenvolvedor do programa de computador, tal pagamento será qualificado como *royalty*. Nesses casos serão aplicáveis as regras de restrição de dedutibilidade previstas na legislação do Imposto de Renda, comentadas a seguir. (Rocha; Soares, 2019, p. 62)

Inaplicáveis, portanto, quaisquer hipóteses normativas que pretendam impedir a dedução da despesa como tal, devendo-se afastar a respectiva glosa, porquanto indevida.

4. Da nova regulamentação prevista na Lei n. 14.596/2023

A indedutibilidade pelo pagamento de *royalties* a empresa situada no exterior foi modificado pela Lei n. 14.596/2023, que trouxe sensível inovação ao tema. Com efeito, antes das inovações por ela introduzidas, a matéria era plenamente regulamentada pelas vedações impostas pelo art. 71 da Lei n. 4.506/1964, que vedava dedução de despesas dessa natureza.

Já se viu até que a exploração de direitos autorais – dentre eles os *softwares* – não se enquadra como tal. Porém, importa anotar que o dispositivo legal sempre foi invocado pelo Fisco e alcançou uma grande quantidade de autuações que foram apreciadas pelo CARF, razão pela qual se faz necessário analisar o normativo, conforme redação anteriormente vigente:

> Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida:
>
> a) quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento; e
>
> b) se o aluguel não constituir aplicação de capital na aquisição do bem ou direito, nem distribuição disfarçada de lucros de pessoa jurídica.
>
> Parágrafo único. *Não são dedutíveis:*
>
> a) os aluguéis pagos pelas pessoas naturais pelo uso de bens que não produzam rendimentos, como o prédio de residência;
>
> b) os aluguéis pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, em relação à parcela que exceder do preço ou valor do mercado;

> c) as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;
>
> *d) os "royalties" pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;*
>
> *e) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando:*
>
> *1) pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;*
>
> *2) pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto;*
>
> f) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:
>
> 1) que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou
>
> 2) cujos montantes excedam dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade e em conformidade com o que dispõe a legislação específica sobre remessa de valores para o exterior;
>
> g) os "royalties" pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior:
>
> 1) que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial; ou
>
> 2) cujos montantes excedem dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividade ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, de conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior. (grifos nossos)

Observe-se que a regulamentação citada impunha limites para a dedutibilidade de remessas ao exterior em contraprestação a dispêndios categorizados como *royalties para fins tributários*. É dizer: primeiro é necessário avaliar se o pagamento assume tal feição – consideradas as regras fiscais – e, segundo, se for alcançado pelo *status* jurídico fiscal de *royalty*, avalia-se se as vedações a ele pertinentes, anteriormente indicadas, impedem a dedução da despesa (pagamento a sócios ou dirigentes de empresa ou uso de marcas de indústrias ou de comércio).

Viu-se até esse ponto que o pagamento que remunera o autor de obra coletiva se enquadra na exceção legal que autoriza a remessa e sua integral dedutibilidade. Não se faz necessário explorar mais esse tema.

Não obstante, uma grande parte do dispositivo legal transcrito foi revogado. Ainda que tenha sido utilizado para justificar as autuações anteriores ao ano de 2023, a atual redação afastou o regramento específico sobre a indedutibilidade das remessas ao exterior a título de *royalties*, seja qual for sua natureza. Remanesce apenas o seguinte texto legal, atualmente vigente:[7]

> Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou "royalties" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida:
>
> a) quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento; e
>
> b) se o aluguel não constituir aplicação de capital na aquisição do bem ou direito, nem distribuição disfarçada de lucros de pessoa jurídica.
>
> Parágrafo único. Não são dedutíveis:
>
> a) os aluguéis pagos pelas pessoas naturais pelo uso de bens que não produzam rendimentos, como o prédio de residência;
>
> b) os aluguéis pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes, em relação à parcela que exceder do preço ou valor do mercado;
>
> c) as importâncias pagas a terceiros para adquirir os direitos de uso de um bem ou direito e os pagamentos para extensão ou modificação do contrato, que constituirão aplicação de capital amortizável durante o prazo do contrato;
>
> ~~d) os "royalties" pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes;~~ (*Vide* ~~Medida Provisória n. 1.152, de 2022) Vigência~~
>
> ~~e) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando: (*Vide* Medida Provisória n. 1.152, de 2022) Vigência~~
>
> ~~1) Pagos pela filial no Brasil de empresa com sede no exterior, em benefício da sua matriz;~~
>
> ~~2) Pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto;~~ Vigência

[7] Será feita nova transcrição do texto legal para simplificar a visualização dos temas revogados, colaborando com a leitura.

~~f) os "royalties" pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior: (*Vide* Medida Provisória n. 1.152, de 2022) Vigência~~ Vigência

~~1) Que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial, ou~~ Vigência

~~2) Cujos montantes excedam dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividades ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade e em conformidade com o que dispõe a legislação específica sobre remessa de valores para o exterior;~~ Vigência

~~g) os "royalties" pelo uso de marcas de indústria e comércio pagos ou creditados a beneficiário domiciliado no exterior: (*Vide* Medida Provisória n. 1.152, de 2022) Vigência~~ Vigência

~~1) Que não sejam objeto de contrato registrado na Superintendência da Moeda e do Crédito e que não estejam de acordo com o Código da Propriedade Industrial, ou~~ Vigência

~~2) Cujos montantes excedem dos limites periodicamente fixados pelo Ministro da Fazenda para cada grupo de atividade ou produtos, segundo o grau de sua essencialidade, de conformidade com a legislação específica sobre remessas de valores para o exterior.~~ Vigência

Note-se que a regra atual vigente admite a dedutibilidade dos *royalties quando necessária para que o contribuinte mantenha posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento*. Assim, o debate em torno deste tema inclui regras próprias anteriores a 2023 (caso majoritário dos autos de infração analisados pelo CARF) e a plena possibilidade de dedução das despesas em momento posterior.

Vale notar que o art. 47 da Lei n. 4.506/1964 estatui, ainda, uma regra geral de dedutibilidade de despesas, pela qual são operacionais e dedutíveis as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora.

A partir do referido dispositivo legal, Ricardo Mariz de Oliveira (2020, p. 827-910) assevera que os critérios para que uma despesa seja classificada como dedutível são os seguintes: (i) não serem custos; (ii) serem despesas necessárias; (iii) serem comprovadas e escrituradas; (iv) serem deduzidas no período-base competente.

Ao comentar o então vigente art. 299 do RIR/1999, dispositivo normativo lastreado no art. 47 da Lei n. 4.506/1964, Noé Winkler (2001, p. 430) acentuava a grande subje-

tividade presente no conceito de despesas necessárias, o que ocorreria até pelo fato de que inexiste, ainda que a título exemplificativo, uma lista das despesas desnecessárias.

Ricardo Mariz de Oliveira (1980) pondera que o conceito de necessidade deve ser estabelecido de forma objetiva, evitando interpretações subjetivas, que podem variar de indivíduo para indivíduo. Nesse sentido, o referido autor propõe que a necessidade de uma despesa não deve ser entendida à luz da característica de obrigatoriedade ou compulsoriedade, mas sim identificando-se se ela é inerente à atividade da empresa, ou dela decorrente, ou com ela relacionada, ou até mesmo se surge em virtude da simples existência da empresa e do papel social que desempenha.

Em sentido oposto, a despesa não é necessária quando decorrer de ato de liberalidade, mas esta não deve ser entendida no sentido de espontaneidade, mas no sentido de ato de favor, estranho aos objetivos sociais (Oliveira, 1980).

Em outras palavras, não são necessárias (e não deveriam ser assumidas pela empresa) as despesas que não estejam ligadas, vinculadas, relacionadas ou não sejam inerentes ou pertinentes à pessoa jurídica e às suas atividades empresariais (Oliveira, 2022).

Ricardo Mariz de Oliveira (2022) aponta que o critério da necessidade não se relaciona com a existência de algo melhor ou mais barato, ou algo que não deveria ser feito, mas uma necessidade de manutenção da fonte produtora.

Ao tratar do conceito de liberalidade para fins de responsabilização dos administradores, Trajano de Miranda Valverde (1959, p. 322) acentua que atos de liberalidade são os que diminuem o patrimônio social sem que tragam para a sociedade qualquer benefício ou vantagem de ordem econômica. De igual forma, Modesto Carvalhosa (2014, p. 402) pondera que os atos de liberalidade constituem fraude à lei e a sua antijuridicidade decorre da redução do patrimônio social ou da prática de negócios que impeça o crescimento imediato ou mediato desse patrimônio.

Mais uma vez, há certa aproximação entre o conceito de despesa não necessária e o conceito de despesa praticada com liberalidade, que seria aquela passível de indedutibilidade e de responsabilização do administrador.

Nesse sentido, Fran Martins (1978, p. 373) afirma que os administradores prejudicam os acionistas e por isso devem responder aos prejuízos quando praticam atos de liberalidade à custa da companhia. No entanto, nos termos do art. 154, § 4º, da Lei n. 6.404/1976, pode ser autorizada a prática de atos gratuitos razoáveis diante das responsabilidades sociais da empresa, entendidos tais atos como aqueles de pequeno valor, bem como aqueles capazes de serem justificados em benefício do empregado ou da comunidade de que participe a empresa. Como exemplo, o referido autor cita

gastos com Natal dos filhos dos empregados, distribuição de brindes e contribuições para campanhas de interesse público.

Sampaio de Lacerda (1978, p. 193) destaca também que há atos que são aparentemente graciosos, no entanto, são passíveis de gerar negócios vantajosos para a companhia no futuro, tais como o pagamento de bolsas de estudos e contribuições a entidades científicas.

Por essas razões, o conceito de liberalidade a ser utilizado para determinar se uma despesa é necessária ou não para fins de apuração do IRPJ é aquele da legislação societária, que não está vinculado ao fato de uma despesa não ser obrigatória, mas sim de uma despesa ser incorrida de forma estranha aos interesses da companhia, situação na qual a despesa será indedutível, assim como será passível de gerar responsabilização patrimonial dos administradores.

No caso concreto, o pagamento de *royalties* se enquadra como necessário à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, sendo totalmente congruente com as atividades da entidade e, portanto, dedutível para fins de IRPJ.

Conclusões

A análise das controvérsias envolvendo a dedutibilidade dos *royalties* no contexto do Direito Tributário brasileiro revela um panorama complexo e multifacetado, especialmente no que diz respeito à interpretação das normas que regulam esses pagamentos. Ao longo deste artigo, foram explorados diversos aspectos críticos relacionados à dedutibilidade desses *royalties*, com ênfase particular nas questões que envolvem pagamentos a sócios e dirigentes de empresas, assim como na distinção entre *royalties* decorrentes de direitos autorais, especialmente em casos de obras coletivas.

Destacou-se que a legislação tributária brasileira, desde a promulgação da Lei n. 4.506/1964, impôs restrições significativas à dedutibilidade dos *royalties*. A aplicação do art. 71 dessa lei, que vigeu até 2023 e trouxe proibições que permitiam diversas interpretações possíveis para a dedução de *royalties* pagos a sócios, sejam eles pessoas físicas, sejam jurídicas, ou a dirigentes de empresas, permitiu intenso debate sobre a questão. A evolução normativa, que incluiu a extensão dessa vedação a sócios pessoas jurídicas a partir do Decreto n. 1.041/1994, gerou discussões sobre a legitimidade dessa ampliação, considerando que a redação original da lei parecia se referir apenas a pessoas físicas.

A legislação tributária brasileira reconhece a exploração de direitos autorais como passível de gerar *royalties*, no entanto, a aplicação das limitações de dedutibilidade a esses pagamentos não é clara, especialmente quando os direitos autorais estão ligados a

obras coletivas. Nesse contexto, a distinção entre obras individuais e coletivas é crucial. Enquanto a LDA protege tanto obras individuais quanto coletivas, a aplicação dessas proteções ao contexto tributário, e especificamente à dedutibilidade dos *royalties*, levanta questões complexas.

No caso das obras coletivas, em que diversas contribuições se fundem em uma criação única e autônoma, surge a dúvida sobre se os pagamentos realizados a título de direitos autorais deveriam ser considerados *royalties* no mesmo sentido dos pagamentos por patentes e marcas. O CARF tem sido chamado a decidir sobre casos em que a natureza dos pagamentos está em disputa. A análise desses precedentes revela uma tendência no CARF de considerar que os pagamentos por direitos autorais, especialmente em obras coletivas, não deveriam ser sujeitos às mesmas limitações de dedutibilidade aplicáveis a *royalties* nos demais casos. Isso porque a remuneração por direitos autorais em obras coletivas é despesa dedutível, tratando-se de uma exceção prevista no ordenamento jurídico.

A Lei n. 14.596/2023 trouxe mudanças significativas para o regime de dedutibilidade dos *royalties*, especialmente no que se refere aos pagamentos realizados a partes relacionadas no exterior. Desde 2024, esses pagamentos estão sujeitos ao controle de preços de transferência, o que representa uma mudança de paradigma em relação ao regime anterior, que previa a indedutibilidade automática de certos pagamentos a sócios e dirigentes.

Em conclusão, o tratamento tributário dos *royalties* no Brasil, particularmente em relação à dedutibilidade dos pagamentos realizados a sócios, dirigentes e por direitos autorais, é um tema de grande complexidade e importância. A evolução normativa recente, as interpretações doutrinárias e as decisões do CARF indicam uma tendência de maior rigor e controle sobre essas transações, mas também refletem a necessidade de uma análise cuidadosa e caso a caso das particularidades envolvidas. O novo regime de preços de transferência para *royalties* representa uma mudança significativa, mas a aplicação das regras às obras coletivas e aos direitos autorais em geral continuará a ser um desafio.

Referências

BARBOSA, Denis Borges. *Tributação da propriedade industrial e do comércio de tecnologia*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. *Imposto de Renda.* Rio de Janeiro: APEC, 1969.

CALDERARO, Francisco R. S. Regime legal dos *royalties* referentes a patentes de invenção, marcas de indústria e comércio, assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes. *In*: (Obra coletiva). *Tecnologia, importação – exportação*. São Paulo: CTE, 1976. p. 87-112.

CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas*. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3.

CHAVES, Antônio. *Direito de autor*: princípios fundamentais. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

FONSECA, Andreza Ribeiro. A qualificação dos rendimentos de assistência técnica e serviços técnicos no âmbito dos acordos contra a dupla tributação assinados pelo Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, Dialética/IBDT, v. 32, p. 45-62, 2014. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/80. Acesso em: 15 out. 2024.

LACERDA, J. C. Sampaio de. *Comentários à Lei das S.A*. São Paulo: Saraiva, 1978. v. 3.

MARCONDES, Rafael Marchetti. *A tributação dos* royalties. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

MARTINS, Fran. *Comentários à Lei das S.A*. Rio de Janeiro: Forense, 1978. v. 2.

MORATO, Antonio Carlos. *Direito de autor em obra coletiva*. São Paulo: Saraiva, 2007.

MORATO, Antonio Carlos. Os direitos autorais na *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*: a obra coletiva e a titularidade originária decorrente da organização da obra. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 109, p. 109-128, jan./dez. 2014.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *RT Informa*, n. 241/242, 1980.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. I.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Dedutibilidade de despesas (O que é despesa necessária?). *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo. *100 anos do Imposto sobre a Renda no Brasil (1922-2022)*. São Paulo: MP, 2022. p. 463-465.

ROCHA, Sergio André; SOARES, Romero Lobão. Dedutibilidade de pagamentos de *royalties* ao exterior pelo direito de distribuição e comercialização de *software*. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, n. 98, ano 17, p. 49-68, mar./abr. 2019.

TOIT, Charl P. du. *Beneficial ownership of royalties in bilateral tax treaties*. Holanda: IBFD Publications, 1999.

ULHÔA CANTO, Gilberto de. "Royalties", imposto sobre a renda. Distinção entre "royalties" e outras formas de remuneração ou pagamento de direitos, bens ou serviços. Direitos autorais e direitos de autor, diferenças e tratamento fiscal. Rendimentos de residentes no estrangeiro. Dedutibilidade de despesa, pela fonte pagadora. *In*: ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Temas de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Alba, 1964. v. 2.

VALVERDE, Trajano de Miranda. *Sociedades por ações*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1959. v. II.

WINKLER, Noé. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DEDUÇÃO DE DESPESAS COM *ROYALTIES*: QUESTÕES CONTROVERTIDAS NO ÂMBITO DO CARF

EFIGÊNIO DE FREITAS JÚNIOR[1]

Resumo: O estudo analisa a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) referente à dedução de despesas com *royalties* sob três vertentes. No primeiro caso, analisa-se se a natureza jurídica dos pagamentos efetuados por indústria têxtil a licenciadoras como Disney, Warner, Marvel e Mauricio de Sousa, pelo uso de imagem de desenhos artísticos (Mickey Mouse, Tio Patinhas, Pato Donald, Turma da Mônica, dentre outros) estampados em roupas, configura cessão de direitos autorais ou exploração/uso de marcas, o que impacta os requisitos de dedutibilidade da despesa. Após, também se investiga a abrangência do termo "sócios" estabelecido no artigo 71, "d", da Lei nº 4.506/1964. Por fim, analisa-se o limite de dedução dos *royalties* no ambiente de negócio das franquias e subfranquias.

Palavras-chave: *Royalties*; despesa; limite; franquia.

Abstract: The study analyzes the jurisprudence of the Administrative Council of Tax Appeals regarding the deduction of royalty expenses under three aspects. In the first case, it is analyzed whether the legal nature of payments made by the textile industry to licensors such as Disney, Warner, Marvel and Mauricio de Sousa, for the use of images of artistic drawings (Mickey Mouse, *Scrooge McDuck*, Donald Duck, Monica's Gang, among others) printed on clothing constitutes assignment of copyright or exploitation/use of brands, which impacts the expense deductibility requirements. After, is also investigated the scope of the term "partners" established in article 71, "d", of Law 4.506/1964. Finally, the royalty deduction limit in the business environment of franchises and subfranchises is analyzed.

Keywords: Royalties; expense; limit; franchise.

[1] Mestre em Direito Público pela PUC-Minas. Conselheiro da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF. Professor de Direito Tributário na PUC-Minas. Professor licenciado do Unifemm, Centro Universitário de Sete Lagoas – MG. Auditor fiscal da Receita Federal.

DOI 10.5281/zenodo.17281130

Sumário

Introdução 449

1. Legislação sobre os *royalties* 449

2. Utilização comercial de desenhos artísticos de personagens. Jurisprudência do CARF 452

2.1 Posicionamento do Fisco, dos contribuintes e do CARF 454

3. Interpretação da palavra "sócios" prevista nos artigos 71 da Lei 4.506/1964 e 353, I, do RIR/1999. Jurisprudência do CARF 457

3.1 Posicionamento do Fisco, dos contribuintes e do CARF 458

4. Limite de dedução dos *royalties*. Franquia. Caso McDonald's. Jurisprudência do CARF 461

Conclusões 465

Referências 467

Introdução

Este estudo analisa a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), especificamente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), referente à dedução de despesas com *royalties* sob três vertentes.

No primeiro caso, a discussão cinge-se a verificar se a natureza jurídica dos pagamentos efetuados por indústria têxtil a licenciadoras como Disney, Warner, Marvel e Mauricio de Sousa, pelo uso de imagem de desenhos artísticos (Mickey Mouse, Tio Patinhas, Pato Donald, dentre outros) estampados em roupas, configura cessão de direitos autorais ou exploração/uso de marcas. A definição da natureza jurídica dos pagamentos impacta os requisitos de dedutibilidade da despesa.

O segundo caso analisa se o termo "sócios" previsto no art. 71, "d", da Lei 4.506/1964 abrange somente pessoas físicas, ou pessoas físicas e jurídicas; se abarca somente pessoas que tenham participação direta no capital social, ou se abarca também empresas sem relação societária direta, mas pertencentes a um mesmo grupo, vinculadas à pessoa jurídica que realiza o pagamento.

O terceiro caso versa sobre o limite de dedução dos *royalties* no ambiente de negócio das franquias e subfranquias. A controvérsia cinge-se a verificar se o limite de dedução dos *royalties* deve ser calculado somente sobre as receitas próprias de vendas ou deve incluir as receitas de terceiros subfranqueados.

Ao final, verifica-se que somente no primeiro caso houve unanimidade na jurisprudência do CARF com decisão favorável ao contribuinte. No segundo caso, por maioria, e no terceiro, por voto de qualidade, o posicionamento do colegiado foi favorável ao Fisco. Isso demonstra que a matéria ainda não é tão pacífica quanto ao primeiro e está sujeita a mudanças.

1. Legislação sobre os *royalties*

Para melhor compreensão do tema, vejamos inicialmente um breve histórico legislativo acerca da legislação sobre os *royalties* e o posicionamento de determinados doutrinadores.

Ulhôa Canto[2] analisou a questão dos *royalties* antes que o conceito fosse positivado na Lei nº 4.506/1964 e, com base na doutrina estrangeira, pontuou que:

> o royalty seria mais adequadamente tratado como uma modalidade de remuneração decorrente do uso de bens imateriais ou de direitos, estando abarcados

[2] Cf. também Rocha e Soares (2019, p. 49-68).

> no conceito, por exemplo, os pagamentos decorrentes do licenciamento de marcas, patentes, direitos autorais, além da exploração de direitos minerários. (Ulhoa Canto, 1964, p. 201-223)

Segundo Marco Aurélio Greco (2011, p. 109), "a ideia dos intangíveis abrange tudo que não possa ser fisicamente tocado, mas que tem um valor econômico aferível. Ou seja, tudo que não é possível captar fisicamente, mas que possui valor dentro do processo econômico e no mercado". Cita ainda o seguinte exemplo em relação às marcas:

> O sabão X e o sabão Y podem ser absolutamente idênticos. No caso do genérico, é mais nítido ainda. Por que ainda pessoas consomem produto do laboratório tal? "Porque não confio no genérico." Onde está o valor, então, perante o mercado? Escolher o produto do laboratório tal significa comprar daquele laboratório e significa, portanto, que ele vai auferir uma renda decorrente daquela compra. *Ora, se o diferencial para o consumidor é a marca, ter a marca é um bem com valor econômico relevante*. (Greco, 2011, p. 115, grifo nosso)

Viegas, ex-presidente da Associação Brasileira da Propriedade Intelectual (ABPI), aponta que a propriedade intelectual é o ativo mais valioso das empresas e das nações, e dispõe:

> Quando nos referimos à propriedade intelectual, abrangemos todas as criações do intelecto e sua proteção legal, desde obras como livros, música, filmes e todas as formas de arte, até criações destinadas a usos comerciais, tais como sinais distintivos (*marcas*, nomes empresariais e de estabelecimentos, nomes de domínio), criações industriais (como patentes, desenhos industriais), software, cultivares, topografias, tecnologias, segredos de negócio e conhecimentos tradicionais.
>
> Hoje já não há mais dúvida de que *a propriedade intelectual é o ativo mais valioso das empresas e das nações*. As inovações tecnológicas são a grande força propulsora do crescimento econômico, e a propriedade intelectual, como forma de proteção dessa inovação tecnológica, adquire uma relevância ímpar. (Viegas, 2009, [s.p.], grifos nossos).

O art. 22 da Lei nº 4.506/1964, por sua vez, não traz um conceito de *royalties*, mas, de forma exemplificativa, classifica os *royalties* como rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição ou exploração de direitos, tais como uso ou exploração de invenções, marcas de indústria e comércio, exploração de direitos autorais, dentre outros.

> Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964
>
> Art. 21. Serão classificados como aluguéis os rendimentos de qualquer espécie oriundos da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, tais como:
>
> I - Aforamento, locação ou sublocação, arrendamento ou subarrendamento, direito de uso ou passagem de terrenos, seus acrescidos e benfeitorias, inclusive construções de qualquer natureza;

> [...]
>
> Art. 22. Serão classificados como "*royalties*" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:
>
> a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
>
> b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
>
> c) *uso* ou exploraçâo de invenções, processos e fórmulas de fabricação e *de marcas de* indústria e *comércio*;
>
> d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.
>
> Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação dêstes.
>
> [...]
>
> Art. 23. Serão classificados como *aluguéis* ou "*royalties*" *tôdas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos* referidos nos artigos 21 e 22, tais como:
>
> I - As *importâncias recebidas* periòdicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interêsses;
>
> II - Os pagamentos de juros, comissões, corretagens, impostos, taxas e remuneração do trabalho assalariado, autônomo ou profissional, feitos a terceiros por conta do locador do bem ou do cedente dos direitos;
>
> III - As luvas, os prêmios, gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador, ou cedente do direito, pelo contrato celebrado;
>
> IV - As benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado, e as despesas para preservação dos direitos cedidos, se de acôrdo com o contrato fizeram parte da compensação pelo uso do bem ou direito;
>
> V - A indenização pela rescisão ou término antecipado do contrato;
>
> VI - o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente.
>
> § 1º O preço de compra de móveis ou benfeitorias, ou de qualquer outro bem do locador ou cedente, integrará o aluguel ou «royalty», quando constituir compensação pela anuência do locador ou cedente à celebração do contrato. (grifos nossos)

Para Bulhões Pedreira (1971, p. 9-5) "o *royalty* se distingue dos aluguéis e dos juros pela natureza do bem objeto da aplicação do capital cujo uso retribui". Enquanto o juro remunera o capital financeiro e o aluguel o capital aplicado em bens corpóreos,

os *royalties* remuneram o capital aplicado em direitos, bens incorpóreos, dentre os quais se destaca a marca.

Nota-se, pois, que os *royalties*, em razão de sua intangibilidade, permitem maior flexibilidade na alocação de rendas segundo os interesses da entidade que detém os direitos de exploração, o que gera uma dificuldade adicional para as administrações tributárias no que diz respeito à aplicação das regras de preço de transferência em razão da subjetividade a que pode estar sujeita a valoração dos *royalties*.

2. Utilização comercial de desenhos artísticos de personagens. Jurisprudência do CARF

No ambiente de negócios é comum indústria têxtil estampar nos produtos que fabrica e comercializa personagens da Disney (Mickey Mouse, Tio Patinhas, Pato Donald, Pateta, Margarida, Pluto, Winnie, Peter Pan, Bambi, Pinóquio, Os Três Porquinhos), da Warner (Batman, Superman, Pernalonga, Patolino, Piu-Piu, Frajola), da Mattel (Barbie e Hot Wheels), da Marvel (X-Men e Wolverine), de Mauricio de Sousa (Mônica, Cebolinha, Cascão), dentre outros.

Para utilizar os referidos personagens nos produtos que comercializa e industrializa, o contribuinte celebra contrato de licenciamento de direitos autorais com as respectivas licenciadoras (Disney, Warner, Mattel, Marvel, Mauricio de Sousa, dentre outras) ao amparo da Lei nº 9.610/1998, que versa sobre direito de propriedade intelectual.

Note-se ainda que as empresas licenciadoras, embora já detentoras dos direitos inerentes aos autores das obras cujo uso é cedido, registraram os personagens (desenhos artísticos) no Instituto Nacional de Propriedade Intelectual (INPI) como marca.

De acordo com a legislação de regência, as obras de desenho, pintura, gravura são criações intelectuais protegidas independentemente de registro no órgão público (Lei nº 9610/1998), e a marca é um sinal distintivo associado a um produto ou serviço. Veja-se:

> Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998
>
> Art. 7º *São obras intelectuais protegidas as criações do espírito*, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:
>
> [...]
>
> VIII - *as obras de desenho, pintura, gravura*, escultura, litografia e arte cinética;
>
> Art. 18. A proteção aos direitos de que trata esta Lei independe de registro.
>
> Art. 19. É facultado ao autor registrar a sua obra no órgão público definido no *caput* e no § 1º do art. 17 da Lei nº 5.988, de 14 de dezembro de 1973.

> Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996
>
> Art. 122. São suscetíveis de registro como *marca os sinais distintivos visualmente perceptíveis*, não compreendidos nas proibições legais.
>
> Art. 123. Para os efeitos desta Lei, considera-se:
>
> I - *marca de produto ou serviço: aquela usada para distinguir produto ou serviço de outro idêntico, semelhante ou afim, de origem diversa*;
>
> II - marca de certificação: aquela usada para atestar a conformidade de um produto ou serviço com determinadas normas ou especificações técnicas, notadamente quanto à qualidade, natureza, material utilizado e metodologia empregada; e
>
> III - marca coletiva: aquela usada para identificar produtos ou serviços provindos de membros de uma determinada entidade. (grifos nossos)

A controvérsia gira em torno da natureza jurídica dos *royalties* pagos pelo uso das imagens (desenhos artísticos) pelas indústrias têxteis. Caso entenda-se tratar de uso de marca, a regra de dedutibilidade é a prevista nos artigos 352 e 355[3] do RIR/1999, quais sejam, basicamente, obrigatoriedade de registro dos respectivos contratos no INPI e no Banco Central (Bacen).

De forma diversa, caso entenda-se tratar de cessão de direitos autorais, a dedutibilidade da despesa sujeita-se à Lei nº 9.610/1998 e ao artigo 299 do RIR/1999,[4] que

---

3 RIR/1999: "Art. 352. A dedução de despesas com royalties será admitida quando necessárias para que o contribuinte mantenha a posse, uso ou fruição do bem ou direito que produz o rendimento (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71). [...] Art. 355. [...] § 3º *A dedutibilidade* das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de aluguéis ou *royalties* pela exploração ou cessão de patentes ou pelo uso ou cessão de marcas, bem como a título de remuneração que envolva transferência de tecnologia (assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes, projetos ou serviços técnicos especializados) *somente será admitida a partir da averbação do respectivo ato ou contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI*, obedecidos o prazo e as condições da averbação e, ainda, as demais prescrições pertinentes, na forma da Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996" (grifos nossos).

4 RIR/1999: "Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47). 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º). § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º). § 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem".

versa somente sobre os requisitos da necessidade, usualidade e normalidade, estando dispensado o registro do contrato no INPI e no Bacen.[5]

2.1 Posicionamento do Fisco, dos contribuintes e do CARF

O posicionamento do Fisco é no sentido de que a relação jurídica é de cessão de uso de marca, e não cessão de direito autoral; portanto, é obrigatório o registro do contrato no INPI/Bacen.

O Acórdão nº 1302-003.001, de 14 de agosto de 2018, reflete o posicionamento do Fisco ao pontuar que "o aproveitamento comercial das ideias contidas em obras artísticas não é objeto de proteção a título de direito autoral, mormente quando se trata de figuras de personagens já registrados como marca no Instituto Nacional de Propriedade Industrial INPI". Com efeito, a "dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de *royalties* decorrentes de exploração de marcas, somente será admitida a partir da averbação do respectivo contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial INPI". Veja-se:

> *ROYALTIES* PAGOS PELA UTILIZAÇÃO EM PRODUTOS DE PERSONAGENS INFANTIS REGISTRADOS COMO MARCA.
>
> O aproveitamento comercial das ideias contidas em obras artísticas não é objeto de proteção a título de direito autoral, mormente quando se trata de figuras de personagens já registrados como marca no Instituto Nacional de Propriedade Industrial INPI.
>
> Os valores pagos a esse título ao licenciador consubstanciam *royalties* pela exploração de marcas comerciais, e sua dedutibilidade sujeita-se às condições estatuídas na legislação.
>
> GLOSA DE DESPESAS. *ROYALTIES*. EXPLORAÇÃO DE MARCAS.
>
> A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas, a título de *royalties* decorrentes de exploração de marcas, somente será admitida a partir da averbação do respectivo contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial INPI.
>
> GLOSA DE DESPESAS. *ROYALTIES*. EXPLORAÇÃO DE MARCAS. BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR.
>
> A dedutibilidade das importâncias pagas ou creditadas pelas pessoas jurídicas a beneficiário no exterior, a título de *royalties* decorrentes de exploração de marcas, somente será admitida com o registro do respectivo contrato nº Banco Central do Brasil.

[5] Sobre o mesmo tema, cf. Laurentiis e Toselli (2024).

Em sentido diverso, o posicionamento defendido pelas indústrias têxteis é no sentido de que a relação jurídica é de direito autoral, e não de exploração de marca; portanto, não é obrigatório o registro da marca no INPI/Bacen, conforme Acórdão nº 1402-002.741, de 19 de setembro de 2017.[6] Veja-se:

> LICENCIAMENTO DE DIREITO AUTORAL. DESNECESSIDADE DE REGISTRO NO INPI E NO BANCO CENTRAL. DEDUTIBILIDADE LEGÍTIMA.
>
> Apenas para licenciamentos de uso de marca, incidirão as regras contidas nos artigos 353 e 355, do RIR/99, exigindo-se o registro do contrato de licenciamento de uso de marca no INPI e no Banco Central para a dedução das despesas com *royalties*. Do contrário, em se tratando de contrato de licenciamento de direitos autorais, regidos pela Lei nº 9.610/1998, artigos 18 e 19, a dedutibilidade referente a mesma despesa é legítima, mesmo sem o registro no INPI e no Banco Central, posto que não é requisito necessário, para esta natureza de contrato, nos termos do artigo 299, do RIR/99.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) pacificou o entendimento sobre a matéria no Acórdão nº 9101-006.889, de 2 de abril de 2024, e, por unanimidade de votos, decidiu que o pagamento de *royalties* referente à utilização comercial de desenhos artísticos de personagens configura despesa operacional e independe de registro no INPI, em razão de tratar-se de licenciamento de direito autoral (Caso Malwee Malhas). Veja-se:

> DESPESAS COM *ROYALTIES*. LICENCIAMENTO DE DIREITO AUTORAL. UTILIZAÇÃO DE DESENHOS DE PERSONAGENS. PREVALÊNCIA DA NATUREZA CONTRATUAL. DEDUTIBILIDADE.
>
> O valor pago pela utilização comercial de desenhos artísticos de personagens, em conformidade com os contratos de licenciamento de direitos autorais que foram firmados, constitui despesa operacional (dedutível, portanto) independente de registro no INPI.
>
> O fato das licenciadoras registrarem tais desenhos como marca não desnatura a relação firmada entre as partes, que se deu, à luz da legislação de regência, sob a tutela da proteção de direitos autorais.

[6] No mesmo sentido, o Acórdão nº 1201-001.248, de 18 de janeiro de 2016: "ROYALTIES PAGOS PELA UTILIZAÇÃO DE PERSONAGENS EM PRODUTOS NO BRASIL. DIREITO AUTORAL. DEDUTIBILIDADE. O valor pago pela utilização comercial de desenhos e personagens de obras artísticas é objeto de proteção pelo direito autoral, independente de registro no INPI, e pode ser deduzido na medida em que comprovados os pagamentos e respeitadas as demais regras da legislação que rege o imposto sobre a renda".

A seguir trechos com os principais fundamentos do Acórdão nº 9101-006.889, de 2 de abril de 2024:

> [...] o interesse das partes gira em torno da cessão do uso de personagens específicos, materializados em padrões determinados, para figurarem em estampas de artigos têxteis previamente definidos e que serão fabricados e comercializados pela Recorrente.
>
> [...] os vestuários são produzidos pela Recorrente com as imagens dos personagens que trazem as características peculiares de seus autores, contratados e protegidos na hipótese pelo direito autoral, independentemente de haver registro como marca.
>
> Não se trata [...] de aproveitamento comercial de *ideias* contidas nas obras, o que de fato comprometeria a proteção dos direitos autorais à luz do art. 8º da Lei nº 9.610/983. Trata-se, isto sim, de cessão do uso do próprio desenho artístico amparado pela lei de direitos autorais, transferidos às licenciadoras, que autorizaram contratualmente que sejam estampados nas roupas produzidas pela Recorrente em troca de uma remuneração.
>
> [...] o mero registro de marca no INPI não afasta a qualificação do uso autorizado dos personagens como cessão de direitos autorais, direitos estes que, repita-se, *são passíveis de transferência pelo autor aos olhos da lei*.
>
> [...] esses desenhos infantis não caracterizam marcas na relação jurídica em comento, figurando como verdadeiros direitos autorais que representam parte do custo de produção, objetivando alavancar a venda dos produtos têxteis comercializados pela contribuinte com a sua própria marca. [...] a empresa Recorrente não está vendendo produtos da "marca Disney", mas sim vendendo produtos da "marca Malwee" contendo desenhos artísticos que transmitem os personagens cuja criação foi feita pela Disney, as quais foram regularmente autorizadas e licenciadas. (grifos nossos)

Em resumo, entendeu o colegiado da CSRF que a utilização de personagens específicos em estampas de artigos têxteis previamente definidos e que são fabricados e comercializados não configura aproveitamento comercial de ideias contidas nas obras, o que comprometeria a proteção dos direitos autorais, nos termos do art. 8º da Lei nº 9.610/1983. Trata-se de cessão de uso de desenho artístico com amparo na lei de direitos autorais, transferidos às licenciadoras, que autorizaram contratualmente que tais desenhos fossem estampados nas roupas e industrializados.

Os desenhos artísticos, nessa relação jurídica, figuram como direitos autorais que compõem parte do custo de produção com o objetivo de alavancar vendas dos produtos têxteis comercializados pelo contribuinte com a sua própria marca (Malwee). O con-

tribuinte não vende produtos das marcas Disney, Warner, Mattel, Marvel, Mauricio de Sousa, mas produtos da marca do seu estabelecimento, no caso Malwee, os quais contêm desenhos artísticos com personagens cuja criação foi feita pelas citadas licenciadoras.

3. Interpretação da palavra "sócios" prevista nos artigos 71 da Lei 4.506/1964 e 353, I, do RIR/1999. Jurisprudência do CARF

De acordo com o art. 71 da Lei nº 4.506/1964,[7] para fins de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, os *royalties* não são dedutíveis quando pagos a sócios ou dirigentes de empresas e a seus parentes.

> Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964
>
> Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou "*royalties*" para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao impôsto de renda será admitida:
>
> [...]
>
> Parágrafo único. *Não são dedutíveis:*
>
> [...]
>
> d) os "*royalties*" pagos a *sócios* ou dirigentes de emprêsas, e a seus parentes ou dependentes; (Vide Medida Provisória nº 1.152, de 2022) (Revogada pelo Lei nº 14.596, de 2023). (grifos nossos)

Ao regulamentar a matéria, tanto o Decreto nº 3000/1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999) quanto o Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018)[8] acrescentaram que o termo "sócios" previsto no art. 71 da Lei nº 4.506/1964 refere-se a sócios pessoas físicas ou jurídicas. Veja-se:

> Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/1999)
>
> Art. 353. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único):
>
> I - os royalties pagos a *sócios*, *pessoas físicas ou jurídicas*, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes [...]. (grifos nossos)

---

7 A Lei nº 14.596, de 4 de junho de 2023, que dispõe sobre regras de preços de transferência relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), revogou a partir de 1º de janeiro de 2024 as alíneas "d", "e", "f" e "g" do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506/1964.

8 RIR/2018: "Art. 363. Não são dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único, alíneas "c" a "g"): I - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou a dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes [...]".

A controvérsia resume-se a saber se a interpretação do termo "sócios" previsto no art. 71, parágrafo único, "d", da Lei 4.506/1964 (art. 353, I, do RIR/99) abrange:

> i) somente pessoas físicas, ou pessoas físicas e jurídicas;
>
> ii) somente pessoas que tenham participação direta no capital social (Solução de Consulta Cosit nº 182/2019); (interpretação restrita)
>
> iii) empresas sem relação societária direta, mas pertencentes a um mesmo grupo, vinculadas à pessoa jurídica que realiza o pagamento (interpretação ampla).

3.1 Posicionamento do Fisco, dos contribuintes e do CARF

Em 2003, conforme Acórdão nº CSRF/01-04.629, de 12 de agosto de 2003, o Colegiado entendeu, por maioria, que na "vigência do art. 71 da Lei 4.506/64, a vedação constante do art. 71, parágrafo único, letra "d" não se estende aos pagamentos efetuados a sócio pessoa jurídica".

Em 2014, no Acórdão nº 9101-001.908, de 13 de maio de 2014, o colegiado entendeu, por unanimidade, que:

> Os *royalties* pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação, ou pelo uso de marcas de indústria, que atendam as normas gerais de necessidade, usualidade e normalidade são dedutíveis, *exceto* se pagos por *filial no Brasil* em benefício de sua *matriz no exterior*, ou por *sociedade com sede no Brasil* a pessoa com *domicílio no exterior* que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto. Quaisquer outros *royalties*, se pagos a sócio, pessoa física ou jurídica, são indedutíveis. (grifos nossos)

Posteriormente, em 2016, no Acordão nº 1201-001.462, de 9 de agosto de 2016, o colegiado entendeu, por maioria, que: "Não são dedutíveis os *royalties* pagos a quaisquer sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou ainda a dirigentes de empresas e a seus parentes ou dependentes".

Em 2019, a Receita Federal pronunciou-se especificamente sobre o tema na Solução de Consulta Cosit nº 182, de 31 de maio de 2019, e observou que o termo "sócios" previsto na alínea "d" do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506/1964 se refere a pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no país ou no exterior, que detenham participação societária na pessoa jurídica. Veja-se:

> Solução de Consulta nº 182 - Cosit, de 31 de maio de 2019
>
> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
>
> PAGAMENTO DE *ROYALTIES*. DIREITO DE COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE. CONTROLADORES INDIRETOS. PESSOAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. DEDUTIBILIDADE.

> O fato dos pagamentos a título de *royalties* pelo direito de distribuição/comercialização de softwares serem realizados a controladores indiretos pertencentes ao mesmo grupo econômico não implica, por si, a indedutibilidade prevista na alínea "d" do *parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964. O termo "sócios" do aludido dispositivo legal se refere a pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no País ou no exterior, que detenham participação societária na pessoa jurídica*.
>
> [...]
>
> Fundamentos:
>
> 19. Ademais não há um conceito na legislação de regência a respeito do que seria "sócio", posto que este é um termo originado do Direito Comercial, cuja base legal se encontra hodiernamente positivada como Direito de Empresa no Livro II do Código Civil, *sendo neste inequívoca a concepção de que sócio é aquele que contribui para a formação do capital social com bens ou serviços, fazendo jus a parte do resultado da sociedade*.
>
> 20. Por fim, é possível encontrar na legislação tributária exemplos de conceitos que abordam os sócios da pessoa jurídica, com o intuito de coibir despesas indevidas. O art. 23 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, conceituou "pessoas vinculadas" para fins de preços de transferência. Outro exemplo é a previsão do termo "pessoas ligadas" do art. 529 do RIR/2018, para fins de caracterização de lucros distribuídos disfarçadamente.
>
> 21. Todavia, em nenhum dos casos citados procurou-se estender o conceito de sócios a pessoas pertencentes ao mesmo grupo econômico. Na verdade, são amostras de que pagamentos entre pessoas ligadas são admissíveis, desde que respeitadas certas condições, além de ser praxe da legislação tributária delimitar expressamente as hipóteses que envolvem dedução de despesas. (grifos nossos)

Em 2020, por meio do Acórdão nº 1301-004.374,[9] de 11 de fevereiro de 2020, o colegiado entendeu, por unanimidade, que: "A não dedutibilidade dos *royalties* pagos a sócios, pessoa física ou jurídica, deve ser interpretada de forma estrita". É dizer, o termo "sócios" não comporta "ampliação para colher na regra restritiva qualquer pessoa que integre o mesmo grupo econômico ou esteja, de alguma forma, vinculada à pessoa jurídica que realiza o pagamento".

Em 2022, nos termos do Acórdão nº 9101-006.098, de 11 de maio de 2022, o colegiado entendeu, por maioria, que: "Não são dedutíveis os *royalties* pagos a quaisquer sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou ainda a dirigentes de empresas e a seus parentes ou dependentes".

[9] No mesmo sentido, Acórdão nº 1301-006.179, de 17 de novembro de 2022.

Por fim, em 2023, no Acórdão nº 9101-006.494, de 8 de março de 2023, o colegiado entendeu, por maioria, que: "A expressão "sócios" empregada pelo art. 71, "d", da Lei 4.506/64 compreende, por certo, tanto as pessoas físicas como as jurídicas, descabendo ao intérprete distinguir, onde a lei distingue, caso, todavia, inexistentes fundamentos sistêmicos que imponham tal distinção".

A seguir, trechos com os principais fundamentos do Acórdão nº 9101-006.494, de 8 de março de 2023:

> [...] esta regra objetiva, realmente, evitar a manipulação de resultados pelos sócios destas empresas (como alardeado pelo acórdão recorrido), e, assim, transferir, em detrimento dos interesses fiscais, rendimentos a terceiros interessados.
>
> A lei se utiliza da expressão "sócios"; ela não faz, aí, distinção entre a natureza destes, se natural ou jurídica. Nesta esteira, se considerarmos que a prescrição normativa objetivaria o seu emprego a pessoas jurídicas e físicas, o resultado interpretativo seria, de fato, desarrazoado? Poder-se-ia, seriamente, dizer-se ser contra sistêmico ou avesso às regras e princípios constitucionais que se apliquem ao direito tributário e à relação jurídico-tributária? E, mais importante, haveria uma justificativa clara para se adotar uma interpretação restritiva desta expressão?
>
> [...] busca pela finalidade da lei (teleologia), [...] ela busca evitar práticas antielisivas e, por certo, antievasivas. E é, justamente, aí que fica evidente que a palavra "sócios" não possa alcançar o sentido restritivo pretendido pela insurgente.
>
> Com efeito, se a lei pretende evitar a manipulação de resultados ou mesmo a ocultação de rendimentos, como ocorre, v.g., no caso da Distribuição Disfarçada de Lucros, semelhante prática não está adstrita aos sócios pessoas naturais, mas a todo e qualquer sócio que tenha, por força de sua participação direta no capital social, o poder de decisão quanto aos atos e negócios a serem pactuados. E vejam que não estou, para assim entender, me socorrendo de qualquer método integrativo, muito menos de analogia, precisamente porque a lei emprega a palavra "sócios" que, sabidamente, compreende as pessoas físicas e as pessoas jurídicas.
>
> [...] não há [...] qualquer vício de validade no Regulamento do Imposto de Renda de 1999, ao acrescentar a expressão "pessoa física ou jurídica" no texto do inciso I do art. 353 do RIR/99. O Decreto 3.000/99, neste ponto, nada mais fez que atender ao comando inserto no art. 84, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB –, a fim de "regulamentar" a lei, evidenciando, de forma mais clara, sem inovar o ordenamento, o seu sentido.

Em síntese, entendeu-se que o termo "sócios", previsto no art. 71, "d", da Lei 4.506/1964, não deve ser interpretado de forma restritiva, uma vez que a finalidade

da norma é evitar práticas antielisivas e antievasivas. Assim, se o objetivo da norma é evitar a manipulação de resultados ou mesmo a ocultação de rendimentos, não pode estar restrita aos sócios pessoas naturais, mas a todo e qualquer sócio que tenha, por força de sua participação direta no capital social, o poder de decisão quanto aos atos e negócios a serem pactuados.

Em relação à controvérsia sobre a dedutibilidade dos *royalties* pagos a outra pessoa jurídica em razão da utilização de marca, quando verificado que ambas fazem parte do mesmo grupo econômico ou que se trata de controlada indireta, a Câmara Superior de Recurso não tem conhecido dos recursos especiais.[10]

Como se vê, trata-se de tema que ainda não alcançou um consenso jurisprudencial no CARF. Todavia, com a revogação do dispositivo legal em comento pela Lei nº 14.596, de 2023, com o passar do tempo demandas dessa natureza deixarão de existir.

4. Limite de dedução dos *royalties*. Franquia. Caso McDonald's. Jurisprudência do CARF

O caso em análise versa sobre contribuinte que adquiriu o direito de exploração das redes de restaurantes McDonald's, assumiu o lugar da franqueadora Master no Brasil e celebrou contratos de subfranquia em diversas localidades. Nessa operação há o pagamento de *royalties* próprios (franqueadora principal no Brasil) e das subfranqueadas.

---

10 Cf. os Acórdãos: nº 9101-004.552, de 3 de dezembro de 2019; nº 9101-006.098, de 11 de maio de 2022; nº 9101-006.494, de 8 de março de 2024; e nº 9101-006.968, de 9 de maio de 2024. Acórdão nº 9101-004.552 (12/2019): "Não conheceu do recurso especial da PGFN que pretendeu reverter o entendimento do recorrido nº 1302-002.695 – que cancelou glosa decorrente de contrato de distribuição firmado em favor de empresas do mesmo grupo econômico sem demonstração do vínculo societário entre elas – mediante oposição do paradigma nº 1402-000.905 – que validou glosa em face de contrato firmado entre pessoas jurídicas que tinham como sócios as mesmas pessoas físicas". Acórdão nº 9101-006.098 (05/2022): "Não conheceu do recurso especial do contribuinte que pretendeu reverter o entendimento do recorrido nº 1201-002.158, assemelhado ao anterior nº 1201-001.462 – que validou glosa em face de contratação em favor da controladora indireta da autuada, interpondo-se entre elas subsidiária integral da beneficiária dos pagamentos –, mediante oposição do paradigma nº 1302-002.695 – que cancelou glosa decorrente de contrato de distribuição firmado em favor de empresas do mesmo grupo econômico sem demonstração do vínculo societário entre elas". Acórdão nº 9101-006.494 (03/2023): "Não conheceu do recurso especial da PGFN que pretendeu reverter o entendimento do recorrido nº 1301-004.374 – que cancelou glosa decorrente de contratação entre empresas do mesmo grupo econômico sem demonstração do vínculo societário entre elas – mediante oposição do paradigma nº 1201-001.462 – que validou glosa em face de contratação em favor da controladora indireta da autuada, interpondo-se entre elas subsidiária integral da beneficiária dos pagamentos" [No mesmo sentido, Acórdão nº 9101-006.968 (5/2024)].

O centro da controvérsia é definir se o limite de dedução dos *royalties* (4% da receita líquida de vendas) deve ser calculado somente sobre as receitas próprias de vendas ou deve incluir as receitas de terceiros subfranqueados.

Vejamos a legislação sobre o tema.

O art. 12 da Lei nº 4.131/1962 dispõe que os *royalties* que especifica são dedutíveis até o limite máximo de cinco por cento (5%) da receita bruta do produto fabricado ou vendido e que os percentuais de dedução serão estabelecidos mediante Portaria do ministro da Fazenda.

> Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962
>
> Art. 12. As somas das quantias devidas a título de "*royalties*" pela exploração de patentes de invenção, ou uso das marcas de indústria e de comércio e por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, *poderão ser deduzidas*, nas declarações de renda, para o efeito do art. 37 do Decreto nº 47.373 de 07/12/1959, *até o limite máximo de cinco por cento (5%) da receita bruta do produto fabricado ou vendido*. (Vide Medida Provisória nº 1.152, de 2022) (Revogado pela Lei nº 14.596, de 2023)
>
> § 1º Serão *estabelecidos e revistos* periodicamente, mediante ato do *Ministro da Fazenda*, os *coeficientes percentuais admitidos para as deduções* a que se refere este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade. (Revogado pela Lei nº 14.596, de 2023) (grifos nossos)

A Portaria MF nº 436/1958, que trata dos coeficientes percentuais máximos para a dedução de *royalties*, pela exploração de marcas e patentes, de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhante, amortização, estabelece como limite das indústrias de produtos alimentares o percentual de 4%.

Por meio do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2/2002, a Receita Federal ressaltou a dedutibilidade do *royalty* e pontuou que os limites percentuais previstos nas Portarias do ministro da Fazenda devem ser aplicados de forma cumulativa.

> Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 2, de 21 de fevereiro de 2002
>
> Artigo único. A remuneração paga pelo franqueado ao franqueador é dedutível da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, aplicando-se, cumulativamente, os limites percentuais previstos nas Portarias específicas do Ministro da Fazenda, para cada tipo de royalty contratado, classificando-os segundo as subdivisões daqueles atos administrativos.
>
> Parágrafo único. À dedutibilidade prevista no caput aplica-se o limite máximo de cinco por cento previsto no art. 12 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, e no art. 6º do Decreto-lei nº1.730, de 17 de dezembro de 1979.

Retomando a controvérsia sobre o limite de dedução dos *royalties*, se deve ser calculado somente sobre as receitas próprias de vendas ou deve incluir as receitas de terceiros subfranqueados, no Acórdão nº 101-95.609,[11] de 22 de junho de 2006, prevaleceu o entendimento favorável aos contribuintes no sentido de que o limite de dedução dos *royalties* (indústria de produtos alimentares: 4% da receita líquida de vendas) é calculado sobre as receitas próprias de vendas e *inclui* as receitas de terceiros subfranqueados. Nessa linha, os *royalties* pagos não se referem apenas às receitas de vendas próprias; parte dos *royalties* são recebidos dos subfranqueados e repassados para a titular da marca. Entendeu o colegiado, por unanimidade, que:

> *incluem-se na base de cálculo do limite de dedutibilidade* das despesas com *o pagamento de* royalties *ao exterior*, as receitas líquidas das vendas do produto fabricado ou vendido obtidas pelas pessoas jurídicas subfranqueadas e remetidas ao exterior por meio da franqueada máster no Brasil. (grifos nossos)

De forma diversa, no Acórdão nº 1301-002.154, de 5 de outubro de 2016, prevaleceu o entendimento favorável ao Fisco no sentido de que o limite de dedução dos *royalties* deve ser calculado somente sobre as receitas próprias de vendas. Entendeu o colegiado, por maioria, que:

> O limite de dedução dos *royalties* aplicável à indústria de produtos alimentares é de 4% da receita líquida de vendas do produto fabricado ou vendido. A interessada não opera como simples coletor de *royalties* que seriam devidos pelos subfranqueados nacionais ao detentor internacional do nome comercial e da marca explorados. A relação jurídica que obriga o franqueador master nacional (a interessada) ao pagamento dos *royalties* ao detentor estrangeiro do direito é travada de forma direta. O pagamento dos *royalties* devidos pelo primeiro ao segundo independe do recebimento, pelo primeiro, dos *royalties* a ele devidos pelos subfranqueados nacionais (terceiros). A recorrente, ao pagar os *royalties*, paga em nome próprio. *O limite para dedutibilidade é calculado sobre as receitas próprias de vendas, descabendo a pretensão de calcular um limite incluindo-se as receitas de terceiros subfranqueados*. (grifos nossos)

Em 2023, a Câmara Superior de Recursos Fiscais manteve o posicionamento favorável ao Fisco no sentido de que o limite de dedução deve ser calculado somente sobre as receitas próprias de vendas. No Acórdão nº 9101-006.493,[12] de 8 de março de 2023, entendeu o colegiado, por voto de qualidade, que:

> *O limite legal de dedução de* royalties *é determinado em função da receita do próprio contribuinte*. O fato de esses valores serem, contratualmente, calculados com

[11] No mesmo sentido, Acórdão nº 101-95.602, de 22 de junho de 2006.

[12] No mesmo sentido, Acórdão nº 9101-006.492, de 8 de março de 2023.

> base também na receita de outras pessoas jurídicas, mesmo subfranqueadas, não amplia a limitação legal. Esse entendimento é reforçado, no presente caso, em função de o pagamento dos *royalties* pelo franqueado não depender, por força contratual, de qualquer recebimento de seus subfranqueados. (grifo nosso)

A seguir, trechos com os principais fundamentos do Acórdão nº 9101-006.493, de 8 de março de 2023:

> [...] uma vez que a lei está a tratar de limites de dedução de despesa de uma empresa, todos os demais referenciais legais são a ela referenciados; no caso específico, *a receita líquida é da própria empresa em relação a qual se limita a despesa*. Interpretação ampliativa para abarcar a receita de outras empresas das etapas posteriores da cadeia de consumo corresponde a uma extrapolação do potencial hermenêutico do próprio texto legal. É criar norma, onde o legislador não pretendeu. É agir como legislador positivo.
>
> O fato de os *royalties* serem, por força contratual, eventualmente, determinados com base nas vendas dos subfranqueados, não desnatura nem requalifica a *determinação legal de que o limite é determinado em função das vendas próprias*. Ora, se tais *royalties* fossem determinados com base no capital das empresas, na sua folha salarial, no PIB, no índice de Gini, na taxa internacional de juros, no preço do barril de petróleo ou qualquer outro parâmetro diverso da própria receita da contribuinte teria o condão de alterar o limite legal calculado com base na sua própria receita? A resposta óbvia é *não*!
>
> Ademais, no Brasil, vigora claramente, para fins de tributação da renda, o critério da entidade. *O lucro tributável é determinado com base nos resultados de cada pessoa jurídica e não do grupo econômico do qual faça parte*. Desse modo, não é razoável pressupor que a disciplina jurídica de um dos elementos componentes do lucro de uma entidade deva ser determinada com base em elementos de outras pessoas jurídicas, ainda que vinculadas contratualmente, sem haver expressa previsão legal nesse sentido. (grifos nossos)

Em resumo, entendeu a Turma, por voto de qualidade, que, se a lei trata de limites de dedução de despesa, os demais referenciais legais são a ela referenciados; no caso específico, a receita líquida é da própria empresa em relação à qual se limita a despesa. O fato de os *royalties* serem, por força contratual, eventualmente, determinados com base nas vendas dos subfranqueados não desnatura nem requalifica a determinação legal de que o limite é determinado em função das vendas próprias. Ainda que tais *royalties* fossem determinados com base em parâmetro diverso da própria receita do contribuinte, isso não teria o condão de alterar o limite legal calculado com base na sua própria receita. Ademais, em função do critério da entidade, o lucro tributável é determinado com base nos resultados de cada pessoa jurídica e não do grupo econômico do qual faça parte.

Tendo em vista tratar-se de decisão por voto de qualidade, elencamos os principais fundamentos da corrente vencida, conforme declaração de voto no referido Acórdão nº 9101-006.493, de 8 de março de 2023, cujo entendimento é no sentido de que o limite de dedução dos *royalties* inclui as receitas de terceiros subfranqueados:

> [...] a Recorrente *apenas repassa ao exterior o montante pago pelas subfranqueadas no Brasil*. Dessa maneira, a Recorrente é *mero agente coletor*.
>
> [...] a Recorrente *nem precisaria reconhecer e tributar como receita própria o valor recebido das subfranqueadas*, tal qual acontece com alguns modelos de negócios que já foram analisados pela Receita Federal do Brasil e pelo CARF, tais como *agências de turismo e agências de publicidade*.
>
> [...] os pagamentos efetuados pela Recorrente à McDonalds Corporation *não possuem natureza de* royalties, sendo decorrentes de uma obrigação contratual, visto que *a Recorrente não faz a exploração direta de patentes, marcas ou direitos autorais*. Como decorrência de tal raciocínio, entendo que não há que se aplicar a limitação de dedutibilidade ao pagamento em comento. (grifos nossos)

Segundo essa corrente, em síntese, o limite de dedução dos *royalties* deve incluir as receitas de terceiros subfranqueados, porque, na espécie, o contribuinte atua como agente coletor, ou seja, apenas repassa ao exterior o montante pago pelas subfranqueadas no Brasil. Assim, tal qual ocorre com agência de turismo e de publicidade, não seria tributável como receita própria o valor oriundo dos subfranqueados. Por fim, assentou-se que o contribuinte não explora diretamente patentes, marcas ou direitos autorais; logo, os pagamentos efetuados à McDonalds Corporation não possuem natureza de *royalties*, tratando-se de obrigação contratual.

> Como se vê, o tema é bem controverso no CARF e não alcançou um consenso jurisprudencial. Todavia, tal qual o tema anterior, com a revogação do dispositivo legal em comento pela Lei nº 14.596, de 2023, com o passar do tempo demandas dessa natureza também deixarão de existir.

Conclusões

Em relação às três matérias analisadas, verificou-se que somente no caso do uso de imagem de desenhos artísticos se alcançou um consenso jurisprudencial. Em relação às demais matérias, prevaleceu a divergência nos colegiados, ainda que tenha sido alcançada a maioria em um dos julgados.

Todavia, em relação aos casos em que a divergência predomina, as matérias foram revogadas pela Lei nº 14.596, de 2023, e deixarão de existir com o passar do tempo. Pode-se dizer que o estoque dessa matéria é definido e limitado.

Ante o exposto, após análise dos julgados do CARF, verificou-se, no primeiro caso, que a CSRF, por unanimidade (Acórdão nº 9101-006.889, de 2 de abril de 2024), entendeu que a natureza jurídica dos pagamentos efetuados pela indústria têxtil a licenciadoras como Disney, Warner, Marvel e Mauricio de Sousa, pelo uso de imagem de desenhos artísticos (Mickey Mouse, Tio Patinhas, Pato Donald, dentre outros) para estampar os produtos que fabrica e comercializa, configura cessão de direitos autorais e não uso de marca. Entendeu-se que tais desenhos – direitos autorais – compõem parte do custo de produção com o objetivo de alavancar vendas dos produtos têxteis comercializados pelo contribuinte com a sua própria marca. Afinal, o contribuinte não vende produtos da "marca Disney", mas produtos com a marca do seu estabelecimento, os quais contêm desenhos artísticos com personagens cuja criação foi feita pela Disney.

O posicionamento unânime do colegiado demonstra que a matéria restou pacificada no âmbito do CARF, o que confere segurança jurídica aos contribuintes.

O segundo caso tratou do termo "sócios" previsto no art. 71, "d", da Lei 4.506/1964. A CSRF entendeu, por maioria (Acórdão nº 9101-006.494, de 8 de março de 2023), que a finalidade da norma é evitar práticas antielisivas e antievasivas, ou seja, evitar manipulação de resultados ou ocultação de rendimentos. Com efeito, não pode estar restrita aos sócios pessoas naturais, mas a todo e qualquer sócio que tenha, por força de sua participação direta no capital social, o poder de decisão quanto aos atos e negócios a serem pactuados. Trata-se de decisão com maioria de 5 x 3, o que, a meu ver, ainda não se trata de um precedente pacífico na CSRF.

Por fim, no terceiro caso, que tratou do limite de dedução dos *royalties* nos casos de franquia e subfranquia, a CSRF, por voto de qualidade, entendeu que tal limite deve ser calculado somente sobre as receitas próprias de vendas. Entendeu-se que o fato de os *royalties* serem, por força contratual, eventualmente determinados com base nas vendas dos subfranqueados não desnatura nem requalifica a determinação legal de que o limite é determinado em função das vendas próprias.

A corrente vencida, por qualidade, esposou entendimento diverso no sentido de que o limite de dedução dos *royalties* deve incluir as receitas de terceiros subfranqueados em razão de o contribuinte atuar como agente coletor e apenas repassar ao exterior o montante pago pelas subfranqueadas no Brasil.

Esse último caso demonstra com mais força ainda o dissenso jurisprudencial em relação à matéria, tanto para uma corrente quanto para outra.

Enfim, os casos analisados neste estudo, com exceção do primeiro tema, demonstram que a jurisprudência no âmbito do CARF é dinâmica, tanto nas Turmas Ordinárias quanto na CSRF, o que, em certa medida, afasta a segurança jurídica em relação às matérias objeto deste estudo.

Referências

BRASIL. Solução de Consulta Cosit nº 182, de 31 de maio de 2019. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 24, 21 jun. 2019. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=101736&visao=anotado. Acesso em: 18 jan. 2025.

GRECO, Marco Aurélio. Sobre o futuro da tributação: a figura dos intangíveis. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 25. São Paulo: Dialética, 2011.

LAURENTIIS, Thais de; TOSELLI, Luís Henrique. *Natureza jurídica do uso do Tio Patinhas*: cessão de direito autoral ou cessão de marca? *Conjur*, 21 ago. 2024. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2024-ago-21/natureza-juridica-do-uso-do-tio-patinhas-cessao-de-direito-autoral-ou-cessao-de-marca/. Acesso em: 18 jan. 2025.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: Justec Editora Ltda., 1971.

ROCHA, Sergio André; SOARES, Romero Lobão. Dedutibilidade de pagamentos de royalties para o exterior pelo direito de distribuição/comercialização de software. *Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)*, Belo Horizonte, ano 17, n. 98, p. 49-68, mar./abr. 2019.

ULHÔA CANTO, Gilberto de. "Royalties", imposto sobre a renda. Distinção entre "royalties" e outras formas de remuneração ou pagamento de direitos, bens ou serviços. Direitos autorais e direitos de autor, diferenças e tratamento fiscal. Rendimentos de residentes no estrangeiro. Dedutibilidade de despesa, pela fonte pagadora. *In*: ULHÔA CANTO, Gilberto de. *Temas de Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Alba, 1964. v. 2.

VIEGAS, Juliana Laura Bruna. Leis da propriedade intelectual precisam de revisão. *Conjur*, 22 dez. 2009. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2009-dez-22/retrospectiva-2009-leis-propriedade-intelectual-revisao#author. Acesso em: 18 jan. 2025.

CONDIÇÕES DE DEDUTIBILIDADE DAS MULTAS DECORRENTES DE ACORDOS DE ANTICORRUPÇÃO

CARLOS AUGUSTO DANIEL NETO[1]

Resumo: O artigo analisa a dedutibilidade das multas aplicadas em acordos de leniência no Brasil, destacando a complexidade do tema diante da ausência de regulamentação específica e das distintas naturezas jurídicas das penalidades. Diferenciam-se três tipos de multas: punitivas, compensatórias e de absorção de vantagens ilícitas. Conclui-se que as multas punitivas, salvo quando tenham natureza de custos, são indedutíveis, enquanto as compensatórias podem ser dedutíveis se relacionadas à atividade da empresa. Já as multas de absorção não devem ser tratadas como despesas, mas como ajustes ao fato gerador tributário. A correta classificação é essencial para um tratamento fiscal adequado.

Palavras-chave: Imposto de Renda; dedutibilidade; multas; acordo de leniência; Lei Anticorrupção.

Abstract: The article examines the deductibility of fines imposed in leniency agreements in Brazil, highlighting the complexity due to the lack of specific regulations and the different legal natures of penalties. It identifies three types of fines: punitive, compensatory, and those aimed at absorbing illicit gains (disgorgement). It concludes that punitive fines, except if they are considered costs, are generally non-deductible, while compensatory ones may be deductible if related to the company's activities. Fines for absorbing illicit gains should not be treated as expenses but as adjustments to the tax event. Proper classification is essential for an appropriate tax treatment.

Keywords: Income Tax; deductibility; fines; leniency agreement; Anti-corruption Law.

[1] Doutor em Direito Tributário pela USP, mestre em Direito Tributário pela PUC-SP, com estágios pós-doutorais de pesquisa no Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen e na UERJ. Ex-conselheiro titular da 1ª e 3ª Seções do CARF. Professor permanente no mestrado profissional do CEDES, da APET e do IBDT. Advogado.

DOI 10.5281/zenodo.17281150

Sumário

Introdução 473
1. O acordo de leniência e as multas decorrentes: uma falsa unidade 473
2. As regras gerais de dedutibilidade de despesas no Brasil para IRPJ e CSLL . . . 478
3. Dedutibilidade das multas aplicadas em acordo de leniência. 484
    3.1 Multas de natureza punitiva 484
    3.2 Multas de natureza compensatória. 488
    3.3 Multas com função de absorção do benefício indevidamente obtido 490
4. O Acórdão n. 1004-000.137 do CARF 495
Conclusão 497
Referências 498

Introdução

O debate sobre a dedutibilidade das multas em acordos de leniência é um tema enfrentado em todo o mundo, tendo em vista a universalização dos procedimentos não contenciosos e consensados, voltados à interrupção eficiente e à investigação de práticas criminosas, bem como ao ressarcimento do Erário.

A problemática da dedutibilidade dessas multas ganha contornos de complexidade, especialmente no Brasil, não apenas pela novidade do tema, mas especialmente pela ausência de regulamentação expressa, somada à existência de normas gerais de dedutibilidade de sentido controvertido, sem contar a dificuldade na análise das distintas naturezas jurídicas dessas multas e do impacto tributário resultante.

A Lei n. 12.846/2013, conhecida como Lei Anticorrupção, e sua regulamentação trouxeram inovações significativas, como a possibilidade de as multas assumirem funções punitivas, compensatórias ou de absorção de vantagens indevidas. Cada uma dessas categorias possui implicações distintas no regime jurídico tributário, especialmente no que diz respeito à apuração do IRPJ e da CSLL.

Este trabalho examinará o iter legislativo, doutrinário e jurisprudencial que molda o entendimento sobre as parcelas dedutíveis e não dedutíveis, com foco nos critérios estabelecidos na legislação tributária brasileira.

1. O acordo de leniência e as multas decorrentes: uma falsa unidade

A Lei n. 12.846/2013, denominada "Lei Anticorrupção" (LAC), foi o principal esforço legislativo brasileiro, na história recente, de modernizar a forma de combate à corrupção no país, atendendo também a compromissos assumidos internacionalmente de combate a práticas como suborno e lavagem de dinheiro.

Dentre as suas novidades, introduziu a responsabilidade objetiva de empresas em casos de corrupção, penas pecuniárias mais rígidas (ou mesmo a dissolução compulsória) e a criação do "acordo de leniência", voltado a fomentar a cooperação dos infratores com a resolução das condutas criminosas. O regime tributário de seus efeitos patrimoniais será analisado aqui.

Conforme o art. 16 da LAC, o acordo de leniência é um negócio jurídico firmado com os responsáveis pelos atos de corrupção previstos nessa lei e que colaborem efetivamente com as investigações e o processo administrativo, para i) a identificação dos demais envolvidos na infração, quando couber; e ii) a obtenção célere de informações e documentos que comprovem o ilícito sob apuração. Trata-se de acordos "[os institutos de confissão e colaboração] essencialmente voluntários. Quem por eles se

interessa adota um comportamento para o qual não estaria obrigado, fazendo uma opção baseada, em regra, na percepção de vantagens" (Ministério Público Federal, 2017, p. 44). Em troca das informações, o colaborador obtém um grau de leniência na aplicação de sanções civis e administrativas, mas *sem prejuízo da apuração de responsabilidade penal individual*.

Esse tipo de instituto premial está inserido na categoria dos *negócios jurídicos processuais*, caracterizados pela referida *bilateralidade de utilidades*: amenização das sanções, para o infrator que coopera; detecção e prova de infrações, para o Estado. Isso não é, todavia, um fenômeno que surgiu com a LAC, sendo adotado há muito por meio dos termos de ajustamento de conduta e termos de compromisso de cessação, em setores fiscalizados e/ou regulados, e em relação a débitos privados com o Estado (Ministério Público Federal, 2017, p. 50).

A despeito de se referir a um ato lesivo ocorrido no passado, a realização do acordo de leniência (bem como de qualquer negócio jurídico análogo) é um ato de caráter lícito, mutuamente benéfico para os seus participantes. Ela não se destina a converter o ilícito em lícito, ou excluir a culpabilidade penal do agente, mas apenas mitigar as sanções aplicáveis nos específicos âmbitos civil e administrativo, e viabilizar a reparação integral dos danos causados (Ministério Público Federal, 2017, p. 55), como expressamente determina o art. 16, §3º, da LAC, *verbis*: "O acordo de leniência não exime a pessoa jurídica da obrigação de reparar integralmente o dano causado".

Dois aspectos relevantes desses acordos são suas abrangência e transversalidade, considerando a amplitude do sistema normativo anticorrupção. Nesse sentido, aduziu o Estudo Técnico n. 1/2017 que "deve conferir-lhe caráter materialmente amplo e abrangente – isto é, transversal –, na concretização mais plena possível da tarefa sancionadora estatal, ativada pela colaboração prestada e pela revelação de ilícitos, alcançando a mitigação de penalidades distintas em esferas diversas de incidência" (Ministério Público Federal, 2017, p. 92). O entendimento do MPF, e que vem sendo adotado também pelos tribunais na validação dos acordos, é de que o acordo deve dispor também sobre outras sanções administrativas cabíveis aos infratores, como decorrentes da lei de licitações ou de improbidade administrativa. Em suma: *o seu alcance deve perpassar todos os feixes normativos que atingem a infração confessada*. É o que aduz o Estudo em análise, *verbis*:

> Neste sentido, traduzindo-se em termos práticos, no rol de sanções negociáveis em leniência, encontram-se, primariamente, as penalidades da LAC, incluídas a significativa redução do valor da multa administrativa, a isenção da publicação extraordinária da condenação – cujo impacto reputacional no contexto comercial e financeiro das pessoas jurídicas é relevante, sendo, por isto, atrativo

> dela eximir-se –, o afastamento da proibição, judicialmente imponível, ao recebimento de benefícios e recursos financeiros, de origem pública, pelo prazo de 1 a 5 anos, além da atenuação ou isenção de penalidades da Lei de Licitações aplicáveis a entes morais. E, avançando-se, para além da literalidade da LAC, devem poder ser objeto de negociação entre Estado e empresa, no âmbito da leniência, a multa civil prevista na LIA e as demais sanções elencadas em seu artigo 12 e incisos, o que é usualmente do interesse da defesa, já que tais penalidades podem ser bastante gravosas para a situação comercial da pessoa jurídica. Quando possível e houver ampliação também dos entes celebrantes, até penalidades impostas por órgãos reguladores, como o CADE, podem ser contempladas na avença. (Ministério Público Federal, 2017, p. 92-93)

Como se vê, o acordo de leniência vai muito além do estabelecimento de multas e envolve a possibilidade de transacionar e suspender uma série de sanções que impactam diretamente no "*contexto comercial*" e na "*situação comercial da pessoa jurídica*", como i) publicação extraordinária da decisão condenatória (art. 6º da LAC); ii) afastamento da proibição do recebimento de recursos financeiros e benefícios de origem pública (art. 19, IV, da LAC); iii) suspensão da aplicação das sanções da lei de licitações (art. 88 da Lei n. 8.666/1993), como suspensão de participação em licitação, impedimento para contratar com a Administração e declaração de inidoneidade; e iv) afastamento das penas previstas no art. 12 da Lei de Improbidade Administrativa (Lei n. 8.429/1992), como a proibição de contratar com o Poder Público em qualquer de seus níveis.

Como se vê, o acordo de leniência não é destinado apenas a penalizar patrimonialmente a colaboradora, mas também tem a função de atingir diretamente a sua "situação comercial", preservando a sua existência e funcionamento, *i.e.*, a sua capacidade de se manter como fonte produtora de rendimentos a partir da exploração de suas atividades econômicas. Ele é um instrumento apto à suspensão ou cessação de medidas administrativas voltadas a um sufocamento das atividades produtivas, com um potencial de prejudicar o infrator superior à própria penalidade pecuniária, o que se converte em um incentivo ainda mais intenso ao engajamento voluntário no acordo de colaboração premiada. Veja-se que essa finalidade de "sufocamento da capacidade operacional da empresa" é declarada pelo próprio MPF, no Estudo Técnico sob análise, *verbis*:

> No microssistema anticorrupção, fundamental para a punição efetiva da pessoa jurídica corruptora é a previsão de penalidades que *afetam diretamente a existência material da empresa*, que vão desde as pecuniárias e restritivas de direitos de contratação com o Estado e de auferimento de recursos públicos *até a possibilidade radical de dissolução compulsória*, desde que presentes certas circunstâncias. (Ministério Público Federal, 2017, p. 112-113, grifos nossos)

Como se vê, as sanções podem chegar à própria *dissolução compulsória da empresa*, que seria o equivalente à aplicação da pena capital a uma pessoa jurídica. Por outro lado, há uma declarada finalidade do acordo de leniência em viabilizar a manutenção da empresa enquanto fonte geradora de rendimentos, vis-à-vis do que ocorreria caso não houvesse a adesão à colaboração (Ministério Público Federal, 2017, p. 116). Se a empresa não puder operar, mesmo após a colaboração premiada, logicamente não haveria qualquer interesse dela quanto à adesão ao acordo.

Pois bem. O art. 6º da LAC estabelece dois tipos de sanções para os colaboradores dos acordos de leniência: i) a publicação extraordinária da decisão condenatória e ii) multa, no valor de 0,1% a 20% do faturamento bruto do último exercício anterior ao da instauração do processo administrativo, excluídos os tributos, a qual nunca será inferior à vantagem auferida, quando for possível sua estimação. Apesar do dispositivo se referir genericamente à multa, a complementação traz informações relevantes para a determinação da sua função, ao estabelecer como patamar mínimo a absorção da vantagem auferida.

Analisando o art. 20 do Decreto n. 11.129/2022, o ponto de partida das multas é o faturamento bruto da pessoa jurídica colaboradora, do exercício anterior à instauração do processo administrativo de responsabilização (PAR), líquido dos tributos já pagos sobre esses valores.

Essa menção à exclusão dos tributos da "base de cálculo" da sanção é relevante, pois demonstra a assunção de que a penalidade não pode incidir sobre uma parcela da riqueza do colaborador que *já* foi absorvida pelo Estado, por meio da tributação. O racional adotado sinaliza uma função que não é estritamente punitiva, mas que envolve também a absorção dos benefícios auferidos por meio das condutas ilícitas (*os ganhos ou os proveitos obtidos ou pretendidos pela pessoa jurídica em decorrência direta ou indireta da prática do ato lesivo*), tanto que o art. 21, p.u., do mesmo Decreto, estabelece que o limite mínimo da multa é a vantagem auferida, quando for possível a sua estimação.

Em outras palavras, uma parcela dessa multa deverá ter uma *função de absorção do lucro indevido* (*Gewinnabschöpfungsfunktion*; *skimming profits function*), ao passo que *o restante terá caráter punitivo do colaborador*.

Além disso, deve-se lembrar que o acordo de leniência deve ter como alvo, na medida do possível, o estabelecimento da *plena reparação do dano causado*, como estabelece o art. 6º, §3º, da LAC, ao dispor que "a aplicação das sanções previstas neste artigo [multa e publicação extraordinária da decisão condenatória] não exclui, em qualquer hipótese, a obrigação da reparação integral do dano causado". Inclusive,

a LAC prevê instauração de processo administrativo específico de reparação integral do dano, em seu art. 13,[2] com a possibilidade de inclusão do valor apurado em dívida ativa da fazenda pública. O escopo de reparação integral do dano não configura, de fato, espécie de sanção, mas simples meio de restituir uma situação ao estado anterior ao do dano causado a outrem, inclusive ao Erário (Ministério Público Federal, 2017, p. 102).

A LAC, em seus artigos 4º, §1º, e 19, §4º, distingue claramente entre a "obrigação de pagamento de multa e a reparação integral do dano causado", o que, *a priori*, excluiria a hipótese de parcela da multa paga ter natureza compensatória, mas essa conclusão não é precisamente correta.

O art. 45, VI, do Decreto n. 11.129/2022 prevê que o acordo de leniência terá cláusulas que versem sobre "a possibilidade de utilização da parcela a que se refere o inciso VI do *caput do art. 37* [do mesmo decreto] para compensação com outros valores porventura apurados em outros processos sancionatórios ou de prestação de contas, quando relativos aos mesmos fatos que compõem o escopo do acordo". Por sua vez, o art. 37, VI, estabelece que a pessoa jurídica que pretenda celebrar acordo de leniência deverá "reparar integralmente a parcela incontroversa do dano causado", cuja definição é dada pelo §2º do mesmo artigo, correspondendo aos valores dos "danos admitidos pela pessoa jurídica ou àqueles decorrentes de decisão definitiva no âmbito do devido processo administrativo ou judicial". Portanto, em se tratando de um dano admitido pelo colaborador e que, portanto, não dependerá de apuração em processo próprio, a sua cobrança poderá se dar no bojo da realização do próprio acordo de leniência, como condicionante deste.

Além disso, o art. 37, §3º, do Decreto n. 11.129/2022 prevê também a hipótese de o ato ilícito gerar, simultaneamente, dano ao ente lesado e acréscimo patrimonial indevido à pessoa jurídica responsável pela prática do ato, e de haver identidade entre ambos. Nesses casos, os valores a eles correspondentes serão: i) computados uma única vez para fins de quantificação do valor a ser adimplido a partir do acordo de leniência; e ii) *classificados como ressarcimento de danos para fins contábeis, orçamentários e de sua destinação para o ente lesado*.

Portanto, a LAC e sua regulamentação preveem a possibilidade do pagamento decorrente do acordo de leniência ter, também, natureza jurídica compensatória ou ressarcitória, nas hipóteses mencionadas acima, caso em que sequer o termo "multa" seria o mais adequado, pois *ela não teria sequer natureza de sanção, mas seria uma*

[2] "Art. 13. A instauração de processo administrativo específico de reparação integral do dano não prejudica a aplicação imediata das sanções estabelecidas nesta Lei. Parágrafo único. Concluído o processo e não havendo pagamento, o crédito apurado será inscrito em dívida ativa da fazenda pública."

decorrência do dever de reparação, estabelecido como imprescritível no art. 37, §5º, da CF/1988.[3] Ela seria uma decorrência do regime jurídico da responsabilidade civil aquiliana, decorrente da violação ou abuso de direitos.

Pelo exposto acima, resta claro que a designação "multa" para o pagamento feito em razão do acordo de leniência firmado pelo colaborador é, quando menos, insuficiente ou excessivamente generalizante, para esclarecer a variedade de naturezas jurídicas distintas para parcelas de um valor pago sob um rótulo unitário.

A correta identificação da natureza de cada parcela desse pagamento é essencial para a adequada adjudicação do seu regime jurídico tributário próprio, em especial a sua sujeição ou não às regras de dedutibilidade vigentes para o direito tributário brasileiro, no que diz respeito à apuração do IRPJ e da CSLL. Em outras palavras, tratar todo o pagamento de uma única forma significaria equiparar coisas rigorosa e substancialmente distintas.

Desse modo, fica evidente que as multas pagas em decorrência poderão ter pelo menos três naturezas jurídicas distintas: i) *penalidade*, quando destinada a sancionar o colaborador pelos ilícitos perpetrados; ii) *absorção da vantagem indevida*, voltada a retirar do colaborador o acréscimo patrimonial direta ou indiretamente relacionado ao ilícito; e iii) *compensação*, para a reparação integral do dano direta ou indiretamente causado pelo ilícito realizado. Portanto, deve-se analisar a dedutibilidade da referida multa considerando cada uma dessas suas parcelas juridicamente distintas, que é o que será feito adiante.

2. As regras gerais de dedutibilidade de despesas no Brasil para IRPJ e CSLL

"Renda" é um conceito usualmente relacionado aos meios pelos quais as pessoas sobrevivem e atendem às próprias necessidades, gerando o seu bem-estar (Holmes, 2001, p. 4). Na busca de uma formulação compreensiva dessa ideia, destaca-se a posição de Georg Schanz (1896, p. 1-87), que defende ser a renda caracterizada pelo acréscimo da capacidade econômica de satisfazer as necessidades do sujeito, apurado dentro de um determinado período, descontados os gastos necessários à obtenção do rendimento.

Com os contributos de Robert Haig e Henry Simmons, consolidou-se o "conceito de renda SHS" (Schanz-Haig-Simmons), que define essa realidade econômica como o somatório do i) valor de mercado dos direitos exercidos no consumo e ii) da

[3] "Art. 37 [...] § 5º A lei estabelecerá os prazos de prescrição para ilícitos praticados por qualquer agente, servidor ou não, que causem prejuízos ao erário, ressalvadas as respectivas ações de ressarcimento."

mudança de valor no estoque de direitos dentro de um período em questão (Simons, 1955, p. 50). No âmbito jurídico-tributário, o conceito de renda se destaca como um relevante indicador econômico da capacidade contributiva dos contribuintes e como critério adequado para a repartição do custo do Estado sobre a sociedade (Tipke *et al.*, 2021, p. 345).

A capacidade contributiva expressada por essa grandeza não é simplesmente o acréscimo de ativos obtido – pois nem todo esse valor estará disponível para o desfrute deliberado do contribuinte –, mas apenas o *resultado econômico* de uma atividade profissional (*i.e.*, exercida com a finalidade precípua de obtenção de rendimentos), que corresponde à diferença de valor entre os ganhos e gastos relacionados a essa atividade (Tipke *et al.*, 2021, p. 347-348). Da necessidade de confronto entre o fluxo patrimonial positivo e negativo gerado por uma atividade profissional vem o conceito de *rendimento puro ou líquido* (*Rein- oder Nettoeinkünfte*), de onde decorre o *princípio da renda líquida objetiva* (*objektive Nettoprinzip*).

Joachim Lang (2005, p. 15) afirma que esse princípio se apresenta como a *verdadeira expressão da capacidade contributiva* em matéria de imposto de renda, dando-lhe concretude, ao exigir uma *ampla* permissão para dedução de custos e perdas do contribuinte, desde que ligados à atividade profissional exercida com a finalidade de lucro (excluindo, por outro lado, gastos decorrentes de *hobbies* e outras liberalidades). Em síntese, ele estabelece uma distinção entre duas esferas de gastos do contribuinte, uma ligada às atividades empresariais e profissionais (*Betrieb- oder Berufaufwand*) e outra relacionada à vida privada (*Privataufwand*), para determinar que aquilo que for dispendido no primeiro grupo não estará *disponível*[4] para tributação (Jachmann, 2005, p. 62-63).[5]

[4] Para evitar confusões, entendemos que o termo "disponibilidade" pode assumir dois significados distintos, no âmbito do imposto de renda brasileiro e à luz do art. 43 do Código Tributário, que não se confundem, apesar de serem ambos necessários à cobrança do referido tributo: i) em um sentido material, opondo-se ao âmbito dos gastos ligados à renda líquida objetiva e subjetiva; e ii) em um sentido temporal, ligado à determinação do momento em que determinado rendimento pode ser imputado na base de cálculo do imposto de renda, e.g., ligando-se à determinação do conceito de realização de renda.

[5] Isso não significa que todos os valores gastos no âmbito da vida privada seriam necessariamente renda tributável, tendo em vista que parte deles corresponderá a um nível mínimo de subsistência, equivalente a um conjunto básico de utilidades que deve ser assegurada pelo Estado ao contribuinte e não pode, portanto, ser objeto de tributação. Essa proteção a uma esfera da renda empregada na vida privada é assegurada pelo princípio da renda líquida subjetiva (subjektive Nettoprinzip), mas não será objeto de análise aqui. A respeito, cf. Torres (1999, p. 128).

A relevância do papel do princípio da renda líquida na definição do conceito de renda é tamanha que em 1988, no *Deutsche Juristentag*, concluiu-se que "[o] princípio da renda líquida é uma característica constitutiva da identidade do imposto de renda. Como tal, ele não está à disposição do legislador" (Tipke *et al.*, 2021, p. 348).

A despeito das divergências quanto ao significado dessa expressão, o ponto de partida distintivo usualmente repousa, de forma praticamente universal, sobre o chamado "princípio da causalidade" (*Veranlassungsprinzip*), considerado pela Escola de Colônia como o "princípio básico na mensuração da renda" (Lang *et al.*, 2005, seção 307).

Entendemos que a Constituição atribui certa liberdade do legislador no desenho das regras de dedução, de modo a concretizar o *princípio da renda líquida* – inclusive fazendo uso de regulamentos generalizantes, tipificantes e abrangentes ou estabelecendo restrições quantitativas ou qualitativas, desde que haja razões especiais objetivamente justificáveis para tanto. Essas razões especiais devem se conectar com outros valores contemplados pelo sistema jurídico, tais como i) geração de efeitos extrafiscais (*e.g.*, estímulo de determinados gastos, como doações ou ativos sujeitos à depreciação acelerada); ii) questões de praticabilidade administrativa (*e.g.*, taxas lineares para depreciação de ativos, com prazo predefinido, estabelecimento de porcentuais fixos de dedução em relação à receita bruta); e iii) combate a potenciais abusos tributários (*e.g.*, restrição à dedução de *royalties* pagos a pessoas vinculadas ou de juros pagos a partes relacionadas).

Desse modo, a *definição legal* que um ordenamento jurídico utilizar para definir certos gastos como despesas profissionais ou empresariais exercerá também a função de linha divisória entre as esferas profissional e privada, desde que respeitando a estrutura básica do imposto de renda, e desde que eventuais restrições sejam justificadas perante o próprio sistema.[6]

Em uma interpretação histórica da concretização do princípio da renda líquida objetiva na legislação do IRPJ (Daniel Neto, 2024, *passim*), verifica-se que a cláusula geral de dedutibilidade presente no art. 37, "a", do Decreto-lei n. 4.178/1942 foi *desdobrada*, com a edição da Lei n. 4.506/1964, em duas cláusulas gerais de dedutibilidade: a primeira, presente no art. 46 da Lei n. 4.506/1964,[7] refere-se aos "custos"; e a segunda, às "despesas operacionais", presentes no art. 47 da mesma lei,[8] que foram articuladas

6 Essa relevância do papel do legislador na definição do conceito de renda fica evidente, no Brasil, no acórdão proferido no RE n. 201.465-6, em especial a posição do ministro Nelson Jobim.

7 "Art. 46. São custos as despesas e os encargos relativos à aquisição, produção e venda dos bens e serviços objeto das transações de conta própria, tais como:".

8 "Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da emprêsa e a manutenção da respectiva fonte produtora. § 1º São necessárias as despesas pagas ou

de forma a serem conceitos "complementares", dentro do âmbito de concretização do princípio da renda líquida objetiva. Mais do que isso, elas possuem condições de aplicação distintas e concretizam em suas regras o *princípio da causalidade* de formas distintas, a depender da natureza da despesa a que se referem.

O art. 46 traz um conceito de "custos" para fins da tributação da renda, que não necessariamente serão coincidentes com o conceito contábil de custos fixado *posteriormente* pelo Decreto-lei n. 1.598/1977 e demais atos normativos a respeito. Para fins tributários, *o legislador adotou o princípio da causalidade direta na qualificação das despesas como custos*, adotando como parâmetro de referência apenas as atividades de aquisição, produção e venda dos bens e serviços, e desde que as transações sejam por conta própria. Além disso, substituiu-se a qualificação do vínculo causal existente, baseada na expressão "necessária" utilizada pelo Decreto-lei n. 4.178/1994, pelo termo "relativos", que indica um afastamento da exigência de um teste de essencialidade para o enquadramento dos custos como dedutíveis, *i.e.*, que ele seja condição *sine qua non* para a realização das atividades.

A causalidade exigida pelo art. 46 se baseia apenas em verificar se a despesa ou encargo se relaciona *diretamente* com as atividades do contribuinte, *i.e.*, as despesas ou encargos não serão custos intrinsecamente, mas apenas na medida em que sejam envidados para aquisição de utilidades empregadas na aquisição, produção e revenda dos bens ou prestação do serviço, mesmo que não sejam essenciais, mas desde que relacionados a essa atividade.

Por seu turno, o art. 47 traz a definição de "despesas operacionais", que são aquelas que, não sendo computadas nos custos (*i.e.*, não atendendo ao critério do art. 46 da mesma lei), são "necessárias à atividade da empresa e a manutenção da respectiva fonte produtora". Ademais, seu §1º estabelece que "são necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa", e o §2º que "as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa".

O art. 47 também tem como base uma relação de causalidade, ao estabelecer que as despesas serão necessárias à atividade da empresa ou à manutenção da fonte produtora. Entretanto, por uma questão conceitual, tendo em vista a ressalva de que as despesas operacionais não são custos, no que diz respeito às atividades da empresa, *esse vínculo de causalidade não será direto, mas indireto ou mediato*. Esse dado é importante, caso

incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da emprêsa. § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da emprêsa."

contrário haveria uma superposição entre os dois conceitos estabelecidos pela legislação, o que não parece ser o caso, tendo em vista a ênfase do legislador.

Desse modo, o art. 47 parece contemplar dois tipos distintos de causalidade: i) em relação às atividades da empresa, a causalidade deverá ser indireta e qualificada pela necessidade do gasto para a realização das transações ou operações da empresa (que não sejam diretamente ligadas às suas atividades profissionais); e ii) em relação à manutenção da fonte produtora, *a priori* a legislação não restringe a dedutibilidade a uma relação de causalidade direta, pois esses gastos não estão compreendidos no conceito de custos, mas exige que ela esteja qualificada pela necessidade do gasto.

Comparando os artigos 46 e 47 da Lei n. 4.506/1964 com o art. 37, "a", do Decreto-lei 4.178/1942, parece intuitiva a intenção do legislador. Como explicado anteriormente, a redação anterior pareceu estabelecer um vínculo de *causalidade forte e direto* na cláusula geral: *direto* por vincular imediatamente a despesa à atividade explorada pela pessoa jurídica, e *forte* por exigir que a despesa fosse *conditio sine qua non*, imprescindível, para a percepção do lucro e manutenção da fonte produtora. Essa opção acabava por estreitar demasiadamente o alcance dessa cláusula geral de dedutibilidade, deixando de fora da dedução gastos que, conquanto não relacionados diretamente com a atividade em si, são causados pelo exercício da atividade empresarial, *e.g.*, treinamentos de funcionários, gastos com mão de obra administrativa, gastos com segurança e reparação de acidentes ocorridos no contexto da atividade etc.

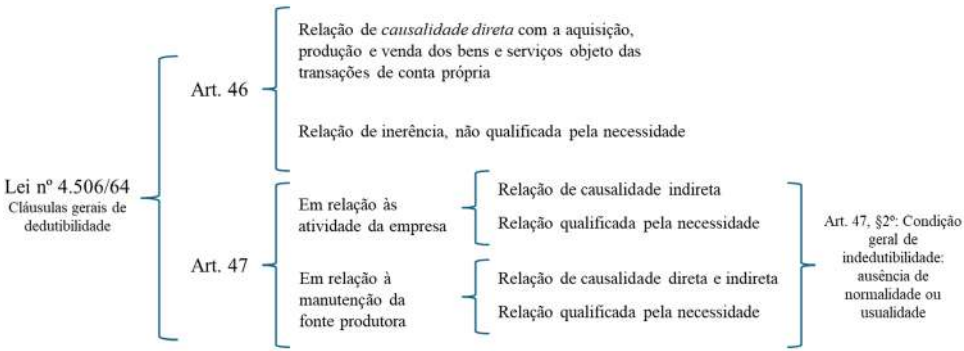
Nesse sentido, em relação ao Decreto-lei n. 4.178/1942, o art. 47: i) ampliou o alcance da cláusula das deduções ligadas à manutenção da fonte produtora, ao eliminar a referência às atividades profissionais, adotando a *causalidade forte* (*i.e.*, baseada em uma relação de essencialidade ou necessidade), *mas em um sentido lasso* (*i.e.*, abrangendo conexões diretas e indiretas com a manutenção da fonte); e ii) em relação às atividades da empresa, ampliou o alcance da dedução para compreender despesas que, ainda que não diretamente ligadas à atividade, sejam necessárias às transações e operações realizadas no contexto do exercício da atividade empresarial, implementando uma *causalidade forte, mas exclusivamente indireta* (para não se confundir com os custos).

Tanto o art. 46 quanto o art. 47 da Lei n. 4.506/1964 adotam o princípio da causalidade para a definição do critério de pertinência de determinada despesa em relação à esfera profissional do contribuinte, em oposição à esfera privada, mas *esse vínculo causal é configurado de diferentes formas, e não de forma unitária*, em se tratando de i) custos; ii) despesas operacionais necessárias à atividade da empresa; e iii) despesas operacionais relacionadas à manutenção da fonte produtora.

Por fim, a respeito da dedutibilidade de despesas operacionais, devemos mencionar também a inclusão do §2º no art. 47, que estabelece que "as despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa". Esse dispositivo costuma ser interpretado como introdutor de uma qualificadora adicional ao vínculo de causalidade (que já é caracterizado pela exigência de demonstração de *necessidade*), na linha do Parecer Normativo CST n. 32/1981, ao estabelecer que despesa deverá ser "normal", *i.e.*, aquela que "se verifica comumente no tipo de operação ou transação efetuada e que, na realização do negócio, se apresenta de forma usual, costumeira ou ordinária", o que contemplaria a "usualidade".

Entretanto, tendo em vista que a inclusão do conteúdo do §2º se deu apenas com a edição da Lei n. 4.506/1964, entendemos que a sua função não é a de incluir uma qualificadora adicional ao teste de causalidade das despesas operacionais, até mesmo porque o *caput* do art. 47 se refere apenas à *necessidade*. Entendemos que a sua função é servir como uma *cláusula geral de indedutibilidade*.

As categorias acima podem ser sumarizadas da seguinte forma (Daniel Neto, 2024, p. 675):



Deve-se ponderar apenas que o fato de a doutrina e jurisprudência brasileiras terem reconhecido o caráter de cláusula geral de dedutibilidade exclusivamente ao art. 47 fez com que a análise da dedução de todas as despesas passasse pelo crivo de uma relação de *causalidade qualificada pela essencialidade ou necessidade*, culminando na restrição do direito de deduzir diversos valores que, por sua natureza, deveriam ser tratados como *custos* e, portanto, dependeriam apenas da verificação de uma *relação de causalidade direta com a atividade*.

Na prática, para verificar a dedutibilidade de determinada despesa, o contribuinte deve seguir um *iter metódico*: i) deverá primeiramente verificar a inexistência de vedação expressa à referida dedução; ii) deverá então verificar a existência de alguma regra particular que autorize a dedução; iii) caso a resposta seja negativa para ambas

as perguntas, deverá realizar os testes do art. 46 e 47, respectiva e sucessivamente, e a partir dos seus critérios particulares e distintos; e iv) caso atenda ao critério do art. 47, deve verificar se tal valor é anormal ou inusual ao contexto da atividade, cabendo ao Fisco tal prova.

Feitos os esclarecimentos acima, podemos avançar com segurança à problemática específica da dedutibilidade das diversas "multas" contempladas pelos acordos de leniência.

3. Dedutibilidade das multas aplicadas em acordo de leniência

3.1 Multas de natureza punitiva

A respeito da dedução de multas punitivas, a primeira menção legislativa remete ao Decreto n. 17.390/1926 (RIR/1926), que previa em seu art. 37, "a", que os rendimentos de capitais imobiliários poderiam ser deduzidos dos valores pagos a título de impostos, taxas ou emolumentos que gravem o imóvel ou o seu uso, *ressalvando a indedutibilidade de multas pagas por excesso de prazos legalmente estabelecidos*, *i.e.*, aquelas decorrentes do inadimplemento de alguma dessas obrigações.

Posteriormente, a Lei n. 4.154/1962, ao dispor sobre a tributação da renda das pessoas jurídicas, trouxe uma interessante provisão em seu art. 18, §5º,[9] ao estabelecer que os impostos poderiam ser deduzidos apenas quando *pagos no ato da entrega da declaração de rendimentos ou lançados e efetivamente pagos nos respectivos prazos*, ressalvados os casos de reclamação e recurso tempestivos. Além disso, o §6º excepciona essa regra, autorizando que "[o]s impostos em atraso pagos até 31 de março de 1963 também poderão ser deduzidos, excepcionalmente, no exercício financeiro correspondente ao ano do pagamento".

Esse dispositivo parece ser o primeiro do qual se poderia defluir alguma conclusão a respeito das *multas fiscais* decorrentes do atraso no pagamento de tributos, cobradas conjuntamente a esses valores. Pela sua dicção literal, apenas o valor dos *impostos pagos* – e desde que tempestivamente – seriam dedutíveis. *Contrario sensu*, aqueles que fossem pagos de forma intempestiva não estariam sujeitos à dedução, o que incluiria também os seus acessórios, como as multas. A despeito desse dispositivo, Brandão Machado (1990, p. 2.750) informa que até a expedição do RIR/1965, aprovado pelo Decreto n. 55.866/1965, as multas pagas pelas pessoas jurídicas, seja decorrente de

[9] "Art. 18 [...] § 5º Poderão ser deduzidos do lucro bruto da pessoa jurídica os impostos que, no curso do exercício financeiro imediatamente anterior, forem pagos no ato da entrega da declaração de rendimentos ou lançados e efetivamente pagos nos respectivos prazos, ressalvados os casos de reclamação e recurso tempestivos.

infrações fiscais ou de infrações administrativas em geral, eram consideradas como despesas dedutíveis sem grandes questionamentos por parte do Fisco.

Com a edição da Lei n. 4.506/1964, foram incluídos dispositivos específicos, inclusive válidos até hoje, no seu art. 60, II, c/c o art. 62,[10] que autorizava tratar como custos ou despesas operacionais as importâncias necessárias às provisões para responsabilidade pela eventual despedida dos empregados, a qual pode incluir a multa de 40% do valor depositado no Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) e outras indenizações de natureza trabalhista. Desse modo, pode-se dizer que havia uma previsão específica que contemplava a dedução de certas multas e pagamentos indenizatórios.

Entretanto, o que gerou maior controvérsia a respeito do tema foi o seu art. 50, que dispunha sobre a dedutibilidade de impostos, taxas e contribuições,[11] efetivamente pagos durante o exercício financeiro. A discussão a respeito dele se deu em razão da redação que lhe foi dada pelo RIR/1965, que incluiu nele (que estava numerado como art. 117) o §4º, o qual estabelecia que "[n]*ão* serão dedutíveis as multas por infrações fiscais pagas pela emprêsa". O dispositivo reproduzia o racional de indedutibilidade de multas fiscais que já existia, ainda que de forma mais restrita e não tão clara, no RIR/1926, mas sem o suporte em uma idêntica redação prevista em lei, e sem que tampouco se pudesse localizar qualquer registro histórico que contextualizasse a inclusão do referido parágrafo no Regulamento.

---

10 "Art. 60. Poderão ser registradas como custo ou despesas operacionais as importâncias necessárias à formação de provisões: Il - Para responsabilidade pela eventual despedida dos empregados; Art. 62. A importância dedutível como provisão para responsabilidade pela eventual despedida de empregados será determinada de acôrdo com as disposições do art. 2º da Lei número 4.357, de 16 de julho de 1964, correndo obrigatòriamente à conta dessa provisão, desde que haja saldo suficiente, os pagamentos efetuados pela emprêsa aos empregados, estáveis ou não, a título de indenização trabalhista, nos limites da lei."

11 "Art. 50. Somente serão dedutíveis como custo ou despesas os impostos, taxas e contribuições cobrados por pessoas jurídicas de direito público, ou por seus delegados, que sejam efetivamente pagos durante o exercício financeiro a que corresponderem, ressalvados os casos de reclamação ou de recurso, tempestivos, e os casos em que a firma ou sociedade tenha crédito vencido contra entidades de direito público, inclusive empresas estatais, autarquias e sociedades de economia mista, em montante não inferior à quantia do imposto, taxa ou contribuição devida. § 1º Não será dedutível o Imposto de Renda pago pela empresa, qualquer que seja a modalidade de incidência. § 2º As contribuições de melhoria não serão admitidas como despesas operacionais, devendo ser acrescidas ao custo de aquisição dos bens respectivos. § 3º Os impostos incidentes sobre a transferência da propriedade de bens ou direitos, objeto de inversões, poderão ser considerados, a critério do contribuinte, como despesas operacionais ou como acréscimo do custo de aquisição dos mesmos bens ou direitos."

Essa questão foi levada a julgamento no Tribunal Federal de Recursos (Schoueri; Galdino, 2018, *passim*), que, em acórdão proferido em 31 de agosto de 1970,[12] entendeu que o RIR/1965 teria extrapolado o seu poder regulamentar, criando restrição inexistente na legislação que estaria sendo consolidada, em ofensa à legalidade, conforme voto do ministro Godói Ilha. Além disso, o ministro Décio Miranda aduziu que, caso a dedutibilidade das multas fosse vedada, o contribuinte estaria sujeito a uma "dupla punição", uma pela sanção em si e outra por pagar o imposto de renda sobre seu valor, além de estar pagando tributo sobre um decréscimo patrimonial (Schoueri; Galdino, 2018, p. 159-160).

A decisão recebeu a dura crítica de Brandão Machado, no sentido de que o Tribunal adotou a lógica de que, por se tratar de uma restrição sem base legal, a despesa se tornaria imediata e automaticamente dedutível, ignorando a existência de uma cláusula geral de dedutibilidade de despesas, que deveria ser observada para testar a possibilidade ou não de tal dedução e que foi totalmente ignorada (Machado, 1990, p. 2.752).

Entretanto, sem que houvesse qualquer modificação legislativa, o próprio TFR reformou o seu entendimento, por meio de uma série de acórdãos proferidos entre 1970 e 1981, que culminaram na edição da Súmula TFR n. 101, *in verbis*: "As multas fiscais não são dedutíveis como despesas operacionais, para fins do imposto de renda".[13]

Em julgados posteriores, como nos Embargos na Apelação Cível n. 40.787/SP,[14] ficou evidenciado que, subjacente à Súmula n. 101 do TFR, há pelo menos três razões de decidir distintas para a conclusão pela indedutibilidade: i) os tributos pagos fora do exercício financeiro não são dedutíveis pelo art. 50 da Lei n. 4.506/1964, logo as multas que os acompanham deveriam receber o mesmo tratamento; ii) o art. 50 da Lei n. 4.506/1964 diz respeito somente aos tributos, sendo inaplicável às multas, que com eles não se confundem nem lhes são acessórias; iii) as multas fiscais não atendem aos requisitos de usualidade e normalidade do art. 47, §2º, da Lei n. 4.506/1964.

É interessante a observação de Brandão Machado (1990, p. 2.779) de que a Súmula n. 101 já nascera ultrapassada, considerando que o Decreto-lei n. 1.598/1977 trouxera o art. 16, com novas disposições a respeito da matéria, cujo §4º passou a vedar expressamente a dedução das multas nos seguintes termos: "Não são dedutíveis como custos ou despesas operacionais as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo". Vale observar que o referido dispositivo foi substituído pelo

12 TFR. Agravo de Petição n. 28.423, 2ª Turma, j. 31 ago. 1970.

13 Para visualizar os precedentes que formaram a referida súmula, cf. Brasil (1982, p. 37).

14 TFR. Acórdão nos Embargos na Apelação Cível n. 40.787/SP, j. 24 nov. 1981. No mesmo sentido, acórdão na Apelação Cível n. 51.302/RS, j. 24 nov. 1978.

art. 7º, §5º, da Lei n. 8.541/1992 e este, por seu turno, foi substituído pelo art. 41, §5º, da Lei n. 8.981/1995, mantendo sempre a redação, vigente até hoje.

Com vistas a interpretar o referido dispositivo, a Receita Federal do Brasil (RFB) exarou o Parecer Normativo CST n. 61/1979, esclarecendo que seriam dedutíveis apenas as multas fiscais: i) impostas por infrações de que não resulte falta ou insuficiência de pagamento; e ii) de natureza compensatória.

Convém observar que o parecer *não cinge a sua análise apenas às multas fiscais*, objeto do art. 16, §4º, do Decreto-lei n. 1.598/1977, adentrando também as *multas por infrações de lei não tributária*. Ao tratar disso, afirma que a regra em comento não abrange esse tipo de sanção e que, em razão da ausência de regra específica, elas deveriam estar sujeitas à observância da "regra geral", qual seja, o conceito de despesa operacional haurido do art. 47 da Lei n. 4.506/1964. Porém, logo na sequência conclui, de forma apriorística, ser "inadmissível entender que se revistam desses atributos despesas relativas a atos e omissões, proibidos e punidos por norma de ordem pública".

Não concordamos com essa visão apriorística do tema.

Em relação às multas punitivas que decorrem de infrações que tenham caráter criminal e, portanto, cuja própria tipicidade depende da presença de um elemento subjetivo específico – por exemplo, o pagamento de propinas ou outros atos de corrupção –, entendemos que elas nunca seriam dedutíveis como custos ou despesas operacionais, pois haveria na causa dessa sanção uma "intenção culpável" do agente (que se distinguiria da infração cometida como decorrência eventual do exercício do negócio, de caráter administrativo).

Nesse sentido, a conexão adicional entre a multa e o infrator, decorrente de uma intenção desvinculada da atividade econômica (já que direcionada imediatamente ao cometimento do ilícito), *prevaleceria* sobre a intenção existente em relação à realização profissional ou econômica, exigida pela *dimensão subjetiva da causalidade* estabelecida nos artigos 46 e 47 da Lei n. 4.506/1964. Com esse desvio de intenção, recairia o seu pagamento no âmbito da esfera de gastos *privados* do punido, que, por sua vez, estaria fora do âmbito da dedutibilidade das despesas e do alcance do princípio da renda líquida objetiva, a partir do tradicional critério de distinção de despesas operacionais e privadas.

A presente comprovação do referido elemento subjetivo na prática da infração seria, ao mesmo tempo, componente para a subsunção do fato à norma punitiva e fator de quebra da cadeia causal relacionada à realização da atividade profissional.

Por outro lado, as penalidades decorrentes de infrações administrativas e/ou regulatórias (incluindo aí, também, penalidades do âmbito concorrencial) seriam

dedutíveis, *desde que ocorridas no contexto e sob a intenção da realização da atividade econômica ou profissional*, por consistirem mais na desobediência de "proibições e determinações" de caráter administrativo do que no dano ou ameaça a bens jurídicos tutelados penalmente, distanciando-se do caráter criminoso.

Nesses casos, caso a infração seja realizada no curso das atividades econômicas ou profissionais do contribuinte, a multa correspondente terá natureza de *custo* dessa atividade, submetendo-se ao teste da regra geral do art. 46 da Lei n. 4.506/1964, o que dispensa eventuais juízos acerca da necessidade ou usualidade desse gasto para a empresa, pois a causalidade exigida por ele se baseia apenas em verificar se a despesa ou encargo se relaciona diretamente com as atividades do contribuinte. Um exemplo disso seria a ocorrência de uma infração de trânsito, por parte de um motorista de uma empresa de transporte, ocorrida no curso de uma prestação de serviço de frete – tal cobrança teria natureza e regime tributário de custo dessa atuação.

Por outro lado, caso a infração não se relacione diretamente com a atividade do contribuinte, não visualizamos como seria possível ela se enquadrar nos termos do art. 47 da Lei n. 4.506/1964, por duas razões: i) em primeiro lugar, seria improvável conceber uma atividade regular e lícita para a qual a prática de uma infração fosse necessária à manutenção da fonte produtora ou de aspectos indiretos da atividade; e ii) em segundo lugar, tampouco poder-se-ia considerar a prática de ilícitos como algo usual ou normal às atividades lícitas.

3.2 Multas de natureza compensatória

As multas de natureza compensatória são, por definição, destinadas a recompor um dano causado pelo colaborador, restituindo o *status quo ante* ou compensando o afetado financeiramente, na hipótese de impossibilidade de recomposição. Um exemplo disso são os Termos de Ajuste de Conduta (TAC), os quais, na lição de Fábio Medina Osório são

> medidas de cunho ressarcitório [que] não se integram no conceito de sanção administrativa, pois não assumem efeito aflitivo ou disciplinar, não ambicionam a repressão, mas sim a reparação do dano, assumindo conteúdo restituitório, reparatório, submetendo-se, nesse passo, a princípios próprios, específicos, mais próximos, naturalmente, do Direito Civil. (Osório, 2019, p. 113)

Sobre esse tema, a Receita Federal se manifestou também no PN CST n. 61/1979, esclarecendo que as multas compensatórias *não* possuem natureza punitiva, pois não se fundam no interesse de punir o inadimplente. Como afirmado naquela manifestação, *verbis*:

> 4.3 - A multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento do que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra chamados moratórios.
>
> 4.4 - O direito civil distingue o inadimplemento absoluto – onde há impossibilidade de cumprimento da obrigação – e a simples mora, em que o cumprimento – embora possível – *não se dá no tempo, lugar e modo convencionados. Um e outra, porém, geram danos passíveis de ressarcimento. O inadimplemento absoluto se resolve em «perdas e danos», possíveis de antecipada liquidação mediante estipulação da chamada «multa compensatória». Esta compensa todo o dano decorrente do inadimplemento. Por isso, afirma-se correntemente que juntamente com ela é impossível a exigência de «multa moratória». Concluir, porém, daí que as multas moratórias não tenham natureza compensatória é falsear os fatos. Exigidas juntamente com o cumprimento da obrigação, elas não estarão, é óbvio, indenizando a própria inexecução, mas restarão como compensadoras do dano sofrido em consequência do cumprimento tardio da obrigação. Saliente-se, além disso, que não há como falar nas dívidas de tributo em «multa compensatória», naquele sentido específico, posto que as dívidas de dinheiro* – como soem ser as que têm tributo por objeto – *são insuscetíveis de inadimplemento absoluto.*

No entendimento da RFB, as multas de natureza compensatória seriam dedutíveis, mas por força da previsão específica das multas de natureza fiscal, não mencionando nada particularmente a respeito desse tipo de pagamento em geral.

Há manifestações do CARF no sentido de que essas indenizações, firmadas por meio de TACs, seriam dedutíveis em razão da pertinência do gasto com operações ou negócios subjacentes, cuja causa pode variar de acordo com o contexto em que estejam inseridas. A exemplo do afirmado no acórdão n. 1201-002.665: "Pode-se, assim, dizer que: havendo obrigação ou existência de uma contrapartida, e desde que o pagamento esteja relacionado à atividade operacional ou de gestão da empresa, o gasto é necessário e pode ser deduzido fiscalmente".

Parece-nos que a questão central, para a determinação da dedução das multas compensatórias, é *verificar se o dano ocorreu em razão das atividades econômicas ou profissionais da empresa, ou se é desvinculado disso*. Por exemplo: uma empresa comercial de eletrodomésticos possui frota própria para entrega de seus produtos aos clientes. Durante o percurso de uma entrega, o motorista causa um acidente de trânsito por desatenção com um sinal vermelho, e o prejudicado cobra da companhia a reparação dos danos sofridos.

Nesse caso, *o dano foi causado no contexto das atividades da empresa*, de modo que o dever de indenizar atenderia, em nosso entender, ao vínculo de causalidade que estabelece o art. 47 da Lei n. 4.506/1964, pois i) guarda uma causalidade indireta com as atividades da empresa, sendo oriundo delas; ii) é necessário, decorrendo do dever de indenizar (de caráter cogente) estabelecido pela ordem jurídica; e iii) é usual e normal, sendo esperado que todo aquele que cause danos no curso de suas atividades se responsabilize pela sua reparação.

A situação seria completamente distinta se o mesmo funcionário da empresa, dirigindo o mesmo veículo, causasse o acidente durante o seu horário de folga, ou enquanto se deslocasse para um compromisso privado – ainda que no carro da empresa. Nesse caso, o dano surgiu em um contexto completamente alheio às atividades da pessoa jurídica, razão pela qual não haveria qualquer liame de causalidade apto a justificar a dedução dessa indenização paga.

Portanto, em se tratando de multas compensatórias, a dedutibilidade está atrelada à existência de uma relação entre o dano causado e as atividades econômicas do contribuinte, necessária ao estabelecimento do vínculo de causalidade entre esse pagamento e a empresa.

3.3 Multas com função de absorção do benefício indevidamente obtido

Esse talvez seja o ponto mais controverso, sobretudo por se tratar, em nossa opinião, de um *falso problema de dedutibilidade*. Como será demonstrado adiante, trata-se, na verdade, de uma questão de insubsistência do fato gerador.

No Direito brasileiro, o Anteprojeto para o Código Tributário Nacional (CTN), elaborado por Rubens Gomes de Souza e com uma evidente inspiração germânica, adotava uma diretriz de consideração econômica dos fatos geradores bem semelhante àquela implementada na Alemanha, a exemplo do seu art. 129, que determinava, *verbis*:

> Art. 129. Salvo em se tratando de tributos incidentes sôbre atos jurídicos formais e de taxas, a interpretação da legislação tributária, no que se refere à conceituação de um determinado ato, fato ou situação jurídica como configurando ou não o fato gerador, e também no que se refere à determinação da alíquota aplicável, terá diretamente em vista os resultados efetivamente decorrentes do aludido ato, fato ou situação jurídica, ainda quando tais resultados não correspondam aos normais, com o objetivo de que a resultados idênticos ou equivalentes corresponda tratamento tributário igual.

A referida regra tinha a finalidade de introduzir, no Direito tributário brasileiro, a consideração econômica dos fatos geradores, introduzida na Alemanha pelo famoso §1(2) da StAnpG 1934. Buscava-se, através da redação proposta por Souza, ignorar

a roupagem jurídica sob a qual se desse o fato gerador, tributando-o de acordo com o resultado econômico gerado, de modo a tributar de maneira idêntica diferentes fatos, atos ou negócios que emanassem o mesmo nível de capacidade contributiva. Essa regra deve ser analisada conjuntamente aos artigos 135 a 138, que compõem o capítulo relativo às "regras especiais de interpretação".

Em seu art. 135,[15] o Anteprojeto trouxe uma regra bastante semelhante aos atuais §40 e 41 do AO, estabelecendo que a circunstância de os fatos ou atos geradores da obrigação tributária serem "juridicamente inexistentes, nulos, anuláveis ou simulados, ou terem objeto impossível, ilegal, ilícito ou imoral", não excluiria, modificaria ou diferiria o nascimento do tributo, desde que seus *resultados efetivos* fossem idênticos aos que seriam normalmente decorrentes da situação de fato ou jurídica disposta na lei (Ministério da Fazenda, 1954, p. 303). Em suma, *mantidos os resultados econômicos efetivos* da situação descrita na hipótese de incidência, a obrigação tributária nasceria independentemente da validade jurídica, da licitude ou da moralidade do fato gerador – como se vê, há um conteúdo normativo praticamente idêntico ao existente na Alemanha a respeito dessa matéria.

De maneira complementar ao art. 135, dispunha o art. 136, *verbis*:

> Art. 136. Ressalvado o disposto no art. 138, o ulterior desaparecimento, modificação ou redução, em consequência de ato jurídico novo, dos resultados efetivos do ato jurídico que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal dará lugar à restituição total ou parcial do tributo arrecadado, que poderá ser compensada na arrecadação do tributo porventura devido, à mesma pessoa jurídica de direito público interno, em razão do ato jurídico anulatório, modificativo ou retificativo.
>
> Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos atos jurídicos anulados, modificados, retificados, deixados sem efeito ou substituídos por outros, por exclusiva vontade das partes, sem prejuízo do tributo porventura devido em razão dos atos jurídicos anulatórios, modificativos, retificativos ou substitutivos.

Esse artigo buscou regulamentar o tratamento dos fatos geradores na hipótese de posterior desaparecimento, modificação ou redução, por ato novo, do conteúdo econômico expressado por ele. Nesse caso, caso o ato fosse anulado, modificado ou substituído por vontade das partes, seria preservada a tributação sobre a manifestação

[15] "Art. 135. Não exclui, modifica ou difere a tributação a circunstância dos atos jurídicos unilaterais ou bilaterais celebrados pelas partes serem juridicamente inexistentes, nulos, anuláveis ou simulados, ou terem objeto impossível, ilegal, ilícito ou imoral, desde que os seus resultados efetivos sejam idênticos aos normalmente decorrentes do estado de fato ou situação jurídica que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal."

anterior de capacidade contributiva, sem prejuízo da tributação dos novos atos ou negócios realizados. Por outro lado, caso o conteúdo econômico do fato gerador fosse reduzido ou suprimido por meio de ato de terceiros (por exemplo, com a sentença penal que determine o confisco de determinados rendimentos ou bens), o contribuinte faria jus à restituição total ou parcial do tributo arrecadado.

De um modo geral, o artigo perfectibiliza a sistemática da consideração econômica do fato gerador, estabelecendo que na hipótese de a "substância" a ser tributada sofrer qualquer redução por ação de terceiros ou do próprio Estado, isso deveria impactar também a extensão da obrigação tributária.

Além disso, o art. 137,[16] que trata dos atos jurídicos sujeitos a condição suspensiva ou resolutória, estabelece o momento em que se consideraria ocorrido o fato gerador, conectando também a implementação de alguma dessas condições com o conteúdo econômico do fato gerador. Por fim, o art. 138[17] trata dos atos jurídicos meramente formais, cujos efeitos tributários são devidos em razão da prática do ato, da efetividade ou ausência de seus resultados ou do seu ulterior desaparecimento, modificação ou redução.

Apesar da coerência da estruturação proposta por Rubens Gomes de Souza, a Comissão responsável pela elaboração do Projeto do CTN acatou a sugestão n. 146 (Ministério da Fazenda, 1954, p. 428), visando a suprimir o art. 129, que estabelecia a prevalência do conteúdo econômico sobre a forma – inclusive frisando a adoção dessa posição na Alemanha e na Itália –, por entender que violaria o princípio da legalidade constante do art. 141, §2º, da Constituição de 1934. A sugestão foi aprovada em parte, adotando-se a redação do art. 74 do Projeto do CTN, *verbis*:

16 "Art. 137. Salvo tratando-se de tributo cuja obrigação tributária principal tenha por fato gerador um ato jurídico formal, os atos jurídicos sujeitos a condição suspensiva reputam-se perfeitos e acabados com o implemento da condição; os sujeitos a condição resolutória reputam-se perfeitos e acabados, em qualquer caso, desde o momento da sua celebração. Parágrafo único. O disposto no art. 136 aplica-se aos atos jurídicos referidos neste artigo, quando se verifique o desaparecimento, modificação ou redução de seus resultados em consequência do inadimplemento da condição suspensiva, ou do implemento da condição resolutória."

17 "Art. 138. Os tributos cuja obrigação tributária principal tenha por fato gerador um ato jurídico formal são devidos em razão da prática do referido ato, independentemente da efetividade ou ausência de seus resultados, ou do seu ulterior desaparecimento, modificação ou redução. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se às taxas, em relação à ocorrência material do estado de fato ou à constituição da situação jurídica que constituam o fato gerador da respectiva obrigação tributária principal."

> Art. 74. A interpretação. da legislação tributária visará sua aplicação não só aos atos, fatos ou situações jurídicas nela nominalmente referidos, como também àqueles que produzam ou sejam suscetíveis de produzir resultados equivalentes.
>
> Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica:
>
> I – Às taxas;
>
> II – Aos impostos cujo fato gerador seja a celebração de negócio, a prática de ato, ou a expedição de instrumento, formalmente caracterizados na conformidade do direito aplicável segundo a sua natureza própria.

A norma, conforme exposição de motivos que acompanhou o Projeto, atinge um duplo objetivo: "afasta o método superado da interpretação literal, e orienta a interpretação da lei tributária no sentido da pesquisa do conteúdo econômico das situações materiais ou jurídicas que sejam objeto de tributação, segundo já o admite a jurisprudência" (Ministério da Fazenda, 1954, p. 180-181). O dispositivo foi explicitamente inspirado no Código Tributário alemão, ressalvando que eventual conflito com o princípio da legalidade estaria resolvido por meio da proibição de analogia para a instituição de tributo não previsto em lei (art. 75, §1º, do Projeto).

Além disso, a exposição de motivos afirma que parte do conteúdo do artigo original foi alocado no art. 85 do Projeto,[18] que manteve a regra de que os atos ou negócios seriam tributáveis mesmo que "inexistentes, nulos ou anuláveis, ou terem objeto impossível, ilegal, ilícito ou imoral", desde que os seus resultados efetivos (*i.e.*, econômicos) fossem mantidos. Manteve-se, assim, a ideia original de implementação da consideração econômica dos fatos geradores no âmbito do CTN, considerando-se os seus resultados e não a forma adotada, como é pontuado em outra oportunidade (Ministério da Fazenda, 1954, p. 194).

Mantendo a coerência, o Projeto do CTN alocou no art. 130, IV, "a", a previsão de restituição do tributo pago na hipótese de "ulterior desaparecimento, modificação, ou redução dos resultados efetivos do negócio ou ato jurídico que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal, em consequência: a) De nulidade declarada por decisão judicial definitiva". Com isso, na hipótese de o substrato econômico do fato gerador ser subtraído por força de uma decisão judicial transitada em julgado, o

[18] "Art. 85. A circunstância dos negócios ou atos jurídicos celebrados ou praticados serem inexistentes, nulos ou anuláveis, ou terem objeto impossível, ilegal, ilícito ou imoral não exclui, modifica ou difere a tributação, desde que os seus resultados efetivos sejam idênticos aos normalmente decorrentes do estado de fato ou situação jurídica que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal, observado, porém, o disposto na alínea IV do art. 130."

contribuinte faria jus à restituição dos tributos pagos sobre ele, prestigiando a prevalência da substância sobre a forma, na verificação da capacidade contributiva.

Portanto, o Projeto do CTN adotava uma sistemática de interpretação econômica do fato gerador, investigando sempre o seu *resultado efetivo*, ainda quando não correspondesse ao normal em razão da sua natureza jurídica, com a finalidade de garantir uma tributação idêntica sobre resultados econômicos equivalentes (*i.e.*, manifestações iguais de capacidade contributiva), ainda que alcançados por formas distintas,[19] e estabelecer no Direito brasileiro a mesma "neutralidade valorativa" da tributação existente no Direito alemão, cuja tônica reside não apenas na substância econômica dos atos, *como também na permanência de seus efeitos* (como demonstrado anteriormente), *i.e.*, na manutenção dos seus resultados concretos (também sob uma perspectiva econômica).

A redação aprovada ao final foi consolidada no art. 118 do CTN,[20] que se referiu apenas à irrelevância da *validade jurídica dos atos praticados*, bem como à *natureza do seu objeto ou dos seus efeitos*, sem qualquer menção específica aos atos ilícitos ou imorais, suprimindo também a hipótese existente no art. 130, IV, do Anteprojeto, que previa a restituição dos tributos na hipótese de "ulterior desaparecimento, modificação, ou redução dos resultados efetivos do negócio ou ato jurídico que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal", quando da nulidade declarada por decisão judicial definitiva.

O regime jurídico dessas situações de insubsistência do fato gerador é a dimensão negativa da adoção da regra de consideração econômica pelo legislador brasileiro. Trata-se de uma regra de igualdade na atribuição dos efeitos tributários, considerando-se o conteúdo econômico dos fatos ocorridos, que condiciona a tributação de atos inválidos à manutenção dos seus resultados econômicos pelas partes envolvidas.

Portanto, à luz da metodologia da consideração econômica dos fatos tributáveis, a existência de uma efetiva capacidade contributiva, manifestada pela manutenção dos resultados efetivos do fato gerador, é, ao mesmo tempo, i) um *critério* para determinar a tributação de certos atos ou negócios jurídicos cuja forma não reflita a substância subjacente, ou que decorram de circunstâncias ilícitas; ii) um *limite* ao montante cobrado, que deve guardar correspondência com esses resultados; iii) e uma *condição* ou *pressuposto* para que a cobrança legitimamente ocorra (Manzoni, 1965, p. 13).

---

19 Cf. art. 85 do Projeto.

20 "Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos."

É corolário da consideração econômica dos fatos tributáveis, salvo na hipótese de regra específica que disponha em sentido contrário, que, diante da *insubsistência do fato gerador*, pelo esvaziamento material e involuntário dos seus resultados ou efeitos concretos, não seja considerada como legítima a cobrança de tributos sobre esse valor, sob pena de ofensa à igualdade tributária pautada *exatamente* nesse conteúdo econômico que foi retirado.

Nessa esteira, Hugo de Brito Machado (2008, p. 133) sustenta que, com a realização da hipótese de incidência tributária mediante um fato circunstancialmente *ilícito*, nasceria e subsistiria a relação obrigacional tributária, mas apenas na medida em que também subsista aquele fato no mundo econômico, *i.e.*, desde que mantido o seu resultado concreto. Por outro lado, se aquele fato não mais subsistir, tampouco subsistirão os seus efeitos tributários. E conclui o autor:

> A insubsistência do fato tributável, com a completa supressão de seus efeitos econômicos, implica inexoravelmente a impossibilidade de exigência do tributo, porque leva ao desaparecimento do suporte fático de incidência da norma de tributação, que é o signo presuntivo de capacidade contributiva. Assim, tanto do ponto de vista da lógica jurídica formal não se pode mais falar de obrigação tributária, à míngua do fato gerador respectivo, como do ponto de vista axiológico não se pode mais falar de capacidade contributiva, que desaparece com o perdimento da riqueza sobre a qual incidira o tributo. (Machado, 2008, p. 133-134)

Nessa linha, consumada a "supressão dos efeitos econômicos" por meios alheios à vontade do contribuinte, com a respectiva desconstituição substantiva do fato gerador, deixaria de ser devido o tributo e, caso já tivesse sido recolhido, o contribuinte teria direito à respectiva restituição do montante.

É nessa situação que se enquadram as multas que têm como função apenas absorver a parcela da capacidade contributiva exteriorizada pelo contribuinte. Não possuem função punitiva, tampouco compensatória, mas visam reverter a aquisição de riqueza que se deu de maneira ilícita, reestabelecendo o patrimônio do colaborador à situação anterior.

Portanto, nesse caso, não se trata de deduzir a multa na apuração do IRPJ e da CSLL, mas apenas reconhecer a insubsistência do fato gerador pretérito, reconhecendo o direito do contribuinte de recuperar o tributo pago ou, eventualmente, fazer esse encontro de contas no exercício em que tal situação se deu.

4. O Acórdão n. 1004-000.137 do CARF

Em julgamento do dia 8 de abril de 2024, reproduzido no Acórdão n. 1004-000.137, a 4ª TE da 1ª Seção do CARF reconheceu a dedutibilidade de despesas com multas decorrentes de acordo de leniência firmado com base na Lei n. 12.846/2013.

O voto do relator inicia com a pertinente observação de que as multas não são decorrentes diretamente dos ilícitos realizados, mas sim do acordo de leniência firmado com o MPF, e que o acordo *per si* seria um ato lícito, negocial, do que decorre a referida sanção. Pontuou-se que o acordo de leniência, pelo lado do Estado, seria "um instrumento jurídico legítimo e incentivado pelo Estado, visando ao combate à corrupção e à reparação dos danos causados à administração pública". Pelo lado do contribuinte, seria um "gasto inafastável e inevitável", para afastar severas penalidades a que estaria sujeito caso não aderisse à avença.

Ao que parece, o Colegiado entendeu que essa *inevitabilidade* afetaria a quantificação da *renda disponível*, para fins de tributação, pois seria uma despesa realizada em situação de interesse legítimo da empresa, visando à continuidade de suas atividades. Nessa linha, o voto afirma que eventuais vedações à dedutibilidade decorreriam de despesas que não fossem imputáveis à atividade econômica do contribuinte, e que seriam gastos "evitáveis".

O voto aponta que os conceitos de "necessidade, normalidade e usualidade" são dotados de alto grau de indeterminação, o que exige cuidado na sua interpretação. Não obstante, o não é muito claro a respeito da aplicação desses critérios.

Nesse ponto, o relator sugere que o critério de necessidade prepondere sobre o próprio *caput* do art. 47 da Lei n. 4.506/1964, autorizando a dedução de gastos necessários em determinado contexto, mesmo que não ligados à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Parece haver, nesse ponto, uma "substituição" da aplicação do princípio da renda líquida em sua dimensão objetiva (ligada à dedução das despesas relacionadas à atividade) por sua dimensão subjetiva (ligada às despesas que, ainda que pertencentes à esfera privada, sejam indisponíveis ou compulsórias).

Por outro lado, aduz que o critério de usualidade ou normalidade deva receber uma exegese mais ampla para não excluir despesas essenciais, ainda que atípicas ou extraordinárias. Esse ajuste interpretativo é correto e concordamos com o voto. Como já defendemos em outra oportunidade, a normalidade de uma despesa se relaciona diretamente com o contexto em que é realizada, e não com a quantidade absoluta de vezes em que ocorre, e diz respeito à ideia de "norma", àquilo que é regular ou usual diante de certa circunstância da atividade econômica.

Analisando a *ratio* do Acórdão, entretanto, parece-nos que ele deixou de analisar tecnicamente o ponto desenvolvido neste artigo, qual seja, *a natureza compensatória ou de absorção assumida da multa decorrente do acórdão de leniência*, que afetaria o seu tratamento jurídico. Essa omissão causa espécie, sobretudo por não ser alheio o CARF à

natureza compensatória de determinadas multas, como já mencionamos acima, quanto à dedutibilidade de multas aplicadas em termos de ajustamento de conduta (TAC).

De todo modo, a decisão é um avanço, por significar uma abordagem técnica do tema, desprovida de uma abordagem de índole "punitivista" e voltada à adequada aplicação das regras tributárias, conforme a capacidade contributiva demonstrada.

Conclusão

Conclui-se, ao final deste artigo, que as multas decorrentes de acordos de leniência não possuem uma natureza jurídica homogênea, o que impacta diretamente seu tratamento tributário, especialmente quanto à dedutibilidade para fins de IRPJ e CSLL.

Primeiramente, as *multas punitivas*, destinadas a sancionar atos ilícitos e desencorajar práticas irregulares, não serão dedutíveis quando a conduta ilícita tiver natureza criminal ou de contravenção, pela substituição do vínculo de causalidade (exigido para a dedução pela legislação) pelo elemento subjetivo do tipo infracional. Em se tratando de infrações administrativas, que independem do dolo do agente, elas serão dedutíveis apenas quando o ilícito estiver diretamente relacionado com as atividades da empresa, enquadrando-se juridicamente como custos, à luz do art. 46 da Lei n. 4.506/1964. Fora dessas hipóteses, as multas punitivas não serão dedutíveis, dada a sua desconexão com a atividade econômica regular da empresa.

As *multas compensatórias*, por outro lado, possuem caráter reparatório, buscando recompor danos causados a terceiros, como no caso de prejuízos gerados por atraso no cumprimento de obrigações. Quando estiverem diretamente relacionadas ao cumprimento tardio ou imperfeito de deveres decorrentes da atividade econômica, essas multas atenderiam aos critérios de causalidade, necessidade e normalidade. Assim, sua dedutibilidade é possível, desde que estejam vinculadas às operações usuais ou necessárias à manutenção da fonte produtora.

Por fim, as *multas destinadas à absorção de vantagens indevidas* têm como objetivo reverter ganhos ilícitos obtidos pela empresa, restaurando o *status quo* patrimonial antes do ilícito. Nesses casos, o valor pago pela empresa não deve ser tratado como despesa dedutível, mas como ajuste necessário decorrente da insubsistência do fato gerador realizado preteritamente. Esse entendimento decorre do fato de que essas multas não constituem um custo operacional ou uma despesa necessária, mas sim uma restituição de valores que nunca deveriam ter sido incorporados ao patrimônio da empresa.

Portanto, o correto tratamento tributário das multas decorrentes de acordos de leniência exige a identificação precisa de sua natureza jurídica. A distinção entre penalidade, reparação e absorção é fundamental para assegurar um regime fiscal

alinhado aos princípios da legalidade, capacidade contributiva e justiça tributária. A uniformização desse entendimento é essencial para evitar distorções que prejudiquem a segurança jurídica das empresas e a eficiência da arrecadação estatal.

Referências

BRASIL. *Revista do Tribunal Federal de Recursos*. Brasília: TRF, 1982.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. A evolução dos critérios gerais de dedutibilidade fiscal de despesas no Brasil e a concretização do princípio da renda líquida objetiva. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT, n. 57, p. 643-678, 2024.

FUISTING, Bernhard. *Die Preußilchen direkten Steuern, 4 Bd.* – Grundzüge der Steuerlehre. Berlim: Carl Senmanns Verlag, 1902.

HOLMES, Kevin J. *The concept of income*: a multi-disciplinary analysis. Amsterdam: IBFD Publications, 2001.

JACHMANN, Monika, Steuergerechtigkeit durch Abziehbarkeit von Erwerbsaufwendungen. *Tagungsband des Deutschen Finanzgerichtstags*, v. 2, p. 62-63 2005.

LANG, Joachim. The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. *In*: ESSERS, P. H. J.; RIJKERS, A.; EUROPEAN ASSOCIATION OF TAX LAW PROFESSORS (org.). *The notion of income from capital*. Amsterdam: IBFD, 2005.

LANG, Joachim *et al*. *Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes*. Köln: Otto Schmidt, 2005.

MACHADO, Brandão. Multas administrativas e Imposto de Renda. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 10, p. 2.745-2.779, 1990.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

MANN, Fritz Karl. *Steuerpolitische Ideale*: vergleichende Studien zur Geschichte der **ökonomischen** und politischen Ideen und ihres Wirkens in der **öffentlichen** Meinung – 1600-1935. Stuttgart: Verlag von Gustav Fischer, 1937.

MANZONI, Ignazio. *Il principio della capacita contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*. Torino: G. Giappichelli, 1965.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, 1954.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. Estudo Técnico n. 01/2017. Brasília, set. 2017. Disponível em: https://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/publicacoes/guia-pratico-acordo-leniencia/arquivos/Estudo-Tecnico-01-2017.pdf. Acesso em: 3 abr. 2023.

OSÓRIO, Fábio Medina. *Direito Administrativo sancionador*. 6. ed. São Paulo: Thomson Reuters, 2019.

SCHANZ, Georg. Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze. *FinanzArchiv*, v. 13, n. 1, p. 1-87, 1896. Disponível em: http://www.jstor.org/stable/40904651. Acesso em: 17 set. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme, Dedutibilidade de despesas com atividades ilícitas. *In*: ADAMY, Pedro Augustin; FERREIRA NETO, Arthur M.; FOLLONI, André Parmo (org.). *Tributação do ilícito*: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IET. São Paulo: Malheiros Editores, 2018.

SIMONS, Henry C. *Personal income taxation*: the definition of income as a problem of fiscal policy. Chicago: The University of Chicago Press, 1955.

TIPKE, Klaus. Rechtfertigung der Themenwahl; Ziel der Tagung. *In*: SÖHN, Hartmut (org.). *Die Abgrenzung der Betriebs- oder Berufssphäre von der Privatsphäre im Einkommensteuerrecht*: Betriebsausgaben/Werbungskosten, Privatausgaben, Betriebsvermögen, Privatvermögen. Köln: Otto Schmidt, 1980.

TIPKE, Klaus *et al*. *Steuerrecht, 24*. Köln: Otto Schmidt, 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

DEDUTIBILIDADE TRIBUTÁRIA DO ACORDO DE LENIÊNCIA ANTICORRUPÇÃO

VALDIR MOYSÉS SIMÃO[1]

PEDRO HENRIQUE ADOGLIO BENRADT[2]

MANUELA CADROBBI HAYDN[3]

Resumo: No âmbito de celebração de acordos de leniência, incumbe-se à empresa colaboradora o cumprimento de determinadas obrigações financeiras, nos termos da Lei nº 12.846/2013, que integram duas rubricas de pagamento distintas, quais sejam, da sanção e do ressarcimento ao erário. Na seara tributária, com fulcro no art. 47 da Lei nº 4.506/1964, certas despesas incorridas por empresas em seu exercício são consideradas dedutíveis no que tange ao cálculo do Imposto sobre a Renda, atendidas as condições fixadas no dispositivo legal. O presente artigo apresenta as hipóteses, relacionadas aos dispêndios feitos pelas empresas colaboradoras em cumprimento da leniência, nas quais se demonstram dedutíveis os valores pagos pela pessoa jurídica da base de cálculo dos tributos devidos à luz da legislação tributária.

Palavras-chave: Acordo de leniência; Lei Anticorrupção; *compliance*; tributação de acordo de leniência; dedutibilidade de despesas.

Abstract: Within the scope of leniency agreements, monetary obligations are enforced upon the leniency applicant, pursuant to Law No. 12.846/2013, which are divided in two separate payment lines, namely, of the penalty (fine) and compensation to the treasury. In the tax sphere, certain expenses incurred by companies in their business

1 Advogado, sócio do Warde Advogados, doutor em Direito pela Universidade de Salamanca e master universitário em Direção e Gestão de Sistemas de Seguridade Social pela Universidade de Alcalá. Foi ministro-chefe da Controladoria-Geral da União e ministro do Planejamento, Orçamento e Gestão.

2 Advogado, sócio do Warde Advogados, com ampla atuação em investigações internas, *compliance*, processos administrativos sancionadores, acordos de leniência, governança corporativa e relações entre empresas e Estado. É bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie e possui LLM em Direito Societário pelo Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper).

3 Estagiária do Warde Advogados. Graduanda em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP).

DOI 10.5281/zenodo.17281211

activities are considered deductible regarding the Corporate Income Tax, provided that the conditions set forth in art. 47 of Law No. 4.506/1964 are met. This article outlines the circumstances regarding the amount paid by the leniency applicants in compliance with the agreement, in which said sum can be deducted from the calculation basis of the taxes due under the tax legislation.

Keywords: Leniency agreement; Anti-Corruption Law; compliance; leniency agreement taxation; deductibility of expenses.

Sumário

Introdução 505
1. Conceito e natureza jurídica do acordo de leniência 505
2. Aspectos formais do acordo de leniência – princípios, competência e requisitos 507
   2.1 Princípios norteadores 508
   2.2 Competência para celebração de acordo de leniência 511
   2.3 Requisitos legais 513
3. Obrigações pecuniárias: sanção e ressarcimento 514
4. Competência do MPF para celebrar acordos de leniência 518
   4.1 Base normativa dos acordos de leniência celebrados pelo MPF 519
   4.2 O enquadramento do montante ressarcido pela pessoa jurídica no âmbito de acordo de leniência celebrado com o MPF 521
5. Dos valores pagos no âmbito dos acordos de leniência: enquadramento como despesas necessárias 523
6. O art. 47, § 3º, da Lei nº 4.506/1964 (prejuízos causados por empregados ou terceiros) 528
Conclusão 529
Referências 531

Introdução

O acordo de leniência surge no Brasil, no âmbito da Lei nº 12.846/2013 (Lei Anticorrupção ou LAC), como uma das principais ferramentas de substituição de sanção na seara de combate à corrupção, visando solucionar os problemas existentes por meio do instrumento consensual. Em resposta à colaboração das empresas envolvidas na prática de ilícitos e cumprimento dos requisitos do acordo de leniência, tem-se com a celebração do acordo a mitigação das sanções previstas na Lei Anticorrupção.

Tais requisitos, exigidos no momento de celebração ou durante o cumprimento do acordo de leniência, traduzem-se, em parte, em obrigações pecuniárias assumidas pela empresa colaboradora, que deverão ser cumpridas a fim de conferir validade ao instrumento negocial firmado com o(s) ente(s) competente(s).

No presente artigo, destacamos as rubricas nas quais são alocados, separadamente, os valores pagos pela empresa colaboradora em cumprimento às obrigações irremissíveis, quais sejam, o pagamento da multa administrativa (mesmo que atenuada) e o ressarcimento ao erário. Isto porque o cumprimento destas obrigações pecuniárias no âmbito da leniência guarda relação com diversos outros aspectos da esfera jurídica, dentre estes, as nuances tributárias relacionadas ao dever de pagamento da multa administrativa, bem como de ressarcir integralmente o dano causado pelos atos lesivos cometidos.

A partir desta análise, demonstra-se a possibilidade de dedução dos valores pagos em cumprimento do acordo de leniência da base de cálculo dos tributos devidos pela empresa colaboradora, à luz do art. 47, *caput* e § 3º, da Lei nº 4.506/1964. Sinteticamente, observa-se a dedutibilidade dos mencionados valores a partir da análise (*i*) da natureza jurídica do acordo de leniência, (*ii*) dos aspectos de competência para celebração do acordo de leniência, (*iii*) da configuração dos valores pagos a título de cumprimento das obrigações pecuniárias pactuadas na leniência como despesas operacionais da empresa colaboradora, e (*iv*) da caraterização do prejuízo patrimonial suportado pela empresa quando cometidos os atos ilícitos por pessoa natural, dirigente, empregado ou terceiro como despesa dedutível da base de cálculo do imposto de renda.

1. Conceito e natureza jurídica do acordo de leniência

O acordo de leniência, instrumento da atuação administrativa consensual, deve ser analisado em consonância com o quadro normativo em que ele se encontra, isto é, a Lei nº 12.846/2013. O referido dispositivo legal não deve ser interpretado de forma isolada, mas considerando sua inserção no denominado "microssistema jurídico anticorrupção", que visa tutelar a moralidade administrativa e o patrimônio público por meio da repressão de atos lesivos à Administração.

Deste modo, configura-se como elemento fundamental para a celebração do acordo de leniência a busca pelo aumento da capacidade investigativa e persecutória do Estado, com a finalidade de identificar rapidamente e punir os atos de corrupção, potencializando a restituição do erário e estimulando a integridade nas relações entre os setores público e privado. Assim, o microssistema jurídico anticorrupção, por meio da celebração do acordo de leniência (art. 32, parágrafo único, do Decreto nº 11.129/2022), visa alcançar os seguintes objetivos: "I – o incremento da capacidade investigativa da administração pública; II – a potencialização da capacidade estatal de recuperação de ativos; e III – o fomento da cultura de integridade no setor privado" (Brasil, 2022a).

A natureza do acordo de leniência também extrapola o escopo punitivo do Estado no que constitui política pública de repressão à corrupção, relacionada à finalidade de sua celebração, apesar de também ser instrumento para aplicação de sanções, ainda que mitigadas.

Deste modo, não se observa no acordo de leniência um mero acordo de vontade, espécie do gênero transação, mas sim um ato administrativo convencional, que deve ser percebido dentro do microssistema jurídico anticorrupção no qual se insere. O ato convencional, registra Celso Antônio Bandeira de Mello (2007, p. 449), "pede o encontro de duas vontades, que se integram em um ato jurídico único, mediante acordo quanto ao fim querido".

Na seara consensual do combate à corrupção, o ato convencional é emanado por agente público e sua produção depende do ajuste de resultados entre o poder público e o particular interessado (Santos, 2018, p. 85), que, uma vez alcançado e preenchidos determinados pressupostos, perfaz um ato jurídico único. Comumente representado por interesses contrapostos, dada a natureza do acordo de leniência, o encontro de vontades que culmina no ato jurídico ocorrerá mediante o acordo quanto ao fim pretendido: o combate à corrupção.

O acordo de leniência é, portanto, um ato convencional restritivo de direito, no qual a entidade faltosa reconhece o cometimento de ato ilícito em seu benefício ou proveito, em troca da leniência da Administração na imposição de sanções, pecuniárias ou não.

Por meio do acordo de leniência e do preenchimento dos pressupostos legais, a Administração e o particular interessado estipulam condições, direitos e obrigações recíprocas, visando, em contraponto, à cooperação plena e permanente da pessoa jurídica na seara investigativa e de responsabilização e à mitigação ou suspensão de penalidades possíveis de imposição à pessoa jurídica pela prática de atos lesivos à Administração Pública.

Para além de um ato convencional, o acordo de leniência não deixa de ser um ato consensual, por óbvio, pois se insere como mecanismo da atuação administrativa consensual no combate à corrupção. Isto é dizer, não se pode classificar a celebração de acordo como ato impositivo, na medida em que nenhuma das partes celebrantes é obrigada a o fazer, ou dar-lhe continuidade (art. 43 do Decreto nº 11.129/2022):

> Art. 43. A desistência da proposta de acordo de leniência ou a sua rejeição não importará em reconhecimento da prática do ato lesivo.
>
> § 1º Não se fará divulgação da desistência ou da rejeição da proposta do acordo de leniência, ressalvado o disposto no § 4º do art. 38.
>
> § 2º Na hipótese prevista no caput, a administração pública federal não poderá utilizar os documentos recebidos durante o processo de negociação de acordo de leniência.
>
> § 3º O disposto no § 2º não impedirá a apuração dos fatos relacionados com a proposta de acordo de leniência, quando decorrer de indícios ou provas autônomas que sejam obtidos ou levados ao conhecimento da autoridade por qualquer outro meio.

Além da espontaneidade e voluntariedade na adesão pela pessoa jurídica responsável pelo ato lesivo, o acordo de leniência exige, enquanto instrumento de autocomposição consensual, o cumprimento de obrigações recíprocas e a consideração adequada do interesse público na celebração de seus termos.

O acordo de leniência, portanto, possui natureza dúplice de ferramenta de abreviação das investigações administrativas, por meio da célere obtenção de prova no processo administrativo e de estratégia de defesa para a empresa colaboradora. Apresenta-se o acordo como instrumento de realização de política pública de persecução administrativa, facilitando a detecção de ilícitos e, ao mesmo tempo, garantindo a continuidade da entidade empresarial e o aprimoramento de suas relações com o Estado.

2. Aspectos formais do acordo de leniência – princípios, competência e requisitos

Nos termos da Lei Anticorrupção, o acordo de leniência pode ser celebrado com as pessoas jurídicas responsáveis pela prática dos atos lesivos previstos em seu art. 5º (*e.g.*, prometer, oferecer ou dar, direta ou indiretamente, vantagem indevida a agente público, ou a terceira pessoa a ele relacionada), de modo a isentar ou atenuar as sanções previstas na lei, conforme o caso. Para celebração do pacto, deve haver colaboração efetiva com as investigações e com eventual processo administrativo, resultando na

obtenção de informações a respeito de autoria e materialidade das infrações sob análise (ou a serem analisadas), em decorrência da própria natureza consensual do instituto.

Adicionalmente, conforme o disposto no art. 33 do Decreto nº 11.129/2022, regulamentador da Lei Anticorrupção, a Administração processante poderá também celebrar acordo de leniência com a pessoa jurídica responsável pela prática de ilícitos previstos na Lei nº 14.133/2021 (Nova Lei de Licitações).[4] Com efeito, objetiva-se a isenção ou atenuação das sanções administrativas estabelecidas no art. 156 da Nova Lei de Licitações, ou seja, um eventual acordo pode abarcar, por exemplo, a isenção da penalidade de declaração de inidoneidade, na hipótese de o ato lesivo ter sido materializado na seara de um contrato administrativo.

2.1 Princípios norteadores

Consagrado como instrumento de natureza dual e consensual que figura, concomitantemente, como técnica especial de investigação e meio de defesa do colaborador, o acordo de leniência consiste em mecanismo anticorrupção de extrema relevância.

Como tal, com fundamento legal na LAC, as negociações para celebração de acordo de leniência devem se submeter aos princípios constitucionais gerais que norteiam a Administração Pública, aliados àqueles específicos do direito sancionador para combate à corrupção.[5]

A adoção deste instrumento como medida a conferir maior eficiência na fiscalização e controle de atos ilícitos se deu em um contexto de certa anomia, tendo em vista o ineditismo de sua utilização no país até a promulgação da Lei Anticorrupção. Com isso, foram elaborados regulamentos normativos no intuito de pautar e coordenar a atuação dos entes públicos na punição das pessoas físicas e jurídicas.

4 Já dispunha o art. 17 da Lei Anticorrupção sobre a referida prática, que objetivava a isenção ou atenuação das sanções administrativas estabelecidas nos arts. 86 a 88 da antiga Lei de Licitações (Lei nº 8.666/1993). Contudo, em face do advento da Nova Lei de Licitações (Lei nº 14.133/2021), foi mantida a previsão de celebração de acordo de leniência pela prática de ilícitos cometidos na seara de licitações e contratações administrativas, nos termos do art. 33 do Decreto nº 11.129/2022, adaptada a redação legal para corresponder ao novo dispositivo.

5 ACT CGU/AGU/TCU: "Ainda, na base desse sistema, está a própria concepção de Estado Democrático de Direito. Em sua essência, tendo como ponto norteador o valor supremo da Justiça, o direito sancionador deve ser aplicado com respeito aos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos e das pessoas jurídicas sujeitas à responsabilização nas instâncias administrativa, civil ou penal. Na aplicação do Direito, esta concepção demanda, por parte de todas as instituições, a irrestrita observância às regras de atribuição e competência previstas na Constituição ou na legislação infraconstitucional. [...] É dentro desta concepção de Estado Democrático de Direito que devem atuar as instituições incumbidas do combate à corrupção e recuperação de ativos procedentes do ilícito" (Brasil, 2020, p. 4).

Dentre estes, destaca-se o Acordo de Cooperação Técnica (ACT), de agosto de 2020, firmado entre a Controladoria-Geral da União (CGU), a Advocacia-Geral da União (AGU), o Tribunal de Contas da União (TCU) e o Ministério da Justiça e Segurança Pública, sob coordenação do Supremo Tribunal Federal, que deve ser adotado em matéria de combate à corrupção no Brasil, em especial no que tange aos acordos de leniência da LAC.[6]

Nele, os órgãos signatários observam a aplicação, para além dos princípios gerais7 na atuação estatal anticorrupção, dos seguintes princípios específicos:

> Primeiro princípio: da colaboração, lealdade, boa-fé objetiva e proteção da confiança entre Estado e a pessoa jurídica colaboradora, buscando, a um só tempo, a completa cessação do comportamento ilícito pretérito e a readequação das práticas empresariais para o futuro, especialmente por meio de programas de integridade;
>
> Segundo princípio: da segurança jurídica, para que haja o devido incentivo à autodenúncia voluntária;
>
> Terceiro princípio: da efetividade, eficiência e celeridade na obtenção de informações e provas acerca dos ilícitos, com a identificação, quando couber, dos demais envolvidos;
>
> Quarto princípio: da inaplicabilidade pelas SIGNATÁRIAS DO ACT de sanções adicionais àquelas aplicadas ao colaborar no acordo de leniência, com fundamento nos fatos admitidos e nas provas diretas ou derivadas do acordo de leniência, com as consequentes restrições ao compartilhamento de prova com outros órgãos sem a garantia de não utilização em face do colaborador que as apresenta;
>
> Quinto princípio: da busca do consenso entre as signatárias do ACT quanto à apuração e eventual quitação de danos decorrentes de fatos abrangidos no acordo, sem prejuízo da obrigatoriedade do ressarcimento integral do dano pelos fatos e circunstâncias não abrangidos no acordo;
>
> Sexto princípio: da responsabilização objetiva da pessoa jurídica pelos atos lesivos praticados em seu interesse ou benefício, exclusivo ou não;
>
> Sétimo princípio: da busca do interesse público na avaliação da vantajosidade da proposta de acordo para a Administração Pública, devendo-se analisar

6 O Ministério Público Federal não aderiu ao ACT até o presente momento.

7 São eles: (*i*) articulação interinstitucional, com cooperação mútua entre os órgãos e instituições competentes; (*ii*) coordenação; uniformização e harmonização da atuação; (*iii*) respeito às atribuições e competências estabelecidas pelo arcabouço normativo brasileiro e reconhecimento da relevância de cada órgão e instituição competente no combate à corrupção; (*iv*) atuação especializada e profissional; (*v*) atuação responsável, consciente, prudente e estratégica; (*vi*) transparência e interação com a sociedade; e (*vii*) eficiência e efetividade.

quais seriam os custos e o resultado útil das medidas judiciais e extrajudiciais cabíveis, sopesando-as com os demais aspectos do acordo, como a alavancagem investigativa, a obrigação de aprimoramento do programa de integridade e o dever de colaboração das pessoas jurídicas;

Oitavo princípio: da preservação da empresa e dos empregos, considerando que a continuidade das atividades de produção de riquezas é um valor a ser protegido sempre que possível, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e o emprego dos trabalhadores, preservando-se suas funções sociais e o estímulo à atividade econômica, observado o disposto no Artigo 5 da Convenção sobre o Combate da Corrupção de Funcionários Públicos Estrangeiros em Transações Comerciais Internacionais, promulgado pelo Decreto 3.678, de 30 de novembro de 2000;

Nono princípio: da objetividade dos parâmetros para fixação proporcional e razoável dos valores a serem pagos a partir de, ao menos, dois tipos de rubricas: (i) de natureza sancionatória e rubrica específica referente a uma estimativa justa e consensual dos valores a serem ressarcidos, considerando a necessidade de se dar efetividade à recuperação de ativos observadas as condições subjetivas do colaborador;

Décimo princípio: da especialidade, devendo-se considerar as condições específicas e particulares da empresa colaboradora e dos ilícitos apresentados no procedimento de negociação;

Décimo primeiro princípio: da transparência e publicidade dos acordos de leniência firmados, e seus anexos, e do respectivo cumprimento das obrigações ali assumidas, ressalvadas as informações e documentos protegidos por sigilo legal, enquanto perdurar a condição ensejadora da respectiva hipótese de sigilo, a fim de se garantir a devida prestação de contas à sociedade;

Décimo segundo princípio: da cooperação internacional com a busca, sempre que possível, da coordenação entre autoridades em casos multijurisdicionais, a fim de se garantir o combate sistêmico à corrupção e ao suborno transnacional, bem como a adequada e proporcional recuperação de seus ativos correspondente a cada jurisdição;

Décimo terceiro princípio: da razoabilidade e da proporcionalidade, sendo vedada a imposição de obrigações e sanções em medida superior àquela condizente ao atendimento do interesse público e à justa recuperação de ativos em montante suficiente à prevenção do ilícito e à justa indenização dos prejuízos ao erário, sempre prevalecendo a lógica de que o colaborador não pode estar nas mesmas condições do não colaborador, mas também não pode equiparar-se àquele que, desde o início, optou por não delinquir;

Décimo quarto princípio: da efetividade e caráter dissuasório das sanções, uma vez que o acordo de leniência é um instrumento de aplicação do direito sancionador que requer, para a sua celebração, a colaboração da pessoa jurídica,

> a admissão da responsabilidade objetiva, a cessação da prática dos atos lesivos, o incremento dos valores de ressarcimento e a assunção dos compromissos de aprimoramento dos programas de integridade;
>
> Décimo quinto princípio: do *non bis in idem*, de modo que a celebração do acordo de leniência suspende a aplicação de sanções pelas SIGNATÁRIAS DO ACT em relação ao objeto do acordo, extinguindo-se a pretensão punitiva com o cumprimento integral do acordo, bem como admitindo-se a possibilidade de compensação entre valores e rubricas de mesma natureza jurídica e relacionados aos mesmos ilícitos sancionados nas diversas esferas de responsabilização;
>
> Décimo sexto princípio: da colaboração do particular por meio do programa de integridade, com a readequação das práticas empresariais e o estabelecimento de novos padrões éticos no ambiente corporativo.
>
> Décimo sétimo princípio: da primazia da autodenúncia, nos termos do art. 16, par. 1º, inc. I, da Lei no 12.846, de 2013, regulamentado pelo Decreto 8.420, de 2015. (Brasil, 2020, p. 7-8, grifo nosso)

Ainda cumpre apontar que o ato de celebrar acordos de leniência decorre do princípio da consensualidade, na medida em que a aplicação de solução negociada constitui uma regra geral para todo o âmbito da Administração Pública (Schwind, 2020, p. 161-162), regra esta também reconhecida na seara do direito sancionador. Diz-se, com a consolidação do acordo de leniência como instrumento negocial na LAC, que houve também o reconhecimento da consensualidade no que se refere ao combate à corrupção.

Deste modo, em substituição à unilateralidade tradicionalmente associada à atuação administrativa sancionadora, a Administração passa a privilegiar o consenso e a negociação, criando vínculos de interação com os administrados que não poderiam ser estabelecidos com uma atuação autoritária e imperativa.

Logo, conclui-se que o acordo de leniência é um mecanismo de autocomposição que permite o estudo do direito sancionador a partir de uma ótica diversa, que tem como propósito estabelecer uma relação negocial atrativa, ainda que com a finalidade de responsabilização. Do contrário, estar-se-ia subtraindo a efetividade constitucional deste instituto.

2.2 Competência para celebração de acordo de leniência

A Lei Anticorrupção, por meio do art. 16, *caput*, outorgou à autoridade máxima de cada órgão ou entidade pública a competência para celebrar acordo de leniência com pessoas jurídicas responsáveis pela prática de atos lesivos contra a Administração Pública:

> Art. 16. A autoridade máxima de cada órgão ou entidade pública poderá celebrar acordo de leniência com as pessoas jurídicas responsáveis pela prática dos

> atos previstos nesta Lei que colaborem efetivamente com as investigações e o processo administrativo, sendo que dessa colaboração resulte: [...].

Nesse sentido, chega-se à conclusão de que, num primeiro momento, todo dirigente máximo de órgão, autarquia, fundação ou empresa estatal, seja do Poder Executivo de determinado estado, seja na Câmara de Vereadores de um determinado município, é competente para celebrar acordo de leniência.

Mas o próprio legislador, consciente de que o órgão competente para celebrar acordo de leniência deve ter capacidade e autoridade de articulação com outros órgãos do Estado envolvidos no combate à corrupção e, ainda, deter poderes que superem a mera responsabilização de entes privados, criou uma regra específica para os casos envolvendo o Poder Executivo Federal.

Nessa esteira, a Lei Anticorrupção, por meio do art. 16, § 10, estabeleceu a *competência exclusiva* da CGU para negociar e celebrar acordos de leniência no âmbito do Poder Executivo Federal (*i.e.*, em caso de ato lesivo praticado contra a Administração Pública Direta e Indireta do Poder Executivo Federal), bem como no caso de atos lesivos praticados contra a Administração Pública estrangeira: "§ 10. A Controladoria-Geral da União – CGU é o órgão competente para celebrar os acordos de leniência no âmbito do Poder Executivo federal, bem como no caso de atos lesivos praticados contra a administração pública estrangeira".

Da mesma forma dispõe o art. 34, caput, do Decreto nº 11.192/2022: "Art. 34. Compete à Controladoria-Geral da União celebrar acordos de leniência no âmbito do Poder Executivo federal e nos casos de atos lesivos contra a administração pública estrangeira".

Portanto, à luz da Lei Anticorrupção, essa competência é exclusiva da CGU, assim como a própria LAC (art. 8°, § 2º) e o Decreto nº 11.192/2022 (art. 17, I) atribuíram a ela competência *concorrente*, no âmbito do Poder Executivo Federal, para instaurar e julgar processos administrativos de responsabilização.

Mister destacar, ainda, que antes mesmo da promulgação da LAC, a CGU já reunia em seu rol de atribuições o exercício das funções de órgão central dos Sistemas de Controle Interno e de Correição, e do papel de Ouvidora-Geral da União, além de acompanhar as medidas de prevenção e combate à corrupção relacionadas às convenções e aos compromissos internacionais assumidos pelo Brasil (Simão; Vianna, 2017, p. 103).

Nesse diapasão, resta evidente que, além do *know how*, a CGU possui o conjunto de atribuições legais necessário para melhor exercer a tarefa de negociação dos acordos de leniência no âmbito do Poder Executivo Federal. Isto é dizer, a depender das informações oriundas do acordo, a CGU se mostra o órgão mais bem posicionado

para dar o tratamento e o encaminhamento das provas reunidas, seja promovendo a responsabilização administrativa das pessoas jurídicas ou agentes públicos envolvidos, seja pela interlocução do órgão com a Polícia Federal e o Ministério Público Federal (MPF), por exemplo, nos casos que restarem evidentes os indícios de cometimento de infrações penais.

2.3 Requisitos legais

Para possibilitar a celebração de acordo de leniência por pessoa jurídica, a LAC, por meio de seu art. 16, § 1º, estabelece três requisitos básicos e cumulativos a serem cumpridos, quais sejam:

> i. a pessoa jurídica seja a primeira a se manifestar sobre o seu interesse em cooperar para a apuração do ato ilícito;8
>
> ii. a pessoa jurídica cesse completamente seu envolvimento na infração investigada a partir da data de propositura do acordo;
>
> iii. a pessoa jurídica admita sua participação no ilícito e coopere plena e permanentemente com as investigações e o processo administrativo, comparecendo, sob suas expensas, sempre que solicitada, a todos os atos processuais, até seu encerramento.

A Lei nº 12.846/2013 facultou à Administração Pública estipular no acordo de leniência as condições necessárias para assegurar a efetividade da colaboração e o resultado útil do processo (art. 16, § 4º), de modo que poderão ser incluídas condições adicionais à celebração do acordo. No entanto, em virtude dos princípios da proporcionalidade e da finalidade, a que está submetida a Administração Pública, tais condições devem guardar estrita razoabilidade com o objetivo precípuo do acordo da lei.

A esse respeito, cita-se o próprio regulamento federal da Lei nº 12.846/2013 – atualmente o Decreto nº 11.129/2022 –, que estabeleceu, como regra geral a todos os acordos de leniência vindouros, a necessidade de que as pessoas jurídicas interessadas se comprometessem com a adoção, a aplicação ou o aperfeiçoamento do seu programa de integridade.

A referida exigência destaca-se ao considerarmos que todos os acordos de leniência desempenham um importante papel na adoção de programas de integridade e no comprometimento das empresas com a prevenção e o combate à corrupção,

8 Quanto ao referido requisito, vale destacar que este somente terá cabimento quando o ato lesivo for praticado num cenário de concurso de agentes e quando tal circunstância for relevante, conforme disciplina do art. 30, I, do Decreto nº 8.420/2015 (primeiro regulamento da LAC) e do art. 37, I, do Decreto nº 11.129/2022. O regulamento esclareceu, portanto, que é possível a celebração de acordos de leniência com mais de uma das empresas envolvidas em determinado ilícito.

elevando-se assim o padrão ético do ambiente de negócios e o nível de probidade no relacionamento entre os setores público e privado. Trata-se, portanto, de previsão consentânea com o espírito da Lei nº 12.846/2013.

Na mesma linha, outras medidas podem ser estabelecidas conforme o caso específico, levando-se ainda em consideração boas práticas já implementadas em outras searas e mesmo em países diversos, bem como o próprio amadurecimento institucional dos órgãos legitimados, como a CGU no Poder Executivo Federal, a partir da experiência adquirida após a celebração de múltiplos acordos de leniência.

Entre esses requisitos adicionais, citamos as exigências de: (*i*) reparar integralmente a parcela incontroversa do dano causado ao erário, e (*ii*) perder, em favor do ente lesado ou da União, conforme o caso, os valores correspondentes ao acréscimo patrimonial indevido ou ao enriquecimento ilícito direta ou indiretamente obtido da infração, nos termos e nos montantes definidos na negociação, conforme dispõe o art. 37, VI e VII, do Decreto nº 11.129/2022.

As rubricas financeiras de sanção e ressarcimento, exigidas para a celebração de acordos de leniência, também serão tratadas com maior profundidade em capítulo próprio, dada a sua importância para a viabilidade de cumprimento do *quantum* acordado, *vis-à-vis* a capacidade de pagamento da empresa colaboradora.

3. Obrigações pecuniárias: sanção e ressarcimento

Acerca das obrigações pecuniárias observadas no âmbito do acordo de leniência, merece destaque a distinção entre a sanção (multa) e o dever de indenizar (ressarcimento), institutos diversos que, respectivamente, se relacionam, ao direito administrativo sancionador e à teoria da responsabilidade civil relacionada à reparação de um dano.

A celebração de acordo de leniência com a Administração Pública impõe à empresa colaboradora determinadas obrigações, dentre elas, a de recolher aos cofres públicos da entidade lesada determinada quantia. Os valores a serem pagos, via acordo de leniência, podem ser divididos em duas rubricas:

i. rubrica com natureza de sanção, que é, nada mais, que a multa administrativa; e

ii. rubrica com natureza de ressarcimento, que consiste na reparação de dano causado ao erário e perdimento dos valores correspondentes ao acréscimo patrimonial indevido ou enriquecimento ilícito obtidos em decorrência da prática do ato lesivo.

Essa diferenciação de rubricas (sanção e ressarcimento) no âmbito do acordo de leniência é bastante relevante, por conta dos reflexos decorrentes do registro e contabilização dos valores, seja por eventuais ações regressivas contra as pessoas que

deram causa ao ilícito (e, por consequência, o dever de indenizar e ressarcir), ou ainda pelos efeitos tributários. Isto porque, em prematura menção a capítulo subsequente, no Brasil, nem todas as despesas são consideradas dedutíveis para fins de apuração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), em especial as sanções e multas decorrentes de descumprimento de normas regulatórias ou de direito público.

Passemos, pois, à análise da natureza e das características de cada uma dessas rubricas financeiras no âmbito da negociação do acordo de leniência.

No âmbito da LAC (art. 6º), comprovada a ocorrência do ato lesivo, podem ser aplicadas, cumulativamente, duas sanções pela autoridade administrativa: (*i*) multa, no valor de 0,1% a 20% do faturamento bruto do último exercício anterior ao da instauração do processo administrativo de responsabilização, excluídos os tributos, nunca inferior à vantagem auferida, quando possível sua estimação, e (*ii*) publicação extraordinária da decisão condenatória. A celebração de acordo de leniência permite a isenção da sanção não pecuniária ou a mitigação da referida multa.

Objetivamente, entende-se por multa a sanção aplicada pelos entes públicos pelo descumprimento de obrigações ou pelo não atendimento aos deveres formais estipulados previamente em um contrato. Em casos de acordo de leniência, a multa se enquadra como uma penalidade financeira aplicada em virtude da infração administrativa por pessoa jurídica, que poderá ser reduzida em até 2/3 do valor calculado com base na LAC.

A aplicação da multa deve observar rito específico para a sua legalidade, e sua fixação depende de análise criteriosa das circunstâncias agravantes e atenuantes da conduta pela autoridade competente, sempre com a garantia do contraditório e direito de defesa. Registra-se que a Lei Anticorrupção não estabelece critérios para a definição do fator redutor quando da aplicação de multa na hipótese de celebração de acordo de leniência, mas tão somente o seu limite de até 2/3 (dois terços), com base em seu art. 16, § 2º.

No âmbito infralegal, o regulamento da Lei Anticorrupção (Decreto nº 11.129/2022) traça diretrizes para a aplicação da sanção pecuniária, na forma de agravantes e atenuantes da conduta a ser sancionada e metodologia de fixação dos limites máximos e mínimos da multa (arts. 22 e 23), no que tange à redução de eventual multa a ser aplicada ao cabo de processos administrativos de responsabilização.

Na seara da leniência, nos termos do Decreto nº 11.129/2022 (art. 47), a multa poderá ser reduzida com base em três critérios: (*i*) a tempestividade da autodenúncia e o ineditismo dos atos lesivos; (*ii*) a efetividade da colaboração da pessoa jurídica; e (*iii*) o compromisso de assumir condições relevantes para o cumprimento do acordo.

Ainda, os critérios para redução da multa no âmbito da negociação dos acordos de leniência foram posteriormente objeto da Portaria Interministerial nº 36, de 7 de dezembro de 2022, emitida pela Controladoria-Geral da União e Advocacia-Geral da União, que detalhou os três critérios estabelecidos:

> a) *Iniciativa de autodenúncia*, que considera os parâmetros de tempestividade da autodenúncia (nove meses, contados do conhecimento do fato pela empresa) e de ineditismo das informações sobre os atos lesivos (ou seja, se não eram de conhecimento público ou da administração pública);
>
> b) *Grau de colaboração*, observados os parâmetros de existência de investigação interna adequada e efetiva, entrega de informações e de documentos comprobatórios dos atos lesivos que tenham precisão e alcance, e celeridade da negociação; e
>
> c) *Condições relevantes*, relacionadas à celeridade da condição de pagamento do valor do acordo de leniência e, no caso de parcelamento, ao perfil de pagamento delineado nas parcelas e garantias oferecidas. (Brasil, 2022b)

O normativo não resolveu definitivamente o problema da discricionariedade na redução da multa, que permanece demasiadamente elástica nos termos do art. 6º, I, da Lei nº 12.846/2013, mas constitui um grande avanço ao passo que detalha, minimamente, variáveis e condições a serem consideradas pelas comissões responsáveis no âmbito de negociação dos acordos de leniência.

De toda forma, no ordenamento jurídico brasileiro, a sanção não corresponde ao dever de indenizar. Em consequência, a referida multa, enquanto sanção prevista pelo art. 6, I, da Lei Anticorrupção, não se confunde com o ressarcimento ao erário, que se destina à reparação de eventual dano aos cofres públicos.

O ressarcimento intenta o retorno ao *status quo ante*, isto é, o restabelecimento do equilíbrio econômico-jurídico alterado pelo dano (Aguiar Dias, 1973, p. 47), enquanto a sanção, que tem finalidade reparadora, visa à própria restauração da ordem jurídica.[9] Inclusive, a Lei nº 12.846/2013 trata dos institutos separadamente ao preconizar que a aplicação de sanções (*i.e.*, multa e/ou publicação extraordinária da decisão condenatória) não exclui, em nenhuma hipótese, a obrigação de reparar o dano causado (art. 6º, § 3º).[10]

9 Existe a possibilidade de atribuição de um caráter punitivo às indenizações civis, de modo a reconhecer outras funções, como a repressiva e a preventiva; contudo, permanece inalterada a função reparadora, que é a principal. Cf. Cahali (2011, p. 182).

10 Além disso, a apuração do dano ao erário a ser reparado deve observar processo administrativo específico, conforme art. 13 da LAC, não se confundindo com o processo administrativo de responsabilização para imposição de multa à pessoa jurídica que praticou o ilícito.

Os valores de ressarcimento a serem endereçados no acordo de leniência são estruturados em dois conjuntos de valores pelo Decreto nº 11.129/2022 (art. 37, VI e VII), relativos, respectivamente, (i) à parcela incontroversa do dano causado, e (ii) ao perdimento, em favor do ente lesado ou da União, conforme o caso, dos valores correspondentes ao acréscimo patrimonial indevido ou ao enriquecimento ilícito direta ou indiretamente obtido da infração, nos termos e nos montantes definidos na negociação.

Como estabelecido na Lei Anticorrupção, não é possível transacionar em relação ao valor do dano causado ao erário, em observância ao princípio da indisponibilidade do interesse público, incluindo-se, em sede de acordo de leniência, apenas a parcela incontroversa do dano.[11] Em relação ao perdimento, há determinada margem de discricionariedade para a compatibilização dos valores de ressarcimento com o grau de colaboração da empresa e com a sua capacidade de pagamento.

De toda forma, nas hipóteses em que de determinado ato ilícito decorra, simultaneamente, dano ao ente lesado e acréscimo patrimonial indevido à pessoa jurídica responsável pela prática do ato, e haja identidade entre ambos, os valores a eles correspondentes serão computados uma única vez para fins de quantificação do valor a ser pago no acordo de leniência, sendo classificados, nesse caso, como ressarcimento de danos para fins contábeis, orçamentários e de sua destinação ao ente lesado.

A relevantíssima distinção das categorias jurídicas, explicitada pelo diverso tratamento concedido à sanção e ao ressarcimento pela Lei nº 12.846/2013, denota-se também pela diversidade dos regimes jurídicos atribuídos: enquanto às sanções aplicam-se os princípios do *non bis in idem* e da proporcionalidade e razoabilidade, no dever de indenizar importa apenas o dano causado para que se possa determinar o montante a ser ressarcido, vedado o enriquecimento sem causa do Estado.

Ademais, quando verificada a obrigação de ressarcimento ao erário, o elemento subjetivo (dolo ou culpa) não serve de parâmetro para a delimitação do valor de indenização pelos prejuízos causados aos cofres públicos. A indenização é definida pela extensão do dano, nos termos do art. 944 do Código Civil, e seus valores estimados

11 É dizer, enquanto a multa é fixada de forma definitiva, o ressarcimento de danos no âmbito de acordo de leniência não dá quitação em relação a esta rubrica à empresa colaboradora, salvo se o valor incontroverso decorrer de decisão definitiva no âmbito de processo administrativo ou judicial. Apesar de o Acordo de Cooperação Técnica (ACT) celebrado entre a CGU, AGU e TCU, em 6 de agosto de 2020, estabelecer como ação operacional que esses órgãos busquem parametrizar a metodologia para apuração de eventual dano, o valor endereçado em acordo de leniência nessa rubrica deve ser considerado uma antecipação de reparação. Isto é, valores complementares de reparação poderão ser exigidos pelas autoridades legitimadas.

com base na parcela incontroversa do referido dano e no valor patrimonial acrescido indevidamente ou no valor correspondente ao enriquecimento ilicitamente obtido da infração. Na aplicação de sanção, ao revés, a demonstração do elemento subjetivo é importantíssima para que se possa verificar seu cabimento e intensidade.

Não por outro motivo, portanto, haja vista a distinção das naturezas da multa e do ressarcimento, estes integram rubricas diversas dos valores a serem pagos a título do acordo de leniência, respectivamente, relativas às sanções previstas pela Lei Anticorrupção (art. 6º) e à reparação de danos causados ao erário e perdimento de valores correspondentes ao acréscimo patrimonial indevido, ou enriquecimento ilícito, obtidos em decorrência da prática do ato lesivo.

4. Competência do MPF para celebrar acordos de leniência

Conforme já tratado, a Lei Anticorrupção, por meio do art. 16, § 10, estabeleceu a competência exclusiva da CGU para negociar e celebrar acordos de leniência no âmbito do Poder Executivo Federal (*i.e.*, nos casos de atos lesivos praticados contra a Administração Pública Direta e Indireta do Poder Executivo Federal), bem como nos casos de atos lesivos praticados contra a Administração Pública estrangeira.

Na prática, muito embora a letra da lei seja clara e incontroversa acerca da competência exclusiva da CGU, o MPF, em muitos casos e "aproveitando-se de sua condição monopolista da ação penal e de sua competência para o ajuizamento de ação de improbidade" (Warde; Simão, 2019, p. 30), ou mesmo em razão de uma disputa pelo protagonismo institucional, avocou para si tal competência, principalmente nos primeiros anos da vigência da LAC (em especial, nos casos dos acordos celebrados no bojo da chamada Operação Lava Jato).

Que fique claro: o acordo de leniência do MPF não possui previsão legal expressa, tendo surgido tão somente de interpretação sistemática das funções constitucionais do Ministério Público, visando à proteção da probidade administrativa e à proteção do patrimônio público e social (art. 129, III, e art. 37, § 4º, da Constituição Federal).

Com efeito, de nada adianta que uma pessoa jurídica celebre acordo de leniência com o MPF, se a CGU, repise-se, órgão com competência exclusiva para negociar e celebrar acordos de leniência no âmbito do Poder Executivo Federal à luz da LAC, não reconhece os efeitos desse acordo.

Um acordo de leniência celebrado com o MPF é válido como instrumento de ressarcimento aos entes lesados e à sociedade, mas absolutamente não afasta a necessidade de celebração de um acordo específico com a CGU para fins de isenção e/ou atenuação das sanções previstas na LAC. Do contrário, a pessoa jurídica celebrante do

acordo com o MPF estará sujeita à imposição das sanções da Lei Anticorrupção, entre elas, a multa administrativa, em eventual processo administrativo de responsabilização instaurado pelo órgão ou entidade lesada ou pela CGU.

Tal entendimento já foi reconhecido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em agosto de 2017, em sede de julgamento do Agravo de Instrumento nº 5023972-66.2017.4.04.000/PR, quando a 3ª Turma decidiu que os acordos de leniência, no âmbito do Poder Executivo Federal, não poderiam ser celebrados sem a anuência dos representantes da União (*i.e.*, a CGU e a AGU).[12]

A necessária participação dos representantes da União, *i.e.*, a CGU e a AGU, também foi estabelecida por meio da Portaria Interministerial CGU/AGU nº 2.278/2016 e da Portaria Conjunta CGU/AGU nº 4/2019, que reiteram a atuação da Advocacia-Geral da União nos processos de negociação, celebração e acompanhamento do cumprimento dos acordos de leniência.

Dito isso, conclui-se que o acordo de leniência celebrado com o Ministério Público é figura atípica e tem natureza *sui generis*, ao passo que não possui previsão legal expressa, tendo surgido tão somente de interpretação sistemática de suas funções constitucionais. O referido acordo, portanto, não é aquele previsto no art. 16 da LAC e no art. 33 do Decreto nº 11.129/2022.

4.1 Base normativa dos acordos de leniência celebrados pelo MPF

Dada a característica atípica do acordo celebrado pelo *Parquet* e no intuito de regular seu próprio instrumento de autocomposição consensual e convencional, o MPF, por meio de sua 5ª Câmara de Coordenação e Revisão – responsável pelas matérias de combate à corrupção –, lançou os seguintes instrumentos em destaque: (*i*) a Orientação nº 7/2017; e (*ii*) a Nota Técnica nº 1/2017.

Para a concepção da Orientação nº 7/2017, foram utilizados como indicadores as boas práticas desenvolvidas nos acordos de leniência já homologados, válidos e eficazes, estabelecendo-se que os acordos firmados pelo MPF utilizam como fundamento jurídico:[13] o art. 129, I, da Constituição Federal; o art. 5º, § 6º, da Lei nº 7.347/1985; o art. 26 da Convenção de Palermo; o art. 37 da Convenção de Mérida; os arts. 3º, §§ 2º e 3º, do Código de Processo Civil; os arts. 840 e 932 do Código Civil; os arts. 16 a 21 da Lei nº 12.846/2013; e a Lei nº 13.140/2015.

12 Cf. TRF4. AGI n.º 5023972-66.2017.4.04.000/PR. Des. rel. Vânia Hack de Almeida. 3ª Turma. Julgado em 22 ago. 2017 (Brasil, 2017a).

13 Contudo, é de extrema relevância pontuar que nenhum dos dispositivos legais ora citados permite, por meio de interpretação literal, a celebração de acordo de leniência pelo Ministério Público.

Dentre as obrigações mínimas que deverão ser assumidas pela pessoa jurídica colaboradora, estão (*i*) o fornecimento de informações e provas relevantes; (*ii*) o compromisso de cessar as condutas ilícitas; (*iii*) o compromisso de implementar programa de *compliance* ou equivalente e de se submeter a auditoria externa, às suas expensas, se for o caso; (*iv*) o compromisso de, durante toda a vigência do acordo de leniência, colaborar de forma plena, sem qualquer reserva, com as investigações, portando-se sempre com honestidade, lealdade e boa-fé; (*v*) o pagamento de valor relativo à antecipação de reparação de danos, ressalvando o direito de outros órgãos, instituições, entidades ou pessoas de buscarem o ressarcimento que entenderem lhes ser devido; (*vi*) o pagamento de multa administrativa prevista na Lei de Improbidade Administrativa ou na LAC, conforme o caso; (*vii*) a prestação de garantias do cumprimento da multa e da antecipação de reparação de danos; e (*viii*) a declaração de que as informações prestadas são verdadeiras e precisas, sob pena de rescisão do acordo.

Além das formalidades procedimentais para a celebração do acordo de leniência, depreende-se a partir das disposições da Orientação nº 7/2017 que há clara diferença entre a sanção de multa e o valor fixado para ressarcimento do dano:

> 8) A **multa e outras sanções**, bem como o **valor pago a título de antecipação de reparação de danos**, serão estabelecidas com estrita observância do princípio da proporcionalidade, em razão do qual deve ser buscado o equilíbrio entre o proveito trazido à investigação e o benefício concedido à colaboradora.
>
> 8.1. A multa **poderá ser calculada** com base nos critérios estabelecidos no artigo 12 da Lei 8.429/92 e/ou no artigo 6º e 16, § 2º, da Lei 12.846/13 e artigos 17 a 20 do Decreto 8.420/15.
>
> 9) Qualquer valor arrecadado por meio do acordo de leniência, qualquer que seja seu título, deve levar em consideração as regras de responsabilidade fiscal e não deve haver previsão de aplicação ou investimento nos órgãos da administração pública, evitando-se assim, possível risco moral nas negociações.
>
> 10) Não será dada quitação por danos ou prejuízos, devendo o valor pago a esse título ser sempre considerado como uma antecipação de pagamentos. (Brasil, 2017b, grifos nossos)

Por seu turno, a Nota Técnica nº 1/2017, que versa sobre o acordo de leniência e seus efeitos, discorre sobre a existência desse instituto no microssistema anticorrupção, seus pressupostos e requisitos e sobre a sua transversalidade e eficiência, com vistas a equilibrar e racionalizar a atividade sancionadora.

Diante do tema do ressarcimento, destaca o MPF que o principal objetivo da leniência não pode ser reduzido à ágil obtenção de reparação patrimonial do dano. Prossegue o *Parquet*, "se a recomposição de danos é desejável e oportuna, não é necessária para

a celebração do acordo de leniência, cujo escopo é mais amplo do que aquele afeto à proteção patrimonial do Estado e sua recomposição econômica" (Brasil, 2017c, p. 10).

Ainda,

> afigura-se, deste modo, que melhor constitui e realiza o interesse público a celebração do acordo de leniência, presentes seus pressupostos, do que a alternativa oposta. Sob a perspectiva do direito administrativo sancionador, o instrumento negocial da LAC traz reflexo positivo na concretização do interesse público, pois não exime a pessoa jurídica infratora da obrigação de ressarcimento integral do dano causado pelas condutas ilícitas, o que se considera o núcleo irrenunciável de tutela do interesse público (LAC, art. 16, § 3º), na matéria. A recomposição do dano não constitui sanção ou pena, mas obrigação legal, no campo da responsabilidade civil. (Brasil, 2017c, p. 21)

4.2 O enquadramento do montante ressarcido pela pessoa jurídica no âmbito de acordo de leniência celebrado com o MPF

O MPF, em sua Nota Técnica nº 1/2017 (Brasil, 2017c), é expresso ao afirmar que o ressarcimento, diferentemente da multa, não constitui modalidade sancionatória, mas sim a restauração do *status* no qual o dano se concretizou. Vejamos:

> **A reparação integral do dano, por sua vez, tem status constitucional e não configura, de fato, espécie de sanção**. Consiste, antes e essencialmente, em obrigação *ex lege*: a de **restituição de uma situação ao estado anterior ao do dano causado a outrem, inclusive ao erário**. Assim, não é passível de dispensa automática e imediata nem de isenção, em sede de acordo de leniência. Deduz-se que por sua natureza, em contrapartida às finalidades precípuas do instituto premial, a reparação dos danos ao erário não tem que fazer parte do objeto essencial de acordo de leniência, mas pode nele ser incluída, sobretudo para ser antecipada a restituição da parte incontroversa ou de parcela passível de liquidação adiantada.
>
> À pessoa jurídica colaboradora, por outro lado, havendo contribuição significativa a título de ressarcimento dos danos, deve ser dado benefício de ordem em futuras execuções civis, evitando-se cobrar primeiramente da colaboradora, sob pena de se lhe dispensar tratamento desproporcional e mais grave, em comparação às pessoas jurídicas e físicas não-colaboradoras. Deve-se também buscar solução consensual no estabelecimento do valor efetivo da dívida e na forma de pagamento e cobrança, como reflexo da consensualidade em sede de reparação, que há de servir para evitar delongas e cobranças impossíveis.
>
> Atende ao interesse público primário perseguido com o instituto firmar o acordo de leniência, flexibilizando a forma de composição em relação ao dano, **cuja**

> **reparação completa permanece ressalvada** e, se o caso, suspensa para atuação futura; não há exigência legal de celebrar a negociação condicionada à quitação integral do dano. Não sendo possível aferir o valor total e incontroverso do dano, o ressarcimento deve ser pautado pelo *quantum* apurado, sendo, então, cabível e possível moderar a capacidade de pagamento – a denominada *ability* to pay. (Brasil, 2017c, p. 24, grifos nossos)

Retoma-se: a celebração de acordo pela pessoa jurídica, única e exclusivamente, com o MPF não tem o condão de afastar a possibilidade de aplicação das sanções da LAC (*i.e.*, multa administrativa e publicação extraordinária da decisão condenatória) pela Administração Pública, representada pelos órgãos e entidades lesados pelos atos de corrupção. Assim, na hipótese de se entender que o valor recolhido no âmbito do acordo celebrado com o MPF teria, ainda que parcialmente, natureza de sanção, configurar-se-ia *bis in idem*.

Em outras palavras, deve-se estruturar o ordenamento jurídico de tal forma que não subsista o duplo apenamento por um mesmo fato, inclusive sob a ótica do direito administrativo sancionador. Esclareça-se que, em que pesem os acordos de leniência firmados com o MPF serem válidos juridicamente, desde que disciplinados pela Orientação nº 7/2017 e norteados pela Nota Técnica nº 1/2017, anteriormente tratadas, não é possível sua equiparação ao acordo de leniência de que trata a LAC, cuja competência para negociação e celebração é exclusiva da CGU (no âmbito do Poder Executivo Federal).

O MPF tampouco possui competência para aplicar administrativamente a sanção de multa da LAC. Somente poderia fazê-lo, em ação judicial, caso houvesse omissão da autoridade administrativa competente, que, nessa hipótese, responderia nas esferas penal, civil e administrativa, como previsto nos arts. 20 e 27 da LAC.

Nesse sentido, destaca-se que a multa administrativa que tem previsão legal na LAC é sanção jurídica que não apenas se dirige ao interior do indivíduo, mas se exterioriza e é institucionalizada. Para a institucionalização da sanção, deve-se verificar quatro requisitos: (*i*) previsão em lei; (*ii*) a medida da sanção; (*iii*) o procedimento adequado; e (*iv*) a autoridade competente para aplicá-la (Oliveira, 2005, p. 15).

Na seara dos acordos celebrados com o MPF, a mera utilização dos critérios estabelecidos na LAC e em seu decreto regulamentador para fixação de valor a ser pago pela pessoa jurídica colaboradora não é suficiente para caracterizá-lo como multa administrativa, menos ainda em relação à multa administrativa que representa sanção nos termos da LAC, em face da ausência de competência fixada em lei para tal.

Em suma, ausente previsão legal expressa que disponha sobre a competência do MPF para celebrar acordo de leniência e tendo sua ocorrência apenas derivado de interpretação sistemática de suas funções constitucionais, um acordo de leniência celebrado com o *Parquet tem validade como instrumento de ressarcimento aos órgãos e entidades públicos lesados, mas não de imposição de multa*. Isto porque, como visto, a colaboradora de acordo celebrado com o MPF ainda está sujeita à imposição de sanções da LAC pela autoridade administrativa competente, via processo administrativo sancionador, inclusive multa sobre o faturamento, se inexistente acordo de leniência específico com a CGU com vistas a isentar e/ou atenuar a aplicação das sanções previstas no referido dispositivo.[14]

Dessa forma, tendo em vista que os valores pagos por empresa colaboradora, no âmbito de cumprimento das obrigações estabelecidas em acordo de leniência celebrado unicamente com o Ministério Público, *enquadram-se somente na rubrica de ressarcimento*, conforme acima exposto, cumpre analisar os efeitos decorrentes do referido enquadramento no que se refere à essencialidade da despesa na seara tributária e suas implicações.

5. Dos valores pagos no âmbito dos acordos de leniência: enquadramento como despesas necessárias

Deixamos claro até aqui que o acordo de leniência, em sua dimensão financeira, importa em dois tipos de rubrica: (*i*) rubrica com natureza de sanção: a multa; e (*ii*) rubrica com natureza de ressarcimento: reparação de danos e perdimento de valor acrescido indevidamente ao patrimônio empresarial. Essa distinção é fundamental para identificar corretamente a natureza dos valores a serem pagos em decorrência do acordo de leniência e sua caracterização para fins contábeis e fiscais.

Também deixamos claro que somente devem ser considerados como sanção valores incluídos em acordo de leniência cuja instituição celebrante tenha competência legal para a imposição dessa sanção no âmbito administrativo. No caso de celebração de acordo por instituição que não detém competência para tal, os valores endereçados no instrumento negocial devem ser considerados como ressarcimento.

14 Registre-se ainda que o art. 17, § 1º, da Lei nº 8.429/1992 (Lei de Improbidade Administrativa – LIA), em sua redação original, vedava expressamente a transação, acordo ou conciliação nas ações de improbidade administrativa. Somente com as alterações feitas pela Lei nº 14.230/2021, introduziu-se a possibilidade de negociação das sanções da LIA em instrumento próprio, o acordo de não persecução civil. A reforma da LIA também proibiu a cumulatividade das multas de improbidade administrativa quando o ato ilícito também for sancionado com base na LAC (art. 3º, § 2º, da LIA).

Mas, para cumprir o objetivo central deste artigo, a análise da tributação dos acordos de leniência, é necessário identificar a natureza desse instrumento e de suas obrigações pecuniárias, à luz da legislação tributária.

Na seara tributária, despesas efetuadas por pessoas jurídicas no exercício da atividade empresarial podem ser caracterizadas como dedutíveis ou indedutíveis na apuração do lucro real concernente à declaração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ). A despesa será *dedutível* quando for considerada *incorrida pela empresa* (Higuchi; Higuchi; Higuchi, 2010, p. 283).

As despesas operacionais (dedutíveis) devem atender às condições fixadas no art. 47, *caput*, da Lei nº 4.506/1964 (Lei do Imposto de Renda) no que se relaciona à não computação do dispêndio nos custos da empresa e sua *necessidade para a atividade da empresa e manutenção da fonte reprodutora*. É dizer, despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora, são caracterizadas como despesas operacionais (dedutíveis) nos termos da Lei nº 4.506/1964:

> Art. 47. São operacionais as despesas não computadas nos custos, *necessárias à atividade da empresa e **à** manutenção da respectiva fonte produtora*.
>
> § 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para *a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa*.
>
> § 2º As despesas operacionais admitidas *são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa* [....]. (grifos nossos)

Neste diapasão, os custos aportados por uma pessoa jurídica em seu exercício se referem aos valores financeiros aplicados, perdidos ou despendidos *pela empresa como meio ou requisito para alcançar seu fim*, compreendendo três espécies: (*i*) custos dos bens adquiridos ou produzidos; (*ii*) custos diretamente relacionados com as receitas do período; e (*iii*) custos do período de determinação (Pedreira, 1997, p. 392).

Em síntese, sobre a primeira espécie mencionada, os dispêndios relacionados a bens adquiridos ou produzidos pela empresa são referentes às aplicações de capital financeiro que culminam na aquisição ou acréscimo de valor de bens de patrimônio. Já os custos relacionados às receitas do exercício financeiro são aqueles valores aplicados na entrega de produtos, ou mercadorias, pela qual se recebe valor acrescido à receita bruta da pessoa jurídica, ou dispendidos no fornecimento de serviços ou para posse de bens que geram rendimento. Ao final, a terceira espécie se demonstra pelos custos de período necessários ao funcionamento da pessoa jurídica, como os de administração geral e os financeiros (Pedreira, 1997, p. 392).

Deste modo, as despesas operacionais não devem, de forma geral, representar as ferramentas, ou o dispêndio necessário, utilizadas pela pessoa jurídica para alcançar

determinado objetivo financeiro, quais sejam, a aquisição ou acréscimo de valor de bens de patrimônio, o aumento de sua receita bruta ou rendimento ou a apropriação de custos de período necessários ao seu funcionamento.

Neste ponto, vale o destaque ao não enquadramento dos valores despendidos a título de cumprimento da obrigação pecuniária estabelecida em acordo de leniência como custos da colaboradora. Isto porque, como mencionado, os custos envolvem, de certa forma, o alcance de determinado objetivo financeiro, de modo que resultam em importe financeiro pela empresa em decorrência do dispêndio de montante com essa finalidade, o que não é a realidade do pagamento de multa ou de ressarcimento ao ente lesado no âmbito do acordo de leniência.

Os gastos incorridos pela empresa colaboradora em decorrência da celebração de acordo de leniência são despesas inafastáveis que ocorrem no interesse legítimo da fonte produtora, ausentes quaisquer ganhos financeiros diretamente resultantes da transação, e são compulsórias em decorrência da necessidade do dispêndio para a manutenção da atividade empresarial. A referida necessidade configura, inclusive, desígnio da própria celebração do acordo de leniência, uma vez que o instrumento negocial serve de defesa à pessoa jurídica celebrante e de instrumento para sua sobrevivência.

No que tange à aplicação dos princípios específicos ao acordo de leniência, dispostos no ACT/CGU/AGU/TCU/MJSP, ganha especial destaque o da *preservação da empresa*, disposto no oitavo princípio do ACT.[15] O referido princípio se destina a proteger o núcleo da atividade econômica da sociedade empresária, para que continue a honrar seu objeto social, gerar empregos, recolher tributos. O acordo de leniência não pode colocar em risco a sobrevivência da entidade empresarial, que cumpre função social de extrema relevância, reconhecida na legislação societária.[16] Ao contrário, o acordo de leniência deve ser entendido como instrumento necessário à continuidade da empresa, considerando a gravidade das sanções previstas na legislação, não só as multas pecuniárias, mas também o impedimento de contratar com a Administração Pública em decorrência de eventual declaração de inidoneidade.

Ao conceituar o princípio de preservação da empresa, Fabio Ulhôa Coelho discorre que sua aplicação tem como bem a ser tutelado a própria atividade empresarial:

> O princípio da preservação da empresa, o que se tem em mira é a proteção da atividade econômica, como objeto de direito cuja existência e desenvolvimento interessam não somente ao empresário, ou aos sócios da sociedade empresária,

15 Cf. seção 2 deste artigo.

16 Ver, por exemplo, o disposto no art. 47 da Lei nº 11.101/2005, conforme alterada, que regula a recuperação judicial, extrajudicial e a falência da empresa.

> mas a um conjunto bem maior de sujeitos. Na locação identificadora do princípio, "empresa" é o conceito de sentido técnico bem específico e preciso. Não se confunde nem com o seu titular ('empresário') nem com o lugar em que é explorada ('estabelecimento empresarial'). (Coelho, 2014, p. 79)

É dizer, à luz do direito societário, a atuação dos sócios deve convergir em favor da sociedade, pessoa jurídica que detém personalidade própria. Logo, o exercício empresarial deve ser pautado no constante incentivo ao seu crescimento, não sendo admissível que, no curso das negociações para a celebração de acordo de leniência, prevaleçam os interesses da pessoa física sobre os da pessoa jurídica.

No mais, conforme se verifica dos dispositivos constantes do ACT, devem reger as negociações e celebração dos acordos de leniência os postulados da eficiência, do devido processo legal – aí incluídos a ampla defesa e o contraditório –, do interesse público, da razoabilidade, da proporcionalidade, da boa-fé, da confiança e da expectativa legítima.

Ainda, extrai-se relevância do *oitavo princípio* disposto no Acordo de Cooperação Técnica (*princípio da preservação da empresa*) no que se refere à necessidade das despesas decorrentes da celebração de acordo de leniência pela pessoa jurídica, *uma vez que o pagamento do valor acordado, seja este na condição de multa administrativa ou ressarcimento ao ente lesado, representa o adimplemento de obrigação indispensável à manutenção da condição (mais) favorável pretendida pela empresa, no momento em que demonstrou seu interesse pela leniência*. Explica-se.

O acordo de leniência representa, concomitantemente, ferramenta de abreviação das investigações administrativas pelo órgão ou entidade competente para instauração do processo administrativo de responsabilização e estratégia de defesa para empresa colaboradora. Nesse sentido, é possível inferir que o valor pago – a título de cumprimento das cláusulas acordadas na leniência – pela empresa colaboradora representa, essencialmente, o cumprimento de, pelo menos, uma das obrigações estabelecidas no instrumento consensual.

Desta forma, sabendo que a pessoa jurídica colaboradora busca, por meio do próprio acordo de leniência, *a manutenção da atividade empresarial* e, em consequência, preservar empregos, arrecadação de tributos e os demais aspectos que justificam sua função social, o dispêndio efetivamente contraído durante o cumprimento de suas obrigações nada mais é do que *despesa necessária ao contínuo funcionamento da máquina empresarial* e, portanto, *um gasto inafastável e inevitável* para a empresa colaboradora, tendo em vista as severas penalidades a que estaria sujeita caso não tivesse aderido ao acordo.

Cumpre dizer que, ao contrário, não seria possível a Administração Pública buscar a reparação dos danos causados ao erário público por meio de acordo de leniência. Considerado o ânimo da colaboradora em arcar com as obrigações pactuadas na seara da leniência, entende-se que a situação contrária (a não celebração de acordo de leniência e a respectiva imposição de sanções ao final de eventual processo administrativo) representa pior cenário à pessoa jurídica, que pode, inclusive, levar a empresa a não sobreviver às sanções recebidas e, em consequência, ao não ressarcimento de valores ao órgão público lesado, como pretende a Administração Pública nos termos da LAC.

Na análise dos atributos da necessidade do gasto incorrido pela empresa no cumprimento de acordo de leniência celebrado, caracteriza-se, portanto, a necessidade do dispêndio e, por conseguinte, sua dedutibilidade da base de cálculo do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Com efeito, haja vista a severidade das penalidades às quais estaria sujeita a pessoa jurídica pelo cometimento de atos ilícitos no âmbito da Lei Anticorrupção, o pagamento da multa e/ou do valor a título de ressarcimento dos entes lesados em cumprimento das obrigações pactuadas no acordo de leniência é uma despesa, por óbvio, necessária e compulsória à manutenção da atividade da empresa. No cerne da análise da necessidade, resta o contexto em que foi estabelecida a despesa: aquele de atenuação de eventuais consequências, impostas no âmbito de aplicação da LAC, que possuiriam o condão de ceifar as atividades regulares da pessoa jurídica.

Portanto, a celebração de acordo de leniência, bem como a consecução de seus pagamentos, representa, repise-se, um gasto inafastável e inevitável para o ente privado, de modo que não há que se falar em tributação de uma despesa realizada *em situação de interesse legítimo da empresa*, à luz de sua necessidade para a manutenção da atividade empresarial e não enquadramento como custo regular de funcionamento da pessoa jurídica.

Este é o entendimento mais recente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que considerou, por meio do Acórdão nº 1004-000.137, que:

> A multa decorrente de um acordo de leniência, por exemplo, deve ser vista sob o prisma de uma despesa inafastável e compulsória, cuja ocorrência se deu em virtude da necessidade de regularização e continuidade das atividades empresariais, além de evitar sanções mais gravosas que poderiam comprometer a própria existência da fonte produtora.

Nesse sentido, resta claro que pagamentos feitos no âmbito de um acordo de leniência são indispensáveis para a continuidade das atividades da empresa colaboradora e, portanto, devem ser considerados como despesa operacional necessária para

a manutenção da sua fonte produtora e continuidade operacional. Ao fim e ao cabo, tais pagamentos são mera consequência do próprio exercício da atividade econômica e dos riscos inerentes aos negócios empresariais.

6. O art. 47, § 3º, da Lei nº 4.506/1964 (prejuízos causados por empregados ou terceiros)

Entendemos, por fim, contribuir para a compreensão da natureza do acordo de leniência e dos reflexos tributários decorrentes das obrigações pecuniárias nele assumidas a análise comparativa com a possibilidade de dedutibilidade prevista no art. 47, § 3º, da Lei nº 4.506/1964:

> § 3º Somente serão *dedutíveis como despesas os prejuízos por desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros*, quando houver inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou quando apresentada queixa perante a autoridade policial [....]. (grifo nosso)

Do excerto colacionado acima verifica-se que o legislador teve por bem considerar como despesa dedutível eventuais *prejuízos sofridos pelo ente privado* por "desfalque, apropriação indébita, furto, por empregados ou terceiros", condicionada à existência de "inquérito instaurado nos termos da legislação trabalhista ou [...] queixa apresentada perante a autoridade policial". Ou seja, a prática de ilícito que imponha perda patrimonial à entidade empresarial deve ser considerada para fins tributários, mediante a dedução do valor do prejuízo apurado em decorrência do ilícito.

Como se sabe, no caso de ilícitos praticados contra a Administração Pública tipificados na Lei nº 12.846/2013, a responsabilidade da empresa é objetiva, conforme se infere do disposto em seus arts. 2º e 3º:

> Art. 2º As pessoas jurídicas serão *responsabilizadas objetivamente*, nos âmbitos administrativo e civil, pelos atos lesivos previstos nesta Lei praticados em seu interesse ou benefício, exclusivo ou não.
>
> Art. 3º A responsabilização da pessoa jurídica *não exclui a responsabilidade individual de seus dirigentes ou administradores ou de qualquer pessoa natural, autora, coautora ou partícipe do ato ilícito*.
>
> § 1º A pessoa jurídica será responsabilizada *independentemente da responsabilização individual das pessoas naturais* referidas no caput.
>
> § 2º Os dirigentes ou administradores somente serão responsabilizados por atos ilícitos na medida da sua culpabilidade. (grifos nossos)

É dizer, a conduta de dirigente, empregado ou terceiro que afronta a Lei Anticorrupção, no interesse ou benefício da empresa, importa em sua responsabilização

objetiva, com a imposição de sanções e obrigação de ressarcimento do dano causado ao erário. Por óbvio, o ilícito lesivo à Administração é praticado por pessoa natural, também sujeita à responsabilização nas esferas cível e penal. Mas a responsabilização objetiva da empresa independe da responsabilização do responsável pela prática da conduta ilícita.

A responsabilização objetiva da pessoa jurídica tem como consequência a aplicação de sanções e obrigação de reparação de danos, cujos valores geram impacto negativo em seu patrimônio. Esse prejuízo, causado pela imposição de sanções em processo de responsabilização ou pela obrigação financeira endereçada em acordo de leniência, guarda similaridade com o prejuízo dedutível de que trata o § 3º do art. 47 da Lei nº 4.506/1964: *decorre de ilícito praticado por pessoa natural que importa em perda patrimonial para a pessoa jurídica*. Além disso, decorre de investigação formal conduzida pela própria Administração Pública, que apura os valores devidos a título de sanção e de ressarcimento, atribuindo-lhes a necessária certeza para fins contábeis e fiscais.

Ambas as situações, *i.e.*, prejuízo decorrente de desfalque, apropriação indébita ou furto e prejuízo decorrente de responsabilização objetiva por prática de ato ilícito, guardam similaridade. Essa interpretação está compassada com as regras específicas estabelecidas pelo Código Tributário Nacional para interpretação e integração das normas tributárias, notadamente em seu art. 108:

> Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
>
> I – *a analogia*;
>
> II – os princípios gerais de direito tributário;
>
> III – os princípios gerais de direito público;
>
> IV – a equidade. (grifo nosso)

Entendemos, portanto, para além da caracterização do pagamento dos valores acordados na leniência como despesas necessárias para a atividade da empresa e manutenção da respectiva fonte produtora, que *o prejuízo patrimonial causado à entidade empresarial por conduta ilícita praticada por pessoa natural, dirigente, empregado ou terceiro também pode ser registrado como despesa de que trata o § 3º do art. 47 da Lei nº 4.506/1964, com a correspondente dedutibilidade para a apuração dos tributos devidos*.

Conclusão

O acordo de leniência configura instrumento de realização de política pública de persecução administrativa, na medida em que facilita a detecção de ilícitos mediante

a colaboração da empresa que demonstre interesse na ferramenta consensual. Ao mesmo tempo, é um mecanismo que garante a continuidade da entidade empresarial por meio da mitigação das sanções previstas pela Lei Anticorrupção.

Por meio da adoção deste instrumento, serão reciprocamente estipuladas condições, direitos e obrigações entre a Administração Pública e o particular interessado com vistas a então garantir a cooperação da pessoa jurídica no âmbito de investigação e de responsabilização de ilícitos e, em contraponto, a atenuação, ou eventual suspensão, das possíveis penalidades aplicáveis com fundamento na legislação de combate à corrupção.

Como resultado das negociações realizadas para a celebração do acordo de leniência, mantida a obrigatoriedade de aplicação da sanção de multa (mesmo que reduzida em até dois terços) e de ressarcimento integral ao erário no montante correspondente à parcela incontroversa do dano causado pelo cometimento dos atos lesivos, serão os valores a serem pagos aos cofres públicos correspondentes ao cumprimento das obrigações pecuniárias assumidas pela empresa colaboradora via leniência.

Tais valores, como visto, são divididos em duas rubricas: (*i*) rubrica com natureza de sanção (multa administrativa); e (*ii*) rubrica com natureza de ressarcimento, que consiste na reparação de dano causado ao erário e perdimento dos valores correspondentes ao acréscimo patrimonial indevido ou enriquecimento ilícito obtidos em decorrência da prática do ato lesivo. Distinguem-se, pois, a sanção (multa) e o dever de indenizar (ressarcimento), que representam institutos relacionados, respectivamente, ao direito administrativo sancionador e à teoria da responsabilidade civil ligada à reparação de um dano.

Neste ponto, lembramos que o legislador não alocou competência ao MPF para a celebração de acordos de leniência.[17] Um acordo celebrado apenas com o MPF abrange, restritamente, o ressarcimento devido pela empresa colaboradora aos entes lesados e à sociedade; portanto, os valores referentes às obrigações da colaboradora integram apenas a rubrica de ressarcimento.

Destacamos, assim, a relevância da diferenciação das rubricas, visto que os valores pagos no âmbito de cumprimento das obrigações pactuadas no acordo produzem, naturalmente, efeitos decorrentes do registro e da contabilização dos montantes, mormente no que se referem aos reflexos tributários das transações. Sendo assim, considerando a dedutibilidade de determinadas despesas para fins de apuração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (art. 47 da Lei nº 4.506/1964), há valores pagos, decorrentes

17 Nos termos do art. 16, § 10, da LAC, é competência exclusiva da CGU negociar e celebrar acordos de leniência no âmbito do Poder Executivo Federal, bem como nos casos de atos lesivos praticados contra a Administração Pública estrangeira.

do descumprimento de normas regulatórias ou de direitos públicos, que podem ser descontados da respectiva base de cálculo do tributo.

Os valores então pagos pela colaboradora em cumprimento das obrigações firmadas com o ente competente, integrantes, isolada ou cumulativamente, das rubricas de sanção e ressarcimento, são dedutíveis da base de cálculo para recolhimento de tributos, nos termos do supramencionado dispositivo. Como se apresentou, em face da necessidade e inafastabilidade do gasto (*i.e.*, cumprimento da obrigação) para a manutenção da atividade empresarial e conservação da fonte produtora da empresa colaboradora, reconhece-se a dedutibilidade dos valores dispendidos da base de cálculo do IRPJ.

Do contrário, estar-se-ia recusando a natureza do acordo de leniência, que visa não só facilitar a detecção de ilícitos pela Administração Pública, mas também mitigar as penalidades a serem impostas à empresa colaboradora, pois é uma ferramenta que garante a manutenção da entidade empresarial.

Finalmente, além da configuração do pagamento dos valores acordados na leniência como despesas dedutíveis (pois necessárias e inafastáveis), contempla-se a possibilidade de caracterização destes valores, quando devidos em razão de conduta ilícita praticada por pessoa natural, dirigente, empregado ou terceiro da empresa colaboradora, como prejuízo patrimonial causado à entidade empresarial. Assim sendo, o prejuízo suportado pela empresa colaboradora, decorrente de sua responsabilidade objetiva importada da conduta ilícita cometida, equipara-se ao prejuízo decorrente de ilícitos praticados por empregados e terceiros, sendo dedutível da base de cálculo dos tributos devidos, nos termos do art. 47, § 3º, da Lei nº 4.506/1964.

Referências

AGUIAR DIAS, José de. *Da responsabilidade civil*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1973. v. 2.

BANDEIRA DE MELLO, Oswaldo Aranha. *Princípios gerais de direito administrativo.* 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. v. I.

BRASIL. Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. *DOU*, Brasília, 30 nov. 1964.

BRASIL. Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013. *DOU*, Brasília, 2 ago. 2013.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento 502397266.2017.4.04.0000. Rel. desembargadora federal Vânia Hack de Almeida. 3ª Turma. Data de Publicação: EPROC 24 ago. 2017a.

BRASIL. Ministério Público Federal. *Orientação nº 7/2017*. Acordos de leniência. Brasília, 24 ago. 2017b.

BRASIL. Ministério Público Federal. *Nota Técnica nº 1/2017 – 5ª CCR*. Brasília, 20 nov.

2017c. Disponível em: https://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr5/notas-tecnicas/docs/nt-01-2017-5ccr-acordo-de-leniencia-comissao-leniencia.pdf. Acesso em: 30 nov. 2024.

BRASIL. *Acordo de cooperação técnica que entre si celebram o Ministério Público Federal, a Controladoria-Geral da União (CGU), a Advocacia-Geral da União (AGU), o Ministério da Justiça e Segurança Pública (MJSP) e o Tribunal de Contas da União (TCU) em matéria de combate à corrupção no Brasil, especialmente em relação aos acordos de leniência da Lei nº 12.846, de 2013*. Brasília, 6 ago. 2020. Disponível em: https://contas.tcu.gov.br/egestao/ObterDocumentoSisdoc?codPapelTramitavel=66219992&seAbrirDocNoBrowser=true. Acesso em: 9 jan. 2025.

BRASIL. Lei nº 14.133, de 1º de abril de 2021. *DOU*, Brasília, 1 abr. 2021.

BRASIL. Decreto nº 11.129, de 11 de julho de 2022. DOU, Brasília, 12 jul. 2022a.

BRASIL. Controladoria-Geral da União (CGU). Gabinete do Ministro (GM), Brasil. Advocacia-Geral da União (AGU). Portaria Normativa Interministerial n. 36, de 7 de dezembro de 2022. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 183, 9 dez. 2022b.

CAHALI, Yussef Said. *Dano moral*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

COELHO, Fabio Ulhôa. *Curso de direito empresarial*: direito de empresa. São Paulo: Saraiva, 2014.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das empresas*. São Paulo: IR Publicações, 2010.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Infrações e sanções administrativas*. 2. ed. Ver., atual. ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de Renda: lucro da pessoa jurídica: compensação de prejuízos. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 207, 1997.

SANTOS, Kleber Bispo do. *Acordo de leniência na Lei de Improbidade Administrativa e na Lei Anticorrupção*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

SCHWIND, Rafael Wallbach. Acordos na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB: normas de sobredireito sobre a celebração de compromissos pela Administração. *In*: BARROS FILHO, Wilson Accioli; OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino de (org.). *Acordos administrativos no Brasil*: teoria e prática. São Paulo: Almedina, 2020.

SIMÃO, Valdir Moysés; VIANNA, Marcelo Pontes. *O acordo de leniência na Lei Anticorrupção*. São Paulo: Trevisan Editora, 2017.

WARDE, Walfrido; SIMÃO, Valdir Moysés. *Leniência*: elementos do Direito da Conformidade. São Paulo: Editora Contracorrente, 2019.

DA TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS POR CONTROLADAS E COLIGADAS NO EXTERIOR NO CARF

LIZANDRO RODRIGUES DE SOUSA[1]

Resumo: Interessa neste artigo avaliar as alegações dos contribuintes de não ter havido a distribuição efetiva dos lucros ou de não ter havido atenção ao tratado específico celebrado entre o Brasil e o país sede da controlada, em litígios levados ao CARF em que o Fisco considera (com base no art. 74 da MP n. 2.158-35-01 ou art. 76 da Lei n. 12.973/2014) a disponibilidade econômica do lucro auferido pela controlada no exterior, na data do balanço da controladora, quando há tratado para evitar a dupla tributação (TDT) entre o país da controladora (Brasil) e o país da controlada. Descreveremos fundamentos de autuações e defesas, tomando como exemplo o caso Petrobras (AC 9101-002.330, de 4 de maio de 2016), ainda regido pelo art. 74 da MP n. 2.158-35-01. Constataremos, ao fim, que no CARF apresentam-se duas posições: uma que confirma a tributação (IRPJ/CSLL) no Brasil do acréscimo patrimonial reflexo dos lucros auferidos por controlada no exterior e outra que entende que há conflito entre a lei nacional e os tratados, e que estes devem prevalecer sobre o direito interno, dada a sua natureza de norma especial (art. 98 do CTN).

Palavras-chave: TBU; lucros; controladas; exterior.

Abstract: This article is interested in evaluating the taxpayers' claims that there was no effective distribution of profits or that there was no attention to the specific treaty signed between Brazil and the country where the subsidiary is headquartered, in disputes brought to CARF in which the Tax Authorities consider (based on art. 74 of Medida Provisória n. 2.158-35-01 or art. 76 of Law n. 12.973/14) the economic availability of the profit earned by the subsidiary abroad, on the date of the parent company's balance sheet, when there is a treaty to avoid double taxation (DTT) between the country of the parent company (Brazil) and the country of the subsidiary. We will describe the grounds for assessments and defenses, taking as an example the Petrobras case (AC 9101-002.330, of May 4, 2016), still governed by art. 74 of Medida Provisória n. 2.158-35-01. We will note, in the end, that the CARF presents two posi-

[1] Auditor fiscal da Receita Federal do Brasil. Bacharel em Direito, mestre em Ciência Política e doutor em Direito pela UFPA. Engenheiro eletrônico pelo Instituto Tecnológico de Aeronáutica (ITA). Conselheiro do CARF.

DOI 10.5281/zenodo.17281251

tions: one that confirms the taxation (IRPJ/CSLL) in Brazil of the patrimonial increase reflecting the profits earned by a subsidiary abroad and another that understands that there is a conflict between national law and treaties, and that the latter should prevail over domestic law, given its nature as a special rule (art. 98 of the CTN).

Keywords: TBU; profits; subsidiaries; abroad.

Sumário

Introdução 537

1. As principais normas nacionais que tributam os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, seus fundamentos, evolução histórica e aspectos materiais 538

1.1 Evolução histórica 538

1.2 Regras CFC, Ação 3 do BEPS, ADI 2.588 (STF) e Resp 1.325.709 (STJ) . . 541

2. As diferentes posições no julgamento do caso Petrobras (CSRF do CARF, AC n. 9101-002.330, de 4 de maio de 2016) 551

2.1 Resumo dos fatos 551

2.2 O Acórdão do Recurso Especial 554

2.2.1 O voto vencido 555

2.2.2 O voto vencedor 556

Conclusão 561

Referências 561

Introdução

Diversos contribuintes têm levado ao CARF contestações a lançamentos de ofício do IRPJ da empresa brasileira controladora, em que o Fisco considera (com base no art. 74 da MP n. 2.158-35-01 ou art. 76 da Lei n. 12.973/2014) a disponibilidade econômica do lucro auferido pela controlada no exterior, na data do balanço da controladora, quando há tratado para evitar a dupla tributação (TDT) entre o país da controladora (Brasil) e o país da controlada. Interessa neste artigo avaliar as alegações dos contribuintes, e as apreciações respectivas no CARF, de não ter havido a distribuição efetiva dos lucros ou de não ter havido atenção ao tratado específico celebrado entre o Brasil e o país sede da controlada.

A fim de adentrarmos o tema, elaboramos pesquisa exploratória, objetivando a análise da aplicação da legislação correlata no âmbito do CARF. Utilizamos fontes documentais e jurisprudenciais.

Faremos uma descrição histórica do surgimento da tributação em bases universais no Brasil e sua evolução. Após, faremos uma breve análise das posições que se destacaram nos julgamentos da ADI 2.588 (STF) e Resp 1.325.709 (STJ), acórdãos publicados em 2004. Dos mais importantes pontos de discussão desponta a interpretação do art. 7º da Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e da ONU.

Para uma melhor compreensão daqueles fundamentos, teceremos um introito que pretende descrever o contexto em que surgiram as normas CFC (Controlled Foreign Corporations) no mundo, entre elas, as normas CFC brasileiras (em especial o art. 74 da MP n. 2.158-35-01), ressaltando como entendemos podermos caracterizá-las. A importância desta compreensão dá-se devido ao uso do termo "normas CFC" em documentos interpretativos das normas e tratados para evitar a dupla tributação da OCDE (modelo utilizado pelo Brasil em seus tratados), como o trecho abaixo da interpretação (emitida pela OCDE) do art. 1º de sua Convenção Modelo:

> Disposições sobre empresas estrangeiras controladas
>
> 81. Um número significativo de países adotou disposições sobre empresas estrangeiras controladas para tratar de questões relacionadas ao uso de empresas de base estrangeira. Embora o *design* desse tipo de legislação varie consideravelmente entre os países, uma característica comum dessas regras, que agora são reconhecidas internacionalmente como um instrumento legítimo para proteger a base tributária doméstica, é que elas resultam em um Estado Contratante tributando seus residentes sobre a renda atribuível à sua participação em certas entidades estrangeiras. (OCDE, 2017, p. 34-35, tradução nossa)[2]

[2] No original: "Controlled foreign company provisions. 81. A significant number of countries have

Descreveremos fundamentos de autuações e defesas específicos no CARF, tomando como exemplo o caso Petrobras (AC 9101-002.330, de 4 de maio de 2016), que se refere ao IRPJ do ano-calendário 2007, ainda regido pelo art. 74 da MP n. 2.158-35-01.

Constataremos, ao fim, que no CARF apresentam-se duas posições diametralmente opostas: uma que confirma a tributação (IRPJ/CSLL) no Brasil do acréscimo patrimonial reflexo dos lucros auferidos por controlada no exterior, entendendo que não há conflito da norma nacional com os tratados destinados a evitar a dupla tributação e prevenir a elisão fiscal em matéria de Impostos sobre a Renda, e outra que não confirma a tributação (IRPJ/CSLL), entendendo que há conflito e que os tratados devem prevalecer sobre o direito interno, dada a sua natureza de norma especial (art. 98 do CTN).

1. As principais normas nacionais que tributam os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior, seus fundamentos, evolução histórica e aspectos materiais

1.1 Evolução histórica

O início da tributação da renda no Brasil em bases universais (TBU) data do ano de 1939, a partir do Decreto-lei n. 1.168,[3] o qual instituiu o regime TBU como regra geral aplicada às pessoas físicas residentes no país (Medeiros, 2023). Ou seja, a tributação em bases universais não é uma novidade no Brasil.

A Lei n. 4.862, de 29 de novembro de 1965, permitiu que as pessoas físicas residentes ou domiciliadas no território nacional que declarassem rendimentos provenientes de fontes situadas no estrangeiro pudessem deduzir do imposto progressivo importância em moeda nacional equivalente ao imposto de renda cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos, desde que houvesse reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil (Nóbrega, 2014). Isto é, o sistema de evitar a dupla tributação começou com a legislação das pessoas físicas.

---

adopted controlled foreign company provisions to address issues related to the use of foreign base companies. Whilst the design of this type of legislation varies considerably among countries, a common feature of these rules, which are now internationally recognised as a legitimate instrument to protect the domestic tax base, is that they result in a Contracting State taxing its residents on income attributable to their participation in certain foreign entities".

3 "Os rendimentos sujeitos ao imposto de renda da pessoa física são aqueles 'pertencentes às pessoas residentes ou domiciliadas no país, qualquer que seja a origem dos rendimentos'" (Santos, 2023, p. 235).

Ainda que tenha apresentado variações no decorrer de mais de oitenta anos, chegando ao regime regido pela Lei n. 7.713/1988, a tributação da renda das pessoas físicas sempre manteve como regra geral seu caráter universal (Medeiros, 2023). Nesta toada, a Constituição Federal de 1988 previu no § 2º, I, do art. 153 que o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza "será informado pelos critérios da generalidade, da *universalidade* e da progressividade, na forma da lei" (grifo nosso). A respeito da prescrição constitucional, assevera Luciano Amaro (2021, p. 69): "Assim, esse tributo deve, em princípio, atingir todas as pessoas e todas as manifestações de renda, incidindo com alíquotas tanto maiores quanto maior for a capacidade econômica do contribuinte".

Hoje, a pessoa física residente no Brasil está obrigada a declarar bens e rendas auferidas no exterior em sua declaração de imposto de renda. A respeito, a Lei n. 14.754, de 12 de dezembro de 2023, prescreve no § 1º de seu art. 2º que estes rendimentos ficarão sujeitos à incidência do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF), no ajuste anual, à alíquota de 15% (quinze por cento) sobre a parcela anual dos rendimentos, hipótese em que não será aplicada nenhuma dedução da base de cálculo.

Adicionalmente, deve a pessoa física apresentar a declaração CBE (declaração de bens e valores possuídos no exterior) ao Banco Central, para bens e valores no exterior que totalizarem quantia igual ou superior a US$ 1.000.000,00, conforme Resolução CMN n. 4.841, de 30 de julho de 2020 (Brasil, 2020). Esta norma também se aplica às pessoas jurídicas.

A tributação dos rendimentos das pessoas jurídicas rege-se por normas diversas (e mais recentes) daquelas que cabem às pessoas físicas.

A demora na adoção do princípio da universalidade para a tributação da renda das pessoas jurídicas, segundo Schoueri (2003), decorreu do fato de que, à época (no início do século XX), era substancialmente diminuto o número de empresas brasileiras com atuação internacional, sendo o Brasil um país eminentemente importador de capital.

A realidade da tributação de companhias controladas no exterior, em um sistema que tributa a renda mundial atualmente, como fazem a maioria dos países, é basicamente uma questão que visa impedir o diferimento indefinido da tributação. Migramos do sistema da territorialidade para a tributação em bases universais. Neste sentido, Valadão (2017, p. 167) afirma:

> Tradicionalmente é um problema das economias desenvolvidas que têm companhias multinacionais atuando em outros países; mas com a expansão das economias dos países em desenvolvimento e das chamadas economias emergentes tal prática tributária passou a afetar também os outros países. Assim, o

> uso de normas CFC passou a ser um mecanismo usual de evitar que os lucros auferidos no exterior sejam reconhecidos no país do domicílio e tributados devidamente, independentemente da distribuição e repatriação efetiva dos lucros obtidos no exterior (em geral via distribuição de dividendos). A par disto, diversos esquemas de expatriação da sede da companhia, ou uso de mecanismos híbridos têm dificultado a aplicação dessas normas.

Até 1995, no Brasil, vigorava o princípio da territorialidade na tributação, e os resultados auferidos no exterior por pessoas jurídicas brasileiras eram excluídos da apuração da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (Teodorovicz; Lima, 2022). A tributação da renda das pessoas jurídicas começou a se espelhar no princípio da universalidade com o advento da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, por meio de seu art. 25, promovendo o início de uma mudança da tributação da renda das pessoas jurídicas no país (Medeiros, 2023).

O artigo 25 citado prescreve que os lucros auferidos no exterior pelas pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação pelo lucro real no Brasil devem ser tributados em bases universais (*world wide income taxation*) pelo IRPJ (Medeiros, 2023). Nesse sentido, dispôs: "Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do Lucro Real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano".

Regulamentando o dispositivo, a IN SRF n. 38, de 27 de junho de 1996, em seu artigo 2º, reconheceu que a tributação seria devida quando ocorrida a efetiva disponibilização dos lucros:

> Art. 2º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido do período-base, para efeito de determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados.

Confirmando este procedimento, foi promulgada a Lei n. 9.532/1997, a qual passou a prever que os lucros auferidos no exterior seriam tributados quando efetivamente disponibilizados, ou seja, segundo regime de caixa, conforme seu artigo 1º:

> Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

Em 1999, foi editada a Medida Provisória n. 2.858-6, posteriormente reeditada na MP n. 2.158-35-01, passando tanto a prever a incidência da CSLL sobre os lucros no

exterior quanto, também, a alterar o regime contábil para apuração e recolhimento dos tributos, de caixa para o regime de competência (Teodorovicz; Lima, 2022), conforme o art. 74 (Brasil, 2001):

> Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior *serão considerados disponibilizados* para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento. (Vide Lei n. 9.532, de 1997) (Vide ADI n. 2588, 2001) (Vide Medida Provisória n. 627, de 2013) (Revogado pela Lei n. 12.973, de 2014)
>
> Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor. *(Vide ADI n. 2588, 2001) (Revogado pela Lei n. 12.973, de 2014)*. (grifos nossos)

Desde 2015 as regras CFC brasileiras estão previstas principalmente na Lei n. 12.973/2014, que substituiu o art. 74 da MP n. 2.158-35/2001. O novo regime instituído pelos arts. 76 e ss da referida lei manteve a política fiscal brasileira de tributação anual e automática dos lucros auferidos por controlada e equiparadas estrangeiras, qualquer que seja a atividade desenvolvida no exterior e a natureza dos lucros auferidos. Houve uma adaptação ao resultado do julgamento no STF, na medida em que se separou o regime de tributação das controladas daquele aplicável às coligadas. Outras medidas adotadas pelo legislador referem-se à consolidação de resultados, crédito presumido, diferimento no pagamento e outros.

1.2 Regras CFC, Ação 3 do BEPS, ADI 2.588 (STF) e Resp 1.325.709 (STJ)

As normas referentes à tributação dos rendimentos auferidos no exterior por pessoas jurídicas nacionais costumam ser referidas como normas CFC (Controlled Foreign Corporations Rules), como se vê na doutrina, na jurisprudência e em documentos da OCDE, como o Projeto BEPS (OCDE, 2015a) e os comentários da OCDE sobre os artigos de sua Convenção Modelo para evitar a dupla tributação (OCDE, 2017).

As normas CFC foram inicialmente concebidas através de leis americanas do início do século XX relativas a sociedades *holding* no exterior, como forma de controlar a migração e o diferimento da tributação sobre subsidiárias de sociedades domésticas ou empresas detidas por contribuintes residentes nos Estados Unidos (Malherbe, 2007).

A OCDE, no seu relatório sobre Concorrência Fiscal Prejudicial (*Harmful Tax Competition*), de 1998, recomendou que os países adotassem regras CFC, como medida defensivas à modificação de suas bases tributárias e ao diferimento do imposto doméstico sobre parte ou toda a renda advinda de controlada estrangeira:

> 70. Outra dificuldade potencial contra medidas que modificam a base tributária é que elas geralmente não são transparentes. A não transparência dificulta determinar, na aplicação de leis e regulamentos, se todas as empresas que investem em um país enfrentam a mesma taxa de imposto efetiva. O sistema tributário não é mais neutro entre contribuintes quando as taxas de imposto variam dessa maneira. Além disso, a não transparência reduz a exposição de um regime a *medidas defensivas*, como a *legislação CFC*, de modo que há necessidade de maior preocupação com tais regimes.
>
> [...]
>
> 97. Sob as regras de Corporações Estrangeiras Controladas (CFC), certa renda de uma CFC é atribuída e tributada atualmente nas mãos de seus acionistas residentes. Como as regras de CFC pretendem eliminar os benefícios do diferimento do imposto doméstico sobre parte ou toda a renda de fonte estrangeira de uma CFC na maioria dos países que já implementaram regras de CFC, as regras servem principalmente à função de combater a elisão fiscal ao *desencorajar a migração legal de certos tipos de renda*, por exemplo, empresa base e renda passiva para empresas não residentes.[4] (OCDE, 1998, p. 31, 41, tradução nossa)

A partir do Projeto BEPS da OCDE (2015a), surgem novas recomendações para que os países passem a adotar regras domésticas que possibilitem à jurisdição de controle diminuir os efeitos da adoção de regimes tributários favorecidos por parte de outros países (Sampaio, 2018). *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS)[5] constitui-se

[4] No original: "70. A further potential difficulty with measures which modify the tax base is that they are often non-transparent. Non-transparency in the application of laws and regulations makes it difficult to determine whether all companies investing in a country face the same effective tax rate. The tax system is no longer neutral as between taxpayers when tax rates vary in these ways. Moreover, non-transparency reduces a regime's exposure to defensive measures, such as CFC legislation, so that there is a need for greater concern about such regimes. […] 97. Under Controlled Foreign Corporations (CFC) rules, certain income of a CFC is attributed to and taxed currently in the hands of its resident shareholders. Because CFC rules are intended to eliminate the benefits of the deferral of domestic tax on some or all of the foreign source income of a CFC in most countries that have already implemented CFC rules, the rules primarily serve the function to counter tax avoidance by discouraging the legal migration of certain types of income, e.g., base company and passive income to non-resident companies. Many of them extend the rules to foreign trusts that are used for the same purpose".

[5] Ver: https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html.

em um plano de ação, capitaneado pela OCDE, em conjunto com o G20, composto de quinze diretrizes a serem implementadas pelos países, tendentes a harmonizar e trazer transparência às práticas tributárias e evitar o deslocamento artificial de bases tributáveis (Melo; Pimentel, 2016). A composição e normatividade das medidas propostas pelo BEPS é assim resumida por Melo e Pimentel (2016, p. 89):

> A maioria das medidas propostas pelo BEPS, por sua vez, ainda não é dotada de normatividade e nem se mostra como um acordo internacional multilateral no primeiro momento. Na verdade, é um conjunto de iniciativas, sugestões e estudos, decorrentes do diagnóstico dos problemas fiscais mais relevantes da economia global, que precisa ser introduzido nos ordenamentos de cada país para gozarem de autoexecutoriedade. Dessa forma, a sua implementação dependerá dos mecanismos próprios de produção e reforma legislativa de cada Estado.

Entre as quinze diretrizes do Projeto BEPS, interessa destacar a Ação 3, pois esta possui como objetivo principal apresentar recomendações para a formulação de regras CFC efetivas, que possuam como foco a eliminação de erosão de bases tributárias e de transferência artificial de lucros para outros países (Sampaio, 2018).

Entre estas recomendações, incluem-se noções que podem levar a uma definição do que seria uma sociedade CFC, e que denotam o caráter sugestivo do documento da OCDE:

> 2. Regras para definir uma CFC
>
> 23. Para estabelecer se as regras CFC se aplicam, uma jurisdição deve considerar duas questões: (i) se uma entidade estrangeira é do tipo que seria considerada uma CFC e (ii) se a empresa-mãe tem influência ou controle suficiente sobre a entidade estrangeira para que a entidade estrangeira seja uma CFC.
>
> 2.1 Recomendações
>
> 24. No contexto de se uma entidade é do tipo que seria considerada uma CFC, a recomendação é definir amplamente as entidades que estão dentro do escopo para que, além de incluir entidades corporativas, as regras CFC também possam se aplicar a certas entidades transparentes e estabelecimentos permanentes (PEs) se essas entidades obtiverem renda que levante preocupações do BEPS e essas preocupações não forem abordadas de outra forma. Uma recomendação adicional é incluir uma forma de regra de incompatibilidade híbrida para impedir que as entidades contornem as regras CFC por meio de tratamento tributário diferente em jurisdições diferentes.

Acesso em: 26 ago. 2024.

> 25. No contexto de controle, a recomendação é que as regras CFC devem, pelo menos, aplicar um teste de controle legal e econômico para que a satisfação de qualquer um dos testes resulte em controle. Os países também podem incluir testes de fato para garantir que os testes de controle legal e econômico não sejam contornados. Uma regra CFC deve ser aplicada a controladas onde os residentes (incluindo entidades corporativas, indivíduos ou outros) detêm, no mínimo, mais de 50% do controle, embora os países que desejam atingir objetivos de política mais amplos ou impedir a evasão das regras do CFC possam definir seu limite de controle em um nível mais baixo. Esse nível de controle pode ser estabelecido por meio do interesse agregado de partes relacionadas ou partes residentes não relacionadas ou da agregação dos interesses de quaisquer contribuintes que sejam considerados agindo em conjunto. Além disso, as regras do CFC devem ser aplicadas onde houver controle direto ou indireto. (OCDE, 2015b, p. 21, tradução nossa)

Sérgio André Rocha (2016) busca afastar a crítica da doutrina brasileira, a qual entende não qualificar as normas brasileiras de tributação em bases universais como normas CFC, sustentando o autor que estas seriam tipos jurídicos que dispensam o caráter antiabusivo como elemento essencial de seu núcleo normativo. Aduz o autor:

> Parece-nos, portanto, que o núcleo do tipo jurídico "regras CFC" encerra apenas as seguintes características:
>
> - Tributação automática dos lucros da investida no país de localização da investidora;
>
> - Controle societário da investidora sobre a investida. (Rocha, 2016, p. 246-247)

E a base para esta conclusão é o previsto no já referido relatório da Ação 3 do Projeto BEPS, da OCDE. O documento lista seis pilares para que um país fortaleça suas regras CFC (OCDE, 2015b; Rocha, 2016), as quais devem ter:

- Regras para definir uma CFC (incluindo a definição de controle);
- Exceções e limites para a aplicação de regras CFC;
- Definição do lucro de uma CFC (capítulo 4 do relatório);
- Regras para calcular o lucro de uma CFC;
- Regras para atribuir lucro a uma CFC;
- Regras para evitar a dupla tributação do lucro.

Interessa neste momento analisarmos o terceiro pilar da definição de uma regra CFC pela OCDE: "Definição do lucro de uma CFC" (capítulo 4 do relatório). O relatório da OCDE indica claramente que os países têm uma margem de discricionariedade para

decidir o alcance da definição de "lucros CFC", sendo uma decisão doméstica aplicar, por exemplo, um sistema de inclusão plena, que inclua todas as rendas auferidas por uma CFC no conceito de "lucro CFC", independentemente de sua natureza:

> 73. Este relatório recomenda que as regras de CFC incluam uma definição de renda que garanta que a renda que levanta preocupações de BEPS seja atribuída aos acionistas controladores na jurisdição controladora. Ao mesmo tempo, ele reconhece a necessidade de flexibilidade para garantir que as jurisdições possam elaborar regras de CFC que sejam consistentes com suas estruturas de política doméstica. As jurisdições são livres para escolher suas regras para definir a renda de CFC, incluindo aquelas dentre as medidas estabelecidas na seção de explicação abaixo. Essa escolha provavelmente dependerá do grau de risco de BEPS que uma jurisdição enfrenta.
>
> [...]
>
> 75. […] *As jurisdições também poderiam aplicar um sistema de inclusão total*, que teria como alvo as preocupações de BEPS de aumento de renda ao tratar toda a renda obtida por uma CFC como renda de CFC, independentemente de seu caráter. Os sistemas de inclusão total também visam evitar o diferimento de longo prazo da tributação, o que é relevante no contexto de sistemas tributários mundiais. (OCDE, 2015b, p. 43-44, tradução nossa, grifo nosso)

Assevera Rocha (2016, p. 251) que o sistema brasileiro é exatamente o que o relatório chama de sistema de inclusão plena (*full inclusion system*):

> Uma vez que o Relatório da OCDE tem como propósito evitar a erosão de base tributável e a transferência de lucro, não surpreende que um regime como o brasileiro não seja incompatível com o mesmo.
>
> [...]
>
> Dessa maneira, parece-nos que o Relatório em comento realmente corrobora a interpretação no sentido de que o regime brasileiro de tributação de lucros auferidos por controladas no exterior é, de fato, caracterizável como uma espécie de "regra CFC".

Da mesma forma, entendemos estar correto e de acordo com as orientações da OCDE qualificarmos de "normas CFC brasileiras" (que são espécie de norma de tributação universal) aquelas que tributam as rendas advindas de lucros de empresas controladas no exterior. Neste grupo de normas inclui-se o art. 74 da MP n. 2158-34/2001.

Fixar esta premissa ajuda a interpretar as disposições dos diversos tratados que o Brasil celebrou e que tomaram por base o tratado modelo da OCDE, além de auxiliar na

resolução dos conflitos que emergirem de suas aplicações, necessariamente consultando a interpretação da própria OCDE, que com frequência refere-se às "normas CFC".[6]

A constitucionalidade do art. 74 da MP n. 2158-34/2001, típica regra CFC brasileira, foi contestada através da ADI 2.588/DF, ajuizada em 2001 pela CNI. Em 3 de abril de 2013, reuniu-se o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) para finalizar o julgamento da inconstitucionalidade suscitada na ADI 2.588/DF, a qual atacava a sistemática de tributação dos lucros no exterior. A lei nacional prevê como momento da disponibilização destes lucros, para efeito do IRPJ da empresa brasileira, a data do balanço no qual tiverem sido apurados, mesmo que não tivesse ocorrido a distribuição dos lucros (Teodorovicz; Lima, 2022).

No julgamento da ADI 2.588/DF, o STF reconheceu, de modo definitivo, (a) que é legítima a aplicação do art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 relativamente a lucros auferidos por empresas controladas localizadas em países com tributação favorecida (países considerados "paraísos fiscais"); e (b) que não é legítima a sua aplicação relativamente a lucros auferidos por empresas coligadas sediadas em países sem tributação favorecida (não considerados "paraísos fiscais"). Quanto às demais situações (lucros auferidos por empresas controladas sediadas fora de paraísos fiscais e por empresas coligadas sediadas em paraísos fiscais), não tendo sido obtida maioria absoluta dos votos, o Tribunal considerou constitucional a norma questionada, sem, todavia, conferir eficácia *erga omnes* e efeitos vinculantes a essa deliberação (Bianco; Przepiorka, 2015). No voto que prevaleceu ("voto médio"), não se fez referência à constitucionalidade ou inconstitucionalidade do art. 74 nos casos em que existe tratado para evitar a dupla tributação. Ou seja, esse critério não fez parte do resultado do julgamento.

Já a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), na análise de casos concretos e no exercício de sua função prevista na Constituição Federal,[7] já se mani-

---

6 Rocha (2016), mesmo afirmando que as normas brasileiras são verdadeiras "regras CFC", conforme definição da própria OCDE no relatório da Ação 3 do Projeto BEPS, defende que os comentários da OCDE sobre os tratados não são aplicáveis às normas CFC brasileiras. Isto porque "as mesmas seriam contrárias às liberdades fundamentais da União Europeia" (p. 254). Repelimos tal conclusão, pois esta ressalva não consta dos itens reproduzidos do relatório citado. Acrescentamos ainda que a OCDE não tem como foco único os países da Europa, haja vista que congrega vários países não europeus, como Estados Unidos, Japão, Coreia do Sul, Austrália, Canadá, México, Nova Zelândia, Chile, Colômbia etc.

7 "*Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça: [...] III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:* a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência [...]." (grifo nosso)

festou a respeito do tema. No REsp n. 1.325.709 - RJ (Caso Vale S.A.), publicado em 20 de maio de 2014 (poucos meses após a decisão do STF na ADI 2.588/DF), sob a relatoria do Excl. ministro Napoleão Maia Filho, entendeu que a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicionar os lucros auferidos por empresa controlada no exterior, em país com o qual o Brasil tenha tratado, terminaria por ferir os Pactos Internacionais Tributários. Em trecho da ementa constou a interpretação da Turma de que o art. 7º do Tratado Modelo prevaleceria, no que entendeu como conflito com o combatido art. 74 da MP n. 2158-35/2001:

> 5. A jurisprudência desta Corte Superior orienta que as disposições dos Tratados Internacionais Tributários prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade. Inteligência do art. 98 do CTN. Precedente: (RESP 1.161.467-RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.06.2012).
>
> 6. O art. VII do Modelo de Acordo Tributário sobre a Renda e o Capital da OCDE utilizado pela maioria dos Países ocidentais, inclusive pelo Brasil, conforme Tratados Internacionais Tributários celebrados com a Bélgica (Decreto 72.542/73), a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), disciplina que os lucros de uma empresa de um Estado contratante só são tributáveis nesse mesmo Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado (dependência, sucursal ou filial); ademais, impõe a Convenção de Viena que uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado (art. 27), em reverência ao princípio basilar da boa-fé.
>
> 7. No caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria e distinta da controladora, nos termos dos Tratados Internacionais, os lucros por ela auferidos são lucros próprios e assim tributados somente no País do seu domicílio; a sistemática adotada pela legislação fiscal nacional de adicioná-los ao lucro da empresa controladora brasileira termina por ferir os Pactos Internacionais Tributários e infringir o princípio da boa-fé na relações exteriores, a que o Direito Internacional não confere abono.

Em seu voto o Il. relator pressupôs antinomia entre o art. 74 da MP n. 2.521-35/01 e o art. VII dos Tratados Internacionais contra a Dupla Tributação, decidindo pela prevalência do dispositivo do tratado:

> 17. O julgamento deste RESP centra-se no raciocínio jurídico da prevalência (ou não) dos Tratados Internacionais Tributários, bem como o fundamento de tal prevalência (se for o caso), sendo este o núcleo do meu voto.
>
> 18. A argumentação a ser enfrentada por este Colegiado diz respeito à alegada incompatibilidade do regime de tributação de lucros de controladas e coligadas

da recorrente no Exterior, previsto no art. 25, § 2º, II da Lei 9.249/95 e no art. 74 da MP 2.521-35/01, com o art. VII dos Tratados Internacionais contra a Dupla Tributação, firmados entre o Brasil e a Bélgica (Decreto 72.542/73), o Brasil e a Dinamarca (Decreto 75.106/74) e o Brasil e o Principado de Luxemburgo (Decreto 85.051/80), todos eles seguindo o Modelo OCDE.

19. Segundo essa diretriz (Modelo OCDE), os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse mesmo Estado, reservando-se, portanto, a competência tributária exclusivamente ao Estado onde a empresa está domiciliada (critério territorial, em contraposição ao critério extraterritorial ou universal); essa é uma diretriz padronizada, de generalizada aceitação nas relações internacionais, inclusive prevendo que o alcance dos termos e dos conceitos utilizados nos instrumentos normativos internacionais deve ser o acordado entre os Estados signatários; portanto, esses instrumentos normativos são uma forma jurídica de altíssima definição, calcados na boa-fé recíproca e na sua constância e, ainda, na celebrada *comitas gentium*.

20. Deve-se ressaltar que o egrégio STJ orienta que a interpretação a ser dada aos Tratados Internacionais Tributários deve ser também a conferida no País com os quais esses instrumentos são celebrados, sob a pena de, ao se aplicar a literalidade da legislação brasileira, se alterar os significados das convenções e subverter o seu propósito; é o que se chama de regra da especialidade, que prioriza a supremacia das convenções externas sobre as domésticas; eis o precedente:

"TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A LUCRO OPERACIONAL. PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º. DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

[...]

7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o Direito Tributário Interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.

8. O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derrogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que

> atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.
>
> 9. A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma revogação funcional, na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes (RESP 1.161.467-RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 01.06.2012)."

Ou seja, o voto deu provimento ao Recurso Especial no caso concreto, para afirmar a prevalência do artigo 7º do tratado, considerando apenas o texto literal e isolado deste artigo, repetindo o texto do dispositivo, pressupondo o conflito com a lei nacional, sem fazer referência aos demais artigos do tratado, ao seu contexto de criação (afinal os tratados são praticamente cópias do modelo do tratado padrão da OCDE para evitar a bitributação) ou à jurisprudência e doutrina internacional sobre as normas (como os comentários da própria OCDE sobre o significado de cada disposição do tratado padrão e de seu conjunto).

Com a devida vênia, entendemos que não se trata da hipótese de discutir a aplicação do art. 98 do CTN, simplesmente porque não há conflito da lei (ou de lei) com o tratado, na matéria tributária.

O art. 7º da Convenção Modelo (OCDE) atribui, inicialmente, ao país de residência da sociedade nacional (o Brasil, por exemplo) a competência exclusiva para a tributação dos seus lucros nacionais, ressalvando o exercício em outro Estado contratante (a Bélgica, por exemplo) da atividade empresarial mediante estabelecimento permanente (filial, por exemplo), e ressalvando neste caso (de operar com uma filial) a tributação da renda correspondente nesse outro Estado (Bélgica, no exemplo). Ou seja, a princípio, não se trata aqui (no art. 7º) de tributação de controlada nesse outro Estado, mas de tributação de atividade empresarial da sociedade brasileira através de uma filial ("estabelecimento permanente", em contraposição a atividades de estabelecimentos não permanentes, como um depósito, conforme se verá no item seguinte). Assim explica exaustivamente a própria OCDE.[8] Isto porque, quando publica as versões de seu tratado modelo, inclui comentários que descrevem a estrutura e o significado de cada termo ou prescrição.

[8] Por exemplo, ver a transcrição da introdução aos comentários ao art. 7º da CM-OCDE na versão de 21 de novembro de 2017 (OCDE, 2017, p. 173).

Assim dispõe o art. 7º, parágrafo 1º, do Tratado Internacional contra a Dupla Tributação firmado entre o Brasil e a Bélgica (Decreto n. 72.542/1973, texto repetido na maioria dos tratados firmados pelo Brasil):

> Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por meio de um estabelecimento permanente ali situado. Se a empresa exercer suas atividades na forma indicada, seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuídos àquele estabelecimento permanente.

A questão posta a respeito do art. 74 não se presta a ser resolvida pela aplicação do art. 7º das convenções, que trata de matéria diversa. A norma de tributação de controlada no exterior pode ser tratada pelo art. 9º (que remete aos preços de transferência, quando for o caso), pelo art. 10 (quando há dividendos pagos) ou pelo art. 23 das convenções modelo. Este último prevê o aproveitamento dos tributos pagos no exterior, como método de eliminar a dupla tributação. Ou seja, entendemos que há mais a se falar sobre o artigo 7º (e de seu eventual conflito com o art. 74 da MP n. 2158-35/2021), considerando o contexto da criação daquele dispositivo e dos demais dispositivos do tratado padrão. Por isso, para adentrarmos esta análise, nos valeremos, no item seguinte, de um acórdão do CARF que apreciou a matéria de forma extensa (Acórdão CSRF n. 9101-002.330, de 4 de maio de 2016).

Após o julgamento desfavorável no REsp 1325709, no STJ, no ano de 2014, a União recorreu ao STF, no Recurso Extraordinário (RE) n. 870214. Inicialmente, o ex-ministro Marco Aurélio negou seguimento ao Recurso Extraordinário por entender que a matéria não possuía *status* constitucional. A União apresentou agravo, que foi levado a julgamento do Plenário pelo atual relator, Excl. ministro André Mendonça.

Ou seja, a matéria segue em discussão nos tribunais superiores.

O Brasil iniciou o processo de negociação de seus tratados internacionais para evitar a dupla tributação na segunda metade da década de 1960, o que culminou no tratado com o Japão assinado em 24 de janeiro de 1967, ratificado e incorporado ao ordenamento brasileiro no mesmo ano (Vita, 2010). O país nunca se valeu de um modelo de convenção próprio, fazendo adaptações que se baseiam no modelo da OCDE (apesar de não fazer parte da organização), mas com premissas do modelo ONU, além de cláusulas especificamente desenhadas nos tratados (Vita, 2010).

Os países, ao firmarem tratados de dupla tributação (TDT), seguem, em princípio, dois modelos citados (OCDE e ONU). O modelo da OCDE vem acompanhado de uma série de notas explicativas que servem para a interpretação das suas cláusulas. Essas

notas delineiam orientações que serviram para a construção de outros modelos como o da ONU (e suas próprias notas explicativas). No mais, os modelos são, atualmente, bem parecidos (Vita, 2010). O Brasil ratificou, até 2024, 38 tratados para evitar a dupla tributação (Brasil, 2024). A única grande economia mundial com a qual o Brasil não tem tratado tributário é os Estados Unidos.

2. As diferentes posições no julgamento do caso Petrobras (CSRF do CARF, AC n. 9101-002.330, de 4 de maio de 2016)

2.1 Resumo dos fatos

O caso Petrobras (CSRF do CARF, Acórdão n. 9101-002.330, de 4 de maio de 2016) refere-se a IRPJ/CSLL do ano-calendário 2007, ainda regido pelo art. 74 da MP n. 2.158-35/2001.

Tratou-se de autos de infração de IRPJ e CSLL correspondentes aos lucros auferidos por empresa controlada domiciliada na Holanda (Petrobras Netherlands B.V., doravante PNBV), país com o qual o Brasil detém tratado para evitar a bitributação, e controlada pela Petrobras (Petróleo Brasileiro S.A.). Destacamos do relatório do Acórdão da Turma Ordinária do CARF:

> [...]
>
> Para justificar a não adição do referido lucro, invocou a aplicação do Artigo 7º da Convenção destinada a evitar a dupla tributação, celebrada entre o Brasil e a Holanda (Decreto n. 355, de 02/12/1991) – cfr. Ofício "Tributário/RE/RFF 0294/2010" (fls. 253/255).
>
> [Os autuantes entenderam que] *[a] bem da verdade, a aplicação do art. 74 da Medida Provisória n. 2.15835/2001 não acarreta qualquer ofensa ao Artigo 7º do Tratado Brasil-Holanda.*
>
> *Afinal, o sujeito passivo da obrigação tributária não é a sociedade estrangeira PETROBRAS NETHERLANDS B.V. (PNBV), e sim a Interessada.*
>
> [...]
>
> 3. Inconformada com a autuação, de que tomou ciência em 11/11/2010, a Interessada apresentou, em 26/11/2010, a impugnação de fls. 681/709, instruída com os documentos de fls. 710/1385, alegando, em síntese:
>
> • Incompatibilidade do art. 74 da MP 2.15835/ 2001 com o art. 43 do CTN
>
> [...] [A impugnante entendeu que] [a] sistemática do art. 74 da Medida Provisória n. 2.15835/2001, da mesma forma que a do art. 25 da Lei n. 9.249/1995, é incompatível com o art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), que impõe,

> como requisito de legitimidade para a tributação da renda, a sua disponibilidade econômica ou jurídica. [...]
>
> • Violação do Tratado Brasil-Holanda
>
> [...]
>
> A autoridade fiscal fundamentou seu parecer no Acórdão n. 1617.586, da DRJ de São Paulo – I, que, em situação análoga à presente, concluiu no sentido de que "os lucros considerados disponibilizados têm natureza de dividendos, sendo, portanto, aplicável ao caso não o art. VII, mas o art. X, item 1, da Convenção".
>
> [...]
>
> Considerando-se que a Impugnante e sua controlada são empresas dotadas de personalidades jurídicas distintas, é forçoso concluir que os lucros da PETROBRAS NETHERLANDS B.V. (PNBV) só podem ser tributados no país de sua residência, vale dizer na Holanda.
>
> [...]

O Acórdão de Primeira Instância (DRJ) decidiu confirmar a autuação.

O Recurso Voluntário repetiu os argumentos levados à primeira instância.

Em contrarrazões, sustentou a PGFN que o art. 74 da MP n. 215835/2001 é uma norma voltada para a disciplina das CFC e vem no esteio do art. 25 da Lei n. 9.249/1995. Defendeu a PGFN:

> [...]
>
> a) o art. 74 da MP 215835/2001 é uma norma voltada para a disciplina das CFC (*Controlled Foreign Corporations*), contrariamente ao que tenta afirmar a outra recorrente, e ela vem no esteio do art. 25 da Lei n. 9.249/95, consoante reconhecido pela doutrina;
>
> b) os objetivos do dispositivo foram: i) concretizar a tributação em bases universais; ii) impedir o diferimento indeterminado da tributação de lucros produzidos no exterior; iii) estabelecer a presunção absoluta quanto ao momento em que se realiza a disponibilização dos lucros auferidos no exterior por meio de controladas e coligadas;
>
> c) como os impostos pagos no exterior terão importância para fins de compensação com o tributo que vier a ser pago no Brasil, o texto da IN SRF n. 213/02 não viola o tratado ao tributar os lucros antes do pagamento dos impostos. Trata-se de mera técnica de arrecadação, que consiste em tributar o bruto e deduzir, do tributo apurado, o imposto pago no país da controlada;

> d) é inaplicável o art. 7º da Convenção Brasil-Holanda ao caso, pois o art. 74 da MP 215835/ 2001 é norma CFC e está em harmonia com o acordo;
>
> e) dividendo pago é aquele a que o sócio tem direito, ou seja, foi disponibilizado, ainda que em decorrência de presunção legal;
>
> f) os lucros são considerados pagos no momento em que são disponibilizados (apurados no balanço) [...].

Acórdão da Turma Ordinária (n. 1302-001.630) negou provimento ao recurso voluntário, entendendo que não ofende o § 1º do art. 7º da Convenção Brasil-Países Baixos a redação do art. 74 da Medida Provisória n. 2.15835/2001, não sendo o caso de aplicação do art. 98 do CTN. Sustentou o voto vencedor na Turma Ordinária do CARF:

> [...]
>
> De se ver, pois, na linha do quanto aqui discutido, em especial as lições de Bulhões Pedreira e de Rubens Gomes de Sousa, que ao falar em *lucro disponibilizado*, estamos cuidando da aquisição tanto de *disponibilidade jurídica* de renda, porquanto não há forma de distribuição de lucro independentemente do respectivo título jurídico que se existir, será a conta de mútuo e não de lucro distribuído, bem como de *disponibilidade econômica*, pois antes dela não há tradição, e, portanto, não há transmissão do domínio.
>
> [...]
>
> Nota-se, assim, a genialidade da construção do art. 43 do CTN, que, ao desmembrar um dos elementos da propriedade, a saber, o *dispor*, em *disponibilidade jurídica* e *disponibilidade econômica*, permite *em tese* a tributação do lucro antes mesmo de *transmitida a* propriedade dos valores a ele relativos, pela aquisição do *direito de crédito* contra tais valores. Por outro lado, a *aquisição do direito de crédito* impede que a tributação ofenda o princípio da capacidade contributiva.
>
> [...]
>
> O caráter antielisivo da norma em comento ou como sustentaram tanto o acórdão recorrido quanto a douta PGFN, nas contrarrazões, o caráter de norma CFC (*Controlled Foreign Companies*), também se verifica *por sua redação*, que visa a impedir o diferimento da tributação dos lucros auferidos no exterior por controladas ou coligadas.
>
> [...]
>
> Vejo, assim, que o apelo antielisivo do art. 74 da MP 215835/2001 está na base da justificação da adoção da ficção legal criada, por dificultar planejamentos fiscais e o diferimento indeterminado da tributação dos lucros auferidos no exterior, e somente isso poderia justificar a negação da realidade pela ficção,

> no que tange à aquisição da disponibilidade dos lucros, para uma específica finalidade, a de tributar-se o IRPJ e a CSLL.
>
> [...]
>
> Contudo, sob o ângulo estritamente fiscal, a aquisição da disponibilidade sobre o lucro pela disponibilização ficta, ao ser necessariamente acompanhada pela transmissão da propriedade, implica, naturalmente, a perda da propriedade da controlada no exterior sobre o lucro, fazendo com que a tributação recaia sobre o lucro da pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Este, portanto, com a natureza de dividendo, passa a atrair a aplicação do art. 10 do Tratado (tributação de dividendos) e não do art. 7º (tributação do lucro da pessoa jurídica domiciliada na Holanda).
>
> [...]
>
> O art. 7º, § 1º, do Tratado cuida *tão somente* de competência tributária do Ente tributante em cujo território está sediada a empresa para tributar lucros. Ele não estabelece momento nem condições para a disponibilização dos lucros, hipótese em que poderia suscitar antinomia com o art. 74 da MP n. 2.15835/01, atraindo a aplicação do art. 98 do CTN.
>
> Se (por ficção) os lucros foram disponibilizados, já não mais estão no domínio da controlada na Holanda. É a disponibilidade que define, para o fim tributário, a localização e a propriedade dos lucros. Assim, impossível se invocar o art. 7º do Tratado.
>
> Relativamente à crítica pelo uso de uma legislação CFC, quando, no entender da recorrente PETROBRAS, a PNBV reúne condições para gozar da proteção do tratado, vale dizer que o fato da legislação brasileira ser de maior amplitude antielisiva não lhe inviabiliza.
>
> [...]

Importante destacar o disposto na declaração de voto da Turma Ordinária no CARF, que, acompanhando o relator do voto vencedor pelas conclusões, asseverou que não se faz necessário recorrermos a nenhuma lei tributária para sustentarmos que os lucros ainda não distribuídos das investidas avaliadas pelo MEP significam um acréscimo patrimonial na investidora por representarem uma disponibilidade econômica, passível, inclusive, de distribuição aos sócios da investidora.

2.2 O Acórdão do Recurso Especial

A empresa apresentou recurso especial interposto à CSRF/CARF, arguindo que o acórdão *a quo* atribuiu interpretação divergente daquela adotada em duas outras decisões proferidas por diferentes Turmas do CARF (acórdão n. 1103001.122, de 31

de março de 2015, e acórdão n. 10195.802, de 19 de janeiro de 2006). A divergência foi admitida, mas o recurso foi improvido. Assim dispôs em ementa a 1ª Turma da CSRF:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
>
> Ano-calendário: 2007
>
> LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. DISPONIBILIZAÇÃO. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) e da CSLL, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados.
>
> Lançamento procedente.
>
> LUCROS OBTIDOS POR CONTROLADA NO EXTERIOR. CONVENÇÃO BRASIL-PAÍSES BAIXOS DESTINADA A EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO E PREVENIR A EVASÃO FISCAL EM MATÉRIA DE IMPOSTO SOBRE A RENDA. ART. 74 DA MP N. 2.158 35/2001. NÃO OFENSA. Não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Holanda (Países Baixos) e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória n. 2.15835/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito.
>
> Recurso Especial do Contribuinte Negado.

2.2.1 O voto vencido

O voto vencido entendeu que a aplicabilidade ao caso do acordo Brasil-Países Baixos é questão incontroversa no processo administrativo. Reconheceu a importância dos comentários da OCDE na interpretação de seu tratado padrão para evitar a dupla tributação, mas negou a aplicação ao caso concreto devido à aplicação do princípio da irretroatividade das leis. A questão em disputa consistir-se-ia em saber qual dos dispositivos do acordo Brasil-Países Baixos deveria ser aplicado e, assim, como deveria ser aplicada a legislação CFC brasileira nos termos da respectiva norma de distribuição de competência tributária acordada nesse tratado de bitributação. Entendeu que em momento algum a lei brasileira tributa dividendos fictos, como parece crer o acórdão *a quo*. Que sequer consta o termo "dividendos" no texto legal ou, ainda, há sinais de uma clara decisão do legislador para estabelecer uma ficção desse gênero. E que a regra de que os *lucros de empresas* são tributáveis exclusivamente no Estado de residência da pessoa jurídica que os aufere é prevista no tratado Brasil-Países Baixos, em seu art. 7º.

Destaca-se do teor do voto vencido na CSRF:

> [...]

> No caso dos autos, o acordo Brasil-Países Baixos foi celebrado em 08.03.1990, de forma que os Comentários à CM-OCDE introduzidos após essa data apresentam reduzida ou mesmo nenhuma relevância. Afinal, aceitar a consideração dinâmica dos Comentários à CM-OCDE seria atribuir Poder Legislativo ao Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, órgão do qual o Brasil sequer é membro.
>
> [...]
>
> É o que ocorre com a posição hoje presente nos parágrafos 37 e 38 dos Comentários à CM-OCDE, *editados após a celebração do acordo Brasil-Países Baixos*, *in verbis:*
>
> "37. Pode-se argumentar que, caso o país de residência do contribuinte, de acordo com sua legislação de controladas estrangeiras ou outras normas com efeito similar, busque *tributar lucros que não foram distribuídos, estará agindo de forma contrária às disposições do parágrafo 5*. Contudo, deve-se observar que o parágrafo é limitado à tributação na fonte e, assim, não lhe cabe tributar na residência nos termos dessa legislação ou normas. Além disso, o parágrafo diz respeito apenas à tributação da sociedade e não do acionista." (grifos nossos)

2.2.2 O voto vencedor

O voto vencedor entendeu que não há incompatibilidade entre a Convenção Brasil-Holanda (Países Baixos) e a aplicação do art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, não sendo caso de aplicação do art. 98 do CTN, por inexistência de conflito. Reconheceu a importância dos comentários da OCDE na interpretação de seu tratado padrão para evitar a dupla tributação e sua aplicação ao caso concreto. Asseverou que, para fim de determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior são considerados disponibilizados para a controladora no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados; que o tratamento da denominada "competência exclusiva" dado pelo recorrente a partir do art. 7º, isto é, a partir do seu texto, de forma a extrair daí efeitos que impedem a tributação nos países onde está domiciliada a controladora, implica transformar a tributação em bases universais em tributação em base territorial. E que tal entendimento está fixado nos comentários à Convenção Modelo da OCDE, de 2005, na introdução aos comentários ao art. 7º, que também são considerados no Modelo da ONU.

Destaca-se do teor do voto vencedor na CSRF:

> [...] o único tema que compete analisar por esta CSRF é o da incidência, ou não, da Convenção sobre Dupla Tributação entre o Brasil e o Reino dos Países Baixos (doravante Convenção Brasil-Holanda) ao caso presente, a ensejar o afastamento da aplicação do art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001,

vigente à época dos fatos geradores que foram objeto do lançamento, que alcançam o IRPJ e a CSLL.

[...]

O que importa é de quem é a titularidade da "sociedade estrangeira independente", pois é o titular que é o beneficiário efetivo de seus rendimentos, já que, a rigor, "sociedade independente" é uma ficção, isto porque toda sociedade empresária tem proprietários (pessoas físicas ou jurídicas) que são os que se beneficiam dos seus lucros. A tributação em bases universais para as pessoas jurídicas que passou a ser disciplinada pelos arts. 25 a 27, Lei n. 9.249/1995, visa tributar as pessoas jurídicas brasileiras em relação à variação patrimonial positiva (acréscimo patrimonial) referente às suas atividades empresariais fora do País, o que antes não era feito. A questão gira, de fato, em torno do momento em que é feita essa tributação (aspecto temporal do fato gerador), uma vez apurado o lucro da entidade investida (seja controlada ou coligada no exterior ou mesmo nos casos de investimento não relevante em que não se utiliza o método da equivalência patrimonial).

[...]

Na sequência, a Lei Complementar n. 101, de 10 de janeiro de 2001, promoveu alteração no CTN em seu art. 43, introduzindo dois parágrafos, de forma a evidenciar a possibilidade de tributar rendas obtidas no estrangeiro e a possibilidade da definição do momento em que se pode tributar a variação patrimonial positiva no exterior, de titularidade de pessoa domiciliada no Brasil, nos seguintes termos:

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

[...]

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo."

[...]

Por outro lado, o STF ao julgar o art. 74 da MP n. 2.15835/2001 (ADIn 2.588/DF) deixou bem claro que esta forma de tributação é constitucional, ou seja, é possível se tributar os lucros da controlada no exterior ainda que não distribu-

ídos ao beneficiário efetivo residente no Brasil, i.e., ainda que não efetivamente distribuídos ao controlador ou possuidor das cotas e capital residente no Brasil.

[...]

Discutiu-se muito a respeito da eficiência econômica da norma, mas isto, como já foi dito, é uma questão de política tributária. Se o efeito econômico da norma é ruim para a internacionalização das empresas brasileiras, é uma questão de opção do legislador, que apenas a torna questionável do ponto de vista de política tributária. A norma é constitucional, o STF não afastou a tributação dos lucros das controladas no exterior, ainda que não distribuídos.

A norma brasileira atua da mesma forma como faz também grande parte dos países, por via das denominadas normas CFC (de *Controlled Foreign Corporations*), i.e., normas destinadas a impedir que os lucros acumulados no exterior pelos residentes no País tenham sua tributação postergada *ad aeternum*, ou seja, fazendo com que sua distribuição ou utilização que permitiria sua tributação em um regime normal nunca aconteça.

Neste sentido há que se concordar com os argumentos trazidos nas contrarrazões, conforme transcrito adiante (fls. 2.3302.331):

[...]

"Por outro lado, não se pode considerar alterada a natureza de norma CFC do art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, em virtude dessa decisão tomada pelo legislador. Isso porque a essência da norma CFC foi preservada no citado dispositivo, qual seja: estabelecer um regime específico para a tributação dos rendimentos auferidos por intermédio de controladas e coligadas situadas no exterior – de modo concretizar a tributação universal da renda e impedir o diferimento por tempo indeterminado da tributação. Diante disso, parece não restarem dúvidas de que o art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001, detém a natureza de norma CFC."

[...] a tributação é do lucro da empresa brasileira, que corresponde ao lucro da controlada ou investida no exterior, assim não há ficção na Lei; mas, sim, a disponibilização é presumida, pois ela efetivamente não ocorreu; aliás, se tivesse ocorrido a efetivamente a disponibilização não se precisaria da norma do art. 74 nessas situações. Assim, *não se trata de tributação em decorrência de distribuição ficta*, conforme entendeu o recorrente, *mas tem o mesmo efeito desta*, no sentido de distribuição presumida, e é por isto que a remessa ao art. 25 da Lei n. 9.249/1995, integrando o corpo normativo do art. 74 da MP n. 2.15835/2001, faz sentido.

[...]

O tratamento da denominada competência exclusiva dado pelo recorrente, a partir do art. 7º, isto é, a partir do seu texto, de forma a extrair daí efeitos que impedem a tributação nos países onde está domiciliada a controladora, *implica transformar a tributação em bases universais em tributação em base territorial*, só permitindo a tributação em bases universais quando a empresa operar por meio de filiais no exterior, sem que estas tenham personalidade jurídica própria. É que a modalidade de tributação de um mero estabelecimento permanente pode ser diferente da tributação de entidades com personalidade jurídica própria e residentes no exterior, mas controladas por empresas brasileiras ou a estas coligadas.

[...]

Há que destacar também, como é assente, que o art. 7º se presta a eliminar a chamada *dupla* tributação *jurídica* (tributação sobre a *mesma pessoa* em relação ao mesmo rendimento, por duas jurisdições diferentes, no mesmo período de tempo) – caso típico da tributação na fonte nas remessas (*vis a vis* à tributação no domicílio do mesmo contribuinte) – e não a *dupla tributação econômica* (tributação do mesmo rendimento por duas jurisdições diferentes, no mesmo período de tempo, nas mãos de *duas pessoas diferentes) – que é a suscetível de acontecer com as normas CFC*, mas cujos efeitos podem ser mitigados pela aplicação dos *art. 23* das convenções modelo e, a depender da situação (preços de transferência), também pelo art. 9º (que trata das empresas associadas).

Por esse raciocínio também não se aplica o art. 7º à situação de incidência de norma CFC.

[...]

Veja-se também o que art. 7º diz e busca preservar refere-se a quando uma empresa tem atuação empresarial no outro país por ela mesma. Se esta atuação se faz por meio de participação em outra empresa residente no outro país (seja via controle ou mera participação societária), o art. 7º não se aplica, mas sim, conforme a circunstância, o art. 9º (nas transações entre as empresas associadas) ou o art. 10 (na distribuição dos lucros ou dividendos – que são tributáveis na fonte e na residência do controlador). E veja-se que art. 9º é no sentido de se atribuir o auferimento de rendimentos resultantes das relações entre empresas nessas condições de forma que os lucros devem ser ajustados ao mesmo montante que seriam os lucros no caso de empresas independentes – princípio *arm´s lenght* e que remete à legislação interna de cada país como fazê-lo (normas de preços de transferência). Ou seja, como já foi dito, a interpretação dada pelo recorrente ao art. 7º impõe ao Brasil, em relação aos países com que tenha tratado, uma tributação em bases territoriais e não em bases universais – o que obviamente não é o objetivo das convenções, mas sim

a eliminação ou diminuição da dupla tributação. *Para esclarecer esse ponto, cumpre reproduzir os comentários à Convenção Modelo da OCDE, de 2005, na introdução aos comentários ao art. 7º, que também são considerados no Modelo da ONU (organização da qual o Brasil faz parte):*

"RELATIVO À TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS EMPRESAS

Observações prévias. O presente Artigo é, em muitos aspectos, a *continuação e o corolário do Artigo 5º*, que define o conceito de estabelecimento estável. O critério de estabelecimento estável é normalmente utilizado nas convenções internacionais de dupla tributação a fim de determinar se um dado elemento do rendimento deve ser tributado ou não no país em que é realizado; todavia, este critério não oferece só por si uma solução cabal ao problema da dupla tributação dos lucros industriais e comerciais. Para evitar a concorrência de uma dupla tributação deste tipo, é necessário completar a definição de estabelecimento estável, acrescentando uma série de normas acordadas que permitam calcular o lucro realizado pelo estabelecimento estável ou por uma empresa que leve a efeitos operações comerciais com um membro estrangeiro do mesmo grupo de empresas. Pondo a questão de uma forma ligeiramente diferente, quando uma empresa de um Estado Contratante exerce uma actividade comercial ou industrial no outro Estado Contratante, as autoridades deste segundo Estado devem interrogar-se sobre dois pontos antes de tributarem os lucros das empresas: em primeiro lugar, a empresa possui um estabelecimento estável no seu país? Na afirmativa, quais são, eventualmente, os lucros relativamente aos quais este estabelecimento estável deve ser tributado? *São as regras a aplicar em resposta a esta segunda questão que constituem o objecto do Artigo 7º*. As regras que permitem calcular os lucros realizados por uma *empresa* de um Estado Contratante que efectua operações comerciais com uma Empresa de outro Estado Contratante, quando ambas as empresas pertencem ao mesmo grupo empresarial de facto sobre o mesmo controlo, estão contidas no Artigo 9º. "

O entendimento pela não aplicação do art. 7º às normas CFC, embora objeto de alguma controvérsia, é corrente e aceito na doutrina internacional e nacional e pela jurisprudência de diversos países. A doutrina nacional, referindo-se à norma CFC brasileira, também tem posições no sentido da não afetação dos tratados, e.g., Marco Aurélio Greco, conforme se transcreve abaixo:

[...]

A norma contida no art. 74 da MP n. 2.15835/2001 não incide sobre o lucro da entidade estrangeira sobre o controle da entidade brasileira, mas sobre o seu reflexo no patrimônio da entidade brasileira, auferível pelo MEP e, por conseguinte, não há que se cogitar de aplicação do art. 7º das convenções modelo da OCDE dou da ONU. (grifos nossos)

Conclusão

Conforme dito, entendemos, como no voto vencedor transcrito do Acórdão CSRF do CARF n. 9101-002.330/2016, que o art. 7º da Convenção Modelo (OCDE) atribui inicialmente ao país de residência da sociedade nacional a competência exclusiva para a tributação dos seus lucros, ressalvando o exercício e a tributação em outro Estado contratante da atividade empresarial mediante estabelecimento permanente (filial). Ou seja, não se trata no art. 7º de tributação dos lucros de controlada estabelecida em um outro Estado.

Na verdade, a Convenção Modelo de Dupla Tributação não traz norma específica relativa à situação prevista no art. 74 da MP n. 2.15835/2001. A questão posta pelo art. 74 não se presta a ser resolvida pela aplicação do art. 7º das convenções, que trata de matéria diversa. É oportuno marcar que, como o art. 7º citado vem repetido em quase todos os tratados (TDT) acordados pelo Brasil, o afastamento de sua eficácia equivale a uma declaração de inconstitucionalidade da norma.

O tratamento da denominada "competência exclusiva" a partir do art. 7º, isto é, a partir da interpretação literal de seu texto, de forma a extrair daí efeitos que impedem a tributação de lucros da controlada nos países onde está domiciliada a controladora, implica transformar a tributação em bases universais em tributação em base territorial, só permitindo a tributação em bases universais quando a empresa operar por meio de filiais no exterior, sem que estas tenham personalidade jurídica própria. Como dito, a modalidade de tributação de um mero estabelecimento permanente pode ser diferente da tributação de entidades com personalidade jurídica própria e residentes no exterior, mas plenamente controladas por empresas brasileiras.

A bitributação de lucros de controlada no exterior pode ser tratada pelo art. 9º (que remete aos preços de transferência, quando for o caso), pelo art. 10 (quando há dividendos pagos) e pelo art. 23 das convenções modelo, o que garante o cômputo do pago no exterior no imposto devido pela controlada, ou seja, o aproveitamento dos tributos pagos no exterior, como método de eliminar a dupla tributação. Entendemos que há mais a se falar sobre o artigo 7º e que não há conflito deste com o art. 74 da MP n. 2158-35/2021 ou com o art. 76 da Lei n. 12.973/2014, considerando o contexto da criação daquele dispositivo, o teor dos demais artigos do tratado e a interpretação que lhes dá a própria OCDE.

Referências

AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

BIANCO, João Francisco. Regime de tributação brasileiro em bases universais: passado, presente e futuro. *In*: Panzarini Filho, Clovis; Tonanni, Fernando; RIBEIRO, Ricardo;

BELLAN, Daniel Vitor; Behrndt, Marco; Vasconcellos, Roberto (coord.). *Estudos avançados de Direito Tributário – tributação internacional*: normas antielisivas e operações internacionais. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 129-144.

BIANCO, João Francisco; PRZEPIORKA, Michell. O regime de tributação brasileiro em bases universais: passado, presente e futuro. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 33, p. 413-442, 2015. Disponível em: revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/105.

BRASIL. Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. *DOU*, Brasília, 27 ago. 2001.

BRASIL. Resolução CMN n. 4.841, de 30 de julho de 2020. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 53, 3 ago. 2020.

MALHERBE, Jacques. Controlled Foreign Corporations: revisitadas à luz dos tratados de bitributação e do Direito Comunitário europeu. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 21, p. 103-119, 2007.

MEDEIROS, Guilherme Lanzellotti. *O direito de crédito na tributação em bases universais e o cenário de prejuízo da investidora brasileira*. São Paulo: IBDT, 2023. (Série Tributação Aplicada, v. 4).

MELO, Luciana Grassano de Gouvêa; PIMENTEL, João Otávio Martins. O plano de ação BEPS e as mudanças de paradigmas na tributação. The action plan BEPS and changes in paradigms in taxation. *Revista Acadêmica – Faculdade de Direito de Recife*, v. 88, n. 2, p. 82-101, jul./dez. 2016.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos. Receita Federal, história do Imposto de Renda no Brasil. Sítio da Memória da Receita Federal do Brasil, 2014. Disponível em: http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/Default.htm.

OCDE. *Harmful Tax Competition*. Paris, 1998. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en. Acesso em: 26 ago. 2024.

OCDE. *Base erosion and profit shifting (BEPS)*. Paris, 2015a. Disponível em: https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html. Acesso em: 19 set. 2024.

OCDE. *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules*. Action 3: 2015 Final Report. Paris, 2015b. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_9789264241152-en.html. Acesso em: 26 ago. 2024.

OCDE. *Model Tax Convention on Income and on Capital*: Condensed Version 2017. Paris, 18 dez. 2017. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en.html. Acesso em: 19 set. 2024.

PEREIRA, Moisés de Sousa Carvalho; RISCADO JR., Paulo Roberto. Jurisprudência co-

mentada: o artigo 74 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e o planejamento tributário com base na utilização de tratados. O "caso Eagle II" (Acórdão n. 101-97.070). *Revista da PGFN*, ano I, n. 2, jul./dez. 2011.

ROCHA, Sergio André. *Tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior*. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

SAMPAIO, Larianne Pinto. O regime brasileiro de tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior e o Plano de Ação 3 do BEPS. Rio de Janeiro: FGV, 2018.

SANTOS, Bruno Cesar Fettermann Nogueira dos. As propostas de regra CFC para pessoa física no Brasil: uma análise sobre modelos de tributação da renda da pessoa física em bases universais compatível com o sistema tributário brasileiro. *In*: NETO, Luís Flávio; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite; Polizell, Victor Borges (coord.). *Tributação em bases universais*. São Paulo: IBDT/NUPEM, 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de Renda e os lucros auferidos no exterior. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Grandes questões atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2003. v. 7.

TEODOROVICZ, Jeferson; LIMA, Jucileia. Tributação pelo IRPJ e pela CSLL sobre lucros auferidos no exterior por empresas residentes no Brasil: requisitos e limites para compensação. *Ius Gentium*, Curitiba, v. 13, n. 2, p. 156-202, maio/ago. 2022.

VALADÃO, Marcos. O sistema tributário internacional contemporâneo sob a perspectiva dos países em desenvolvimento: análise crítica. *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito da UFC*, v. 37, n. 1, p. 147-198, jan./jun. 2017.

VITA, Jonathan Barros. As convenções para evitar a dupla tributação brasileiras: técnicas de negociação e análise estrutural segundo os modelos OCDE e ONU. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 24, p. 303-319, 2010.

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA EM COMMODITIES: COMPARABILIDADE E O IMPACTO DE CUSTOS ADICIONAIS NAS COTAÇÕES EM BOLSA

JANDIR JOSÉ DALLE LUCCA[1]

HENRIQUE NIMER CHAMAS[2]

Resumo: Este artigo examina os ajustes de preços de transferência que ocorrem nas operações com *commodities* na específica situação em que existem particularidades nas cotações em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas. A situação é específica; por isso, primeiro são discutidos aspectos gerais sobre os preços de transferência, compreendendo a evolução legislativa dos preços de transferência no Brasil, até culminar na análise de caso específico julgado pelo CARF.

Palavras-chave: Preços de transferência; ajustes nas cotações em bolsa; teste de comparabilidade.

Abstract: This article examines the transfer pricing adjustments that occur in commodity transactions, in the specific situation where there are particularities in internationally recognized commodity and futures market quotes. The situation is specific, therefore, the first part contains general aspects of transfer pricing, including the legislative evolution of transfer pricing in Brazil, culminating in the analysis of the specific case judged by the CARF.

Keywords: Transfer pricing; adjustments in market prices; comparability test.

[1] Conselheiro da 1ª Turma da Câmara Superior do CARF. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT/SP). Professor de Direito Tributário. Pesquisador do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF/FGV Direito São Paulo). Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais pela Faculdade de Direito de Guarulhos. Especialista em Direito Tributário pelo CEU Law School. Contabilista pela Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP).

[2] Conselheiro da 1ª Seção do CARF. Mestre em Direito pela FDRP/USP e especialista em Direito Tributário pelo IBET.

DOI 10.5281/zenodo.17281269

Sumário

Introdução 569
1. Evolução legislativa dos preços de transferência no Brasil 571
2. Metodologias e critérios de cálculo dos preços de transferência 573
2.1 Métodos tradicionais (Lei nº 9.430/1996 – aplicáveis até 31/12/2023) . . . 573
2.2 Novos métodos (Lei nº 14.596/2023 – vigentes a partir de 2024) 575
3. Considerações sobre a escolha do método 576
3.1 Escolha do método antes da Lei nº 14.596/2023 576
3.2 Escolha do método com a Lei nº 14.596/2023. 577
3.3 Considerações sobre a mudança de paradigma e o desafio para contribuintes 579
4. A comparabilidade em commodities e o princípio *arm's lenght* 579
4.1 Comparabilidade e ajuste de preços 579
5. Análise dos ajustes nas cotações em bolsa 580
Conclusões 583
Referências 584

Introdução

Em linhas gerais, os preços de transferência são uma técnica de apuração de custos e receitas em transações entre partes vinculadas, cujas normas buscam evitar a erosão da base tributária no Brasil. Assim, presumem-se *preços* para coibir que partes relacionadas manipulem os valores empreendidos em suas importações e exportações, de modo que não sejam transferidos artificialmente ao exterior.

Pragmaticamente, estabelecer um preço parâmetro neutraliza, nas importações, o aumento dos valores pagos aos bens ou serviços importados ("supervalorização da importação"), analisados sob a ótica dos custos arcados pelos contribuintes brasileiros, ao passo que nas exportações a sistemática funciona sob a ótica de que os bens ou serviços vendidos num preço menor ("subvalorização das exportações") também são neutralizados, pois as receitas auferidas pelo contribuinte nacional não são diminuídas. Presume-se uma série de regras para comparar os preços efetivos ("preço praticado") com os preços calculados de acordo com a legislação ("preço parâmetro").

Tratando-se de *presunções*, naturalmente, uma série de dificuldades são intrínsecas à tentativa de regrar transações típicas de mercados, ocasionando conflitos de interesses. Nas relações entre partes não vinculadas, o comprador almeja obter o maior preço de venda e o vendedor se dispõe a pagar o menor preço. O preço parâmetro resguarda essa máxima, e, teoricamente, afirma-se que as transações controladas seguem o princípio do *arm's lenght*,[3] que é o mais próximo do preço de mercado praticado entre partes não vinculadas (Gregório, 2010, p. 179-204).

Sendo os princípios valores abstratos que se buscam idealmente alcançar, surge a dificuldade pragmática que gera o embate entre os contribuintes brasileiros sujeitos às normas de preços de transferências e o Fisco.

O adequado tratamento dos preços de transferência ocupa uma posição central na governança fiscal e tributária global, especialmente em economias com alta integração internacional, como ocorre com o Brasil. Cuida-se de uma prática e de uma regulamentação indispensáveis para evitar a erosão da base tributária por meio da manipulação de preços em transações entre partes relacionadas. Em um contexto de operações de comércio exterior, as transações entre empresas de um mesmo grupo, como uma matriz e suas subsidiárias, podem transferir lucros para jurisdições com menor carga tributária. Isso leva as administrações fiscais a estabelecerem regras de preços de transferência, buscando que tais operações sejam realizadas com base em condições de mercado (princípio *arm's length*), ou seja, como se ocorressem entre partes independentes.

---

3 Sobre o princípio arm's lenght, ver Gregório (2010, p. 179-204).

Os preços de transferência, por afetarem diretamente a base tributária, são objeto de uma série de regulamentações e normas, bem como um tema relevante para o planejamento tributário corporativo e para a administração pública. As regras brasileiras sobre preços de transferência, introduzidas pela Lei nº 9.430/1996, diferem em aspectos importantes das normas praticadas em outros países, principalmente pelo fato de o Brasil seguir critérios mais objetivos e menos flexíveis se comparados ao modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (Schoueri, 2013, p. 9-28).

A rigidez do sistema brasileiro visa reduzir a subjetividade na aplicação dos métodos e simplificar o processo de fiscalização. No entanto, essa abordagem menos adaptável gerou divergências interpretativas entre contribuintes e fiscalização na aplicação das normas a transações que, pela sua complexidade, exigem uma análise mais detalhada das condições econômicas dos negócios celebrados.

A introdução das normas sobre preços de transferência no Brasil foi uma resposta a um cenário de globalização crescente e de incremento das operações transnacionais, em que as empresas multinacionais buscavam, com o apoio do planejamento tributário, reduzir suas bases tributáveis e transferir lucros para países com tributação favorecida. As regulamentações brasileiras evoluíram a partir de modelos internacionais, com adaptações para o contexto local, resultando em um sistema híbrido e complexo que tenta balancear simplicidade com a efetiva prevenção da evasão fiscal.

No caso das *commodities* – como petróleo, açúcar, café e suco de laranja concentrado e congelado (FCOJ) –, a comparação entre preços é facilitada pelo uso de cotações públicas em bolsas de mercadorias, como a Intercontinental Exchange (ICE), onde são negociados contratos de *commodities*. As cotações dessas bolsas fornecem uma referência de valor de mercado amplamente aceita, assegurando uma base objetiva para se calcular o preço de transferência dessas mercadorias. Esse método, conhecido no Brasil como Preço sob Cotação na Importação (PCI), para importação, e Preço sob Cotação na Exportação (PECEX), para exportação, permite que os contribuintes utilizem os valores das cotações para estabelecer o preço de referência de suas transações, de aplicação obrigatória para as *commodities*.

No entanto, a aplicação desse mecanismo envolve questões específicas, especialmente em relação à inclusão ou exclusão de certos custos adicionais – como despesas com frete, seguro e desembaraço aduaneiro – que podem influenciar o cálculo final do preço de transferência. Esses custos representam uma parte significativa do valor da transação, e a decisão de incluí-los ou não no preço de referência impacta diretamente o ajuste tributário resultante.

Em face das dificuldades iniciais para a aplicação de tais normas e das inúmeras controvérsias jurídicas que surgiram, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem desempenhado um papel essencial, servindo como um espaço de resolução de disputas e de construção de uma jurisprudência que influencia a prática dos preços de transferência.

1. Evolução legislativa dos preços de transferência no Brasil

A normatização sobre preços de transferência foi introduzida pela Lei nº 9.430/1996, marco inicial para regular as transações entre empresas vinculadas, visando impedir que empresas multinacionais transferissem lucros de forma artificial para subsidiárias em países com menor carga tributária. A novel legislação buscou garantir que os preços praticados em operações entre partes relacionadas fossem condizentes com o valor de mercado, estabelecendo regras e métodos específicos para a apuração dos preços de transferência no Brasil.

A legislação historicamente permitiu ao contribuinte escolher o método mais vantajoso entre os disponíveis para a apuração dos preços de transferência, uma característica que oferecia flexibilidade e permitia um planejamento tributário mais estratégico. Essa flexibilidade, no entanto, passou por modificações ao longo do tempo, com a introdução de novas leis e regulamentações que moldaram o sistema brasileiro até o modelo atual, mais alinhado às diretrizes internacionais.

Abaixo destacamos os marcos dessa evolução legislativa:

- **Lei nº 9.430/1996 (marco inicial)**

A Lei nº 9.430/1996 introduziu as regras de preços de transferência e foi pioneira ao estabelecer que o contribuinte poderia escolher, entre os métodos disponíveis, aquele que fosse mais vantajoso para cada operação. Essa liberdade incluía:

i. a possibilidade de escolher métodos diferentes para produtos ou serviços distintos; e

ii. a ausência de hierarquia entre os métodos, dando flexibilidade ao contribuinte para adaptar-se às especificidades de cada transação. Essa disposição permitia que as empresas aplicassem métodos distintos para cada tipo de produto ou serviço, otimizando seu planejamento fiscal.

- **Instrução Normativa SRF nº 243/2002**

A Instrução Normativa SRF nº 243/2002 reforçou a liberdade do contribuinte para escolher o método de preços de transferência mais adequado e vantajoso, desde que fosse aplicado de forma consistente para cada produto. A instrução também:

i. confirmou a possibilidade de o contribuinte mudar de método entre anos-calendário, desde que justificasse a escolha; e

ii. estabeleceu a aplicação consistente do método escolhido por produto, evitando a aplicação de múltiplos métodos para o mesmo item em um mesmo ano-calendário.

Essa normativa manteve a flexibilidade do sistema, consolidando a liberdade de escolha e garantindo previsibilidade ao contribuinte.

- **Lei nº 12.715/2012 e Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012**

A Lei nº 12.715/2012, objeto da IN RFB n° 1.312/2012, representou uma modernização do sistema, introduzindo novos métodos específicos para *commodities*, como o PCI e o PECEX. Essa atualização foi uma tentativa de alinhar parcialmente o sistema brasileiro aos padrões internacionais, em especial para transações com *commodities*, em que o preço de mercado é frequentemente cotado em bolsas internacionais. Seus principais aspectos foram:

i. manutenção da possibilidade de escolha do método mais vantajoso para o contribuinte; e

ii. exigência de que a escolha do método fosse justificada, promovendo uma maior consistência no uso dos métodos em operações envolvendo *commodities* e produtos básicos.

- **Lei nº 14.596/2023 (Nova Lei de Preços de Transferência) e Instrução Normativa RFB nº 2.161/2023**

A recente Lei nº 14.596/2023, posteriormente tratada pela IN RFB nº 2.161/2023, trouxe uma mudança substancial para o sistema de preços de transferência brasileiro, alinhando-o às práticas internacionais e às diretrizes da OCDE. Essa atualização representa uma mudança de paradigma ao exigir que o contribuinte utilize o método mais apropriado, e não necessariamente o mais vantajoso, para refletir fielmente o valor de mercado. As principais mudanças incluídas nessa nova legislação são:[4]

i. estabelecimento do princípio *arm's length* como norteador: o princípio determina que o método escolhido deve refletir o valor de mercado (ou seja, como se a transação ocorresse entre partes independentes);

ii. análise de comparabilidade: a escolha do método deve agora considerar uma análise detalhada de comparabilidade, avaliando a consistência das transações com as práticas de mercado e as condições econômicas; e

[4] A propósito, ver Gregório (2023).

iii. critérios para escolha do método: o contribuinte precisa observar, na escolha do método, fatores como a natureza da transação, a disponibilidade de informações confiáveis, o grau de comparabilidade entre as transações, as circunstâncias específicas do caso e a realidade econômica da operação.

A Lei nº 14.596/2023 adequou o Brasil às práticas internacionais ao exigir que o método escolhido seja o mais apropriado para a transação, o que representa uma quebra de paradigma em relação ao sistema anterior. O contribuinte não tem mais a liberdade irrestrita para escolher o método mais vantajoso, devendo optar por aquele que melhor reflita o princípio *arm's length* e a análise de comparabilidade.

A transição para um sistema mais rigoroso e alinhado às diretrizes internacionais implica que os contribuintes precisam agora adaptar-se a um cenário em que a liberdade de escolha é restrita pelo princípio de comparabilidade e consistência econômica. A maior rigidez das novas normas representa um desafio para contribuintes acostumados a utilizar a flexibilidade para reduzir sua carga tributária, demandando uma adaptação no planejamento fiscal para assegurar conformidade com a nova lei.

Essa mudança reflete o compromisso do Brasil com a harmonização internacional, ao mesmo tempo que busca tornar o sistema de preços de transferência mais robusto e menos suscetível a práticas de elisão fiscal. Contudo, a restrição da liberdade de escolha dos métodos pode representar um custo adicional para as empresas, que deverão ajustar suas operações e documentação para justificar a escolha do método mais apropriado com base nos novos critérios de comparabilidade.

2. Metodologias e critérios de cálculo dos preços de transferência

Os métodos de preços de transferência no Brasil foram estruturados para atender à legislação fiscal e são classificados entre métodos aplicáveis até 2023 e os novos métodos vigentes a partir de 2024, de acordo com a Lei nº 14.596/2023.

2.1 Métodos tradicionais (Lei nº 9.430/1996 – aplicáveis até 31/12/2023)

Para a importação, os métodos que estiveram vigentes até a promulgação da nova lei, com vigência a partir de 2024, eram:

- **Preço Independente Comparado (PIC)**

O PIC compara o preço praticado na transação entre partes relacionadas com o preço aplicado em transações similares realizadas entre partes independentes. Este método é direto, pois visa refletir o valor de mercado de forma clara, mas depende de

dados acessíveis e comparáveis no mercado. Por isso, o PIC é mais comum em setores com alto nível de transparência, como o de *commodities*.

Entretanto, a aplicação do PIC enfrenta obstáculos, pois nem sempre é possível encontrar transações comparáveis, especialmente em setores com produtos específicos ou serviços altamente customizados. Para empresas que operam em mercados com poucas referências de preços, aplicar o PIC pode ser difícil, pois exige dados equivalentes em condições econômicas, volumes e características de produtos ou serviços.

- **Preço de Revenda Menos Lucro (PRL)**

O PRL é aplicável quando o bem ou serviço adquirido de uma parte relacionada é revendido a terceiros sem grandes alterações. A legislação brasileira estabelece diferentes margens para o PRL, de acordo com o valor agregado:

i. PRL20: utilizado para revenda de bens sem transformação, aplicando-se uma margem de lucro de 20%.

ii. PRL60: aplicável a produtos que passam por algum tipo de processo produtivo, em que a margem é de 60%.

A definição sobre o que constitui uma transformação significativa é um tema recorrente e causa debates no CARF, especialmente em operações que envolvem reembalagem ou acondicionamento (como blisterização). O cálculo do PRL pode ser complicado quando os produtos têm destinações mistas, situação que leva ao uso de um preço médio ponderado entre as margens PRL20 e PRL60.

Posteriormente, tais percentuais foram modificados pela IN RFB nº 1.312/2012.

- **Custo de Produção mais Lucro (CPL)**

O CPL é adequado para operações que envolvem a aquisição de insumos de partes relacionadas para a produção. Esse método calcula o preço parâmetro somando ao custo de produção uma margem de lucro estipulada pela legislação. É amplamente utilizado por indústrias que importam componentes para integrar seus produtos, o que reflete o custo direto e indireto, incluindo mão de obra, insumos e despesas associadas.

O principal desafio do CPL está na definição de "custo de produção", pois há situações em que custos indiretos, como de distribuição e *marketing*, podem ser incluídos ou excluídos do cálculo. Este método é frequente em indústrias como a automotiva e a farmacêutica, nas quais a importação de insumos para a linha de produção é comum.

- **Preço sob Cotação na Importação (PCI)**

Específico para *commodities* com preços cotados em bolsas reconhecidas, como petróleo e produtos agrícolas, o PCI utiliza cotações de mercado para definir o preço

parâmetro, oferecendo uma referência objetiva e garantindo uma base estável e confiável para *commodities*, especialmente em mercados voláteis.

Ajustar o preço cotado às condições da transação – como tempo de embarque e local de entrega – é imprescindível e pode exigir documentação adicional para demonstrar que as condições correspondem às cotações do mercado.

Por outro lado, nas exportações, os métodos até então vigentes eram:

- **Preço de Venda nas Exportações (PVEx), Preço de Venda por Atacado (PVA) e Preço de Venda a Varejo (PVV)**

Os métodos Preço de Venda nas Exportações (PVEx), Preço de Venda por Atacado (PVA) e Preço de Venda a Varejo (PVV) são utilizados para calcular os preços de transferência em operações de exportação realizadas entre empresas vinculadas. Cada um desses métodos se baseia em um tipo de preço praticado no mercado interno e segue critérios específicos para garantir que as transações internacionais entre partes relacionadas estejam de acordo com o princípio de *arm's length*.

- **Custo de Aquisição ou Produção mais Tributos e Lucro (CAP)**

Baseado no custo de aquisição ou produção somado a tributos e margem de lucro, aplicável a produtos exportados para partes relacionadas.

- **Preço sob Cotação na Exportação (PECEX)**

Semelhante ao PCI, utiliza cotações de mercado para exportações de *commodities*.

2.2 Novos métodos (Lei nº 14.596/2023 – vigentes a partir de 2024)

Os novos métodos, por outro lado, são baseados em transações. Destacamos os principais:

i. Método de Preço Não Controlado Comparável (CUP): alinhado ao CUP da OCDE, compara preços de transações controladas com transações independentes comparáveis, garantindo uma avaliação objetiva;

ii. Método do Preço de Revenda (RPM): determina o preço de transferência com base no preço de revenda, subtraindo margem de lucro, aplicável a produtos revendidos sem modificação substancial;

iii. Método de Custo Mais (CPM): baseado no custo de produção acrescido de uma margem de lucro;

iv. Método da Margem Líquida Transacional (TNMM): comparação das margens líquidas de lucro operacional;

v. Profit Split Method (PSM): divide lucros de acordo com a contribuição econômica, aplicável em operações integradas com ativos intangíveis; e

vi. CUP para Commodities: utiliza cotações públicas para determinar preços de transferência de *commodities*.

3. Considerações sobre a escolha do método

A escolha do método de preços de transferência é um dos pontos centrais da regulamentação tributária no Brasil, sendo objeto de muitas discussões no CARF. A legislação brasileira de preços de transferência, desde sua introdução em 1996 até a implementação da Lei nº 14.596/2023, passou por uma importante transformação, especialmente no que se refere à liberdade de escolha do contribuinte e ao alinhamento com práticas internacionais, como as diretrizes da OCDE.

3.1 Escolha do método antes da Lei nº 14.596/2023

Antes da Lei nº 14.596/2023, a legislação de preços de transferência no Brasil, regulamentada principalmente pela Lei nº 9.430/1996, permitia ao contribuinte uma considerável liberdade na escolha do método de apuração mais vantajoso. Esse sistema permitia que o contribuinte optasse por diferentes métodos entre os disponíveis, com o objetivo de obter o menor ajuste tributário possível, desde que o método escolhido fosse aplicado consistentemente para cada tipo de transação ao longo do ano-calendário. Essa flexibilidade foi uma característica marcante do sistema e oferecia aos contribuintes a possibilidade de escolher o método mais benéfico de acordo com as peculiaridades de suas operações e os resultados desejados.

A Lei nº 9.430/1996 e as instruções normativas posteriores, como a Instrução Normativa SRF nº 243/2002, não estabeleciam uma hierarquia formal entre os métodos, o que permitia ao contribuinte escolher livremente entre as opções para transações específicas, incluindo o Preço Independente Comparado (PIC), o Preço de Revenda Menos Lucro (PRL), o Custo de Produção mais Lucro (CPL) e os métodos específicos para *commodities*, como o PCI e o PECEX. Essa liberdade oferecia uma vantagem para o planejamento tributário, especialmente para empresas com múltiplas linhas de produtos ou operações em setores que utilizam diferentes insumos e matérias-primas.

A flexibilidade do sistema anterior apresentava diversas implicações:

i. Benefício do planejamento tributário: a liberdade de escolha permitia ao contribuinte maximizar sua eficiência tributária, utilizando métodos diferentes para operações específicas. Essa opção era especialmente valiosa em transações complexas, nas quais a aplicação de um método único poderia resultar em ajustes tributários significativos;

ii. Possibilidade de mudança anual: o contribuinte poderia optar por um método diferente em cada ano-calendário, desde que justificasse a escolha e garantisse a consistência ao longo do ano. Esse ponto era particularmente relevante para setores afetados por oscilações de preço ou que dependessem de insumos com grande variação de valor;

iii. Controvérsias e interpretações no CARF: a falta de uma hierarquia rígida entre os métodos frequentemente gerava discussões no CARF, em que contribuintes e o Fisco divergiam sobre o momento e a forma de escolha do método mais vantajoso. Em alguns casos, decisões do CARF interpretavam que a liberdade de escolha poderia levar à manipulação de preços, especialmente em situações em que o contribuinte alterava o método após o início da fiscalização.

Essa flexibilidade do sistema, embora benéfica para o contribuinte, também resultava em interpretações divergentes, criando uma incerteza que, para alguns, justificava a necessidade de ajustes para melhorar a previsibilidade e o alinhamento com as práticas internacionais.

3.2 Escolha do método com a Lei nº 14.596/2023

Com a entrada em vigor da Lei nº 14.596/2023, o Brasil adotou uma abordagem mais restritiva e rigorosa para a escolha do método de apuração de preços de transferência, com o objetivo de alinhar-se aos padrões internacionais, principalmente às diretrizes da OCDE. A nova lei introduz o princípio *arm's length* como norteador da escolha do método, exigindo que o contribuinte selecione aquele que é mais apropriado para cada transação, considerando uma série de critérios que assegurem o valor de mercado.

Ao contrário do sistema anterior, a nova lei não permite que o contribuinte opte livremente pelo método que resulte no menor ajuste tributário. Agora, o contribuinte deve utilizar o método que melhor reflita a realidade econômica e a comparabilidade das transações controladas, reduzindo o risco de manipulação e garantindo uma maior conformidade com o valor de mercado.

A nova legislação estabelece critérios rigorosos para a escolha do método, o que representa uma mudança substancial em comparação com a flexibilidade anterior:

i. Análise funcional e comparabilidade: a escolha do método deve considerar a natureza da transação, as funções desempenhadas pelas partes, os ativos utilizados e os riscos assumidos em cada operação. Essa análise funcional é imperiosa para assegurar que o método selecionado esteja em conformidade com a realidade econômica e com o princípio *arm's length*;

ii. Disponibilidade de informações confiáveis: o contribuinte precisa avaliar a disponibilidade de informações comparáveis no mercado para decidir pelo método que melhor reflita o valor de mercado. A Lei nº 14.596/2023 introduz o conceito de "método mais apropriado", o qual exige que o contribuinte utilize informações de mercado sempre que possível, reduzindo a subjetividade e promovendo maior transparência;

iii. Circunstâncias específicas e características da transação: a escolha do método deve levar em conta as características específicas da transação e do setor em que a empresa opera. Para transações com *commodities*, por exemplo, a nova lei incentiva o uso de cotações públicas de mercado, garantindo uma avaliação precisa e alinhada aos preços globais; e

iv. Justificativa técnica e documentação: além de selecionar o método apropriado, o contribuinte deve fornecer uma justificativa técnica detalhada para a escolha do método, incluindo documentação de suporte e relatórios que evidenciem a análise de comparabilidade. A nova lei introduz a exigência de arquivos como o *Master File* e o *Local File*, que devem ser preparados conforme os padrões da OCDE, fortalecendo o sistema de controle e documentação.

A nova abordagem restritiva à escolha do método apresenta impactos significativos para o planejamento tributário, os quais destacamos:

i. Redução da flexibilidade para o contribuinte: ao limitar a liberdade de escolha, a nova legislação promove maior previsibilidade e segurança jurídica, mas também restringe a capacidade de o contribuinte ajustar seu planejamento tributário. As empresas precisarão investir em análises de comparabilidade mais rigorosas para justificar o método selecionado, aumentando os custos de *compliance*;

ii. Maior alinhamento com práticas internacionais: ao adotar critérios de comparabilidade e análise funcional semelhantes aos da OCDE, o Brasil se aproxima dos padrões internacionais, facilitando a integração com sistemas tributários de outros países. Esse alinhamento é particularmente relevante para empresas multinacionais, que agora encontrarão mais consistência nas regras de preços de transferência; e

iii. Aumento na complexidade e rigor na documentação: a exigência de documentação robusta, incluindo o *Master File* e o *Local File*, introduz um novo nível de complexidade para o contribuinte. Essa exigência visa fortalecer a

transparência, permitindo que o Fisco tenha acesso a informações detalhadas sobre as operações e os critérios utilizados na escolha do método.

3.3 Considerações sobre a mudança de paradigma e o desafio para contribuintes

A transição de um sistema flexível para um sistema restritivo de escolha de métodos representa um verdadeiro desafio para as empresas. No passado, o contribuinte podia ajustar suas práticas de preços de transferência ao contexto econômico de cada operação, escolhendo o método que resultasse no menor ajuste tributário. A nova lei, ao exigir uma análise de comparabilidade e funcional, obriga as empresas a reavaliarem suas operações e a adaptarem suas políticas de preços de transferência para refletir a realidade econômica de forma mais detalhada e transparente.

Essa mudança de paradigma, embora alinhada às diretrizes da OCDE, representa um custo adicional para as empresas em termos de *compliance* e de adaptação aos novos requisitos de documentação. No entanto, a nova abordagem promove um sistema tributário mais justo e equitativo, que valoriza a conformidade e a adequação dos preços de transferência ao valor de mercado, contribuindo para a estabilidade e confiança no sistema fiscal brasileiro.

A evolução na escolha do método de preços de transferência no Brasil reflete o esforço contínuo do país em balancear flexibilidade tributária e segurança jurídica. A liberdade do contribuinte para escolher o método mais vantajoso, característica do sistema antigo, deu lugar a um sistema mais alinhado às práticas internacionais, promovendo transparência e consistência na aplicação das normas. Essa mudança visa assegurar que os preços de transferência reflitam com mais precisão o valor de mercado, beneficiando tanto a administração tributária quanto os contribuintes, que agora operam em um ambiente mais previsível e alinhado aos padrões globais.

4. A comparabilidade em commodities e o princípio *arm's lenght*

Para assegurar a comparabilidade e aderência ao princípio *arm's length*, é necessário avaliar se o preço de mercado da *commodity* (baseado na cotação em bolsa) é verdadeiramente representativo do preço praticado na transação controlada. A inclusão de custos como frete, seguro e desembaraço aduaneiro no preço parâmetro gera debate, uma vez que essas despesas podem variar significativamente conforme o local de origem e destino, as condições de mercado e os termos acordados entre as partes.

4.1 Comparabilidade e ajuste de preços

Os principais temas relacionados à comparabilidade e os ajustes de preços são:

i. Inclusão de frete e seguro: a inclusão dessas despesas no cálculo do preço parâmetro é defendida por aqueles que consideram que esses custos representam parte integral do valor total da operação. A ideia é que, ao adicionar esses custos ao preço da *commodity*, o cálculo reflete mais fielmente o preço final da transação para o comprador. Por exemplo, no caso de uma importação em que o comprador arca com o frete e o seguro, esses custos são considerados uma extensão do valor da *commodity*, sendo parte do custo total de aquisição;

ii. Exclusão de frete e seguro: alguns argumentam que esses custos não devem compor o preço de referência, pois não representam valor agregado à mercadoria pela empresa relacionada (ou seja, pelo exportador ou pelo fornecedor do grupo). A exclusão desses custos pode ser vantajosa para o contribuinte, pois reduz a base de cálculo do preço parâmetro, minimizando o ajuste tributário potencial. Nesse caso, a comparação se concentraria apenas no valor "puro" da mercadoria, conforme cotado em bolsa, sem considerar custos de transporte e seguros que não são inerentes ao preço da *commodity*; e

iii. Desembaraço aduaneiro: o desembaraço aduaneiro é outro custo relevante que impacta a comparabilidade. Por ser um custo administrativo vinculado à importação, muitas vezes é tratado como um custo indireto, e há uma corrente que defende sua exclusão para evitar sobrecarga tributária. No entanto, a exclusão desse custo também é alvo de críticas, uma vez que ele representa parte do custo efetivo para o comprador final.

5. Análise dos ajustes nas cotações em bolsa

Firmadas as premissas anteriores, cabe mencionar um caso interessante envolvendo *commodities*, que é o da exportação do suco de laranja concentrado e congelado (FCOJ). Isso porque a cotação do FCOJ na bolsa Intercontinental Exchange (ICE) adiciona em sua precificação a tarifa de importação dos Estados Unidos da América e os custos relacionados ao frete, seguros e encargos, contemplando o preço do produto já desembaraçado e localizado nos armazéns norte-americanos (código 2009.11 da Harmonized Tariff Schedule).

Em algumas oportunidades, o CARF teve a oportunidade de se manifestar sobre a necessidade de, nas exportações sob a cláusula FOB, realizar ajustes da tarifa de importação estadunidense e dos custos de frete, seguros e encargos. Destacamos os Acórdãos nº 1302-007.269 e nº 1302-007.270.

A controvérsia jurídica, objeto dos julgados analisados, dizia respeito à possibilidade de se excluírem os custos com frete, seguro e desembaraço aduaneiro da cotação do FCOJ na bolsa ICE.

Nesse sentido, a Solução de Consulta Interna Cosit nº 2/2019 tratou especificamente sobre o tema, definindo que, nas exportações sob a cláusula FOB para os Estados Unidos da América, tal decomposição e ajuste do preço de cotação poderiam ser realizados pelo sujeito passivo, contudo, nas exportações destinadas à Europa, não caberia ajustar o preço parâmetro indicado na cotação da bolsa ICE exportado pelo contribuinte brasileiro, porquanto entendeu que inexistiria autorização legal para a construção de um suposto prêmio de mercado no caso.

Nesse sentido, por mais que diversas alterações tenham sido realizadas na Instrução Normativa RFB nº 1.312/2012, uma essência sempre esteve presente na apuração dos métodos de ajustes de preços de transferência: a *comparabilidade* entre o preço praticado (efetivo) e o preço parâmetro (aquele presumido pela legislação) (Gregório, 2010, p. 70-76). Isso é uma regra geral.

Em outras palavras, a análise dos ajustes nos preços de transferência sempre deve ser verificada sob o ponto de vista de transações entre partes independentes. Isto é, o importador compara os custos de importação com a cotação em bolsa, que reflete parte das transações sob o controle de preços de transferência. Se o preço de exportação é maior, por contemplar custos que não são suportados pelo exportador, naturalmente não fará sentido adquirir as mercadorias desse exportador, pois pela própria cotação da bolsa ICE se conseguiria produtos num valor mais atrativo.

É por isso que os ajustes previstos na legislação visam expurgar as diferenças entre o preço praticado e as especificações da formação do preço parâmetro, levando-se em consideração as condições específicas dos negócios. Isto é, como os preços de transferência presumem um preço parâmetro de comparação ao preço praticado, o importante é comparar os comparáveis. Por exemplo, são equivalentes exportações sob a cláusula FOB com preços parâmetro FOB e as exportações sob a cláusula CIF com preços parâmetro CIF.

Não obstante tal racional, o caso em análise é interessante, pois o ajuste deveria ser feito diretamente no preço parâmetro base da cotação na bolsa ICE, com fundamento em seus dados oficiais sobre a inclusão dos custos com frete, seguro e desembaraço aduaneiro norte-americano. Difere, por exemplo, dos diversos casos em que o contribuinte ajusta o preço parâmetro pautado em transações entre partes independentes que envolvam tais custos.

Sabe-se, de maneira geral, que nos ajustes relacionados aos custos com frete, seguro e desembaraço aduaneiro, nas exportações sob a cláusula FOB, exige-se que tais parâmetros sejam provenientes de operações praticadas entre pessoas não vinculadas, conforme disposto no §13 do artigo 34 da IN RFB nº 1.312/2012. Tal norma é coerente, pois caberia, nesse caso, ao contribuinte comprovar quais os custos *reais* praticados em transações não sujeitas às regras de preços de transferência para então ajustar o seu preço parâmetro.

Contudo, ajustar diretamente a cotação-base prevista em bolsa, por ela compreender custos não envolvidos na transação entre pessoas vinculadas, difere da norma anteriormente citada, atraindo a aplicação do §12 da IN RFB nº 1.312/2012. Esta, por sua vez, admite que tais ajustes partam das informações contidas no regulamento da instituição negociadora, que poderá inclusive servir como prova documental da necessidade do ajuste.

E essa foi a principal razão de decidir nos acórdãos destacados para que se admitissem os ajustes nas exportações a outros países que não os Estados Unidos da América, afastando-se a interpretação da SCI Cosit nº 2/2019.

Os ajustes do preço parâmetro do FCOJ previsto na bolsa ICE, quais sejam o valor da tarifa de importação e do custo do frete, seguros e encargos para se colocar o produto nos armazéns dos EUA, teve suporte nos §§ 9º, 10, incisos V, VI e VII, e 12 do artigo 34 da IN RFB nº 1.312/2012.

Tal inteligência se deu em razão de, mais uma vez, na composição do preço do FCOJ na bolsa ICE, ser considerado o valor da tarifa de importação e os custos do frete, seguros e encargos para se colocar o produto nos armazéns dos EUA.

Como na exportação sob a cláusula FOB tais custos não foram suportados pelo exportador nacional à sua parte vinculada, a comparação a ser feita exigiu a exclusão desses custos, que ficaram sob as expensas do importador, mas compunham a cotação do FCOJ na bolsa ICE.

No julgamento, a máxima de se comparar os comparáveis prevaleceu, pois, caso contrário, os ajustes dos preços de transferência computariam no preço parâmetro parcela adicional que não compunha o preço de venda do contribuinte nacional, acarretando a artificial majoração do valor de venda. Sob a ótica econômica, aplicar-se-ia duplamente os efeitos fiscais a presumidas receitas sem contrapartida em custo pela entidade, ao passo que em termos mercadológicos seria fulminada a essência da cláusula FOB, já que a ausência de neutralização acarretaria considerar duplamente as rubricas sujeitas ao ajuste (para o exportador, um preço parâmetro presumido sem contrapartida num custo real e, para o importador, o aumento artificial do preço do produto importado, sob a ótica do custo, arcado no país de destino da mercadoria).

Portanto, prevaleceu no julgamento a aplicação do §12 da IN RFB nº 1.312/2012, que admite a dedução da tarifa de importação dos EUA e dos custos de frete, seguros e encargos, de acordo com regulamento da bolsa ICE na cotação do FCOJ, também para as exportações feitas à Europa e a outros países, afastando a distinção prevista na SCI Cosit nº 2/2019.

Conclusões

A análise dos preços de transferência em *commodities* evidencia o papel central do CARF como instância de solução de conflitos entre o Fisco e os contribuintes. Em um contexto de complexidade regulatória e de divergências interpretativas, o CARF desempenha uma função crucial na consolidação da jurisprudência sobre questões tributárias, especialmente em temas envolvendo ajustes de comparabilidade para operações com *commodities* cotadas em bolsa.

Os casos analisados pelo CARF revelam a importância de um equilíbrio entre a proteção da base tributária e a garantia de justiça fiscal aos contribuintes. As decisões do órgão refletem não apenas a interpretação técnica da legislação, mas também a busca por soluções que promovam segurança jurídica e previsibilidade nas operações transnacionais. A inclusão ou exclusão de custos adicionais, como frete, seguro e desembaraço aduaneiro, ilustra os desafios dessa conciliação, evidenciando a necessidade de critérios claros e ajustáveis às realidades econômicas de cada setor.

O avanço normativo introduzido pela Lei nº 14.596/2023 e pela Instrução Normativa RFB nº 2.161/2023, ao alinhar o Brasil às diretrizes da OCDE, traz uma abordagem mais robusta para a análise de comparabilidade e a escolha do método mais apropriado. Contudo, essas mudanças também elevam a complexidade dos processos e aumentam as obrigações documentais dos contribuintes, tornando o papel do CARF ainda mais relevante na solução de controvérsias que possam surgir dessa transição normativa.

Além disso, a jurisprudência do CARF sobre operações envolvendo *commodities*, como o suco de laranja concentrado congelado (FCOJ), contribui para delinear critérios objetivos de comparabilidade. A interpretação do órgão em casos de ajuste de preços com base em cotações públicas reforça a importância de uma análise detalhada das condições contratuais, dos custos efetivos e das particularidades de cada operação. Assim, o CARF não apenas pacifica disputas, mas também orienta práticas futuras, consolidando um ambiente de maior transparência e confiança entre contribuintes e a administração tributária.

Por fim, a importância do CARF transcende a resolução de litígios individuais. O órgão atua como um catalisador de interpretações que refletem a evolução das regras

de preços de transferência no Brasil, promovendo um sistema tributário mais justo e adaptado às práticas internacionais. Nesse sentido, sua atuação é indispensável para garantir que as mudanças introduzidas pelo novo regime regulatório sejam aplicadas de forma equilibrada, preservando tanto os direitos do Fisco quanto os interesses legítimos dos contribuintes.

Referências

BRASIL. Lei nº 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. Brasília, *Diário Oficial da União*, 1996.

BRASIL. Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012. Altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários devidas pelas empresas que especifica [...] e dá outras providências. Brasília, *Diário Oficial da União*, 2012.

BRASIL. Lei nº 14.596, de 14 de junho de 2023. Dispõe sobre regras de preços de transferência relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) [...]. Brasília, *Diário Oficial da União*, 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 1302-007.269*. Brasília, 29 out. 2024a.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 1302-007.270*. Brasília, 26 nov. 2024b.

GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. Arm's lenght *e praticabilidade nos preços de transferência*. 2010. 360 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

GREGÓRIO, Ricardo Marozzi. Delineamento da transação controlada na Nova Lei de Preços de Transferência. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, São Paulo, IBDT, n. 12, ano 6, p. 241-296, 2º sem. 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002. Brasília, *Diário Oficial da União*, 2002.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1312, de 28 de dezembro de 2012. Brasília, *Diário Oficial da União*, 2012.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução de Consulta Interna Cosit nº 2, de 29 de abril de 2019. Brasília, *Diário Oficial da União*, 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 2161, de 28 de setembro de 2023. Brasília, *Diário Oficial da União*, 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2013.

OPERAÇÕES ENTRE EMPRESAS INTERLIGADAS: TRIBUTAÇÃO PELO IPI, PIS E COFINS

SEMÍRAMIS DE OLIVEIRA DURO[1]

VALCIR GASSEN[2]

Resumo: O presente artigo analisa a legislação e a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) no tocante à segregação das atividades industrial e comercial das empresas interdependentes para fins de tributação pelo IPI (valor tributável mínimo – VTM) e pelas contribuições PIS e COFINS no regime monofásico.

Palavras-chave: IPI; PIS; COFINS; VTM; monofasia.

Abstract: This article analyzes the legislation and jurisprudence of the Administrative Council for Tax Appeals, regarding the segregation of industrial and commercial activities of interdependent companies, for the purposes of taxation by IPI (minimum taxable value) and by PIS and COFINS contributions in the single-phase regime.

Keywords: IPI; PIS; COFINS; minimum taxable value; monophasia.

1 Vice-presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e de sua 3ª Seção de Julgamento. Conselheira da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Conselheira titular do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo e juíza do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP.

2 Doutor e mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), com pós-doutorado pela Universidade de Alicante, na Espanha, e pela Thomas Jefferson School of Law, nos EUA. Professor titular do Centro de Ciências Jurídicas da UFSC. Ex-conselheiro titular da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e ex-vice-presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

DOI 10.5281/zenodo.17281290

Sumário

Introdução. 589
1. IPI e operações entre empresas interligadas 590
2. Valor tributável mínimo e conceito de "praça do remetente" e de "mercado atacadista" 592
3. O conceito de praça da Lei nº 14.395/2022 598
4. Segregação de atividades no regime monofásico de PIS e COFINS 601
5. Apontamentos sobre a prova na segregação de atividades entre empresas interligadas. 609
Considerações finais 612
Referências 613

Introdução

O valor tributável mínimo (VTM) não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a estabelecimento distribuidor interdependente do estabelecimento industrial fabricante (art. 42 da Lei n. 4.502/1964 e art. 612 do RIPI/2010).

A aplicação das normas do VTM não implica desconsideração de operações do industrial e da atacadista, pois elas têm o caráter de normas antielisivas específicas prescritas nos art. 195 e art. 196 do RIPI/2010.

Sobre a norma antielisiva específica, Canto (1988, p. 16) assim a definiu:

> Se o legislador tributário não quiser que as formas do direito privado forem lícitas e legais em face das normas deste ramo do direito produzam os efeitos que os agentes poderiam ter em vista quando eles recorrem, o que ele tem a fazer é simplesmente dizer que para fins especificamente tributários os atos que o direito tributário seriam *lícitos e eficazes serão tratados como se fossem idênticos a um modelo predeterminado.*

Na jurisprudência do CARF, observa-se que a corrente majoritária adota o conceito amplo de "praça", ou seja, praça não é sinônimo de município.

Assim, há duas correntes: a praça como sinônimo de município e como área geográfica maior que abarca a atuação do atacadista/distribuidor.

Com o conceito de praça trazido pela Lei n. 14.395/2022, é necessário analisar o reflexo de sua edição nos casos pendentes de julgamento.

Está sujeita ao regime monofásico de PIS e COFINS, nos termos da Lei n. 10.147/2000, a pessoa jurídica que industrializa ou importa determinados produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal. A tributação é concentrada no industrial, desonerando a cadeia econômica posterior com a aplicação da alíquota zero.

A segregação de atividades entre industrial e comercial, além de gerar lucro e ganhos operacionais, leva à redução de carga tributária, já que a etapa subsequente, ou seja, a comercialização pela atacadista, tem alíquota zero de PIS e COFINS.

A industrial se sujeita à tributação pelo IPI na saída dos produtos, cujos preços devem observar o VTM. As atacadistas não eram contribuintes do IPI até a equiparação a industriais em 2015, prescrita pelo Decreto n. 8.393/2015.

Há situações fáticas em que a segregação das atividades é entendida pela fiscalização como inexistente de fato e decorrente do cometimento de fraude. Para essas situações,

apontaremos os requisitos eleitos por Turmas de julgamento como suficientes para embasar a desconsideração das operações. Nessas hipóteses, para a tributação do PIS e da COFINS monofásicos, serão considerados os preços praticados entre a comercial e os terceiros adquirentes.

Nesse contexto, este artigo objetiva analisar a segregação das atividades industrial e comercial das empresas interdependentes para fins de tributação pelo IPI (valor tributável mínimo) e pelas contribuições PIS e COFINS no regime monofásico.

1. IPI e operações entre empresas interligadas

Nos termos do art. 153, IV, da CF/88 e art. 46 do CTN, o IPI incide sobre a saída dos produtos do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. Industrializado é o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.[3]

A base de cálculo é disciplinada pelo art. 47 do CTN e art. 190 do RIPI/2010: é o valor da operação de que decorrer a saída do produto, acrescido do valor do frete e das demais despesas acessórias, cobradas ou debitadas pelo contribuinte ao comprador ou destinatário. Trata-se da regra geral do IPI, aplicável às operações de empresas não relacionadas.

Por sua vez, as operações entre empresas interligadas têm tratamento específico pela legislação do IPI. Há regra antielisiva, o denominado valor tributável mínimo (VTM), que tem como finalidade evitar a distorção de preços no mercado, ou seja, a prática de preços artificialmente baixos pelo industrial (contribuinte do IPI) e pelo distribuidor interdependente exclusivo. O preço artificial, em última análise, afronta o valor constitucional da livre concorrência e igualdade.

O valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial, e que tenha na sua praça um único estabelecimento distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado da mesma mercadoria.

As regras para determinação do VTM são dadas pelos art. 15 da Lei n. 4.502/1964 e art. 195 e 196 do Regulamento do IPI (Decreto n. 7.212/2010).

[3] Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento ou reacondicionamento, renovação ou recondicionamento.

Valle (2016, p. 658) critica o VTM, por entender que ele pode levar à violação do princípio da capacidade contributiva:

> A primeira observação a ser feita em relação à existência de um valor tributável mínimo é a de que, se levado ao extremo, ferirá o Princípio da Capacidade Contributiva, na medida em que, se os produtos forem vendidos por valor menor do que aqueles considerados mínimos pela legislação, haverá tributação de riqueza inexistente.

Para se identificar a inter-relação entre empresas, cabe a aplicação do prescrito no art. 42 da Lei n. 4.502/1964 e no art. 612 do RIPI/2010. Assim, serão interdependentes duas empresas quando:

i. uma delas tiver participação na outra de quinze por cento ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem como por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física;

ii. de ambas, uma mesma pessoa fizer parte, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação;

iii. uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de vinte por cento no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de cinquenta por cento, nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados, de sua fabricação ou importação (salvo a venda de matérias-primas e produtos intermediários, destinados exclusivamente à industrialização de produtos do comprador);

iv. uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente de um ou de mais de um dos produtos industrializados ou importados pela outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto (salvo a venda de matérias-primas e produtos intermediários, destinados exclusivamente à industrialização de produtos do comprador);

v. uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado.

Assim, diante de empresas interligadas, identificadas nos termos do art. 612 do RIPI/2010, para evitar a diminuição artificial do IPI entre as empresas industriais e seus estabelecimentos atacadistas e evitar que os preços de mercado sejam praticados apenas na venda ao varejo, é aplicável o valor tributável mínimo previsto no art. 195, I, do mesmo diploma legal: o valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado

a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (preço médio praticado).

Então, para a aplicação de uma das hipóteses de apuração do VTM, primeiro é necessário fixar o âmbito da "praça do remetente": verificar a existência de preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, para, em seguida, verificar se há ou não um mercado atacadista que permita a apuração do VTM nos termos do art. 195, I; se não houver, será aplicado o parágrafo único do art. 196.

Aplicar-se-á o art. 196 do RIPI/2010 para atribuir ao VTM a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele (comparação de mercado).

Se não for possível aplicar o art. 196, *caput*, caberá a aplicação de seu parágrafo único:

> Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, para aplicação do disposto neste artigo, tomar-se-á por base de cálculo:
>
> I - no caso de produto importado, o valor que serviu de base ao Imposto de Importação, acrescido desse tributo e demais elementos componentes do custo do produto, inclusive a margem de lucro normal; e
>
> II - no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado.

Em suma, comprovada a relação de interdependência, há de ser observado o valor tributável mínimo, previsto no regulamento do IPI. Antes, contudo, há de se estabelecer a "praça do remetente" e o "mercado atacadista". É o que se verá a seguir.

2. Valor tributável mínimo e conceito de "praça do remetente" e de "mercado atacadista"

A principal celeuma para aplicação da regra do VTM volta-se ao controvertido conceito de praça.

Na jurisprudência do CARF, é possível identificar duas posições antagônicas, a de que praça é sinônimo de município e a que trata praça como área que não se restringe ao âmbito local, podendo ser todo o país ou área menor, como a região metropolitana.

O conceito de praça como município do remetente tem fundamento no Decreto n. 2.591/1912 (que regula a emissão e circulação de cheques) e no art. 197, § 1º, do RIPI/2010:

> Decreto n. 2.591/1912
>
> Art. 4º O cheque deve ser apresentado dentro de cinco dias, quando passado na praça onde tem de ser pago, e de oito dias, quando em outra praça. (grifo nosso)
>
> RIPI/2010
>
> Art. 197. Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o Fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no art. 192 (Lei n. 5.172, de 1966, art. 148, e Lei n o 4.502, de 1964, art. 17).
>
> *§ 1º Salvo se for apurado o valor real da operação, nos casos em que este deva ser considerado, o arbitramento tomará por base, sempre que possível, o preço médio do produto no mercado do domicílio do contribuinte*, ou, na sua falta, nos principais mercados nacionais, no trimestre civil mais próximo ao da ocorrência do fato gerador. (grifo nosso)

E também no art. 70 do Código Civil: "Art. 70. O domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo".

O Acórdão n. 3402-005.599, julgado em 17 de outubro de 2018, analisou o caso em que o único atacadista/distribuidor estava localizado em Duque de Caxias, e não no município do Rio de Janeiro, sede da indústria. O voto condutor afastou a definição de "região metropolitana do Rio de Janeiro" como praça, aplicando o conceito de praça como município:

> IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. CONCEITO DE "PRAÇA DO REMETENTE" E DE "MERCADO ATACADISTA". O fato da lei não promover a delimitação semântica de determinado signo na esfera jurídico-tributária não redunda em negar a existência, para tal signo, de um conteúdo jurídico próprio, sob pena do princípio da legalidade em matéria tributária ser esvaziado de conteúdo. Assim, o preenchimento semântico de um signo jurídico em matéria tributária deve socorrer-se da própria lei. Nesse sentido, os inúmeros dispositivos legais que empregam o termo "praça" o fazem no sentido de domicílio, i.e., limitando-se ao recorte geográfico de um Município, nos termos do art. 70 do Código Civil. Logo, a regra antielisiva a ser aqui convocada é aquela prescrita no art. 196, parágrafo único, inciso II do RIPI/2010. Precedentes administrativos e judiciais neste sentido. Ademais, estender o conceito de praça ao de região

> metropolitana, além de não ter sustentação legal nem econômica, implicaria ainda tornar a regra do art. 195, inciso I, do RIPI/2010 sem sentido jurídico, já que a tornaria redundante.

A adoção do conceito de praça como sinônimo de município implica maior previsibilidade dos valores apurados.

Por outro lado, a fiscalização e a corrente majoritária do CARF aplicam o conceito de praça para além do município, como espaço territorial, circunscrito ou não a um município, onde tem atuação o atacadista/distribuidor. Isso porque o território do município não atenderia a realidade atual econômica.

Diante disso, como o conceito de "praça" está diretamente relacionado à área de atuação do atacadista, os preços por ele praticados são "preços da praça". Praça como município representaria afronta aos princípios da uniformidade tributária e da isonomia, bem como implicaria a prática de concorrência desleal:

> Restringir, na interpretação da norma antielisiva, o conceito de "praça" ao de Município é justamente dar azo a que grandes empresas com características operacionais que a esta possibilidade levam (como as do ramo de cosméticos) adotem livremente a prática de instalar um único distribuidor, interdependente, em outro Município, para, forçosamente, caracterizar que não existe mercado atacadista na "praça" do remetente e, assim, permitir, ao industrial, contribuinte do IPI, que pratique preços artificialmente muito inferiores aos de mercado. (Acórdão n. 9303-010.104, j. 27 mar. 2020.)

Outro argumento é o de que, caso o legislador quisesse delimitar praça a um município, o teria feito expressamente.

Nessa toada, a praça pode ser a região metropolitana, ou, se houver um único atacadista que opere em todo o mercado nacional, poderia até mesmo se eleger a praça como o território nacional ou ainda, na economia digital, o mundo. Os fundamentos legais para a defesa do sentido amplo de praça são:

> Código Comercial de 1850
>
> Art. 32. Praça do comércio é não só o local, mas também a reunião dos comerciantes, capitães e mestres dos navios, corretores e mais pessoas empregadas no comércio.
>
> Solução de Consulta Interna COSIT n. 08/2012
>
> [...] Agora, se "o mercado atacadista de determinado produto, como um todo", possui um único vendedor, é inevitável que o valor tributável mínimo seja determinado a partir das vendas por este efetuadas. Nem por isso tais operações de compra e venda por atacado deixarão de caracterizar a existência de um

"mercado atacadista", possibilitando, portanto, a aplicação da regra estatuída no inciso I do art. 195 do RIPI/2010.

Assim, o valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial que o fabrique, e que tenha na sua praça um único distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas que efetue, por atacado, do citado produto.

Adotando o conceito amplo de praça, citam-se as seguintes decisões:

Acórdão n. 3301-004.363, j. 26 abr. 2018

IPI. OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE. PRAÇA DO REMETENTE. ALCANCE. Não há na letra da Lei definição objetiva referente ao termo "praça comercial", tampouco menção territorial que a limite ao espaço de Município. O termo "praça", na acepção do artigo 136, I, do RIPI/2002, deve representar a região onde o preço do produto será o mesmo em qualquer parte desse território, sem interferência externa como frete, seguro, comissões, entre outras despesas, que, em se existindo, provocariam desnivelamento do preço a ser comparado, não havendo que se falar em limite geográfico, genericamente estabelecido. Assim, *"praça de comércio" pode ter abrangência igual, superior ou inferior ao território de Município, a depender dos fatores que integram a operação, dentre outros: produto, concorrência, exclusividade, produto único, segregação de preço por região de destino, tabelamento, segregado ou não por regiões*. (grifos nosso)

Acórdão n. 3201-003.444, j. 2/ abr. 2018

O Direito Tributário não admite, na atualidade, interpretações estanques, dissociadas da realidade econômica, social e política. A moderna doutrina tributária, no que vem acompanhada pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, não mais admite que a obrigação *tributá*ria seja parametrizada por conceitos imutáveis. A interpretação do direito tributário, a exemplo do que se verifica na interpretação conforme a constituição e na própria mutação constitucional, deve acompanhar a evolução dos paradigmas sociais e econômicos. [...] o contribuinte não pode pretender afastar essa mesma realidade para fins de se eximir da obrigação tributária. É a própria realidade mercadológica da Recorrente que inviabiliza restringir o conceito de praça comercial a um único município. Seus produtos são comercializados em todo o país (e mesmo internacionalmente), independentemente da sua presença física nos municípios, sendo seus produtos claramente individualizados e definíveis, e sem variações de valor. Não se trata de negar primazia ao princípio da legalidade tributária, mas, sim, de interpretar a norma tributária em consonância com a realidade social, política e econômica. *E, na atual realidade, de economia globalizada, limitar o conceito de "praça comercial" de um comerciante de alcance internacio-*

> *nal às barreiras geográficas de um único município significa corromper o próprio conceito normativo*. (grifo nosso)

Observa-se que a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) há tempos afasta o conceito de praça como município:

> Acórdão n. 9303-010.104, j. 27 mar. 2020
>
> CONCEITO DE PRAÇA. NECESSÁRIA IDENTIDADE COM O DE MUNICÍPIO, DESCABIMENTO, CONFORME JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE EM RECENTES DECISÕES DO CARF.
>
> O conceito de praça, utilizado no art. 195, I, do RIPI/2010, não tendo sido o legislador específico quanto à abrangência territorial, comporta interpretação, melhor se identificando, conforme vem sendo entendido pela recente jurisprudência do CARF, com o mercado, que não tem necessária identidade com configurações geopolíticas, em especial a de um Município, restrição esta que implicaria dar azo a que grandes empresas com características operacionais que a esta possibilidade levam (como as do ramo de cosméticos) adotem livremente a prática de instalar um único distribuidor, interdependente, em outro Município, para forçosamente caracterizar que não existe mercado atacadista na "praça" do remetente e, assim, permitir, ao industrial, contribuinte do IPI, que pratique preços artificialmente muito inferiores aos de mercado, ou seja, admitir que a norma que visa justamente coibir esta prática venha a viabilizá-la.[4]

A situação mais comum enfrentada pelo CARF é a relação de interdependência entre o industrial e o comerciante atacadista para o setor de cosméticos, higiene e limpeza, com relação de exclusividade, sendo a comercial a controladora da indústria. É o que se verifica no acórdão n. 3201-003.444, julgado em 2 de abril de 2018, já citado:

i. A industrial e a comercial são sediadas no município de São Paulo.

ii. Os produtos fabricados pela industrial têm características específicas, que os diferem de produtos de outras marcas.

iii. O mercado atacadista dos produtos, por serem distribuídos exclusivamente pela comercial às revendedoras, sem pessoas jurídicas independentes, e destas aos consumidores, é circunscrito e restrito à unidade comercial atacadista do grupo.

iv. Não há limites geográficos no exercício das atividades comerciais da atacadista, o território nacional é a sua praça.

[4] No mesmo sentido, os acórdãos n. 9303-010.103, 9303-008.545, 9303-008.546, 9303-009.824, dentre outros.

v. A comercial é quem exerce o mercado atacadista na praça do remetente, a industrial; logo são os preços correntes dos produtos no mercado atacadista a serem observados como VTM nas remessas da unidade industrial para a comercial.

Nessa operação não houve imputação de fraude em relação à segregação das atividades entre industrial e comercial, tampouco a desconsideração da personalidade jurídica ou subfaturamento de preços, mas tão somente o ajuste do preço inferior ao VTM. Por isso, a multa de ofício foi aplicada no patamar de 75%.

Na situação fática analisada no acórdão n. 3301-004.363 (julgado em 26 de abril de 2018), também já citado acima, restou consignado que:

i. A industrial estava localizada na cidade de Cajamar/SP e o estabelecimento interdependente, a comercial, em Itapecerica da Serra/SP.

ii. O mercado atacadista dos produtos, por serem distribuídos exclusivamente pela comercial às consultoras e destas, através do comércio autônomo, aos consumidores, foi circunscrito à comercial.

iii. Como se tratava de mercado monopolizado, o preço praticado seria único, sendo determinado pelo atacadista, único distribuidor, que detinha o poder de lançar, de distribuir o produto para o mercado consumidor.

iv. Deveria ser aplicada a multa no patamar de 75%, pois não houvera fraude.

Do estudo dessas decisões, surge o seguinte questionamento: o conceito amplo de praça implica insegurança jurídica, falta de previsibilidade das autuações? Para os que adotam tal conceito, não, pois tratar-se-ia de cumprimento do dispositivo legal do VTM.

A lição de Simões (2020, p. 642-643) é precisa ao tratar da ausência de um critério objetivo para a fixação da praça no sentido amplo:

> [...] o conceito de "praça" deixou de ser entendido como sinônimo de Município, o qual representava um conceito, embora arcaico, objetivo, preciso, definido, de fácil acepção para a fiscalização, para o contribuinte e para o aplicador do direito. Passou, então, a ser aplicado como um conceito mutável, heterogêneo, de acordo com o tempo ou as circunstâncias específicas do caso concreto, embarcando em um mar de insegurança jurídica.
>
> Afinal, não se sabe se este critério indefinido, ao ser adotado pelo contribuinte, encontrará aceitação por parte da fiscalização, ou mesmo por parte das decisões do CARF. É a ciência humana se afastando sobremaneira da ciência

> exata, deixando claro que as vicissitudes do direito jamais admitiriam aquela sonhada aproximação.
>
> Ao abraçar o entendimento desta corrente, passa-se a exigir um maior esforço das partes envolvidas no que tange à eficiência probatória, visto que se exigirá a demonstração de que o valor tributável adotado naquele caso concreto atendeu ao preço corrente no mercado atacadista do produto industrializado pela empresa autuada – seja qual for este critério –, de acordo com as suas circunstâncias específicas que se lhe apliquem, sem se ater a limites geográficos ou territoriais. Indago, então, se há como haver maior indefinição.
>
> Este maior esforço probatório demandará, também, maior tempo e custo na sua produção, o que muitas vezes a inviabiliza, em especial quando se exige que a sua produção decorra da fiscalização, a qual nem sempre possui o aparato necessário para fazê-lo.
>
> E penso não ter sido esta a intenção do legislador quando pensou a norma, até porque, sabe-se que a legislação brasileira, no que comporta à fixação de normas antielisivas, costuma adotar, como política, critérios objetivos, afastando-se, na medida do possível, de critérios subjetivos que encareçam a aplicação da norma. Tanto que, como é cediço, indo na contramão das regras aplicadas pelos países desenvolvidos, e por isso mesmo recebendo fortes críticas no cenário internacional, adota critérios objetivos para fins de identificação do preço de transferência aplicado no caso de operações com empresas interligadas, critérios esses que se distanciam dos critérios subjetivos pensados pela OCDE.

Constata-se a predominância do conceito amplo na jurisprudência atual do CARF, contudo há pluralidade de declarações de voto e votos vencidos com fundamentos igualmente sólidos.

3. O conceito de praça da Lei n. 14.395/2022

Em 8 de julho de 2023, foi publicada a Lei n. 14.395/2022, que prescreveu:

> Art. 1º Esta Lei altera a Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, para *conceituar o termo "praça" para os efeitos de determinação do valor mínimo tributável nela previsto*.
>
> Art. 2º A Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 15-A:
>
> "Art. 15-A. Para os efeitos de apuração do valor tributável de que tratam os incisos I e II do *caput* do art. 15 desta Lei, *considera-se praça o Município onde está situado o estabelecimento do remetente*."
>
> Art. 3º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação. (grifos nossos)

Dessa forma, a Lei n. 14.395/2022 fixou que o conceito de praça para fins de VTM é o município em que está situado o estabelecimento do remetente.

Por sua vez, o art. 3º apontou que a vigência da Lei se deu a partir da data de sua publicação.

A partir daí, muitos contribuintes têm sustentado que a Lei seria interpretativa, logo seria aplicável aos casos pendentes de julgamento, conforme estabelecido no art. 106, I, do CTN:

> Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
>
> I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Nesse entendimento, a Lei nova não teria modificado o conceito de praça, mas aclarado o conceito que a Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, pretendia dar. Por não inovar o ordenamento jurídico, caberia a aplicação do art. 106, I, do CTN.

Todavia, a jurisprudência do CARF tem rejeitado o caráter interpretativo da Lei n. 14.395/2022, afastando o conceito de praça como município para os fatos geradores anteriores à vigência da nova Lei, como se vê nas decisões citadas a seguir:

Acórdão n. 9303-014.774, j. 13 mar. 2024

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)
>
> Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012
>
> CONCEITO DE PRAÇA. NECESSÁRIA IDENTIDADE COM O DE MUNICÍPIO, DESCABIMENTO, CONFORME JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE EM RECENTES DECISÕES DO CARF.
>
> O conceito de praça, utilizado no art. 195, I, do RIPI/2010, não tendo sido o legislador específico quanto à abrangência territorial, comporta interpretação, melhor se identificando, conforme vem sendo entendido pela recente jurisprudência do CARF, com o mercado, que não tem necessária identidade com configurações geopolíticas, em especial a de um Município, restrição esta que implicaria dar azo a que grandes empresas com características operacionais que a esta possibilidade levam (como as do ramo de cosméticos) adotem livremente a prática de instalar um único distribuidor, interdependente, em outro Município, para forçosamente caracterizar que não existe mercado atacadista na "praça" do remetente e, assim, permitir, ao industrial, contribuinte do IPI, que pratique preços artificialmente muito inferiores ao de mercado, ou seja, admitir que a norma que visa justamente coibir esta prática venha a viabilizá-la.
>
> LEI INTERPRETATIVA. APLICAÇÃO RETROATIVA.

A Lei apenas será aplicada a ato ou fato pretérito quando for expressamente interpretativa, ou seja, nos casos em que o legislador fizer constar no corpo do ditame legal.

Acórdão n. 9303- 015.075, j. 11 abr. 2024

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010

CONCEITO DE PRAÇA. IDENTIDADE COM O DE MUNICÍPIO. DESCABIMENTO, CONFORME JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE EM RECENTES DECISÕES DESTE CARF.

O conceito de "praça", utilizado no art. 195, I, do RIPI/2010, melhor se identifica, conforme vem sendo entendido pela recente jurisprudência do CARF, com "mercado", que não tem necessária identidade com configurações geopolíticas, em especial a de um Município.

CONCEITO DE PRAÇA. LEI 14.395/2022. NATUREZA CONSTITUTIVA. VIGÊNCIA FIXADA NA PRÓPRIA LEI.

O art. 15-A acrescentado à Lei 4.502/1964, pela Lei 14.395/2022, para dispor que a partir da sua vigência considera-se "praça o Município", ou a cidade onde está situado o estabelecimento remetente – em caso de remessas de mercadorias para outro estabelecimento da mesma empresa ou de terceiros, ou ainda estabelecimento que opere exclusivamente em venda a varejo – esclarece que a natureza da norma é constitutiva, havendo ainda clara informação sobre o início da vigência do comando normativo.

Acórdão 3401-012195, j. 18 abr. 2024

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Ano-calendário: 2013

CONCEITO DE PRAÇA. IDENTIDADE COM O DE MUNICÍPIO. DESCABIMENTO, CONFORME JURISPRUDÊNCIA PREDOMINANTE EM RECENTES DECISÕES DESTE CARF.

O conceito de "praça", utilizado no art. 195, I, do RIPI/2010, melhor se identifica, conforme vem sendo entendido pela recente jurisprudência do CARF, com "mercado", que não tem necessária identidade com configurações geopolíticas, em especial a de um Município.

CONCEITO DE PRAÇA. LEI 14.395/2022. NATUREZA CONSTITUTIVA. VIGÊNCIA FIXADA NA PRÓPRIA LEI.

> O art. 15-A acrescentado à Lei 4.502/1964, pela Lei 14.395/2022, para dispor que a partir da sua vigência considera-se "praça o Município", ou a cidade onde está situado o estabelecimento remetente – em caso de remessas de mercadorias para outro estabelecimento da mesma empresa ou de terceiros, ou ainda estabelecimento que opere exclusivamente em venda a varejo – esclarece que a natureza da norma é constitutiva, havendo ainda clara informação sobre o início da vigência do comando normativo.

Tem-se que a jurisprudência majoritária do CARF afasta o caráter interpretativo da Lei, sustentando que o próprio preâmbulo expõe tratar-se de um novo conceito ao se referir à "alteração" da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, e que o art. 3º fixa a vigência para fatos geradores posteriores. Dessa forma, a Lei tem caráter constitutivo.

4. Segregação de atividades no regime monofásico de PIS e COFINS

O PIS e a COFINS são contribuições destinadas à seguridade social incidentes sobre a receita bruta (art. 195, I, "b", da CF/88) e podem se submeter a dois regimes distintos, o cumulativo e o não cumulativo.

O regime cumulativo é disciplinado pelas Leis n. 9718/1998 e n. 9.715/1998. A não cumulatividade é disciplinada pelas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, as quais estabelecem as hipóteses de tomada de crédito.

Com o advento da Emenda Constitucional n. 42/2003, a não cumulatividade adquiriu *status* constitucional: "§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas".

Todavia, para produtos específicos a legislação atribui o regime monofásico, como dispõem os art. 1º e 2º da Lei n. 10.147/2000. O PIS e a COFINS devidos pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos apontados no art. 1º têm as seguintes alíquotas: a) 2,1% e 9,9% para produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00; e b) 2,2% e 10,3% para produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 96.03.21.00.

O art. 2º prescreve que são reduzidas a zero as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos listados pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

A tributação monofásica consiste na concentração de tributação pelas contribuições PIS/COFINS no início da cadeia produtiva, com a incidência de alíquotas maiores, desonerando-se as fases seguintes da comercialização que terão alíquota zero.

Dessarte, o fato gerador ocorre uma única vez nas vendas realizadas pelos fabricantes/importadores, como uma antecipação da cobrança das contribuições que seriam cobradas nas operações subsequentes (etapa de revenda pelas pessoas jurídicas adquirentes do fabricante/importador).

Diante desse quadro, é comum a segregação das atividades do setor de cosméticos/perfumarias/farmacêuticas entre empresa industrial e comercial, industrialização e de atacadista, já que a concentração das contribuições se dá na industrial.

Ocorre que, por vezes, a validade dessa segregação de atividades é aferida pela fiscalização, que verifica a possível redução de carga tributária, com estrutura segregada que não tenha propósito econômico. Dessa forma, questiona-se se a separação de industrial e comercial é válida de fato e de direito ou se é resultado de fraude.

O procedimento fiscalizatório culmina na desqualificação das operações entre industrial e comercial se ficarem caracterizados simulação, planejamento tributário abusivo ou subfaturamento. Nessas hipóteses, o PIS e a COFINS serão cobrados sobre as operações de venda da empresa comercial para o mercado consumidor.

As desconsiderações realizadas e descritas nos autos de infração se dão por vários motivos: fraude, subfaturamento, simulação, planejamento abusivo e até mesmo ausência de propósito negocial.

Não há ilegalidade na separação de atividades de um mesmo grupo, por essa razão o arcabouço probatório para comprovação de fraude é fundamental e complexo.

Como visto, a segregação em si que gere economia tributária não se confunde com fraude. Há de se ter ganhos operacionais extrafiscais; deve-se contar com estrutura, administração, corpo de funcionários e instalações próprios; não deve haver manipulação artificial da base de cálculo das contribuições (o preço da venda da industrial para terceiros não pode representar valor muito superior àquele praticado com a atacadista relacionada); deve haver margem de lucro e existência de fato.

As margens de lucro comprovadamente abaixo das praticadas no mercado e insuficientes para cobrir os custos do negócio, bem como a movimentação financeira incompatível com a capacidade financeira da empresa ou inexistente de fato, são causas de desconsideração das operações.[5]

[5] O trecho do voto do acórdão n. 3201-004.699, julgado em 28 de março de 2019, é bastante elucidativo da situação fática posta nos processos administrativos: "Assim, o fabricante não mais

Para o PIS e a COFINS monofásicos não há regra antielisiva específica, tal como para o VTM. Por isso, a maioria dos autos de infração sustenta a desqualificação dos negócios com suporte no art. 116, parágrafo único, do CTN, e/ou a simulação, dolo ou fraude com fundamento no art. 149 do CTN e no art. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964.

Houve alteração da legislação a partir de 2015, quando o Decreto n. 8.393/2015 equiparou a empresa comercial à industrial. De 1994 a 2015, os atacadistas de produtos de perfumaria, higiene e toucador não recolhiam IPI sobre suas atividades. Até a edição dessa norma, não havia equiparação do estabelecimento comercial ao industrial para fins do IPI.

Um aspecto positivo a ser apontado de se equiparar o atacadista a estabelecimento industrial é o creditamento do valor de IPI sobre os produtos entrados em seu estabelecimento adquiridos da indústria inter-relacionada.

Nos processos em que a segregação das atividades foi questionada pela fiscalização, há de se analisar os elementos fáticos e probatórios da artificialidade da operação

---

efetua venda direta de sua produção a clientes (terceiros não vinculados), mas é impelido (contratualmente) a fazê-la à pessoa jurídica do grupo ao qual pertence por valores substancialmente reduzidos, que os revende aos mesmos clientes que outrora adquiriam esses produtos diretamente do fabricante, por preços que se aproxima daqueles praticados quando da venda indústria-cliente. O efeito imediato desse modelo de negócio foi a redução expressiva na receita bruta da industrial e a consequente redução dos tributos que incidem na operação PIS/Pasep, Cofins e IPI, além do efeito no IRPJ e CSLL. Por outro lado, na revenda da comercial-atacadista para o cliente, em que a receita bruta é expressivamente maior em relação à da industrial, não há incidência de PIS/Pasep e de Cofins, a teor do mencionado art. 2º da Lei n. 10.147/2000. É de se presumir que a introdução de uma etapa de operação de revenda realizada por uma pessoa jurídica, que até então não participava da operação de industrialização-venda direta a clientes, não traz ganhos operacionais ou econômicos ou redução de custos, pelo simples fato desse acréscimo implicar novos gastos, antes inexistentes, tais como: financeiros, operacionais, trabalhistas, administrativos, armazenamento e logísticos, e outros tantos mais. As fiscalizações setoriais realizadas pela Receita Federal têm concluído amiúde que a citada reorganização dos negócios de grupos econômicos que se dedicam às atividades empresariais com produtos sujeitos à tributação concentrada consubstanciam-se em planejamento tributário por vezes abusivos e/ou ilegais e eivadas de conduta fraudulenta que visam à sonegação fiscal, mediante simulação e o subfaturamento de preços praticados nas operações de "vendas" da indústria para a comercial-atacadista, pertencentes ao grupo. A acusação fiscal de simulação e subfaturamento recai normalmente no conjunto probatório de ausência de fundamento econômico e financeiro do acréscimo da etapa realizada pela comercial-atacadista, sem ganho econômico, no qual a finalidade, via de regra, é exclusivamente a redução do tributo na cadeia de comercialização de produtos de incidência concentrada, e a redução artificial de preços – o subfaturamento – na operação intragrupo (venda da industrial para a comercial), ao passo que o preço praticado na operação de revenda, da comercial-atacadista para o cliente, mantém-se na mesma faixa em que antes era praticado pela industrial".

entre industrial e atacadista, cujo ônus é da autoridade, uma vez que ao contribuinte é lícito organizar suas atividades para ganhos logísticos, financeiros e tributários, o que é assegurado pelos princípios da legalidade e livre concorrência.

O Acórdão n. 1302-004.195, julgado em 17 de janeiro de 2020, ao valorar os elementos trazidos aos autos, cancelou a autuação. A fiscalização apresentou documento no qual uma das empresas afirma não possuir comprovante de pagamento de água, luz e telefone em seu nome; que as contas são emitidas em nome de outra e as despesas rateadas entre as pessoas jurídicas; que não possui contratos de financiamentos, empréstimos e locação, recibos de pagamento de aluguel, bens móveis ou imóveis.

A Turma de julgamento entendeu esses elementos como insuficientes, consignando que, não sendo apresentadas as provas que corroborem a acusação de segregação ilícita, meramente formal, de atividades entre pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, deve ser cancelado o lançamento de ofício.

Extrai-se do voto condutor que, para a prova de que a "segregação se reveste de mera formalidade, desprovida de qualquer materialização fática, tendo como finalidade exclusiva a redução da carga tributária", é "imprescindível que a acusação fiscal fosse acompanhada das provas que demonstrassem que as referidas empresas constituiriam uma única pessoa jurídica de fato".

No mesmo sentido está o Acórdão n. 3301-007.721, julgado em 27 de março de 2020, que afastou a desqualificação da segregação das atividades, porquanto não houve provas cabais de que a empresa fiscalizada não constituía uma unidade autônoma de negócios:

> SIMULAÇÃO E FRAUDE. AUSÊNCIA DE PROVAS. As acusações de simulação e fraude somente devem prosperar se acompanhadas de provas cabais.
>
> DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. AUSÊNCIA DE PROVAS. A autuante deve apresentar provas de que a fiscalizada não constituía uma unidade autônoma de negócios. Que não tinha conhecimento técnico e recursos financeiros e humanos para desenvolver a atividade. Que era deficitária e carecia de aportes regulares de recursos de outras empresas do grupo. Dada a falta de provas desta natureza, deve ser cancelado do auto de infração, que cobrava o IPI como se controlada e controladora fossem uma única pessoa jurídica.

O Acórdão n. 3403-002.519, julgado em 20 de março de 2014, afastou a acusação de que a separação entre as pessoas jurídicas industrial e comercial seria uma simulação:

> PIS. REGIME MONOFÁSICO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO ABSOLUTA. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. ART. 116, P.U. DO CTN. UNIDADE ECONÔMICA. ART. 126, III, DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Não se configura simulação absoluta

> se a pessoa jurídica criada para exercer a atividade de revendedor atacadista efetivamente existe e exerce tal atividade, praticando atos válidos e eficazes que evidenciam a intenção negocial de atuar na fase de revenda dos produtos. A alteração na estrutura de um grupo econômico, separando em duas pessoas jurídicas diferentes as diferentes atividades de industrialização e de distribuição, não configura conduta abusiva nem a dissimulação prevista no art. 116, p.u. do CTN, nem autoriza o tratamento conjunto das duas empresas como se fosse uma só, a pretexto de configuração de unidade econômica, não se aplicando ao caso o art. 126, III, do CTN.[6]

Em sentido contrário, no Acórdão n. 3201-004.699, julgado em 28 de março de 2019, a Turma de julgamento entendeu que houve a prova da artificialidade na segregação de atividades para PIS/COFINS monofásicos, pois:

> A introdução de pessoa jurídica, na condição de comercial-atacadista exclusiva, interdependente de uma outra fabricante de produtos sujeitos à incidência concentrada das Contribuições para o PIS e Cofins, para que se interponha entre o fabricante-vendedor e o cliente, que se revela desnecessária, prescindível e sem comprovação de redução de custos e despesas na etapa de fabricação-venda, com redução artificial da receita bruta da industrial, mediante a prática de simulação e subfaturamento, revela planejamento tributário abusivo e ilícito cuja finalidade é a redução fraudulenta da base de cálculo dos tributos devidos.

Por outro lado, houve a desqualificação da multa, por não ser "viável a qualificação da multa de ofício quando inexistir dolo por parte do contribuinte, mas mera divergência quanto à interpretação da legislação tributária". E houve também a exclusão da responsabilidade tributária atribuída aos sócios, porque não bastaria para caracterizar a responsabilidade tributária solidária dos sócios "que estes meramente [estivessem] exercendo função sócio-administrativa na pessoa jurídica autuada. A conduta dolosa deve ser evidenciada e identificado quem a praticou para que tal seja responsabilizado solidariamente".

Assim, a despeito do reconhecimento do planejamento tributário abusivo, tal fato para os julgadores não implicaria qualificação da multa de ofício e atribuição de responsabilidade.[7]

---

6 "Art. 126. A capacidade tributária passiva independe: [...] III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional."

7 O acórdão reformou a decisão de primeira instância, que entendeu que o planejamento tributário abusivo e ilegal praticado pelo grupo econômico evidencia a conduta dolosa de impedir o conhecimento da real base de cálculo dos tributos, ensejando, pois, a qualificação da multa de ofício aplicada. Ademais, os administradores da empresa – diretores, gerentes ou representantes, que praticam, de forma comissiva ou omissiva, conjuntamente com o contribuinte, as condutas

No Acórdão n. 3201-003.930, julgado em 30 de agosto de 2018, a autuação foi mantida, porque:

> a) importadora e industrial e (b) comercial realizavam transações comerciais entre vinculadas com afetação de preços. Em outras palavras, que o preço pelo qual a entidade (a) importadora e industrial revendia suas mercadorias para a entidade (b) comercial era inferior ao que seria se as partes não fossem vinculadas e o preço tivesse sido ofertado a terceiras empresas compradoras. O fato de entidade (a) importadora e industrial operar com "acordo de fornecimento", trabalhar com o sistema de conta corrente e ter como único adquirente de suas mercadorias a entidade (b) comercial do mesmo grupo pesou para tal conclusão.

Além disso, a "fiscalização demonstrou que os preços praticados entre as entidades estavam abaixo dos valores aceitáveis no mercado".

Na mesma esteira da decisão anterior, foi cancelada a multa qualificada de 150% (art. 44, inciso I, § 1º, da Lei n. 9.430/1996, na redação anterior à Lei n. 14.689/2023 c/c art. 72 da Lei n. 4.502/1964), sob a fundamentação de que:

> A afetação dos preços em função da vinculação entre as entidades não constitui fraude ou simulação. A favor do sujeito passivo está a prestação de informações contábeis e fiscais de forma regular. Logo, a divergência entre o sujeito passivo e a fiscalização quanto à operacionalização do planejamento tributário seria insuficiente para caracterizar a fraude ou simulação e não autoriza a qualificação da multa de ofício, independentemente do posicionamento que se tenha quanto às atividades do grupo empresarial.

O Acórdão n. 3301-003.169, julgado em 17 de março de 2017, analisou a tributação de IPI diante da desconsideração das empresas industrial e comercial, por ocorrência de simulação, para considerá-las como uma só. Não se tratou de VTM, mas sim de ocorrência de fraude, cujo resultado foi a tomada do valor da saída da comercial como base de cálculo para o IPI devido pela industrial. Os fatos e o suporte probatório foram imprescindíveis[8] para negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

Em apertada síntese, as razões para a manutenção do auto de infração foram:[9]

---

tipificadas nos arts. 71 a 73 da Lei n. 4.502/64 – respondem pelo crédito tributário de forma solidária, nos termos do art. 124 combinado com o art. 135 do CTN.

8 Conforme Ferragut (2016, p. 51): "A finalidade da prova é demonstrar a existência ou inexistência dos fatos afirmados pelas partes e, com isso, assegurar a legalidade e a tipicidade. A prova não pode ser considerada um fim em si mesma. É instrumento para constituir a verdade no processo: a prova é sempre prova de algo. Por isso, não obstante sua função seja persuasiva, essa tarefa de convencer o julgador visa a atingir determinada finalidade, orientada à constituição ou desconstituição do fato jurídico em sentido estrito".

9 Ao recurso especial interposto pelo contribuinte foi negado provimento pela 3ª Turma da CSRF.

i. A industrial deu saída dos produtos acabados, industrializados ou importados integralmente a estabelecimentos da comercial.

ii. Os preços de venda praticados pela industrial nas operações com a comercial não tinham lógica financeira, já que não cobriam os custos de fabricação, sem qualquer margem de lucro, o que foi interpretado como falta de propósito negocial.

iii. Os estabelecimentos destinatários da comercial, cadastrados como comerciais atacadistas, eram meros depósitos, operados por uma empresa de logística, sem departamentos comerciais ou pessoais próprios.

iv. Os produtos recebidos pela comercial eram remetidos para estabelecimentos comerciais de terceiros, por meio de operações documentadas com CFOP correspondente à revenda de mercadorias e sem o destaque do IPI, porque o estabelecimento interdependente não se equiparou a industrial nessas operações.

v. Os valores unitários indicados nas notas fiscais de saída emitidas pelo estabelecimento industrial, com destaque do IPI, representavam, em média, apenas um terço dos valores unitários dos mesmos produtos nas notas fiscais referentes às saídas promovidas pela suposta comercial atacadista para terceiros, sem o destaque do IPI.

vi. Nas saídas dos mesmos produtos dos centros de distribuição da comercial para estabelecimentos de terceiros não interdependentes, os valores unitários eram triplicados.

vii. Houve contratos de fornecimento antedatados, subscritos por pessoas sem poderes estatutários.

Se a unidade industrial não tinha qualquer autonomia empresarial, sendo realizados negócios fictícios entre empresas que, de fato, eram uma só, a segregação foi identificada como apenas formal, ou seja, artificial.

Houve a atribuição de responsabilidade tributária, porquanto, "configurando a pessoa jurídica como sócia majoritária, detentora de fato de poderes de decisão, é cabível a imputação da responsabilidade solidária para satisfação dos créditos tributários constituídos por meio de lançamento".

O acórdão n. 9303-010.257, julgado em 9 de julho de 2020, sintetizou nesses termos as razões para manutenção da íntegra da autuação.

Foi aplicada e mantida a multa qualificada, diante da "criação artificial de uma etapa na qual teria ocorrido o fato gerador do tributo (calculado sobre uma base muito inferior à que seria a legalmente prevista), quando, na realidade, se deu em uma posterior, levada a efeito, aí sim, pelo valor de mercado (art. 44, inciso I, e § 1º da Lei n. 9.430/96, na redação anterior à Lei n. 14.689/2023 c/c art. 72 da Lei n. 4.502/64)".

Em outra vertente, o Acórdão n. 3201-003.930, já citado acima, analisou os mesmos aspectos fáticos das mesmas empresas, mas para fins da determinação da base de cálculo na apuração do PIS e da COFINS monofásicos. O desfecho foi diferente em parte.

Manteve-se a autuação porque as operações entre as duas empresas foram entendidas como transações com afetação do preço, sendo, portanto, desconsideradas. Dessa forma, a tributação do PIS e da COFINS se deu sobre os preços praticados pela comercial e os terceiros adquirentes no mercado interno.

No voto vencedor, foram consignadas as seguintes razões:

> Para justificar a manutenção dos valores principais, prevaleceu o entendimento do colegiado de que não houve circulação de mercadoria econômica ou jurídica nas "vendas" da autuada para a sua interdependente, mas tão somente circulação física.
>
> Nessa linha de pensamento, a maioria do colegiado entendeu que as entidades (a) importadora e industrial e (b) comercial realizavam transações comerciais entre vinculadas com afetação de preços. Em outras palavras, que o preço pelo qual a entidade (a) importadora e industrial revendia suas mercadorias para a entidade (b) comercial era inferior ao que seria se as partes não fossem vinculadas e o preço tivesse sido ofertado a terceiras empresas compradoras. O fato de a entidade (a) importadora e industrial operar com "acordo de fornecimento", trabalhar com o sistema de conta corrente e ter como único adquirente de suas mercadorias a entidade (b) comercial do mesmo grupo pesou para tal conclusão.
>
> A prática adotada pelo grupo multinacional na determinação dos preços internos possui semelhança com a metodologia de preços de transferência na esfera internacional. A essência da questão para fins de tributação, tanto na esfera internacional como na interna, encontra-se na seguinte pergunta: em que medida os preços praticados pelas entidades do mesmo grupo foram afetados?
>
> A fiscalização demonstrou que os preços praticados entre as entidades estavam abaixo dos valores aceitáveis no mercado. Em sua defesa, as entidades do grupo poderiam ter demonstrado que os preços praticados se assemelhavam a preços de terceiros. Poderiam também ter juntado documentação de que suas margens de lucro estavam conforme o mercado. Enfim, poderiam ter farta-

> mente argumentado quanto ao preço praticado. Ao contrário, a defesa trouxe argumentos de reorganização societária que nada provam quanto *à* robustez dos preços praticados.

Entretanto, ao contrário do Acórdão n. 3301-003.169 (julgado em 17 de março de 2017), que analisou o IPI, a qualificação da multa de ofício foi excluída por não restar configurada a conduta dolosa, pois a afetação dos preços em função da vinculação entre as entidades não constitui fraude ou simulação, e houve a prestação de informações contábeis e fiscais de forma regular pelas empresas.

5. Apontamentos sobre a prova na segregação de atividades entre empresas interligadas

O processo administrativo é regido pelos seguintes princípios: contraditório e ampla defesa (art. 5º, LIV e LV, da CF/88); legalidade (art. 5º, II, da CF/88; art. 2º, I, da Lei n. 9.784/1999 e art. 142 do CTN); segurança jurídica (art. 5º, XXXVI, da CF/88 e art. 54 da Lei n. 9.784/1999); motivação das decisões (art. 93, IX, da CF/88; art. 131 do CPC; art. 6º, parágrafo único, 48 e 50 da Lei n. 9.784/1999, art. 2º, VII e VIII, da Lei n. 9.784/1999); duplo grau de cognição (art. 5º, LV, da CF/88) e formalismo moderado (art. 2º, parágrafo único, IX, da Lei n. 9.784/1999).

O princípio da verdade material é diretamente decorrente desses princípios, sendo voltado à busca da comprovação da ocorrência ou não do fato descrito na hipótese de incidência. Desse modo, a incidência tributária pressupõe o suporte probatório como a garantia da observância da estrita legalidade tributária e da tipicidade tributária, que são limites objetivos voltados à proteção do valor segurança jurídica, garantindo que os contribuintes estarão sujeitos à tributação somente se for praticado o fato descrito na hipótese normativa tributária.

Como regra geral, a prova dos fatos constitutivos cabe a quem pretenda o nascimento da relação jurídica, enquanto a dos extintivos, impeditivos ou modificativos compete a quem os alega, nos termos do art. 373 do CPC/2015:

> A prova compete a quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado. Por outro lado, se o autor apresenta provas do fato que alega, incumbe ao demandado fazer a contraprova, demonstrando fato oposto. Em processo tributário, por exemplo, se o Fisco afirma que houve determinado fato jurídico, apresentando documento comprobatório, ao contribuinte cabe provar a inocorrência do alegado fato, apresentando outro documento, pois a negativa se resolve em uma ou mais afirmativas. (Tomé, 2011, p. 264)

Dispõe o art. 9º do Decreto n. 70.235/1972 que a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada deverão estar instruídas com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

Então, a prova produzida pela autoridade fiscal é vinculada à estrita legalidade, tipicidade e motivação do ato administrativo de lançamento (art. 3º e 142 do CTN), e, obrigatoriamente, é posta no lançamento. Dado o caráter vinculado da tributação, a produção de prova na constituição do fato jurídico-tributário é "dever", e não mero "ônus", do Fisco:

> [...] a Administração não goza de ônus de provar a legalidade de seus atos, mas sim de verdadeiro dever de demonstrá-la. Assim, não há que se falar em transferência do ônus da prova da Administração para o administrado, sendo certo que, enquanto este tem mero ônus de provar os fatos que demonstram a ilegalidade e ilegitimidade do ato administrativo, aquela tem verdadeiro dever jurídico. É de se assinalar que quando se fala em dever de provar da Administração Pública se está referindo não ao dever de formar o convencimento do julgador quanto à verossimilhança de determinados fatos a partir de sua representação, mas sim ao dever das autoridades administrativas de investigarem a verdade material lastreando os seus atos administrativos em representações idôneas dos fatos que se alega terem ocorrido. (Rocha, 2010, p. 181)

Por outro lado, a escrituração contábil e fiscal do contribuinte mantida segundo as disposições legais faz prova a favor dele dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, conforme prescrição do art. 26 do Decreto n. 7.574/2011. Dessa forma, incumbe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados na escrita do contribuinte (parágrafo único do mesmo dispositivo legal).

Em processos decorrentes de pedidos de restituição/declaração de compensação, por recolhimento a maior de IPI ou PIS/COFINS monofásico, cabe ao contribuinte o ônus da prova da liquidez e certeza do crédito reclamado à Administração Tributária, nos termos do art. 170 do CTN. Tem-se que documentos comprobatórios do crédito são aqueles que evidenciam a origem, a natureza e a quantificação, bem como demonstram o total cumprimento da legislação.

A adoção do conceito amplo de "praça" na jurisprudência passa pela análise dos critérios eleitos pela fiscalização e pela valoração das provas colacionadas aos autos pela autoridade e pelo contribuinte.

Para a aplicação do VTM, a autoridade fiscal tem o ônus de provar que o contribuinte adotou preço inferior ao corrente no mercado atacadista do remetente; por sua vez, ao contribuinte cabe a prova de que inexiste preço corrente no mercado atacadista do remetente.

Na fiscalização do IPI, a autoridade tem o ônus de: comprovar a relação de interdependência e sustentar fática e juridicamente a área geográfica eleita como praça; apontar claramente quais foram os critérios eleitos na determinação da praça e do mercado atacadista; esclarecer os dados coletados na comparação de preços; se for o caso de arbitramento, em decorrência de subfaturamento, fraude ou simulação, demonstrar o dolo do contribuinte e as bases utilizadas para a construção da base de cálculo.

Para a tributação de PIS e COFINS no regime monofásico, no tocante à segregação das atividades empresariais, deve a fiscalização provar a ocorrência da fraude, dolo e simulação que resultaram em operações sem substância econômica, inexistentes de fato ou com preços artificiais muito inferiores aos de venda para terceiros.

É ônus da fiscalização a prova do dolo específico para fins de aplicação da qualificadora da multa de ofício[10] e a demonstração dos requisitos para a atribuição de responsabilidade tributária, nos termos do art. 124[11] e/ou[12] art. 135[13] do CTN.

Além da robustez da prova, é imperioso o apontamento do correto fundamento legal do auto de infração para a desconsideração dos negócios jurídicos das empresas do grupo.

Diversas são as premissas que a fiscalização adota. Na pragmática dos casos analisados, as fundamentações dos lançamentos se deram no art. 116, parágrafo único,

10 "MULTA QUALIFICADA. REQUISITOS. ASPECTO SUBJETIVO DO INFRATOR. Diferentemente da multa de ofício de 75%, que é objetiva, decorre do tipo (lei) e é imposta com culpa ou dolo, a multa qualificada de 150% necessita da aferição do aspecto subjetivo do infrator, consistente na vontade livre e consciente, deliberada e premeditada de praticar a conduta ou de assumir o risco da sonegação" (Acórdão n. 9202-003.764, j. 13 abr. 2016).

11 Conforme Ferragut (2013, p. 80): "O artigo 124, I e II, do CTN adota dois critérios para estabelecer o vínculo de solidariedade passiva entre os devedores: (i) interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário; e (ii) designação expressa em lei. Iniciemos com o interesse comum. Muito embora o direito positivo não tenha elucidado o conteúdo semântico desse critério, entendemos como sendo a ausência de interesses jurídicos opostos na situação que constitua o fato jurídico tributário, somada ao proveito conjunto dessa situação".

12 "RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. APLICAÇÃO CONCORRENTE DOS ARTS. 124, I, E 135, III, DO CTN. POSSIBILIDADE. Não há óbice à imputação de responsabilidade tributária aplicando-se, de forma concorrente, os arts. 124, I, e 135, III, do CTN" (Acórdão n. 3301-003.933, j. 22 ago. 2017).

13 "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."

do CTN[14], no art. 149, IV e VII, do CTN[15] cumulados ou não com o art. 50 do Código Civil,[16] além dos art. 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/1964.

Destarte, uma das consequências da fundamentação equivocada dos autos de infração é o seu cancelamento.

No Acórdão n. 3401-005.228, julgado em 20 de setembro de 2018, a Turma, com premissa diversa da fiscalização, decidiu que a utilização do parágrafo único do art. 116 do CTN como fundamento do auto de infração não se sustentava diante da falta de regulamentação:

> PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. FALTA DE REGULAMENTAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 CTN. ERRO DE FUNDAMENTAÇÃO. O parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar n. 104/2001, trata-se de regra antidissimulação, e prevê a possibilidade de desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária que até o momento não foi editada, não podendo, portanto, ser utilizado como fundamento da decisão.

Por fim, cabe ressaltar que, como visto, para o PIS e a COFINS monofásicos não há regra antielisiva específica como a regra de VTM para o IPI, por isso não se sustenta o auto de infração que aplica as regras do VTM para utilizar os preços do atacadista na indústria sob a alegação de planejamento tributário ilícito que levaria a subfaturamento, sem provas da ocorrência de fraude ou simulação.

É o que se observa no Acórdão n. 3301-010.236, julgado em 5 de julho de 2021:

---

14 "Art. 116. [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária."

15 "Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...] IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; [...] VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação."

16 "Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso."

Não há critérios legais para a equalização dos preços praticados entre partes relacionadas para ajustados a preços de mercado no caso de PIS e COFINS monofásico.

O arbitramento e desconsideração do negócio jurídico em razão de subfaturamento derivado de um planejamento tributário abusivo, depende da comprovação da existência de fraude, dolo ou simulação nas operações, como a inexistência de substância econômica nas atacadistas, criadas apenas para simular operações e fraudar o Fisco.

Considerações finais

O contribuinte, legitimamente, pode e deve, com segurança jurídica, planejar suas ações com o escopo de reduzir a carga tributária que suporta, porém a segregação das atividades negociais com o objetivo de obter economia tributária pode representar tanto uma conduta lícita quanto ilícita, por isso, é fundamental o claro delineamento das condutas.

A opção negocial do contribuinte no desempenho de suas atividades, quando não integrar qualquer hipótese de ilicitude, ou seja, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária ou acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas, é perfeitamente lícita e não suscetível de desconsideração pela autoridade administrativa para fins de tributação.

Estará o contribuinte no campo da ilicitude se o negócio jurídico for simulado e decorrente de fraude, ou seja, se as condutas esconderem, modificarem ou excluírem o fato jurídico-tributário.

A simulação, que legitima a desconsideração do negócio jurídico, tem os seguintes elementos: (i) conluio entre as partes; (ii) divergência entre a real vontade das partes e o negócio por elas declarado; e (iii) intenção de lograr o Fisco.

A simulação se caracteriza pela divergência entre a exteriorização e a vontade, isto é, são praticados determinados atos formalmente, enquanto, subjetivamente, os que se praticam são outros. Desse modo, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas no aspecto formal, pois, na realidade, o ato praticado é outro.

Por sua vez, a fraude depende da comprovação da conduta dolosa, do intuito de omitir informação, falsificar documentos, fazer declaração falsa, firmar atos e negócios apenas inexistentes de fato etc.

Em suma, este trabalho teve o objetivo, através da pragmática das decisões do CARF sobre a segregação de atividades das empresas interligadas, colaborar com o contínuo aperfeiçoamento da fixação de premissas de análise meritória e da aplicação da legislação pelos operadores do Direito.

Referências

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BOSSA, Gisele (coord.); BELISÁRIO, Tatiana Josefovicz,; DURO, Semíramis de Oliveira (org.). *Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF*. São Paulo: Almedina, 2020.

CANTO, Gilberto Ulhôa. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Elisão e evasão fiscal*. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1988. Caderno de Pesquisas Universitárias n. 13.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário*: linguagem e método. 5. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2013a.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Editora Noeses, 2013b. v. 1.

DANIEL NETO, Carlos Augusto; LAURENTIIS, Thais De. Normas antielisivas e segurança jurídica: análise da jurisprudência do CARF sobre a tributação na segregação de atividades empresariais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT, n. 42, 2019.

DANIEL NETO, Carlos Augusto; RIBEIRO, Diego Diniz. O Valor Tributável Mínimo (VTM) e o conceito de "praça" na sua apuração. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: IBDT, n. 39, 2018.

FERRAGUT, Maria Rita. *Reponsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário*: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica. São Paulo: Saraiva, 2016.

FERRAZ, Sérgio; DALLARI, Adilson Abreu. *Processo administrativo*. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; BORGES, Letícia Menegassi; DURO, Semíramis de Oliveira. *Dicionário de Direito Administrativo*. São Paulo: Editora Mackenzie, 2016.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. *Elisão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

ROCHA, Sérgio André. *Processo administrativo* fiscal: controle administrativo do lançamento tributário. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris Editora, 2010.

SIMÕES, Maria Eduarda Alencar Câmara. Da eficiência probatória nas operações entre empresas interligadas à luz da jurisprudência do CARF: IPI (Valor Tributável Mínimo). *In:* BOSSA, Gisele (coord.); BELISÁRIO, Tatiana Josefovicz; DURO, Semíramis de Oliveira (org.). *Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF*. São Paulo: Almedina, 2020.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

VALLE, Maurício Dalri Timm do. *Princípios constitucionais e regras-matrizes de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI*. São Paulo: Noeses, 2016.

O CONCEITO DE PRAÇA NO IPI: EVOLUÇÃO LEGISLATIVA E REFLEXÕES JURÍDICAS

ALEXANDRE FREITAS COSTA[1]

Resumo: O artigo aborda as controvérsias sobre o conceito de "praça" para fins de fixação do Valor Tributável Mínimo (VTM) no âmbito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), com foco na Lei n. 14.395/2022 e sua eventual retroatividade. Após apresentar os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais sobre o tema, o estudo analisa a evolução normativa e interpretativa do conceito de "praça", destacando a ruptura introduzida pela Solução de Consulta COSIT n. 8/2012, que ampliou o alcance do conceito de mercado atacadista. A análise discute se a referida lei tem caráter interpretativo ou inovador e conclui que qualquer tentativa de retroatividade compromete a segurança jurídica, sendo necessária uma reforma legislativa que equilibre a adaptação às novas realidades comerciais sem comprometer os princípios do Estado de Direito.

Palavras-chave: Valor Tributável Mínimo (VTM); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); conceito; praça; Lei n. 14.395/2022.

Abstract: The article addresses the controversies surrounding the concept of "praça" (marketplace) for the purpose of determining the Minimum Taxable Value (MTV) under the Industrialized Products Tax (IPI), with a focus on Law No. 14,395/2022 and its potential retroactive effects. By presenting doctrinal and jurisprudential perspectives, the study examines the normative and interpretative evolution of the term "praça," highlighting the shift introduced by COSIT Internal Consultation No. 8/2012, which broadened the scope of the wholesale market concept. The analysis discusses whether the law is interpretative or innovative and concludes that any retroactive application undermines legal certainty. The article emphasizes the need for legislative reform to modernize the concept of "praça" in line with contemporary economic realities, without compromising the principles of the rule of law.

Keywords: Minimum Taxable Value (MTV); Industrialized Products Tax (IPI); concept; marketplace; Law 14,395/2022.

[1] Conselheiro da 3ª Turma da Câmara Superior do CARF. Professor de Direito Tributário da PUC Minas. Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Doutor em Direito Público pela PUC Minas. Presidente do Instituto Mineiro de Estudos Tributários e Previdenciários (IMETPrev). Diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT).

DOI 10.5281/zenodo.17281454

Sumário

Introdução. 619
1. O Valor Tributável Mínimo (VTM) 619
2. O conceito de praça: origem e evolução interpretativa 621
3. A Lei n. 14.395/2022 e a retroatividade legislativa 627
Considerações finais 630
Referências 631

Introdução

A temática proposta neste estudo não constitui, necessariamente, uma novidade, mas nos convida a uma reflexão aprofundada sobre aspectos específicos da legislação tributária, através da revisitação de questões que suscitam controvérsia no ordenamento jurídico brasileiro e impactam diretamente a segurança jurídica.

Em julgamentos realizados na 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, três foram os posicionamentos apresentados pelos conselheiros quanto ao conceito de praça para fins de determinação do Valor Tributável Mínimo (VTM) no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI):

i. que a Lei n. 14.395/2022 não é retroativa e que, até a sua edição, o conceito de praça deve ser compreendido em conformidade com a Solução de Consulta COSIT n. 8/2012;

ii. que a Lei n. 14.395/2022 é retroativa e que o conceito de praça deve ser compreendido como o município onde está situado o estabelecimento do remetente;

iii. que a Lei n. 14.395/2022 não é retroativa, bem como que a sua edição não alterou o conceito de praça, haja vista que este deveria ser compreendido em conformidade com o disposto no art. XX do Decreto-lei n. 34/1966.

Por entender como o mais adequado à matéria, adotamos o posicionamento consignado em (iii), entendendo ser a Lei n. 14.395/2022 desnecessária em face do conceito de praça contido no ordenamento jurídico brasileiro.

Neste artigo cuidaremos de explicitar as razões que nos levaram a adotá-lo, destacando que, a partir da edição da Lei n. 14.395, de 8 de julho de 2022, duas são as controvérsias que despontam acerca do tema:

i. a determinação do conceito de "praça" para fins de fixação do VTM no âmbito do IPI; e

ii. a possibilidade ou não de retroatividade da Lei n. 14.395/2022, conforme autorização contida no art. 106, inciso I, do Código Tributário Nacional.

1. O Valor Tributável Mínimo (VTM)

Antes de adentrarmos a análise das controvérsias advindas da definição do conceito de praça para fins de aplicação à fixação do Valor Tributável Mínimo no Imposto sobre Produtos Industrializados, cumpre tecer breves comentários acerca do VTM.

O Valor Tributável Mínimo (VTM), no âmbito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), apresenta-se como uma norma antielisiva específica que objetiva

evitar a manipulação artificial da base de cálculo do imposto nas operações entre empresas interdependentes, definida esta relação em conformidade com o art. 42 da Lei n. 4.502/1964.[2]

Com vistas a assegurar que a base de cálculo aplicável nas operações seja fixada em valor inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, o VTM garante, assim, a correta incidência tributária e evita práticas que possam reduzir indevidamente a carga tributária.

Ao prezar pela integridade do sistema tributário, o VTM garante que as operações entre empresas interdependentes sejam tributadas de forma justa e conforme os valores praticados no mercado, impedindo que empresas interdependentes estabeleçam preços de transferência artificiais ou subfaturados entre si, com o objetivo de reduzir a base de cálculo do IPI.

Com o objetivo de assegurar que a base de cálculo reflita os preços de mercado, foram estabelecidos quatro métodos para a sua fixação:

i. o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente;

ii. o preço de venda aos consumidores, considerando-se o VTM como 90% (noventa por cento) dele;

iii. o custo do produto, acrescido das margens de lucro normal da empresa fabricante e do revendedor e, ainda, das demais parcelas que deverão ser adicionadas ao preço da operação, no caso de produtos saídos do estabeleci-

[2] "Art. 42. Para os efeitos desta lei, considera-se existir relação de interdependência entre duas firmas:
I - quando uma delas tiver participação na outra de quinze por cento ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem assim por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física. (Redação dada pela Lei n. 7.798, de 1989); II - quando, de ambas, uma mesma pessoa fizer parte, na qualidade de diretor ou de sócio que exerçam funções de gerência, ainda que essas funções sejam exercidas sob outra denominação;
III – Quando uma delas tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de 20% (vinte por cento) no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de 50% (cinquenta por cento), nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados de sua fabricação, importação ou arrematação. Parágrafo único. Considera-se ainda haver interdependência entre duas firmas, com relação a determinado produto: I - quando uma delas fôr a única adquirente, por qualquer forma ou título inclusive por padronagem, marca ou tipo de um ou de mais de um dos produtos, industrializados, importados ou arrematados pela outra; II - quando uma delas vender à outra produto tributado de sua fabricação, importação, ou arrematação, mediante contrato de comissão, participação e ajustes semelhantes."

mento industrial, ou do que lhe seja equiparado, com destino a comerciante autônomo, ambulante ou não, para venda direta a consumidor;

iv. o arbitramento pelo Fisco, nas hipóteses previstas no art. 17 da Lei n. 4.502/1964.[3]

A principal divergência jurídica na utilização do VTM atualmente reside na definição do conceito de "praça do remetente" para fins de definição do preço praticado no mercado atacadista local do estabelecimento remetente, tema que passamos a cuidar no próximo tópico.

2. O conceito de praça: origem e evolução interpretativa

A primeira das controvérsias apontadas consiste na definição do conceito de "praça" no ordenamento jurídico brasileiro, para fins de aplicação ao VTM.

Historicamente, o conceito de "praça" tem raízes na economia e no direito comercial, e está vinculado à ideia de unidade mercantil ou comercial de uma cidade.

Os dicionários da língua portuguesa definem "praça", em seu sentido econômico, como a comunidade comercial e financeira de uma cidade.

De Plácido e Silva (2016), em seu *Vocabulário jurídico*, define "praça" como a "organização mercantil ou comercial de uma cidade, constituída pela totalidade de comerciantes e de quantos os auxiliam na promoção dos atos".

Este conceito teve por base a definição de praça de comércio contida nos art. 32 a 34 do Código Comercial de 1850, que dispunham:

> Art. 32. Praça do comércio é não só o local, mas também a reunião dos comerciantes, capitães e mestres de navios, corretores e mais pessoas empregadas no comércio.
>
> Este local e reunião estão sujeitos à polícia e inspeção das autoridades competentes.
>
> O regulamento das praças do comércio marcará tudo quanto respeita à polícia interna das mesmas praças, e mais objetos a elas concernentes.
>
> Art. 33. O resultado das negociações que se operarem na praça determinará o curso do câmbio e o preço corrente das mercadorias, seguros, fretes, trans-

[3] "Art. 17. Ressalvada a avaliação contraditória na forma do art. 109, o fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos nos termos dos arts. 14 e 15 quando sejam omissos ou não mereçam fé os documentos expedidos pelas partes, ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no artigo anterior."

> portes de terra e água, fundos públicos, nacionais ou estrangeiros, e de outros quaisquer papéis de crédito, cujo curso possa ser anotado.
>
> Art. 34. Os comerciantes de qualquer praça poderão eleger dentre si uma comissão que represente o corpo do comércio da mesma praça.

O conceito legal de praça foi acolhido também pelo Decreto n. 2.591/2012 (antiga Lei do Cheque) em seu artigo 4º, que dispunha: "O cheque deve ser apresentado dentro de cinco dias, quando passado na praça onde tem de ser pago, e de oito dias, quando em outra praça".

A vigente Lei do Cheque (Lei n. 7.357/1985), sem perder de vista a noção de praça de pagamento como sendo o município, dispõe o seguinte em seu art. 33: "O cheque deve ser apresentado para pagamento, a contar do dia da emissão, no prazo de 30 (trinta) dias, quando emitido no lugar onde houver de ser pago; e de 60 (sessenta) dias, quando emitido em outro lugar do País ou no exterior".

Na legislação tributária, este entendimento de "praça" correspondente ao "município" do remetente foi albergado pela Lei n. 4.502/1964, que, na redação original do seu art. 15, dispunha:

> Art. 15. O valor tributável não poderá ser inferior:
>
> I - *ao preço normal de venda por atacado a outros compradores ou destinatários, ou na sua falta, ao preço corrente no mercado atacadista do domicílio do remetente*, quando o produto fôr remetido, para revenda, a estabelecimento de terceiro, com o qual o contribuinte tenha relações de interdependência (art. 42). (grifo nosso)

Ao dar nova redação ao dispositivo, o Decreto-lei n. 34 deixou ainda mais claro o conceito de praça como sendo o município para fins de determinação do VTM:

> Art. 15. O valor tributável não poderá ser inferior:
>
> I - ao *preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente*, quando o produto fôr remetido a outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica ou a estabelecimento de terceiro incluído no artigo 42 e seu parágrafo único. (grifo nosso)

A Receita Federal do Brasil corroborou este entendimento ao afirmar, no Parecer Normativo CST n. 44/1981, bem como no Ato Declaratório Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação (ADN CST) n. 05/1982, ser o conceito de praça diretamente relacionado à ideia de município:

Parecer Normativo CST n. 44/1981

3. A base da norma que se examina, originariamente foi o disposto no inciso I do artigo 15 da Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964, "verbis":

"Art. 15 - O valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço normal de venda por atacado a outros compradores ou destinatários, ou, na sua falta, ao preço corrente no mercado atacadista do domicílio do remetente, quando o produto for remetido, para revenda, a estabelecimento de terceiro, com o qual o contribuinte tenha relações de interdependência (art. 42)."

4. No texto transcrito observa-se que a regra de apuração do valor tributável destacava a hipótese de venda por atacado a outros compradores ou destinatários, podendo ser entendida como o preço praticado pelo próprio remetente.

4.1. A alteração 5ª do artigo 2º do Decreto-Lei n. 34, de 18 de novembro de 1966, deu nova redação ao inciso transcrito, e excluiu a possibilidade daquele entendimento, definindo que:

"Art. 15. O valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica ou a estabelecimento de terceiro, incluído no artigo 42 e seu parágrafo único."

5. A norma superveniente determina, pois, ser "o preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente..." a base mínima para o valor tributável nas hipóteses que menciona.

6. Registram os dicionários da Língua Portuguesa que *mercado, convencionalmente, significa a referência feita em relação à compra e venda de determinados produtos*.

6.1. *Isto significando*, por certo, que *numa mesma cidade, ou praça comercial, o mercado atacadista de determinado produto, como um todo, deve ser considerado relativamente ao universo das vendas que se realizam naquela mesma localidade*, e não somente em relação àquelas vendas efetuadas por um só estabelecimento, de forma isolada.

7. Por isso, os preços praticados por outros estabelecimentos da mesma praça que a do contribuinte interessado em encontrar o valor tributável do IPI através do preço corrente no mercado atacadista devem ser considerados para o cálculo da média ponderada de que trata o § 5º do artigo 46 do RIPI/79.

8. Quando não puder ser conhecido, por inexistente, o preço corrente no mercado atacadista relativo a qualquer produto, o comando legal a ser seguido encontra-se no artigo 46, § 6º (parte final), combinado com o disposto no parágrafo único do artigo 44 do já mencionado Regulamento aprovado pelo Decreto n. 83.263, de 09 de março de 1979. (grifos nossos)

Ato Declaratório Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação (ADN CST) n. 05/1982

> *DECLARA*, igualmente, que, do produto assim caracterizado, *para efeito de cálculo da média ponderada* de que trata o § 5º do artigo 46 do RIPI/79, que determinará o *valor tributável mínimo* a que alude o artigo 46, inciso I, do mesmo Regulamento, *deverão ser consideradas as vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade*, excluídos os valores de frete e IPI. (grifos nossos)

Por fim, o RIPI/2010 expressamente estabelece a relação entre praça e município ao disciplinar o arbitramento do valor tributado, dispondo o seguinte em seu art. 197:

> Art. 197. Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o Fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no art. 192 (Lei n. 5.172, de 1966, art. 148, e Lei n o 4.502, de 1964, art. 17).
>
> § 1º Salvo se for apurado o valor real da operação, nos casos em que este deva ser considerado, o arbitramento tomará por base, sempre que possível, o *preço médio do produto no mercado do domicílio do contribuinte*, ou, na sua falta, nos principais mercados nacionais, no trimestre civil mais próximo ao da ocorrência do fato gerador. (grifo nosso)

E não se pode olvidar que por domicílio deva-se compreender o município, nos estritos termos do art. 70 do Código Civil,[4] haja vista a vedação legal constante do art. 110 do Código Tributário Nacional.

Esta interpretação foi acolhida de maneira reiterada pela jurisprudência do CARF, podendo, a título exemplificativo, ser citado o Acórdão n. 204-02.707, de 2007:

> IPI. REMESSAS PARA INTERDEPENDENTES. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO.
>
> No caso de saídas para empresas interdependentes o *valor tributável mínimo* a ser considerado como base de cálculo do imposto é o *preço corrente no mercado atacadista da praça comercial do remetente*, ou, caso não seja possível assim se proceder por inexistir vendas do produto na mesma praça da remetente, o valor mínimo tributável deve ser calculado considerando o custo de fabricação do produto, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem assim do seu lucro normal e das demais parcelas que devam

[4] "Art. 70. O domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo."

> ser adicionadas ao preço da operação. As vendas realizadas pela empresa adquirente do produto, localizada em outra praça, não se prestam para cálculo do valor mínimo tributável, se consideradas isoladamente. Recurso negado. (grifos nossos)

No voto da relatora, expõe a conselheira Nayra Bastos Manatta que o conceito de praça estava diretamente relacionado ao conceito de município:

> Todavia, a fiscalização, ao determinar o *Valor tributável mínimo* nas operações realizadas pela empresa com interdependentes, considerou as vendas da empresa para todo o Estado de São Paulo, e não o preço médio do mercado atacadista da *praça/cidade/município/domicílio/localidade* do remetente, conforme definido anteriormente. (grifos nossos)

No entanto, a matéria ganhou novos contornos a partir da Solução de Consulta n. 8/2012, que ampliou o conceito para abarcar mercados atacadistas mais amplos:

> 9. Ou seja, existindo diversos estabelecimentos atuantes no mercado atacadista, não será válida a determinação do valor tributável mínimo tomando por base o preço praticado por apenas um estabelecimento, isoladamente considerado. Deve-se levar em conta "o mercado atacadista de determinado produto, como um todo".
>
> 9.1. Agora, se "o mercado atacadista de determinado produto, como um todo", possui um único vendedor, é inevitável que o valor tributável mínimo seja determinado a partir das vendas por este efetuadas. Nem por isso tais operações de compra e venda por atacado deixarão de caracterizar a existência de um "mercado atacadista", possibilitando, portanto, a aplicação da regra estatuída no inciso I do art. 195 do RIPI/2010.
>
> 9.2. Assim, *o valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial que o fabrique, e que tenha na sua praça um único distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas que efetue, por atacado, do citado produto*. (grifo nosso)

Este novo entendimento foi imediatamente acolhido pelo CARF, sendo o Acórdão n. 3101-001.806, de 2015, o primeiro a aplicá-lo:

> SAÍDAS PARA ESTABELECIMENTO DE FIRMA INTERDEPENDENTE. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. INOBSERVÂNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.
>
> Na saída de produtos tributados pelo IPI para firma interdependente, o valor tributável não pode ser inferior ao preço corrente dos produtos no *mercado atacadista do remetente*, sendo válida sua apuração com base em notas fiscais

> de saída de apenas um ou dois estabelecimentos, quando, no procedimento de auditoria, tendo em vista as especificidades dos produtos, não forem encontrados outros atacadistas. A inobservância deste valor tributável mínimo enseja o lançamento de ofício. (grifo nosso)

Do voto do relator, conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, colho a seguinte passagem:

> Neste caso, estando a primeira distribuição destes bens restrita às empresas comerciais interdependentes, não alcançando pessoas jurídicas independentes, há mercado atacadista e o *Valor Tributável Mínimo será determinado* a partir das vendas efetuadas pelo interdependente, *nos termos do que definido pela Solução de Consulta Interna COSIT n. 08/2012*.
>
> [...]
>
> Desta forma, entendo que o Valor Tributável Mínimo apurado pela autoridade fiscal não merece reparos, por considerar no cálculo do *mercado atacadista da praça de São Paulo*, para os produtos em questão, apenas as vendas realizadas pelo estabelecimento da empresa interdependente Distribuidora Memphis. O cálculo do Valor Tributável Mínimo considerando os preços praticados por empresas que adquiriram produtos de Distribuidora Memphis seria prejudicial à Recorrente, aumentando o referido valor. (grifos nossos)

Diversa foi a interpretação da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF no Acórdão n. 3402-004.341, de 25 de setembro de 2017, que apresenta a seguinte ementa quanto ao tema:

> IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. CONCEITO DE "PRAÇA DO REMETENTE" E DE "MERCADO ATACADISTA".
>
> O fato de a lei não promover a delimitação semântica de determinado signo na esfera jurídico-tributária não redunda em negar a existência, para tal signo, de um conteúdo jurídico próprio, sob pena do princípio da legalidade em matéria tributária ser esvaziado de conteúdo. Assim, o preenchimento semântico de um signo jurídico em matéria tributária deve socorrer-se da própria lei. Nesse sentido, os inúmeros dispositivos legais que empregam o termo "praça" o fazem no sentido de domicílio, i.e., limitando-se ao recorte geográfico de um Município, nos termos do art. 70 do Código Civil. Logo, a regra antielisiva a ser aqui convocada é aquela prescrita no art. 196, parágrafo único, inciso II do RIPI/2010. Precedentes administrativos e judiciais neste sentido. Ademais, estender o conceito de praça ao de região metropolitana, além de não ter sustentação legal nem econômica, implicaria ainda em tornar a regra do art. 195, inciso I do RIPI/2010 um sem sentido jurídico, já que a tornaria redundante.

Concluiu o relator, conselheiro Diego Diniz Ribeiro, que:

> Diante deste quadro normativo e jurisprudencial, *não resta dúvida que praça e município são tratados como sinônimos*, o que, por conseguinte, implica no presente caso a convocação do disposto no art. 196, parágrafo único, inciso II do RIPI/2010 e não o prescrito no art. 195, inciso I do mesmo Regulamento. Isto porque, nos termos empregados pelo Professor Humberto Ávila em parecer também desenvolvido para a Associação Brasileira de Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos (fls. 3.284/3.322) [...]. (grifo nosso)

O acolhimento do conceito de praça trazido pela Solução de Consulta Interna COSIT n. 8/2012 representa uma ruptura com a tradição jurídico-normativa do conceito de praça no ordenamento jurídico brasileiro, comprometendo a previsibilidade e a segurança jurídica dos contribuintes, uma vez que introduziu critérios menos precisos e sujeitos a diferentes leituras pela fiscalização.

3. A Lei n. 14.395/2022 e a retroatividade legislativa

O legislador ordinário pretendeu encerrar a celeuma advinda da interpretação de praça constante da Solução de Consulta n. 8/2012, ao fixar, com efeitos retroativos, um conceito legal de praça por meio da Lei n. 14.395/2022, tema este que passamos a analisar: terá o dispositivo legal natureza interpretativa ou inovadora no ordenamento jurídico pátrio?

A resposta à questão apresenta efeito prático na determinação da possibilidade de sua aplicação a fatos pretéritos à sua entrada em vigor.

Embora o Projeto de Lei n. 1.559/2015 tenha consignado que objetivava "evitar a insegurança jurídica trazida pela interpretação da lei fiscal" decorrente da distorção do conceito de praça pelo Fisco Federal e sua consequente expansão de forma arbitrária e sem critério, a Lei n. 14.395/2022 trouxe uma redação em que não se declara expressamente interpretativa.

No entendimento de alguns, este fato, por si só, à luz do artigo 106, inciso I, do Código Tributário Nacional, poderia ser suficiente para impedir a sua aplicação retroativa, embora o caráter interpretativo ou não de uma lei decorra do seu conteúdo, conforme destacado por Aliomar Baleeiro (2000, p. 670): "'Expressamente interpretativa', todavia, não quer dizer que o novo diploma empregue essas palavras sacramentais, apresentando-se como tal na ementa ou no contexto. Basta que, reportando-se aos dispositivos interpretados, lhes defina o sentido e aclare as dúvidas".

A doutrina hermenêutica acolhe a existência de leis interpretativas, identificando a denominada interpretação autêntica, aquela "fornecida pelo mesmo poder que

elaborou a lei" e que "quase sempre se exerce através de lei interpretativa, por via da qual se determina o verdadeiro sentido, o exato significado do texto controvertido" (Monteiro, 1989, p. 35).

Embora aceite a possibilidade da interpretação autêntica, Caio Mário da Silva Pereira ressalta que ela ocorrerá quando o legislador reconhecer "a ambiguidade ou inobviosidade da norma", destacando inexistir no caso

> um verdadeiro processo interpretativo, pois que não se trata de dar entendimento à lei para uma aplicação, senão de fixar o legislador a sua própria vontade, mal concretizada ou imperfeitamente manifestada nos termos em que se vazou, ou de se alterar o rumo de aplicação da lei interpretada, acaso em desconformidade com as conveniências sociais ou com os propósitos a que se visava ao tempo de sua promulgação. (Pereira, 2005, p. 190)

Esta dupla possibilidade da denominada lei interpretativa – inovar o ordenamento por alterar a interpretação da norma, ou ser ineficaz por vir a estabelecer uma interpretação já preexistente – foi destacada pelo ministro Carlos Velloso no julgamento da Medida Cautelar na ADI n. 605:

> Para mim, no sistema brasileiro, lei interpretativa ou é inócua ou inova.
>
> Se é mera interpretação de lei preexistente e veicula – se isso é possível – a única interpretação admissível dessa lei preexistente, a lei interpretativa vale exatamente o que valer a interpretação que traduz, isto é, nada vale, porque, evidentemente, se é a única interpretação, ou não, a afirmação, no caso concreto, continuará entregue ao Poder Judiciário.
>
> Se, no entanto, a título de lei interpretativa, a segunda lei extrapola da interpretação, é lei nova, que altera a lei antiga, modificando-a ou adicionando-lhe normas inexistentes.

A possibilidade de inovação no ordenamento jurídico por meio da utilização de lei denominada interpretativa não passou despercebida do Supremo Tribunal Federal (STF), quando do julgamento do RE n. 566.621/RS, representativo do Tema 4 da Repercussão Geral, em que se discutia a retroatividade, ou não, do art. 3º da Lei Complementar n. 118.

Entendeu o Pretório Excelso que a adoção de leis interpretativas não pode implicar inovação legislativa:

> DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR N. 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACACIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA RE-

> PETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005. Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se autoproclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. *Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova*. (grifo nosso)

Neste mesmo sentido é o escólio de Rubens Gomes de Souza (1975), para quem inexistem leis interpretativas no direito, uma vez que a introdução de regras que visam interpretar uma regra anterior caracteriza, em essência, inovação normativa, e não mera interpretação.

Este caráter inovador da lei pretensamente interpretativa no ordenamento jurídico foi destacado pela ministra Ellen Gracie ao afirmar ser natural o seu entendimento como lei nova, uma vez que ela se

> sujeita aos mesmos prazos e limites que condicionam a aplicação de qualquer outro diploma, quando se sabe que, nos termos da Lei de Introdução ao Código Civil (Lei 4.657/42), até mesmo a simples republicação da lei para sua correção, antes mesmo da entrada em vigor, implica o recomeço da *vacatio legis*, bem como que as correções a texto de lei já em vigor, por sua vez, também se consideram lei nova, nos termos do seu art. 1º, §§ 3º e 4º.

Neste mesmo sentido foi o entendimento do ministro Carlos Velloso no julgamento da Medida Cautelar na ADI n. 605: "Destarte, a lei classificada como interpretativa nada mais é do que uma norma que introduz, no mundo jurídico, direito objetivo; é, portanto, lei que inova".

Rubens Gomes de Souza traz, ainda, importante alerta quanto ao conteúdo do dispositivo em tela, ao afirmar que

> [o] dispositivo é inclusive perigoso, porque dá ao legislador o caminho para modificar retroativamente a lei, simplesmente chamando-a de interpretativa. Basta que diga na ementa "Interpreta o artigo tal da lei tal", e no interpretar-lhe modifica o conteúdo, o sentido, o alcance e, por efeito do art. 106, terá alcance retroativo, aplicando-se a atos ou fatos pretéritos. (Souza, 1975, p. 375)

Fixado o entendimento no sentido de que a lei denominada interpretativa em verdade inova no ordenamento jurídico, deve-se alertar quanto à possibilidade de grave

violação à segurança jurídica caso aceita a sua retroatividade, uma vez que o legislador, sob suposta intenção de interpretar um dispositivo legal, pode vir a alterar o direito.

A edição do art. 3º da Lei Complementar n. 118 ilustra perfeitamente este risco, uma vez que ela pretendeu alterar a interpretação que vinha sendo dada pelo Superior Tribunal de Justiça à temática da repetição do indébito tributário nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, conforme explicitado nas justificativas do Projeto de Lei n. 72/2003:

> De outra parte, *adota o projeto soluções de interpretação autêntica - segundo autoriza o art. 106, I, do Código Tributário Nacional – de modo a* resolver controvérsias jurídicas ainda pendentes de resolução satisfatória. Tais medidas visam dar maior agilidade à recuperação judicial do crédito tributário e *impor limites a interpretações exageradas quanto ao prazo para proposição de ações judiciais de repetição de indébito*. (grifos nossos)

Idêntica foi a pretensão do legislador ordinário com a edição da Lei n. 14.395/2022, que objetivava corrigir a distorção na aplicação do conceito de praça advinda da ampliação do seu conceito a partir da Solução de Consulta n. 8/2012.

Desta forma, em princípio, a Lei n. 14.395/2022 não poderia ser aplicada de forma retroativa. Entretanto, diante do conceito de praça adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro, entendemos ser a lei desnecessária, haja vista que praça sempre foi compreendida como o limite territorial do município.

Considerações finais

Por todo o exposto no presente artigo, resta claro que a Lei n. 14.395/2022 é ineficaz em seu intuito de retroação, uma vez que toda lei supostamente interpretativa está a inovar no ordenamento jurídico, sendo impossível a retroatividade da nova disposição legal em respeito à segurança jurídica.

E ela é desnecessária para modificar o conceito de "praça" no ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que a análise da legislação nos mostra que o conceito sempre foi compreendido como os limites territoriais do município.

Essa interpretação, respaldada pelo Código Comercial de 1850 e reafirmada na legislação tributária, garante a certeza e a uniformidade na aplicação das leis relativas ao Valor Tributável Mínimo nas operações entre partes inter-relacionadas sujeitas à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados.

No entanto, a expansão do conceito promovida por atos interpretativos recentes, e aceita por alguns intérpretes e aplicadores do direito, introduziu um elemento de

incerteza quando se considera o "mercado atacadista amplo", o que reduz a segurança jurídica, aumenta o contencioso fiscal e viola o texto legal do art. 15 da Lei n. 4.502/1964.

Embora a Lei n. 14.395/2022 tenha buscado fixar de maneira cristalina o conceito de "praça", entendemos que ele não condiz com os tempos atuais, sendo imperiosa uma reforma legislativa, que venha a redefini-lo de acordo com as novas realidades econômicas, mas sem descurar os princípios do Estado de Direito.

Os legisladores brasileiros devem atualizar o art. 15 da Lei n. 4.502/1964, de forma a adaptar o conceito de praça ao mundo comercial moderno, no qual as relações comerciais transpõem facilmente os limites geográficos da cidade.

Somente uma definição adequada das regras pode garantir a estabilidade das relações tributárias, reduzindo disputas e garantindo transparência no monitoramento e cumprimento das obrigações tributárias.

Referências

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BRASIL. Lei n. 556, de 25 de junho de 1850 (Código Comercial). *CLBR*, 1850. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/lim556.htm.

BRASIL. Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964. *DOU*, Brasília, 30 nov. 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502compilado.htm.

BRASIL. Decreto-Lei n. 34, de 18 de novembro de 1966. *DOU*, Brasília, 18 nov. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del0034.htm.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão n. 204-02.707*. Brasília, 15 ago. 2007. Disponível em https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf.

BRASIL. Decreto n. 7.212, de 15 de junho de 2010. *DOU*, Brasília, 16 jun. 2010. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta COSIT n. 8, de 1º de novembro de 2012. *DOU*, Brasília, seção 1, p. 15, 8 nov. 2012. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83885.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão n. 3101-001.806*. Brasília, 24 fev. 2015a. Disponível em: https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei n. 1.559/2015*. Brasília, 2015b. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1334624&filename=PL%201559/2015.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão n. 3402-004.341*. Brasília, 29 ago. 2017. Disponível em: https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf.

BRASIL. Lei n. 14.395, de 8 de julho de 2022. *DOU*, Brasília, 8 jul. 2022. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/lei/L14395.htm.

De Plácido e Silva. *Vocabulário jurídico*. 32. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2016.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil* – parte geral. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 1989. v. 1.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. 21. ed. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SOUZA, Rubens Gomes de. Normas de interpretação no Código Tributário Nacional. *In*: SOUZA, Rubens Gomes de *et al*. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva; EDUC, 1975.

NATUREZA JURÍDICA DA PARTICIPAÇÃO DOS TRABALHADORES NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA: ISENÇÃO OU IMUNIDADE?

LEONAM ROCHA DE MEDEIROS[1]

Resumo: A natureza jurídica da participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, comumente conhecida como PLR, tem suscitado problematizaç*ões* no vetor interpretativo dentro do contencioso administrativo fiscal. Conhecer as correntes decisórias em relação *à* sua natureza jurídica mostra-se importante para a compreensão do vetor interpretativo utilizado por ocasião da aplicação hermenêutica dos casos concretos. Importa, ao final, propor reflexão quanto *à* necessidade de se firmar posição no ato de decidir para proporcionar compreensão dos motivos que levam a determinado encaminhamento em controvérsias capitulares de PLR, a fim de trazer maior segurança jurídica aos debates e reduzir a litigiosidade.

Palavras-chave: PLR; natureza jurídica; participação nos lucros; participação nos resultados; imunidade; isenção; isenção programática; lançamento de ofício; contribuição previdenciária desvinculada da remuneração; salário indireto; decisão administrativa; segurança jurídica; contencioso administrativo.

Abstract: The legal nature of Workers' Participation in Profits or Results (commonly known as PLR) has given rise to interpretative challenges within administrative tax litigation. Understanding the prevailing decisions regarding its legal nature is essential for comprehending the interpretative approach applied in the hermeneutic analysis of concrete cases. Ultimately, it is important to reflect on the necessity of establishing a clear position in decision-making to enhance the understanding of the reasoning behind specific rulings in PLR-related disputes, thereby fostering greater legal certainty in debates and aiming to reduce litigation.

[1] Conselheiro da 2ª Turma da CSRF do CARF. Vice-presidente da 1ª Câmara da 2ª Seção. Ex-conselheiro do Conselho de Recursos Fiscais do RN. Especialista em Direito Tributário com extensão em Planejamento Tributário e Teoria Geral do Direito pelo IBET. Especialista em Direito Civil e Processo Civil e bacharel em Direito pela UFRN. Especialista em Direito e Jurisdição pela UNP/ESMARN. Advogado licenciado. Professor seminarista no IBET.

DOI 10.5281/zenodo.17281514

Keywords: PLR; legal nature; profit-sharing; result-sharing; immunity; tax exemption; programmatic exemption; Ex-officio assessment of tax; social security contribution unrelated to remuneration; indirect salary; administrative decision; legal certainty; administrative tax litigation.

Sumário

Introdução 637
1. Exposição e delimitação do tema 638
2. A PLR como isenção ou isenção programática 640
3. A PLR como imunidade 643
Considerações finais 655
Referências 656

Introdução

Em oportuno evento com participações do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), da Receita Federal do Brasil (RFB) e da Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN), o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) realizou, em setembro de 2024, o seu tradicional Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro, em décima edição, com enfoque nos desafios do contencioso administrativo fiscal brasileiro.

Discussões perspicazes e exposições construtivas apresentaram dados quantitativos e abordagens técnicas que debateram, especialmente, o contencioso administrativo fiscal. Com a exibição de diagnósticos e resultados, restou evidenciado aos ouvintes um esforço concentrado pela redução da litigiosidade, inclusive com maior incentivo para técnicas de solução alternativa de controvérsias, que foram implementadas nos últimos tempos, a exemplo da transação tributária.

Compreendeu-se nas exposições que o estabelecimento de regras uniformes e claras é necessário às boas práticas de *compliance* e à efetivação das políticas de integridade, sendo primordial uma boa interlocução entre sociedade e Administração Tributária. Efetivamente, para a redução de litígios, espera-se a uniformização de entendimentos da Administração Tributária, seja a consultiva ou a contenciosa. É necessário o tratamento isonômico e constante.

Também houve destaque para a importância da legislação e da normatização infralegal, as quais precisam caminhar juntas, em consonância, de forma compreensiva, esperando-se que a recente aprovação da reforma tributária e as modernas políticas de solução alternativa de litígios possam, igualmente, contribuir para um cenário de previsibilidade, segurança, conformidade e integridade.

Outrossim, destacou-se a importância do hodierno Regimento Interno do CARF e sua diretriz à uniformização de jurisprudência com novo procedimento de aprovação de súmulas.

No contexto do seminário, a Administração do Egrégio CARF organizou o evento em dois momentos: um primeiro, aberto ao público, e um segundo, reservado aos respectivos conselheiros para debates internos sobre temas de destaque na litigiosidade do contencioso.

No painel da 2ª Seção de Julgamento, em matéria da correlata 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), debateu-se – para a problemática da exigência fiscal de contribuições previdenciárias e de Terceiros (Outras Entidades e Fundos) – o tema da Participação nos Lucros e/ou nos Resultados (PLR) ou, para alguns, de forma

desmembrada, como por vezes ocorrem nos instrumentos celebrados, da Participação nos Lucros (PL) e da Participação Própria em Resultados (PPR).

Diante de premissas de previsibilidade e de segurança jurídica, como vetores importantes na busca da pacificação de litígios e na redução de contencioso, tão destacadas na parte aberta do evento, a exposição do referido painel se mostrou oportuna para discutir e analisar os principais debates que envolvem a PLR e os posicionamentos jurisprudenciais no âmbito do CARF, afinal, eventos deste viés, em última medida, buscam o aprimoramento dos trabalhos, assim como a divulgação e a reflexão para os debates hodiernos.

Atento ao assunto, o presente artigo objetiva colocar em evidência a controvérsia processada no momento para a *natureza jurídica da PLR* na seara do contencioso administrativo fiscal, no âmbito federal, a partir do prisma da dogmática jurídica, engendrando pesquisa no campo estritamente jurisprudencial do CARF, sem olvidar da legislação referente ao tema.

Espera-se, com isso, motivar a reflexão e o conhecimento dos debates atuais, com olhares no futuro em busca de previsibilidade e segurança jurídica.

É neste escopo que se avança na análise expositiva e descritiva.

1. Exposição e delimitação do tema

Durante muitos anos, a temática da *natureza jurídica* da Participação dos empregados nos Lucros e/ou nos Resultados da empresa (PLR) permaneceu à margem das discussões no âmbito do contencioso, seja o estritamente judicial ou na esfera do administrativo fiscal.

O próprio Supremo Tribunal Federal (STF) ao enfrentar o assunto não delimitou a natureza jurídica do instituto, se imunidade ou isenção, ou mesmo uma isenção programática, limitando-se a assentar no Tema 344 de sua Repercussão Geral (RE 569.441) que: "Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7º, XI, da Constituição Federal de 1988" (Brasil, 2015).

Ao analisar o voto vencedor de Sua Excelência o saudoso ministro Teori Zavascki, vê-se que as razões de decidir do Tema 344 (Brasil, 2015) se basearam no fato de se julgar matéria com "tema de vinte anos para trás, tema polêmico doutrinariamente" e isso "sobre esses pagamentos de distribuição de lucros anteriores à Medida Provisória nº 794/94", argumentando-se "que, naquele período, o tributo incidia", por se entender

que há necessidade de disciplinamento do dispositivo para sua plena aplicação, diante da imperativa necessidade de integração, tendo sido estabelecido como norma de eficácia limitada na Primeira Turma (RE nº 398.284)[2] e na Segunda Turma (RE nº 393.764),[3] não havendo "muito sentido, com todo respeito, e homenageando a profundeza do debate," para se modificar a jurisprudência da Excelsa Corte, considerando que a "aplicação somente alcança fatos ocorridos no passado" para aquele específico *leading case*.

Observa-se que, na ocasião, simplesmente o STF entendeu que a norma do art. 7º, XI, da Constituição Federal[4] em vigor é de eficácia limitada, pois para desvincular a PLR da remuneração é preciso que ocorra, primeiro, a regulamentação normativa de como se dá a participação dos empregados em lucros e resultados, com o necessário disciplinamento por meio de lei ordinária, para discorrer como se efetiva e deve ser celebrado o instrumento a ser pactuado entre capital e trabalho e disciplinar a partilha com os trabalhadores, o que se reconhece só ter ocorrido quando da edição da referida medida provisória.

É neste horizonte que se apresenta relevante compreender melhor a natureza jurídica do instituto em tempos atuais. Isto porque, delimitando-se com precisão técnica a corrente hermenêutica que deve servir de vetor ao intérprete na aplicação do direito, nas soluções de controvérsias, no que tangencia os assuntos envoltos sobre a PLR e a exigência ou não de contribuições previdenciárias, a partir de certos pagamentos delimitados em contencioso administrativo fiscal, ter-se-á um campo visual bem definido que orienta e define a tomada de decisão do julgador, assim possibilitando controlar com maior segurança jurídica o seu acerto ou desacerto na decisão.

Torna-se necessário, dessarte, apreender o ponto de partida adotado pelo intérprete na sua tomada de decisão, a fim de se compreender o racional que encaminha o voto decisório. Idealmente, inclusive, deveria se exigir que o julgador estabeleça, de início, com clareza e evidência, a diretriz com a qual compreende o instituto para firmar seu posicionamento e tornar o ato decisório controlável pelas instâncias revisoras.

Essa delimitação introdutória servirá, portanto, de suporte ao controle de legalidade da decisão, prestigiando-se a adequada motivação do ato decisório com o consequente controle revisional, o que resulta em maior segurança jurídica ao jurisdicionado.

---

2 Cf. Brasil (2008a).

3 Cf. Brasil (2008b).

4 A Constituição Federal prescreve que: "Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração [...], conforme definido em lei" (Brasil, 1988).

É importante advertir que não se pretende firmar uma posição como a mais acertada, malgrado uma análise mais acurada da corrente que compreende ser a PLR uma imunidade venha a ser esboçada neste trabalho.

Porém, o escopo aqui traçado, em verdade, objetiva demonstrar as variáveis possíveis quanto à natureza jurídica do instituto, a depender da corrente interpretativa a ser adotada pelo aplicador da norma, e recomendar que o julgador firme suas premissas inaugurais por ocasião do ato de decidir, o que facilitará o próprio controle revisional da decisão administrativa por instâncias superiores no enfrentamento da matéria.

Dito isto, é certo que para alguns jurisconsultos a PLR é uma isenção, pois necessitaria de delimitação. Para outros, tem-se uma isenção programática forte em sua previsão constitucional em campo dos direitos sociais, porém a ser definida em lei.

Todavia, para outros, em razão de seu estabelecimento normativo na Carta Política como desvinculada da remuneração, tem-se a compreensão de se cuidar de norma de imunidade, o que é intrínseco ao campo do direito tributário, haja vista o afastamento da competência da União para a tradicional tributação sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho.

É sob os auspícios dessa delimitação do problema, em particular sob a ótica do ponto de partida decisório, que deve ser definido pelo julgador, com a compreensão de entendimentos diametralmente opostos no que se refere à natureza jurídica da PLR, que se afigura discorrer no presente.

2. A PLR como isenção ou isenção programática

É importante ser dito e lembrado, introdutoriamente ao capítulo em referência, que as maiores correntes do contencioso administrativo fiscal entendem que a *PLR tem natureza de norma isentiva*, estando sujeita a interpretação de viés restritivo ou limitado, a teor do disposto no inciso II do art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN).[5]

Os defensores dessa corrente isentiva sustentam que o inciso XI do art. 7º da Constituição Federal de 1988[6] não trata de norma de competência tributária, mas exclusivamente de direito social outorgado aos trabalhadores e, ainda assim, condicionado à regulamentação.

Para a corrente em foco, o dispositivo cuida de normativo condicionado ao disciplinamento posterior por meio de lei (*lei ordinária*), e não de lei complementar, a

[5] Cf. Brasil (1966).

[6] Cf. Brasil (1988).

qual, inclusive, seria a exigida para o viés tributário nas limitações constitucionais ao poder de tributar, se fosse imunidade, e, por isso, não o é.

O instituto isentivo estaria assentado por não conter o dispositivo, de eficácia limitada, qualquer comando tributário, portanto.

Para outros, aliás, a vertente isentiva, em realidade, tratar-se-ia de norma verdadeiramente programática – uma *isenção programática* –, não regulada diretamente pela Constituição Federal, mas direcionada e dirigida em seu aspecto finalístico, embora de isenção.

A norma superior limitar-se-ia a traçar a diretriz orientadora do objetivo pretendido pelo constituinte para estimular a negociação entre trabalhadores e empregadores, mas sem viés de criar imunidade, estabelecendo-se, exclusivamente, uma programática, o que se coaduna com o direito social que estabelece, a exemplo da previsão de salário-mínimo a assegurar uma série de necessidades vitais básicas, tais como moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, etc., sendo de todos conhecido que o salário-mínimo não atende à visão constitucional de forma tão ampla.

Mencionado pensamento isentivo é robustecido pela efetivação da regulamentação ocorrida por meio da alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991,[7] que cria expressamente uma norma de isenção, a qual, ao ser combinada com os termos da Medida Provisória nº 794[8] e, posteriormente, com a Lei nº 10.101,[9] que "[d]ispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências", regulamenta os procedimentos para o estabelecimento do pacto de PLR a ser isento da tributação sobre a folha de salários.

Diversos julgados no CARF iniciam a tomada de decisão partindo desta concepção, a exemplo do voto proferido pela douta conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira prolatado no âmbito do colegiado da 2ª Turma da CSRF, na forma registrada no Acórdão nº 9202-011.174,[10] datado de 19 de março de 2024, ocasião em que se assenta com bastante tecnicidade:

> Antes de adentrar o ponto fulcral da controvérsia, teço alguns apontamentos acerca da natureza jurídica da participação nos lucros ou nos resultados.
>
> Consabido que a Carta de 1988, pródiga em contemplar uma série de direitos para promoção e resguardo da dignidade da pessoa humana, conferiu ao trabalhador e à trabalhadora o direito social de perceber montantes a título de

7 Cf. Brasil (1991).

8 Cf. Brasil (1994).

9 Cf. Brasil (2000).

10 Cf. Brasil (2024a).

participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração – *ex vi* do inc. XI do art. 7º. Sempre prudente lembrar que tais direitos fundamentais albergam não só uma proibição de intervenção, mas ainda uma vedação da proteção insuficiente. Daí porque certo afirmar que a

Constituição procurou estabelecer limites ao poder de conformação do legislador e dos próprios contratantes na conformação do contrato de trabalho. O constituinte definiu a estrutura básica do modelo jurídico da relação de emprego com efeitos diretos sobre cada situação concreta. A disciplina normativa mostra-se apta, em muitos casos, a constituir *direito subjetivo do empregado em face do empregador*, ainda que, em algumas configurações, *a matéria venha a ser objeto de legislação específica*. (*In:* MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018 [e-book].)

Não obstante seja um direito social que visa promover a tão necessária integração capital-trabalho, me parece não encartar a norma constitucional uma imunidade.

A uma porque a imunidade tributária é norma constitucional que decepa a competência – isto é, retira dos entes tributantes a possibilidade de instituição de exação para gravar certas situações e objetos. Daí o porquê de a imunidade [ser] sempre expressa, delimitando direta e escancaradamente a situação ou objeto sobre o qual resta proibida a instituição de tributos. (*In:* CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 237). Com a devida vênia aos que entendem de forma diversa, o inc. XI do art. 7º da CRFB/88 em momento algum caçou a competência da União para tributar planos de PLR – isto é, "a mencionada norma não traz um comando que limite a competência do legislador ordinário." (CARF. Acórdão nº 2201-009.478, Cons. Rel. RODRIGO MONTEIRO LOUREIRO AMORIM, sessão de 01 dez. 2021).

A duas porque o inc. XI do art. 7º da nossa Constituição relegou à lei ordinária estabelecer os critérios de instituição da PLR. Se estivéssemos diante de uma imunidade, por força do disposto no inc. II do art. 146 da CRFB/88, tal tarefa caberia à lei complementar, eis que responsável por "regular as limitações constitucionais ao poder de tributar".

Assim, "ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI, da Carta da República, não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei". (CARF. Acórdão nº 2201-004.060, Cons. Rel. CARLOS DE HENRIQUE DE OLIVEIRA, sessão de 05 fev. 2018).

Referida vertente interpretativa, por corolário do exposto, compreende que o inciso XI do art. 7º da Constituição Federal estatui a programática para uma norma

isentiva, a qual advém com a Lei nº 8.212 (art. 28, § 9º, alínea "j") e com a regulação disciplinar da forma como se celebram os pactos de distribuição de lucros e/ou de resultados nos termos da Lei nº 10.101. Consequentemente, os julgamentos do contencioso acerca da PLR devem ocorrer sob os auspícios hermenêuticos do inciso II do art. 111 do *codex* tributário.

Neste viés, adotando o julgador administrativo a corrente que pensa o instituto da PLR como uma isenção, tem-se de forma mais assertiva e evidenciada que a interpretação do caso concreto se pauta em estruturas hermenêuticas menos flexíveis, mais rígidas, quando da apreciação do controle de legalidade de lançamentos de ofício em razão de pagamentos entendidos pela fiscalização como remuneração.

3. A PLR como imunidade

Noutro campo interpretativo, há a corrente que qualifica a PLR como instituto cuja natureza jurídica é de norma imunizante decorrente do disposto no inciso XI (*primeira parte*) do art. 7º da Constituição Federal, além de breve menção no §4º do art. 218 da mesma Carta Política,[11] e, por corolário lógico, impõe hermenêutica voltada ao aspecto teleológico em busca da finalidade normativa pretendida pela Constituição Federal. Adotando-se um caminhar flexível, porém, advirta-se, nem sempre ampliativo, importando que se tenha o atendimento do propósito basilar concebido pelo instituto.

Para tais intérpretes, a participação nos lucros ou nos resultados da empresa se caracteriza como verba "desvinculada da remuneração" e, por isso mesmo, não integra o salário de contribuição, nem se constitui em base para incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário, de modo a não compor a chamada base tributável da "folha de salários", nem se identifica como "rendimentos do trabalho", sendo excluída dos efeitos do art. 195, I, alínea "a", da Carta Magna brasileira.[12]

Ademais, a partir de tal compreensão, passa a ser vedado asseverar que "a parcela da participação nos lucros da empresa, habitualmente paga, tem natureza salarial, para todos os efeitos legais" (TST, Enunciado nº 251),[13] por carecer de pressuposto de validade constitucional.

---

11 A Constituição Federal prescreve em seu art. 218, §4º, que: "[a] lei apoiará e estimulará as empresas […] que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho" (Brasil, 1988).

12 Cf. Brasil (1988).

13 Súmula nº 251 atualmente cancelada (Brasil, 1986).

Antes de prosseguir na exposição, observe-se que, preocupado com a coerência do discurso científico, o professor Paulo de Barros Carvalho define imunidade como:

> [A] classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas. (Carvalho, 2011, p. 369)

O insigne jurisconsulto esclarece que a norma imunizante não exclui, tampouco suprime, as normas de competências tributárias, inexistindo precedência destas em relação àquela, uma vez que ambas "representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais" (Carvalho, 2004, p. 172) de mesma hierarquia, sobrenormas, metaproposições prescritivas, definidoras dos limites materiais e formais da atividade legiferante (Carvalho, 2011, p. 374) ao prescrever *normas de estrutura*[14] modalizadas deonticamente que proíbem obrigar (caso da imunidade) e permitem obrigar as pessoas a se submeterem a norma de tributação (regras que atribuem poderes para legislar).

Na mesma compreensão de que não existe sobreposição entre normas constitucionais e, especialmente, criticando a expressão "limitações constitucionais ao poder de tributar", o professor José Souto Maior Borges (1978, p. 134) pondera que "a competência já nasce constitucionalmente delimitada".

Vale dizer, a permissão dos entes políticos para legislar exsurge em campo normativo delimitado de igual modo por norma constitucional proibitória – a da imunidade –, que, de forma sistêmica e integrada, define a atuação legiferante do ente estatal.

Por isso, o mesmo doutrinador enuncia que "a regra jurídica de imunidade insere-se no plano das regras negativas de competência. O setor social abrangido pela imunidade está fora do âmbito da tributação" (Borges, 1969, p. 209).

Outros juristas de renome a definiram como "a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo" (Amaro, 2007, p. 151) ou "o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas" (Machado, 2008, p. 230).

Essencialmente, importa compreender que se cuida de sobrenorma que proíbe ao ente político, em sua liberdade tributante[15] delimitada constitucionalmente, obrigar

---

[14] Para o Professor Paulo de Barros Carvalho (2011), as *normas de estrutura* contêm no seu consequente, no prescritor, modalizado deonticamente, comandos que estabelecem o modo e as condições de produção de outras normas.

[15] A liberdade tributante do ente político, como se observa, não é ampla. Existem limites bem defi-

a submissão ao campo da tributação em relação a determinadas pessoas (*imunidade subjetiva*) ou a determinados fatos, bens ou situações (*imunidade objetiva*), conferindo ao beneficiário da imunidade um *direito público subjetivo* de não suportar a tributação no limite protegido.

No âmbito do STF, a imunidade é compreendida como dotada de expressiva carga normativa, decorrendo dos sublimes princípios e garantias constitucionais, sendo vetor axiológico integrativo na compreensão do sistema rígido de distribuição de competências impositivas, visando garantir e promover direitos sociais e assegurar a solidariedade.

Por isso, diferentemente das normas de isenção, não lhe é aplicada a regra de interpretação restritiva do inciso II do art. 111 do CTN. Isto porque a norma imunizante deve passar por processo hermenêutico teleológico,[16] na forma preconizada pelo STF no Recurso Extraordinário – RE 759.244,[17] como medida para estimular a concretização dos valores constitucionais.

Aliás, adotando-se o caminhar flexível, teleológico, conquanto não ampliativo, importa destacar que na norma de imunidade se busca a finalidade do instituto; por isso, em ato decisório extraído do Acórdão CARF nº 9202-011.177,[18] datado de 19 de março de 2024, apresentam-se as seguintes razões a aclarar a exposição:

> - "Falta do arquivamento do acordo no sindicato"
>
> [...]
>
> Para o capítulo em destaque importa o debate quanto a melhor interpretação do art. 2º, § 2º, da Lei nº 10.101, que trata do arquivamento do acordo no sindicato. Havendo falta do arquivamento fica descaracterizado o acordo de PLR e passam os valores pagos a serem base de cálculo de contribuições previdenciárias e de Terceiros?
>
> [...]

nidos constitucionalmente para a criação, em abstrato, dos tributos, por meio das regras matrizes de incidência tributária.

16 Eventualmente, o método teleológico pode resultar numa interpretação ampliativa ou numa interpretação que poderia ser indicada como restritiva, embora o método busque em sua essência a finalidade constitucional. Conferir RE 474.132 de relatoria do ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, 12 ago. 2010.

17 Cf. Brasil (2020a).

18 Cf. Brasil (2024b).

A temática da ausência de participação sindical não subiu diretamente para o enfrentamento, entretanto é fato incontroverso nos autos que não houve participação sindical.

Muito bem. Entendo que *o instituto da PLR tem natureza constitucional*, ainda que veiculado em norma que prescinde de regulamentação, a qual hodiernamente é regulada na forma da Lei nº 10.101.

Destarte, *sendo norma imunitória, é dever aplicar uma interpretação teleológica* ao invés da interpretação sempre literal das isenções (CTN, art. 111, II).

A própria Fazenda Nacional em seu recurso especial não nega a natureza jurídica de imunidade para os pagamentos que atendam a regulamentação. Veja-se passagem do recurso:

Pelo artigo 7º, inciso XI da CF: "Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...] XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei".

Conforme reconheceu o próprio STF, esse artigo consubstancia uma regra de eficácia limitada, carecendo de lei para sua total eficácia, de modo que até a sua edição era devida a contribuição previdenciária sobre a total remuneração paga aos empregados, mesmo que denominada participação nos lucros e resultados (RE nº 393.764-Agr).

Nessa senda, é PLR apenas o numerário pago aos empregados nos termos previstos na lei a que se refere o citado preceito constitucional. [...]

Resta, pois, evidenciado que somente as verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados, nos termos da Lei nº 10.101/00, estão *imunes* à tributação.

A *interpretação teleológica* busca o fim mesmo do instituto, que penso ser integrar capital e trabalho, proporcionando participação do trabalhador nos lucros e/ou nos resultados, através de acordo representativo dos empregados (daí a participação sindical), garantindo o direito social de elevada importância.

É importante advertir que a interpretação teleológica nem sempre é ampliativa, pode até ser restritiva, importando se buscar o fim mesmo do instituto. Logo, importa se atentar às diretrizes normativas que se extraem da lei regulamentadora (Lei nº 10.101).

Analisando o instituto da PLR, o fato de a norma ser constitucional de eficácia limitada (CF, art. 7º, XI), prescindindo do regramento infraconstitucional para lhe dar a completude e integrá-la (RE 398.284), não desnatura a natureza imune. Não fosse assim, por exemplo, os Tribunais ao apreciarem alguns elementos da PLR nunca flexibilizariam quaisquer das regras, vez que deveriam aplicar

a interpretação literal (CTN, art. 111, II) e não raro aplicam exatamente a interpretação teleológica.

Veja-se. O STJ, em relação à regra de arquivamento do instrumento na entidade sindical dos trabalhadores (Lei 10.101, § 2º do art. 2º), por exemplo, já decidiu de forma teleológica, a saber: "A ausência de homologação de acordo no sindicato, por si só, não descaracteriza a participação nos lucros da empresa a ensejar a incidência da contribuição previdenciária" (REsp 865.489/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 24/11/2010). O relator daquela ocasião, aliás, é atualmente Ministro no Supremo Tribunal Federal.

É sobre o comprovado arquivamento na entidade que o capítulo em comento se debruça.

Em assentada de 4 de fevereiro de 2020, da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste Egrégio Conselho, na forma do Acórdão nº 2202-005.994 (Processo nº 19515.721036/2012-09), em caso no qual a fiscalização procedeu com lançamento de ofício por ausência de prova de efetivo arquivamento do acordo de PLR no sindicato, a despeito de intimação fiscal prévia ao contribuinte para este provar o arquivamento, ocasião em que ficou inerte, entendi, em julgamento unânime, que, "[e]stando o Acordo Próprio subscrito por representantes dos empregados e do empregador, bem como constando adicionalmente a representação sindical no instrumento [...], [a] chancela sindical, presente no instrumento, é suficiente ao requisito do comprovado arquivamento".

A meu aviso, se há demonstração de efetiva negociação, com participação sindical, inclusive se houver a efetiva chancela de representantes sindicais, não se deve desnaturar o instrumento e a negociação realizada e o acordo pactuado, se o único argumento for a ausência de prova de efetivo arquivamento no ente sindical com o carimbo probatório do momento do arquivamento.

Ora, a meu aviso, os fins teleológicos do arquivamento previsto no art. 2º, § 2º, é condicionar a participação sindical. Isto é, a participação da entidade sindical representando os empregados é requisito regulamentador finalístico da norma para que se possa afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre valores pagos. A finalidade da norma de arquivamento impõe a participação sindical. É, por isso, por força desta destacada necessidade de presença sindical, que se impõe, a meu pensar, a obrigação: "O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores" (Lei 10.101, art. 2º, § 2º).

O arquivamento serve como meio de comprovação da participação sindical e foi por tal motivo que o STJ já entendeu possível não desnaturar acordo de PLR quando, por outros meios, possa ser comprovada a participação sindical, não sendo um eventual vício de formalidade de arquivamento fim em si mesmo.

> A norma é imunitória e exige interpretação teleológica.
>
> De qualquer forma, o caso dos autos não se assemelha aquele comentado no Acórdão nº 2202-005.994 (falta de arquivamento, mas incontroversa a participação sindical).
>
> O caso destes autos não tem a prova do arquivamento porque não contou com a participação de representante do sindicato na negociação e tais fatos foram consignados pelas instâncias antecedentes. É fato incontroverso. Deste modo, sem o arquivamento, sem observar a finalidade que deságua do arquivamento, na forma do art. 2º, § 2º, da Lei nº 10.101, tem-se força normativa suficiente para descaracterizar o famigerado denominado acordo de PLR apresentado como pactuado entre empresa e empregados.

Adicionalmente, a teor do RE 636.941,[19] é importante consignar que a imunidade é interpretada como "cláusula pétrea" não suprimível por emenda constitucional, considerando expressar direitos fundamentais que asseguram direitos e garantias individuais (art. 60, § 4º, IV, da Constituição),[20] resguardando valores fundamentais do Estado Democrático de Direito. Destarte, está protegida contra mudanças que lhe diminuam o alcance ou finalidade.

Neste viés, a participação nos lucros, ou em resultados, "desvinculada da remuneração", não é só um direito social ou um direito e garantia fundamental previsto na Carta Política, mas também uma norma imunizante de caráter tributário que afasta o pagamento da verba do conceito de folha de salários, haja vista que ceifa o legislador ordinário da tributação sobre a folha de remunerações pagas ou creditadas a qualquer título.

De toda sorte, os adeptos da natureza jurídica imunitória da PLR reconhecem que o dispositivo constitucional veicula norma de eficácia limitada, que prescinde de disciplinamento quanto à forma de celebração do pacto para regular os métodos e procedimentos de partilha dos lucros e/ou dos resultados, mas, nem por isso, para tais hermeneutas, deve-se atestar um caráter meramente programático.

Quem bem assenta a questão não programática da norma, a despeito do julgamento não definir uma natureza jurídica *in concreto* entre imunidade e isenção, é Sua Excelência o ministro Dias Toffoli, em relatoria no Tema 344 (RE 569.441),[21] nos termos colhidos em passagem de voto proferido na Suprema Corte, a saber:

---

19 Cf. Brasil (2014a).

20 Cf. Brasil (1988).

21 Cf. Brasil (2015).

Inicialmente, é de se observar que as instâncias ordinárias são soberanas na análise dos fatos. Nesse contexto, cumpre registrar que, no que interessa para o deslinde da causa, tanto a sentença quanto o acórdão prolatados assentaram o enquadramento da verba discutida nos autos como participação nos lucros (PL).

O cerne da controvérsia é a incidência – à luz do que dispõe o art. 7º, inciso XI, da Constituição da República – de contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros relativamente ao período entre a promulgação da Constituição de 1988 e a entrada em vigor da MP nº 794, de 29 de dezembro de 1994, a qual foi sucessivamente reeditada, culminando com a norma atualmente em vigor, a Lei nº 10.101/2000.

No Brasil, no plano normativo, a participação nos lucros surge, pela primeira vez, em 1943. Arnaldo Sussekind (Instituições de Direito do Trabalho. 21. ed. atual. São Paulo: Ltr, 2004. v. 1), na condição de Ministro do Trabalho, promoveu a modificação do art. 621 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), visando à inserção da matéria em convenções e acordos coletivos de trabalho.

[...]

Já na Constituição de 1946, a participação obrigatória e direta do trabalhador nos lucros da empresa ganhou contornos constitucionais, a partir do que previa o inciso IV do art. 157. A Constituição de 1967, por sua vez, também tratou da matéria no inciso V do art. 158, mas excluiu do texto o caráter obrigatório e direto da participação nos lucros. O fato, no entanto, é que, tanto em um caso, como em outro, essas disposições normativas continuavam a ter um caráter meramente simbólico, não tendo os esforços empreendidos na regulamentação da matéria merecido a devida atenção por parte dos interessados nas negociações coletivas.

[...]

No período que antecedeu a Constituição de 1988, a doutrina brasileira, influenciada pela legislação infraconstitucional (CLT, art. 457, § 1º), na qual as *percentagens* eram consideradas como integrantes do salário, posicionava-se, com tranquilidade, pela natureza jurídica salarial das parcelas percebidas a título de distribuição de lucros. Na jurisprudência, a matéria encontrava-se até mesmo sumulada no verbete nº 251 do TST, no qual se classificava a participação nos lucros *paga habitualmente* como salarial, para todos os efeitos legais.

[...]

Sobre a eficácia da norma constitucional, três correntes se formaram: (i) a primeira sustenta que há necessidade de prévia regulamentação, por lei ordinária, tanto da participação nos lucros ou resultados, como também da participação na gestão da empresa para que o preceito constitucional possa ser aplicado;

> (ii) para a segunda corrente, a primeira parte do art. 7º, XI, CF é autoaplicável, dependendo de regulamentação, apenas, a segunda parte, que trata da participação na gestão da empresa; e (iii) a terceira corrente sustenta que a primeira parte do *preceito constitucional referente à participação nos lucros ou resultados é autoaplicável apenas no que diz respeito à desvinculação da remuneração, ficando a cargo do legislador ordinário disciplinar apenas a forma como se dará essa participação.*
>
> [...]
>
> Ao meu sentir, todavia, o posicionamento externado pela terceira corrente doutrinária é a que mais se coaduna com a finalidade da norma do art. 7º, inciso XI, da Constituição, a qual assegura o direito social de participação nos lucros "desvinculada da remuneração". A mim não parece crível que possamos recusar eficácia à norma constitucional no que desvincula da remuneração a participação nos lucros ou nos resultados. Penso não haver lugar aqui para argumentação arrimada no caráter programático da norma.
>
> [...]
>
> Creio que é dessa perspectiva que se deve interpretar a norma do art. 7º, XI, da Constituição. À lei a que se refere o dispositivo constitucional apenas caberá regulamentar a forma como se dará a participação nos lucros, não podendo, contudo, vincular tais valores à remuneração, sob pena de modificar o sentido expresso no texto constitucional.

A regulamentação, aliás, é compreendida não sob o aspecto imunizante de "desvincular do salário" ou de "desvincular da remuneração" (*núcleo semântico essencial do comando constitucional*), mas sim pelo aspecto de ser necessário disciplinar como deve ocorrer a celebração do instrumento de pactuação da partilha dos lucros e/ou resultados e sob quais critérios, o que é visto, inclusive, como uma particularidade, o que explica ficar essa normatização regulamentar à margem do direito tributário e justifica o tratamento dado por lei ordinária e não por lei complementar.

A regulamentação hodierna, como se sabe, é efetiva e está disposta na Lei nº 10.101, após edição primeva da Medida Provisória nº 794, o que é confirmado pelo STF no julgamento do RE 393.764-Agr ou, especialmente, no Tema 344 de sua Repercussão Geral (RE 569.441).

Entende-se, de fato, para essa corrente imunitória, que o instituto, uma vez regulamentado, ceifa a competência da União para tributar planos de PLR formalmente celebrados, haja vista a determinação para que as verbas sejam consideradas como "desvinculadas da remuneração", impossibilitando que componham base de tributação

sobre "a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título" (CF, art. 195, I).

Embora o disciplinamento se dê por lei ordinária e o assunto de como deve ser pactuado o instrumento de participação se mantenha em primeiro instante longe do direito tributário, observa-se que, uma vez regulado e disciplinado o modo de se firmar o instrumento negocial da participação, tem-se, doravante, a necessidade de se realizar a interpretação teleológica, a fim de proteger o *núcleo semântico essencial do comando constitucional* de desvincular a PLR da remuneração, afastando-se de vertentes restritivas.

Sustenta-se, assim, haver limitação da competência do legislador ordinário, de forma a compreender que não pode o legislador infraconstitucional tributar planos de PLR pactuados dentro dos contornos finalísticos do instrumento após o exercício da regulamentação, tampouco passar a tributá-los em detrimento da norma constitucional já regulamentada, criando-se ressalvas para a desvinculação com o salário. E, igualmente, não pode revogar a norma regulamentadora com viés de elevar a arrecadação fiscal e retornar a norma a carecer de completude e integração.

No contexto imunizante, os pagamentos de PLR não podem ser considerados "folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título".

Sendo norma de imunidade, para a corrente que assim pensa o instituto, entende-se que cabe impor interpretação teleológica em busca da promoção da finalidade normativa, perseguindo-se a máxima carga valorativa, o valor maior que da norma deve se extrair.

No caso, por viés teleológico, é preciso buscar o espírito compreendido na máxima do "integrar capital e trabalho" para estimular que ocorra a distribuição de resultados e de lucros aos empregados por parte dos empregadores, pois, por regras de experiência tradicionais, os empresários, ou as empresas, não têm o "estímulo" ou o "incentivo", a "vontade", para distribuir suas riquezas com a classe trabalhadora.

Por isso, entende-se que desvirtuar pactos de PLR de forma literal, com rigoroso controle interpretativo, quando há margem razoável de demonstração de que o pacto de PLR atinge sua finalidade e tem consistência para ser mantido, dentro do escopo regulamentar apresentado na lei ordinária (Lei nº 10.101), pode ensejar desestímulo para que o empregador promova a distribuição de seus ganhos ou resultados.

Daí tem-se a importância da interpretação teleológica que se justifica na concepção da norma de imunidade para quem assim compreende o instituto jurídico da PLR.

A própria imunidade se descortina não só no campo do direito social, mas se propaga ao direito tributário ante o comando de desvincular da remuneração e, por consequência, limitar as competências da União sobre a tributação incidente na folha de salários.

Os adeptos da corrente hermenêutica da norma imunizante compreendem que a Lei nº 10.101 veicula procedimentos possíveis para a validade do acordo de PLR, enquanto direito social constitucionalmente assegurado aos trabalhadores, com a contrapartida de estabelecer para o empregador o benefício da imunidade tributária que retira os pagamentos de PLR do conceito de base tributável (*do conceito de salário de contribuição*), considerando que os pagamentos realizados a título de PLR, por força da norma de imunidade, não têm natureza jurídica de "remuneração" ou de "contraprestação pelo trabalho".

Justifica-se a utilização da lei ordinária em contraposição com a lei complementar, necessária nos casos de limitações ao poder de tributar, porque a Lei nº 10.101 trata exclusivamente de procedimentos – *os procedimentos possíveis para o acordo de PLR se formalizar e ser válido* –, por isso, sendo norma de procedimento, não exige lei complementar, ainda que regule procedimento para dar eficácia à norma de imunidade.

Entende-se que a Lei nº 10.101 é exclusivamente ordinária por regulamentar o instrumento, o pacto, o acordo que veicula as vontades dos empregados e da empresa; por tratar do instrumento que contém a exteriorização da negociação entre a empresa e seus empregados, inclusive prevendo os procedimentos para ser considerado válido o pacto, protegendo-se a existência de uma verdadeira negociação.

Daí conter normas formais, procedimentais e, por isso, exclusivamente por tal circunstância, ser norma veiculada em lei ordinária e não em lei complementar. Aliás, pondera-se que a própria Excelsa Corte em *leading case* sobre entidades beneficentes de assistência social já compreendeu possível que matéria procedimental correlata com tema de imunidade possa ser tratada por lei ordinária, na forma decidida no RE-ED 566.622.[22]

Argumenta-se que isto não significa que o art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal, para fins tributários, como contrapartida ao empregador, deixe de introduzir veículo normativo de norma imunizante na parte que ordena desvincular a PLR da folha de salários.

Sustenta-se que o dispositivo encartado no inciso XI do art. 7º da norma constitucional ceifa os pagamentos de PLR, validamente acordados na forma do proce-

[22] Cf. Brasil (2020b).

dimento regulamentado em lei (lei ordinária), da possibilidade de se enquadrarem como base tributável de contribuições previdenciárias e das destinadas a terceiros (outras entidades e fundos).

Isto porque, simplesmente, a norma imunizante retira o caráter remuneratório das verbas pagas a título de PLR quando o pacto respeitar os procedimentos legais de sua formalização na forma da Lei nº 10.101, que previu a regulamentação do procedimento de celebração dos acordos entre empregados e empregadores.

Dessarte, entende-se que são ceifados os poderes normativos da União estatuídos no art. 195, I, "a", da Constituição Federal[23] (*para as contribuições previdenciárias*) e no art. 149 do texto constitucional[24] (*para as contribuições destinadas a terceiros*) para estabelecer que tais pagamentos sejam configurados como base tributável, retirando-se a possibilidade de enquadramento como "demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título", o que demonstra a natureza imunitória.

Pondera-se, inclusive, que fosse norma de isenção poderia haver a revogação a qualquer tempo do benefício fiscal, o que não seria crível após a regulamentação dada pela atual Lei nº 10.101, após conversão da Medida Provisória nº 794.

Questiona-se se, em caso de revogação do dispositivo, haveria imediata tributação sobre os valores pagos a título de PLR, quando houver pacto acordado em instrumentos que observou os ditames das normas formais da Lei nº 10.101; ou, revogada a norma e posteriormente reestabelecida, discute-se se haveria necessidade de se prever a renúncia de receita e o impacto orçamentário e financeiro do benefício fiscal, sob pena de inconstitucionalidade a teor do art. 113 do ADCT da Constituição Federal. Tais questionamentos levariam à conclusão de norma imunitória para o preceito do inciso XI do art. 7º da Carta Magna.

---

23 A Constituição Federal prescreve que: "Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)" (Brasil, 1988).

24 A Constituição Federal normatiza que: "Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo" (Brasil, 1988).

Concluem os adeptos da corrente que as normas de procedimento dadas pela Lei nº 10.101 possuem sua importância por haver a necessidade de observação da livre negociação entre os empregados e a empresa para a fixação dos termos da participação nos lucros e resultados.

Tais normas de procedimento se mostram importantes para validar ou invalidar o pacto para se ter, ou não, a configuração do instrumento válido de PLR. Se o instrumento for válido, a PLR gozará dos benefícios da norma imunitória, a qual ceifará a possibilidade de ser veiculada como "demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título" (CF, art. 195, I, "a").

Outrora, tem-se precedente lavrado na 2ª Turma da CSRF, na forma registrada no Acórdão nº 9202-003.369,[25] datado de 17 de setembro de 2014, que estabelecia a compreensão de normativo imunizante para o instituto da PLR do inciso XI do art. 7º da Constituição Federal, conforme se extrai da ementa a seguir:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/12/2000 a 31/07/2006
>
> PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA – PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ACORDO PRÉVIO AO ANO-BASE. DESNECESSIDADE.
>
> A Participação nos Lucros e Resultados – PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.
>
> Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados.
>
> A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de formalização de acordo prévio ao ano-base, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva.
>
> Recurso especial negado.

[25] Cf. Brasil (2014b).

Neste diapasão, a corrente interpretativa comentada sustenta haver norma de imunidade no inciso XI do art. 7º da Constituição Federal para impor uma interpretação teleológica quando se firma como premissa de partida a referida natureza jurídica para o instituto.

Dessarte, adotando o julgador administrativo a corrente que compreende a PLR como uma norma imunizante, espera-se no proceder do julgamento que a interpretação objetive atender os fins teleológicos do instituto, que é garantir a participação dos empregados nos lucros e/ou nos resultados da empresa, a partir do estímulo da integração entre capital e trabalho, incentivando-se a negociação entre trabalhadores e empregadores, não se falando em restrição interpretativa, nem em ampliativa, mas sim em entendimento que almeja alcançar os fins normativos essenciais do direito social e da norma de imunidade contida na disposição constitucional do inciso XI do art. 7º da Carta Política brasileira.

Considerações finais

O objetivo deste trabalho foi evidenciar as duas correntes de pensamento em relação à natureza jurídica da PLR, sendo certo que a fixação prévia da premissa adotada na tomada de decisão, quando de resoluções de controvérsias sobre PLR, apresenta-se relevante e importante para a compreensão do racional hermenêutico do qual parte o julgador ao decidir querelas sobre o instituto e consequentemente para o controle de legalidade e a revisão das decisões administrativas, prestigiando-se neste sentido a necessária segurança jurídica.

Firmar de modo transparente a premissa do racional decisório atende aos ideais de pacificação de controvérsias, de previsibilidade e de segurança jurídica tão almejados em tempos modernos. Aliás, a uniformização de um padrão que possa ser adotado por todos os julgadores no enfrentamento do problema é medida de equilíbrio, integridade e correção. É medida que colabora com o controle do ato decisório, compreendendo-se a seu racional persuasivo, o que facilita o objetivo de pacificação de litígios.

Decerto, a temática em destaque ainda aguardará uma melhor elucidação junto ao Poder Judiciário, que, então, poderá propagar luzes para uma solução mais consistente e eficaz sobre a efetiva natureza jurídica da PLR, o que é importantíssimo para a estabilização e a almejada segurança jurídica das decisões proferidas.

Espera-se, com este estudo descritivo, motivar a reflexão acerca das divergências e da importância da temática para colaborar no esforço concentrado pela redução da litigiosidade a partir do momento em que se estimula a fixação de premissas introdutórias para o discurso argumentativo motivado do ato decisório, estabelecendo-se a bússola que orientará a tomada da decisão administrativa nos embates das variadas temáticas sobre verbas pagas a título de PLR.

Referências

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

BORGES, José Souto Maior. *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *DOU*, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 7 mar. 2025.

BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. Súmula 251. Res. 17/1985, *DJe*, public. 13 jan. 1986. Súmula cancelada pela Res. 33/1994, *DJe*, public. 12 maio 1994.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 7 mar. 2025.

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. *DOU*, Brasília, 25 jul. 1991. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 7 mar. 2025.

BRASIL. Medida Provisória nº 794, de 30 de dezembro de 1994. Dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências. *DOU*, Brasília, 30 dez. 1994. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/antigas/794.htm. Acesso em: 7 mar. 1994.

BRASIL. Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências. *DOU*, Brasília, 20 dez. 2000. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10101.htm. Acesso em: 7 mar. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) 398.284/RJ, relator ministro Menezes Direito, Primeira Turma, julgado em 23 de setembro de 2008. *DJe*, divulg. 18 dez. 2008, public. 19 dez. 2008a.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental (AgR) no Recurso Extraordinário (RE) 393.764/RS, relatora ministra Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 25 de novembro de 2008. *DJe*, divulg. 18 dez. 2008, public. 19 dez. 2008b.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-003.369. Processo nº 14485.000409/2007-10. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relator conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Brasília, 17 set. 2014a. Data da Publicação: 19 nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) 636.941/RS, Tema 432 da Repercussão Geral, relator ministro Luiz Fux, Tribunal Pleno, julgado em 3 de fevereiro de 2014. *DJe*, divulg. 3 abr. 2014, public. 4 abr. 2014b.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) 569.441/RS, Tema 344 da Repercussão Geral, relator ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno. Redator para acórdão ministro Teori Zavascki, julgado em 30 de outubro de 2014. *DJe*, divulg. 9 fev. 2015, public. 10 fev. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) 759.244/SP, Tema 674 da Repercussão Geral, relator ministro Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 12 de fevereiro de 2020. *DJe*, divulg. 24 mar. 2020, public. 25 mar. 2020a.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração (ED) no Recurso Extraordinário (RE) 566.622/RS, Tema 32 da Repercussão Geral, relator ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno. Redatora para acórdão ministra Rosa Weber, julgado em 18 de dezembro de 2019. *DJe*, divulg. 8 maio 2020, public. 11 maio 2020b.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-011.174. Processo nº 19515.722575/2012-57. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relatora conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira. Brasília, 19 mar. 2024a. Data da Publicação: 2 maio 2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-011.177. Processo nº 16327.720016/2019-16. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relator conselheiro Leonam Rocha de Medeiros. Redator para acórdão de voto pelas conclusões conselheiro Maurício Nogueira Righetti. Brasília, 19 mar. 2024b. Data da Publicação: 3 maio 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário*: linguagem e método. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS: DIMENSÃO, COMPLEXIDADE E PERCEPÇÕES DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

FRANCISCO IBIAPINO LUZ[1]

Resumo: Este artigo conforma três eixos distintos, mas complementares. Primeiramente, pretende descrever a contextualização jurídica da incidência de Contribuições Sociais Previdenciárias (CSP) sobre a Participação nos Lucros ou Resultados (PLR). Na sequência, propõe apontar a relevância da suposta exação tributária na perspectiva do catálogo de matérias que compõem as referidas Contribuições, julgadas no âmbito das turmas ordinárias da Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Por fim, busca anunciar o entendimento professado na Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do reportado Conselho quando do enfrentamento da controvérsia. Nesse pressuposto, inicialmente, utilizou-se de tratamento analítico dos dados obtidos mediante pesquisa documental para aferir a pertinência do estudo. Prosseguindo, aplicou-se a pesquisa bibliográfica a fim de subsidiar a construção do arcabouço jurídico pretendido, assim como investigar e mapear a compreensão remanescente sobre dita matéria no Tribunal Administrativo. Portanto, restou inconteste a complexidade temática do objeto estudado, a notoriedade do assunto e a consequente diversidade de percepções a seu respeito. Logo, infere-se que o reportado artigo traduz valia para os intervenientes na controvérsia, eis que revelador da "leitura" do Conselho no tocante às questões controvertidas a ele devolvidas atualmente.

[1] Auditor fiscal da Receita Federal do Brasil. Graduado em Direito, Ciências Contábeis e Administração de Empresas pela Universidade Estadual de Santa Cruz (UESC). Pós-graduado com mestrado em Propriedade Intelectual e Transferência de Tecnologia para Inovação (UESC) e especializações em Direito Tributário (UFBA), Aplicação Pedagógica dos Computadores (UESC), Economia de Empresas (UESC) e Planejamento Educacional (UNIVERSO). Atualmente, é presidente de turma ordinária e do CARF. Já foi ex-presidente de turma extraordinária. Já foi delegado da Receita Federal, chefe de fiscalização e supervisor de equipe de fiscalização. Já integrou a equipe de fiscalização de grandes contribuintes. Já foi professor universitário, ministrando aulas de Direito Tributário, Contabilidade Avançada, Perícia Contábil e Auditoria.

DOI 10.5281/zenodo.17281545

Palavras-chave: Participação nos Lucros ou Resultados; Contribuições Sociais Previdenciárias; incidência tributária; Câmara Superior; relevância; entendimento; questões controvertidas.

Abstract: This article forms three distinct but complementary. First, it intends to describe the legal contextualization of the incidence of Social Security Contributions on Profit Sharing. Next, it proposes to point out the relevance of the alleged tax exaction from the perspective of the catalog of matters that make up said Contributions, judged within the scope of the ordinary panels of the Second Judgment Section of the Administrative Council of Tax Appeals - "Segunda Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais". Finality, it seeks to announce the understanding professed in the Second Panel of the Superior Chamber of Tax Appeals - "Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais" - of the aforementioned Council when facing the controversy. On this assumption, initially, analytical treatment of the data obtained through documentary research was used to assess the relevance of the study. Continuing, the bibliographic research was applied in order to subsidize the construction of the intended legal framework, as well as to investigate and map the remaining understanding of this matter in the "Administrative Court". Therefore, the thematic complexity of the object studied, the notoriety of the subject and the consequent diversity of perceptions about it remained uncontested. Therefore, it is inferred that the reported "essay" translates value for the intervening parties in the controversy, since it reveals the Council's "reading" regarding the controversial issues currently returned to it.

Keywords: Profit sharing; social security contributions; tax incidence; upper chamber; relevance; understanding; controversial issues.

Sumário

Introdução 663
1. Contextualização jurídica da incidência de CSP sobre os pagamentos de PLR 664
2. Relevância da PLR dentre as CSP julgadas nas turmas ordinárias do CARF . . 670
3. Decisões prolatadas pela 2ª Turma da CSRF em 2023 e 2024 672
Considerações finais 683
Referências 684

Introdução

A participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas traduz direito social de matriz constitucional, eis que inserto no inciso XI do art. 7º da Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988). Contudo, quando reportado estímulo se processar fora dos estritos ditames legalmente previstos, integra o salário-de-contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, exatamente como dispõe o art. 22, I, combinado com o art. 28, I, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (doravante também denominada Lei previdenciária ou de custeio) (Brasil, 1991).

Nesse pressuposto, a Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000 (Brasil, 2000), reguladora do reportado comando constitucional, delineia os requisitos formais e materiais a que se refere a Lei previdenciária ao desvincular a PLR da remuneração do empregado. Logo, o gozo da referida benesse ficará condicionado tanto ao cumprimento das formalidades concernentes à pactuação em si como ao estabelecimento e respectiva observância de regramento próprio.

A propósito, a adoção do plano de PLR reflete estratégia que busca integrar o capital e o trabalho, pretendendo incrementar ganho de produtividade para o empregador e consequente resultado econômico para o empregado.[2] Portanto, revela-se influenciador do comportamento humano e da cultura organizacional, eis que estimula condutas vinculadas a estímulos compensatórios de ambas as partes (Barros; Teodoro; Espejo, 2012, p. 117).

A despeito do até então posto, há lacunas que comportam avanços, pois espelham a problemática que norteou o dito estudo, caracterizada pela presença de planos inconsistentes e/ou inexequíveis. Isto está muito bem delineado na pesquisa "Participação nos Lucros ou Resultados: aspectos controvertidos e análise da jurisprudência do CARF", em cujas considerações finais se registrou: "As dificuldades na elaboração de um plano sólido são, entretanto, expressivas, o que é demonstrado pela quantidade de autuações e julgados na base de dados do CARF" (Barros; Teodoro; Espejo, 2012, p. 117).

Nesse sentido, dita "janela" estimulou a presente investigação, que, partindo do "estado da arte" – considerado como o conhecimento sobre um tópico específico decorrente do respectivo estudo bibliográfico (Ferreira; Nacarato, 2025, p. 5) –, deseja facilitar novas abordagens sobre o tema estudado. Assim, o trabalho conforma três eixos distintos, mas complementares, quais sejam: ressaltar a temática jurídica do assunto, evidenciar sua magnitude no CARF e revelar as respectivas teses ali prevalescentes na atualidade.

---

2 Cf. art. 1º da Lei nº 10.101, de 2000. Cf. também Troitiño e Troitiño (2022).

Estes assuntos retratam os objetivos do estudo, mas antes do respectivo delineamento, vale explicitar que a estrutura judicante do CARF competente para processar e julgar as controvérsias tocantes às CSP é a Segunda Seção de Julgamento. Trata-se de prescrição constante nos arts. 44, IV, e 50, II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023.[3]

Retornando aos objetivos, primeiramente, este estudo pretende descrever a contextualização jurídica da incidência de CSP sobre a PLR. Na sequência, propõe apontar a relevância da suposta exação tributária na perspectiva do catálogo de matérias que compõem as referidas Contribuições, julgadas no âmbito das turmas ordinárias da Segunda Seção de Julgamento do CARF.[4] Por fim, busca anunciar o entendimento professado na 2ª Turma da CSRF[5] do reportado Conselho quando do enfrentamento da controvérsia.

Para tanto, inicialmente, utilizou-se de tratamento analítico dos dados obtidos mediante pesquisa documental (Kripka; Scheller; Bonotto, 2015) para aferir a pertinência do estudo. Prosseguindo, aplicou-se a pesquisa bibliográfica (Sousa; Oliveira; Alves, 2021, p. 68) a fim de subsidiar a construção do arcabouço jurídico pretendido, assim como investigar e mapear a compreensão remanescente sobre dita matéria no Tribunal Administrativo.

Ressalta-se que, dada a especificidade do objeto estudado nos tópicos 2 (relevância do tema) e 3 (entendimento da CSRF), os respectivos aspectos metodológicos lá serão detalhados.

Ademais, as alterações implementadas na Lei nº 10.101, de 2000, por meio da Lei nº 14.020, de 6 de julho de 2020, não foram objeto do presente estudo.

Estes são os aspectos tidos por relevantes desta análise.

1. Contextualização jurídica da incidência de CSP sobre os pagamentos de PLR

Preliminarmente, cabe assinalar que as reflexões e construções anunciadas no presente tópico podem traduzir replicação de manifestações do autor já consignadas em acórdãos prolatados sob sua relatoria.[6]

---

3 Cf. Art. 44: "À Segunda Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário [...] relativa a: IV - Contribuições Previdenciárias [...]. Art. 50. Cabe à Câmara Superior de Recursos Fiscais [...] julgar o recurso especial [...] observada a seguinte especialização: [...] II - à Segunda Turma, os recursos referentes às matérias previstas no art. 44".

4 Cf. art. 44 do Ricarf, segundo o qual as turmas ordinárias julgam os recursos voluntários e os de ofício.

5 Cf. art. 50 do Ricarf, segundo o qual a 2ª turma da CSRF julga os recursos especiais.

6 Cf., *e.g.*, Acórdão nº 2402-012.536 (sessão plenária de 5 de março de 2024).

A PLR atribuída pela empresa aos seus empregados, pretendendo incrementar integração entre trabalho e ganho de produtividade, não compõe a base de cálculo das contribuições previdenciárias, *exceto* quando reportado estímulo se processar *fora* dos estritos ditames legalmente previstos. Assim entendido, a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas traduz direito social de matriz constitucional, eis que inserto no inciso XI do art. 7º do Capítulo II – Dos Direitos Sociais – da Constituição Federal de 1988,[7] *verbis*:

> Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:
>
> [...]
>
> XI – participação nos lucros, ou resultados, *desvinculada da remuneração*, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, *conforme definido em lei*; (grifos nossos)

A propósito, há entendimentos perfilhando tratar-se de imunidade condicionada, assim reputada por conta de sua eficácia limitada, que carece da citada regulação infraconstitucional para produzir os efeitos jurídicos esperados pelo legislador constituinte. Assim entendido, ditas benesses encontram-se desvinculadas do salário-de-contribuição, tão somente se referida concessão atender as exigências legalmente estabelecidas.

Cuida-se de entendimento perfilhado à decisão do STF no julgamento do RE nº 569441/RS,[8] tomada por repercussão geral, cujo tema e a correspondente ementa assim estão redigidos:

> Tema 344:
>
> Incidência de contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros da empresa.
>
> EMENTA: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.
>
> 1. *Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários depende de regulamentação.*

7 Cf. Schoueri e Galdino (2024).

8 Relator: min. Dias Tóffoli. Data de julgamento: 9 dez. 2010.

> 2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária.
>
> 3. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (grifo nosso)

Noutro rumo, a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira "declara voto" na decisão prolatada por meio do acórdão nº 9202-011.325,[9] muito bem fundamentando sua divergência quanto a estar se tratando de imunidade. Logo, em suas palavras, reportado comando constitucional expressa a criação de um direito social disciplinado mediante lei ordinária, e não propriamente uma limitação da competência do legislador ordinário, o que, fosse o caso, teria de ter sido implementada por meio de lei complementar.

Em sintonia com a CF de 1988, a Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, inciso I, define salário-de-contribuição como a totalidade dos rendimentos auferidos a qualquer título pelo segurado, destinados a retribuir o trabalho, aí se incluindo os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Contudo, mediante *interpretação autêntica* do transcrito comando constitucional, o § 9º, alínea "j", do mesmo artigo da reportada Lei previdenciária afastou a incidência tributária da PLR concedida aos empregados, desde que os requisitos estabelecidos na *lei específica* reguladora do preceito constitucional supratranscrito sejam obedecidos. Confira-se:

> Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:
>
> I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
>
> [...]
>
> § 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:
>
> [...]

[9] Cf. sessão plenária de 18 de junho de 2024 – CSRF/2ª Turma.

> j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, *quando paga ou creditada de acordo com lei específica* [...]. (grifo nosso)

Com efeito, o Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, art. 214, inciso I, §§ 9º, e inciso X (Brasil, 1999), replica o que está posto no transcrito art. 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212, de 1991, acrescentando, expressamente, que a PLR concedida em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000, sujeita-se à incidência previdenciária, nestes termos:

> Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:
>
> I - para o empregado e o trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas [...].
>
> § 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:
>
> [...]
>
> X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, *quando paga ou creditada de acordo com lei específica*;
>
> [...]
>
> § 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, *integram o salário-de-contribuição* para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis. (grifos nossos)

A regulação manifestada na transcrição precedente deu-se com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada e renumerada sucessivas vezes, com inexpressiva alteração textual, culminando na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, da qual transcrevemos os seguintes excertos:

> Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e *como incentivo à produtividade*, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.
>
> Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será *objeto de negociação entre a empresa e seus empregados*, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:
>
> I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria
>
> II - convenção ou acordo coletivo.
>
> § 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação *deverão constar regras claras e objetivas* quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência

> e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:
>
> I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;
>
> II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.
>
> § 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.
>
> [...]
>
> Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.
>
> [...]
>
> § 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. (grifos nossos)

Cotejando as supracitadas normas, infere-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado às empresas que implementam sistema de remuneração dos seus empregados baseado no incremento de produtividade (Stürmer; Aves; Miranda, 2024, p. 55). Assim, *quando atendidos os preceitos legais*, a estes trabalhadores, desvinculada da remuneração, será destinada parcela dos ganhos econômicos resultantes da produtividade decorrente do respectivo trabalho (Fonseca; Mendes; Machado, 2014, p. 173). Logo, não se trata de mera gratificação franqueada deliberadamente pelo empregador (Jesus; Nagib; Silva, 2022, p. 231), já que terá natureza jurídica de rendimento tributável quando distribuída em desacordo com os requisitos formais e materiais que suportam dita desoneração fiscal.

Por pertinente, tratando-se de isenção concedida pela Lei previdenciária, torna-se plausível a Lei reguladora ser interpretada literalmente, por *traduzir exceção* ao ordenamento jurídico. Portanto, nos termos do art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN) (Brasil, 1966), o entendimento quanto ao fiel cumprimento dos transcritos aspectos formais e materiais deve ser *restritivo ao literalmente nela previsto*. Confira-se: "Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: [...] II - outorga de isenção".

A propósito, o eixo conceitual presente no comando constitucional "são direitos dos trabalhadores [...] participar nos lucros ou resultados" (CF, 1988, art. 7º, inciso XI), quando clareado pelas expressões reguladoras "integração entre o *capital* e o

trabalho e como incentivo à *produtividade*"[10] (Lei nº 10.101, de 2000, art. 1º), bem como "será objeto de negociação entre a *empresa* e *seus empregados*" (Lei nº 10.101, de 2000, art. 2º), por si só, já afasta a suposta hipótese da citada participação poder ser faculdade do empregador. Afinal, trata-se de texto claro, direto e em contexto único, como tal, dificultando entendimento diverso, especialmente, se cogitar dissimulação de remuneração.

Ademais, também não se imagina razoável o legislador ter possibilitado discriminação dentro do grupo de empregados mediante suposta integração do capital e trabalho como incentivo à produtividade franqueada unicamente para alguns privilegiados, quando o comando da Constituição refere-se a "direito dos trabalhadores", e não de apenas parte destes. Logo, diante da clareza e unidade semântica indisfarçável presente no revelado dispositivo específico, prosperar entendimento divergente implicaria aceitação de contradição dentro da própria norma; o que não existe, pois a expressão legal "empresa e seus empregados" não pode referir-se *somente* a parcela privilegiada destes, se a Lei assim não reservou.

Nestes termos, considerando que a definição deve abranger o todo definido e tão somente ele, como correlacionar PRL paga à revelia da Lei integrativa com rendimento isento, se o já transcrito art. 3º do próprio ato legal não admite que ela substitua ou complemente a remuneração devida? Desse modo, os pagamentos realizados pela empresa a seus empregados tão somente terão natureza jurídica de PLR desvinculada da respectiva remuneração – sem incidência das contribuições sociais previdenciárias e daquelas destinadas a terceiros, entidades e fundos – quando se processarem com *atendimento cumulativo* dos seguintes requisitos:

1. Resultar de prévia negociação mediante comissão paritária eleita pelas partes, nela integrando um participante designado pelo sindicato da respectiva categoria e/ou por meio de acordo ou convenção coletiva.
2. No documento em que se registra o acordado pelos participantes, deverão constar, de forma clara e objetiva:
    a. as especificações atinentes tanto aos benefícios destinados aos empregados (direitos subjetivos) como as contrapartidas por estes a serem despendidas em favor do empregador (regras adjetivas);
    b. os métodos a serem aplicados na aferição de cumprimento do compromisso pactuado;
    c. a periodicidade dos pagamentos da reportada participação;

[10] Cf. Sena e Casagranda (2024, p. 3.060).

d. o período de vigência e os prazos para revisão do respectivo acordo.

3. O registro do acordo celebrado terá de ficar arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

4. A PLR:

   a. não substitui nem complementa a remuneração, razão por que o contexto fático há de justificar a suposta exclusão de empregados, evitando-se que o uso indevido do reportado instrumento reflita discriminação dentro do próprio grupo;

   b. não poderá ser paga em periodicidade inferior a um semestre civil nem em mais de duas parcelas no mesmo ano civil.

Nessa ótica, como visto, a lei específica definiu dois cenários que condicionam o gozo do desencargo previdenciário em apreço; sem o integral cumprimento destes, a PLR paga será tida como salário-de-contribuição, quais sejam:

i. a validação do reportado programa, caracterizada pela formalização prévia do "instrumento de acordo", com a participação dos empregados interessados e ratificação pelo respectivo sindicato da categoria – aspecto formal; e

ii. a eficácia da operacionalização do referido plano, qualificada pela consonância entre os *requisitos* legalmente previstos e as *regras* previamente estabelecidas, os instrumentos de *aferição* dos objetivos a serem atingidos e o efetivo *resultado* alcançado – aspecto material.

Por fim, é apropriado consignar que a faculdade conferida às partes para articular as metas a serem atingidas, os respectivos critérios de aferição e os benefícios advindos do cumprimento delas decorrentes deverá ser contida pelas normas cogentes atinentes à universalidade do programa, à temporalidade dos pagamentos e, especialmente, ao seu caráter condicionado a resultado incerto.

Visto dessa forma, restou inconteste a complexidade temática do objeto estudado.

2. Relevância da PLR dentre as CSP julgadas nas turmas ordinárias do CARF

A aferição da relevância do tema PLR, dentre as demais matérias que compõem as referidas Contribuições, tomou como referência os acórdãos prolatados pelas turmas ordinárias nas sessões plenárias realizadas durante os anos de 2023 e 2024. A opção pelas referidas turmas teve por pressuposto a magnitude dos eventos nelas ocorridos, eis que o mérito do recurso especial somente será julgado pela CSRF quando o re-

corrente lograr provar a interpretação divergente por ele alegada, exatamente como prescreve o transcrito art. 118 do RICARF:

> Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais. (Brasil, 2023a)

Já os anos das sessões plenárias de 2023 e 2024 foram eleitos para manter a coerência com o definido no tópico subsequente, cujas razões lá estão registradas.

Passando, propriamente, ao estudo, efetivou-se análise quantitativa dos documentos coletados no repositório de acórdãos, arsenal jurisprudencial de uso público, disponibilizado no portal eletrônico do CARF.[11] A busca foi direcionada ao objeto proposto mediante o uso de palavras-chave, sintaxes e operadores booleanos, cuidando para excluir acórdãos de recursos repetitivos, cuja decisão espelha, exatamente, o prolatado no respectivo paradigma, conforme art. 87, §§ 1º e 3º, do RICARF (Brasil, 2023a). Confira-se:

> Art. 87 [...]
>
> § 1º Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, será formado lote de recursos repetitivos e, dentre esses, definido como paradigma o recurso mais representativo da controvérsia.
>
> [...]
>
> § 3º Quando o processo paradigma for incluído em pauta, os processos correspondentes do lote de repetitivos integrarão a mesma pauta e sessão, em nome do Presidente da Turma, sendo-lhes aplicado a tese ou fundamento adotado e o resultado do julgamento do paradigma.

Precisamente, acessou-se o reportado portal e, em seguida, a opção "Nova Pesquisa de Acórdãos – VER",[12] com a entrada "Contribuições sociais previdenciárias" NOT "Sistemática dos recursos repetitivos". Na sequência, utilizando-se do filtro "Busca facetada", disponível para refinamento da procura, foram selecionados a "Segunda Seção de Julgamento" e, um a um, os anos das respectivas sessões plenárias. Disso obteve-se o seguinte retorno:

Ano da sessão:

– 2023: 2.559 acórdãos

11 Cf. https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2/browse/.

12 Repositório jurisprudencial.

– 2024: 2.093 acórdãos

Em igual sistemática, mas pretendendo obter o retorno somente dos acórdãos nos quais o tema "PLR" foi tratado, repetiu-se o processo de coleta, considerando a entrada "Contribuições sociais previdenciárias" NOT "Sistemática dos recursos repetitivos" AND "Participação nos lucros ou resultados". Na "Busca facetada", os filtros se mantiveram – "Segunda Seção de Julgamento" e os anos das respectivas sessões plenárias. Disso obteve-se o seguinte retorno:

Ano da sessão:

– 2023: 176 acórdãos (6,88%)

– 2024: 190 acórdãos (9,07%)

Do exposto, constata-se que, nas sessões realizadas em 2023, dos 2.559 julgados tratando do vasto catálogo de matérias integrantes das CSP, 176 discutiram a PLR, o que representa uma relação percentual de 6,88% (seis vírgula oitenta e oito por cento). Já quanto aos julgamentos do ano de 2024, a dita relação percentual foi majorada para 9,07% (nove vírgula zero sete por cento), pois dos 2.093 acórdãos que abordavam temas de CSP, em 190 a PLR estava em foco.

3. Decisões prolatadas pela 2ª Turma da CSRF em 2023 e 2024

A investigação e o decorrente mapeamento da compreensão remanescente atinente à incidência de CSP sobre os pagamentos de PLR levou em conta as decisões da 2ª Turma da CSRF, e não aquelas prolatadas nas turmas ordinárias, porque compete à reportada instância superior expressar a percepção final do Tribunal Administrativo. Afinal, não cabe pedido de reconsideração da decisão de mérito do recurso especial, como também será definitivo o despacho de agravo que lhe mantiver a negativa de seguimento, consoante os arts. 15, II, § único; 119, § 1º, e 122, § 7º, do RICARF (Brasil, 2023a), nestes termos:

> Art. 115. Contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF são cabíveis os seguintes recursos:
>
> [...]
>
> II - Recurso Especial.
>
> Parágrafo único. Das decisões do CARF não cabe pedido de reconsideração.
>
> Art. 119. O recurso especial deverá ser formalizado em petição dirigida [...]
>
> § 1º Interposto o recurso especial, compete ao Presidente da Câmara recorrida, em despacho fundamentado, admiti-lo ou, caso não satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade, negar-lhe seguimento.

> Art. 122. Cabe agravo do despacho de admissibilidade que negar seguimento ao recurso especial, ou lhe der seguimento parcial.
>
> [...]
>
> § 7º Será definitivo o despacho de agravo do Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, não sendo cabível pedido de reconsideração ou qualquer outro recurso.

Por outro lado, o recorte temporal privilegiou tanto as sessões plenárias realizadas nos anos de 2023 e 2024 quanto as decisões neles publicadas, tendo em vista a perspectiva de estabilidade na composição do referido Colegiado em dito período. Trata-se de informação verificada nas atas de julgamentos, de consulta pública franqueada por meio do portal eletrônico do CARF, cujo detalhamento consta da tabela sequenciada, construída por amostragem, aí se considerando os meses de janeiro de 2024[13] e dezembro de 2022[14], 2023[15] e 2024.[16]

A propósito, embora se tratando de informação pública, disponível no mencionado portal a quem nela tiver interesse, os respectivos conselheiros serão nominados pela alcunha "Conselheiro mais letras do alfabeto", e não pelos nomes completos lá publicados.

[13] Cf. https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/CalendarioSessoes/exibeCalendarioSessaoAno.jsf.

[14] Cf. https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/CalendarioSessoes/exibeCalendarioSessaoAno.jsf.

[15] Cf. https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/CalendarioSessoes/exibeCalendarioSessaoAno.jsf.

[16] Cf. https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/CalendarioSessoes/exibeCalendarioSessaoAno.jsf.

Tabela 1 – Composição da 2ª Turma da CSRF do CARF

MESES	ANOS		
	2022	2023	2024
Janeiro	-	-	Conselheiro C
			Conselheiro E
			Conselheiro I
			Conselheiro J
			Conselheiro K
			Conselheiro L
			Conselheiro M
			Conselheiro N
Dezembro	Conselheiro A	Conselheiro C	Conselheiro C
	Conselheiro B	Conselheiro E	Conselheiro E
	Conselheiro C	Conselheiro F	Conselheiro J
	Conselheiro D	Conselheiro I	Conselheiro K
	Conselheiro E	Conselheiro J	Conselheiro M
	Conselheiro F	Conselheiro K	Conselheiro N
	Conselheiro G	Conselheiro L	Conselheiro O
	Conselheiro H	Conselheiro M	Conselheiro P

Como se nota, a composição da 2ª Turma da CSRF sofreu abrangente alteração entre dezembro de 2022 e dezembro de 2023, eis que, dos oito conselheiros originários, restaram apenas os dois de alcunhas "Conselheiro C" e "Conselheiro E".

No entanto, a sinalização de estabilidade da referida composição sobressai infinitamente na sequência, pois, comparando-se dezembro de 2023 com janeiro de 2024, constata-se apenas a substituição do "Conselheiro F" pelo "Conselheiro N". Ademais, entre janeiro e dezembro de 2004, houve apenas as substituições dos conselheiros "I" e "L" pelos conselheiros denominados de "O" e "P".

Esta foi a razão por que se direcionou o espaço temporal para os anos de 2023 e 2024.

Passando propriamente ao estudo, efetivou-se análise qualitativa dos documentos coletados no repositório de acórdãos disponibilizado no portal eletrônico do CARF, em "Nova Pesquisa de Acórdãos – VER",[17] com a entrada "Participação nos lucros ou resultados". Na sequência, utilizando-se do filtro "Busca facetada", disponível para refinamento da procura, foi selecionada a "2ª Turma/Câmara Superior".

Ainda na "Busca facetada", selecionou-se primeiramente, um a um, os anos das respectivas publicações dos acórdãos para, na sequência, igualmente selecionar os reportados anos das sessões plenárias de julgamento, obtendo-se os seguintes resultados:

1. Ano da publicação:

– 2023: 21 acórdãos;

– 2024: 57 acórdãos, restando 50, pois 7 eram repetidos.

2. Ano da sessão:

– 2023: 23 acórdãos, restando 11, pois os demais já estavam incluídos na busca por "Ano Publicação";

– 2024: 50 acórdãos, restando 10, pois os demais já estavam incluídos na busca por "Ano Publicação".

Vale registrar que os acórdãos discriminados nas tabelas 2 a 7,[18] a seguir, deixaram de se enquadrar no escopo do objeto estudado, porque os respectivos recursos especiais não foram conhecidos, não tratavam de PLR ou se referiam a embargos acolhidos sem efeitos infringentes.

Tabela 2 – Recurso Especial da Fazenda Nacional não conhecido

Acórdãos	"Ano Publicação" e "Ano Sessão"	
	2023	2024
	-	9202-011.536
	-	9202-011.533
	-	9202-011.532

17 Cf. https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2/browse/.

18 Para a consolidação, o "Ano Publicação" e o "Ano Sessão" estão agrupados.

Tabela 3 – Recurso Especial do Contribuinte não trata de PLR

	"Ano Publicação" e "Ano Sessão"	
	2023	**2024**
Acórdãos	9202-010.634	9202-011.441
	9202-010.646	9202-011.233
	-	9202-011.232
	-	9202-011.454

Tabela 4 – Recurso Especial do Contribuinte não conhecido

	"Ano Publicação" e "Ano Sessão"	
	2023	**2024**
Acórdãos	9202-010.617	9202-011.379
	9202-010.626	9202-011.178
	-	9202-011.329
	-	9202-011.328
	-	9202-011.273
	-	9202-011.274
	-	9202-011.275
	-	9202-011.179

Tabela 5 – Recurso Especial da Fazenda Nacional não trata de PLR

	"Ano Publicação" e "Ano Sessão"	
	2023	**2024**
Acórdãos	9202-010.360	-

Tabela 6 – Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Contribuinte não trata de PLR

Acórdãos	"Ano Publicação" e "Ano Sessão"	
	2023	2024
	9202-010.470	9202-011.233
	9202-010.096	9202-000.225
	9202-010.629	-
	9202-011.033	-

Tabela 7 – Recurso Especial da Fazenda Nacional não conhecido

Acórdãos	"Ano Publicação" e "Ano Sessão"	
	2023	2024
	-	9202-010.957
	-	9202-011.135

Retornando ao objeto do estudo, segue o mapeamento da compreensão remanescente sobre dita matéria na 2ª Turma da CSRF nos respectivos anos, cujo delineamento transcorreu tão somente a partir dos assuntos registrados nas respectivas ementas. Ademais, registre-se que, em alguns casos, houve repetição de acórdão para facilitar o entendimento, pois uma mesma decisão pode tratar de contexto fático distinto.[19]

É o que está posto nas tabelas ora sequenciadas (8 a 23), tituladas a partir das matérias nelas controvertidas, cujos acórdãos carregam o resultado dos respectivos julgamentos.

Tabela 8 – Pactuação prévia

"Ano Publicação" e "Ano Sessão"	
2023	2024
9202-010.514 (por unanimidade, negar provimento ao REsp do Contribuinte)	9202-011.331 (por maioria, negar provimento ao REsp do Contribuinte)
9202-010.621 (por maioria, negar provimento ao REsp do Contribuinte)	9202-011.031 (por maioria, dar provimento ao REsp da Fazenda Nacional)

[19] Cf., *e.g.*, Acórdão nº 9202-011.027 (sessão plenária de 24 de outubro de 2023).

"Ano Publicação" e "Ano Sessão"	
2023	**2024**
9202-010.625 (por voto de qualidade, dar provimento ao REsp do Contribuinte)	9202-011.525 (por maioria, negar provimento ao REsp do Contribuinte)
9202-010.620 (por maioria, negar provimento ao REsp do Contribuinte)	9202-011.032 (por maioria, dar provimento ao REsp da Fazenda Nacional)
9202-011.030 (por maioria, dar provimento ao REsp da Fazenda Nacional)	9202-011.409 (por maioria, negar provimento ao REsp do Contribuinte)
9202-011.028 (por voto de qualidade, dar provimento ao REsp da Fazenda Nacional)	9202-011.176 (por voto de qualidade, dar provimento ao REsp da Fazenda Nacional)
9202-011.026 (por maioria, dar provimento ao REsp da Fazenda Nacional)	9202-011.036 (por maioria, negar provimento ao REsp do Contribuinte)
9202-011.029 (por voto de qualidade, dar provimento ao REsp da Fazenda Nacional)	9202-011.320 (por unanimidade, negar provimento ao REsp do Contribuinte)
9202-011.053 (por voto de qualidade, negar provimento ao REsp do Contribuinte)	9202-011.526 (por unanimidade, negar provimento ao REsp do Contribuinte)
9202-011.227 (por maioria, negar provimento ao REsp do Contribuinte)	9202-011.520 (por maioria, dar provimento ao REsp da Fazenda Nacional)
9202-011.027 (demais acordos – por voto de qualidade, negar provimento ao REsp do Contribuinte)	9202-011.324 (por maioria, negar provimento ao REsp do Contribuinte)
-	9202-011.325 (por maioria, negar provimento ao REsp do Contribuinte)
-	9202-011.453 (por unanimidade, dar provimento ao REsp da Fazenda acional)
-	9202-011.174 (por unanimidade, negar provimento ao REsp do Contribuinte)
-	9202-011.527 (por maioria, dar provimento ao REsp da Fazenda acional e negar provimento ao REsp do Contribuinte)
-	9202-011.332 (por maioria, negar provimento ao REsp do Contribuinte)
-	9202-011.529 (Acordo assinado em 2009 contemplava 2009 e 2010. Em 2010 novo acordo foi assinado só acrescentando uma cláusula, por maioria, dar provimento ao REsp do Contribuinte)

Tabela 9 – Percentual do lucro alterado de forma unilateral

"Ano Publicação" e "Ano Sessão"	
2023	**2024**
-	9202-011.320 (por unanimidade, negar provimento ao REsp do Contribuinte)

Tabela 10 – Participação do sindicato

"Ano Publicação" e "Ano Sessão"	
2023	**2024**
9202-010.516 (CFL 68 – por unanimidade, dar provimento ao REsp do Contribuinte)	9202-011.523 (por maioria, dar provimento ao REsp da Fazenda Nacional)
9202-010.515 (por determinação do art. 19-E, da Lei n. 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei n. 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao REsp do Contribuinte)	-

Tabela 11 – Diretor empregado

"Ano Publicação" e "Ano Sessão"	
2023	**2024**
9202-010.356 (por maioria, dar provimento ao REsp da Fazenda Nacional)	-

Tabela 12 – Ocupante de cargo de gestão e diretor/administrador não empregado

"Ano Publicação" e "Ano Sessão"	
2023	**2024**
9202-010.512 (por determinação do art. 19-E, da Lei n. 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei n. 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao REsp do Contribuinte)	9202-011.523 (por maioria, dar provimento ao REsp da Fazenda Nacional)

9202-010.354 (por determinação do art. 19-E, da Lei n. 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei n. 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao REsp do Contribuinte)	9202-011.530 (por unanimidade, não conhecer do REsp do Contribuinte tendo em vista a Súmula CARF n. 195)
9202-011.035 (por unanimidade, negar provimento ao REsp do Contribuinte)	9202-011.036 (por unanimidade, negar provimento ao REsp do Contribuinte)

Tabela 13 – Recusa do sindicato

"Ano Publicação" e "Ano Sessão"	
2023	**2024**
-	9202-011.031 (por maioria, negar provimento ao REsp da Contribuinte)
-	9202-011.032 (por maioria, negar provimento ao REsp da Contribuinte)

Tabela 14 – Desconsideração dos valores totais pagos

"Ano Publicação" e "Ano Sessão"	
2023	**2024**
-	9202-011.176 (por maioria, negar provimento ao REsp da Contribuinte)

Tabela 15 – Ausência de arquivamento do acordo na entidade sindical

"Ano Publicação" e "Ano Sessão"	
2023	**2024**
-	9202-011.177 (por unanimidade, dar provimento ao REsp da Fazenda Nacional)

Tabela 16 – Pactuação de valor mínimo

"Ano Publicação" e "Ano Sessão"	
2023	**2024**
9202-011.030 (Indep de metas – por maioria, dar provimento ao REsp da Fazenda Nacional)	-
9202-011.028 (Indep de metas – por maioria, dar provimento ao REsp da Fazenda Nacional)	-

Tabela 17 – Acordo firmado com o sindicato da matriz (extensão fora da base)

"Ano Publicação" e "Ano Sessão"	
2023	**2024**
-	9202-011.413 (por maioria, dar provimento ao REsp da Fazenda Nacional)
-	- 9202-011.451 (por maioria, dar provimento ao REsp da Fazenda Nacional)

Tabela 18 – Periodicidade dos pagamentos

"Ano Publicação" e "Ano Sessão"	
2023	**2024**
9202-010.455 (por maioria, negar provimento ao REsp do Contribuinte)	9202-011.524 (por maioria, dar provimento parcial ao REsp da Fazenda Nacional, mantendo a autuação somente para o empregados que desobedeceram a periodicidade)
9202-010.569 (por maioria, dar provimento ao REsp da Fazenda acional)	9202-011.129 (Descumprimento a pedido do sindicato – por maioria, dar provimento parcial ao REsp da Fazenda Nacional)
-	9202-011.078 (por maioria, negar provimento ao REsp do Contribuinte)
-	9202-011.180 (por unanimidade, negar provimento ao REsp do Contribuinte)

Tabela 19 – Regras em instrumentos concomitantes distintos

"Ano Publicação" e "Ano Sessão"	
2023	**2024**
9202-010.569 (por maioria, dar provimento ao REsp do Contribuinte)	-
9202-010.618 (por maioria, negar provimento ao REsp da Fazenda Nacional)	-

Tabela 20 – Ausência de regras claras e objetivas

"Ano Publicação" e "Ano Sessão"	
2023	**2024**
9202-010.645 (por unanimidade, negar provimento ao REsp do Contribuinte)	9202-011.224 (por maioria, negar provimento ao REsp do Contribuinte)
9202-010.455 (por maioria, negar provimento ao REsp do Contribuinte)	9202-011.223 (por maioria, negar provimento ao REsp do Contribuinte)
-	9202-011.361 (por unanimidade, negar provimento ao REsp do Contribuinte)
-	9202-011.362 (por unanimidade, negar provimento ao REsp do Contribuinte)
-	9202-011.363 (por unanimidade, negar provimento ao REsp do Contribuinte)

Tabela 21 – Valor desproporcional ao salário (excesso substituição/complemento)

"Ano Publicação" e "Ano Sessão"	
2023	**2024**
9202-010.620 (por maioria, dar provimento ao REsp da Fazenda Nacional)	9202-011.036 (por maioria, negar provimento ao REsp da Fazenda Nacional)
-	9202-011.136 (por unanimidade, negar provimento ao REsp da Fazenda Nacional)
-	9202-011.176 (por maioria, negar provimento ao REsp da Fazenda Nacional)
-	9202-011.320 (por unanimidade, negar provimento ao REsp do Contribuinte)

Tabela 22 – Pactuação prévia (termo aditivo)

"Ano Publicação" e "Ano Sessão"	
2023	**2024**
9202-011.027 (por maioria, negar provimento ao REsp do Contribuinte)	-

Tabela 23 – Invalidade das parcelas que excederam o crédito da periodicidade

"Ano Publicação" e "Ano Sessão"	
2023	**2024**
9202-010.618 (por maioria, negar provimento ao REsp do Contribuinte)	-

Considerações finais

A partir da configuração jurídica posta sobre a matéria "PLR", objetivo alcançado com o estudo feito na seção 1 deste artigo, percebe-se a complexidade temática no tocante à incidência de CSP sobre a PLR, aí se considerando tão somente a regulação dada ao comando constitucional pela Lei nº 10.101, de 2000, anteriormente à vigência do Normativo Legal nº 14.020, de 2020. Disto infere-se que o intérprete da norma há de tratar os casos específicos com bastante cautela, dada a quantidade de variáveis que podem caracterizar o referido benefício como salário-de-contribuição, base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Esse chamamento, realmente, era o que se almejava com o estudo do presente tópico: traçar a configuração jurídica do assunto e apontar os detalhes tidos por relevantes.

Na mesma linha de raciocínio, o trabalho levantado na seção 2 traduziu complemento do que se viu naquele anterior, pois provou a magnitude do assunto "PLR" dentre o vasto rol de matérias que compõem as CSP julgadas nas turmas ordinárias do CARF – quase 7% (sete por cento) em 2023 e aproximados 9% (nove por cento) no ano seguinte. Afinal, ditas controvérsias surgiram tão somente porque a benesse foi tributada como se remuneração fosse, o que ratifica a importância do objetivo atingido na abordagem anterior.

Por relevante, salienta-se que o último objetivo atingido, na seção 3, retroalimenta os anteriores, refletindo a essência almejada com o todo pesquisado. Assim entendido, há de se ter cuidado com os detalhes normativos (chamamento do intérprete), por-

que o quantitativo de controvérsias é vultoso (relevância do assunto), e estas são as percepções atualmente vigentes aos olhos da 2ª Turma da CSRF.

Do exposto infere-se que este estudo traduz valia para os intervenientes nas operações envolvendo a PLR, eis que estimula a prevenção de litígios, reflete a relevância do tema e revela a "leitura" do Conselho no tocante às questões controvertidas a ele devolvidas atualmente.

Referências

BARROS, Claudio Marcelo Edwards; TEODORO, Jocelino Donizetti; ESPEJO, Márcia Maria dos Santos Bortolocci. Participação nos lucros ou resultados (PLR): perspectivas do estado da arte. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, v. 16, n. 3, p. 115-135, 2012.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, 27 out. 1966.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 25 jul. 1991.

BRASIL. Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 7 maio 1999.

BRASIL. Lei nº 10.101, 19 de dezembro de 2000. Dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 20 dez. 2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE: 569441 RS - RIO GRANDE DO SUL. Relator: min. Dias Tóffoli. Data de Julgamento: 09/12/2010. *Dje*, n. 057, 28 mar. 2011.

BRASIL. Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Brasília: Ministério da Fazenda, 2023a.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-011.027. Processo nº 15504.730451/2017-28. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relator conselheiro Maurício Nogueira Riguetti. Brasília, 24 out. 2023b.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2402-012.536. Processo nº 12268.000054/2009-60. 2ª Turma Ordinária da Quarta Câmara da 2ª Seção. Relator conselheiro Francisco Ibiapino Luz. Brasília, 5 mar. 2024a.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9202-011.325. Processo nº 19515.006155/2008-43. 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relator conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Redator designado conselheiro Maurício Nogueira Riguetti. Brasília, 18 jul. 2024b.

FERREIRA, Debora Meyhofer; NACARATO, Adair Mendes. O engenheiro e sua constituição como docente: estado da arte em pesquisas brasileiras. *Revista Internacional de Educação Superior*, v. 11, p. e025010-e025010, 2025.

FONSECA, Maria Hemília; MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; MACHADO, Gustavo Campoli. Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa sob a ótica constitucional: direito do trabalhador ou faculdade do empregador? *Revista de Informação Legislativa*, v. 51, n. 204, p. 163-178, 2014.

HALCSIK, Vitor Marcelo Costa *et al.* Análise da relação entre os Indicadores da Qualidade e a Participação nos Lucros ou Resultados (PLR): uma revisão da literatura brasileira. *In*: SIMPÓSIO DOS PROGRAMAS DE MESTRADO PROFISSIONAL, 16., 2011, São Paulo. *Anais* [...]. São Paulo: Upep/Centro Paula Souza, 2011.

JESUS, Isabela Bonfá de; NAGIB, Luiza; SILVA, Jhonatas Ribeiro da. Da possibilidade de pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados a empregados de instituições de educação e de assistência social. *EALR*, v. 13, n. 1, p. 220-239, jan.-abr. 2022.

KRIPKA, Rosana Maria Luvezute; SCHELLER, Morgana; BONOTTO, Danusa de Lara. Pesquisa documental: considerações sobre conceitos e características na pesquisa qualitativa / Documentary Research: consideration of concepts and features on Qualitative Research. Conference: CONGRESSO IBERO-AMERICANO EM INVESTIGAÇÃO QUALITATIVA, 4., 2015, Aracaju. *Anais* [...]. Aracaju: Universidade Tiradentes, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. A dedutibilidade da Participação nos Lucros ou Resultados: natureza e a interpretação *a contrario sensu*. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 57, p. 310-350, 2024.

SENA, Sérgio Soares de; CASAGRANDA, Ivanir. Utilizando o Programa de Participação nos Lucros e Resultados como ferramenta de motivação. *Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação*, v. 10, n. 8, p. 3.051-3.062, 2024.

SOUSA, Angélica Silva de; OLIVEIRA, Guilherme Saramago de; ALVES, Laís Hilário. A pesquisa bibliográfica: princípios e fundamentos. *Cadernos da Fucamp*, v. 20, n. 43, p. 64-83, 2021.

STÜRMER, Gilberto; MIRANDA, Diogo Antonio Pereira. Participação nos Lucros ou Resultados: aspectos controvertidos e análise da jurisprudência do CARF. *Direito, Processo e Cidadania*, v. 1, n. 1, p. 207-221, 2022.

STÜRMER, Gilberto; ALVES, Andressa Munaro; MIRANDA, Diogo Antonio Pereira. O investimento em trabalhabilidade como moderna realização do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados em cenário brasileiro. *Revista Chilena de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*, v. 15, n. 29, p. 53-72, 2024.

TROITIÑO, Joyce de Souza; TROITIÑO, Victor Troitiño. O Programa de Participação nos Lucros ou Resultados como ferramenta motivacional. *In*: JORNACITEC – Jornada Científica e Tecnológica, 11., 2022, Botucatu. *Anais* [...]. Botucatu: Faculdade de Tecnologia de Botucatu, 2022.

IOF: OPERAÇÕES DE CRÉDITO

HÉLCIO LAFETÁ REIS[1]

Resumo: O imposto incidente sobre operações de crédito, da competência tributária da União, alcança os empréstimos junto a instituições financeiras, a alienação, a empresas de *factoring*, de direitos creditórios resultantes de vendas a prazo e mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física. O elemento central a definir a ocorrência do fato gerador do imposto é a existência de uma relação creditícia, independentemente da forma de celebração do contrato, cuja materialidade deve ser buscada no efetivo negócio praticado, alcançando, portanto, as diferentes operações de mútuo, os contratos de conta corrente celebrados entre empresas coligadas voltados à consecução de um objetivo comum e os contratos de mútuo celebrados sob a forma de adiantamento para futuro aumento de capital.

Palavras-chave: Imposto; operações de crédito; mútuo; conta corrente; adiantamento para futuro aumento de capital.

Abstract: The tax levied on credit operations, which falls within the Union's tax jurisdiction, covers loans from financial institutions, the sale, to factoring companies, of credit rights resulting from installment sales and the mutual of financial resources between legal entities or between legal entities and individuals. The central element to define the occurrence of the tax-generating event is the existence of a credit relationship, regardless of the form of conclusion of the contract, whose materiality must be sought in the actual business carried out, achieving, therefore, loan operations, current account contracts signed between related companies aimed at achieving a common objective and loan contracts signed in the form of an advance for future capital increase.

Keywords: Tax; credit operations; mutual; current account; advance for future capital increase.

[1] Conselheiro presidente de turma do CARF. Auditor fiscal da Receita Federal do Brasil. Mestre em Direito Público (PUC Minas). Pós-graduado em Gestão de Direito Tributário (FGV) e em Teoria e Filosofia do Direito (PUC Minas). Bacharel em Direito (UFMG).

DOI 10.5281/zenodo.17281557

Sumário

1. O IOF no sistema jurídico brasileiro 691
2. Contratos de mútuo 693
3. Contratos de conta corrente 697
4. Adiantamento para futuro aumento de capital 702
Conclusão 709
Referências 710

1. O IOF no sistema jurídico brasileiro

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 estabeleceu a competência da União para instituir, dentre outros tributos, o imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários,[2] tratando-se, em verdade, de quatro fatos jurígenos distintos, todos eles comumente albergados sob a alcunha de Imposto sobre Operações Financeiras – IOF (Brasil, 1988).

A referida denominação do imposto já foi compreendida no sentido de que, por se tratar de uma imposição tributária incidente sobre operações financeiras, ela somente subsistiria se, nas referidas operações, houvesse a efetiva participação ou interveniência de uma instituição financeira, entendimento esse que, conforme veremos ao longo deste artigo, não mais subsiste.

A utilização do termo "operações financeiras" na denominação do imposto não se mostra consentânea com a Constituição Federal, pois nela não consta tal base econômica, o que torna inapropriada a sua utilização na identificação do tributo (Pausen, 2008, p. 301). No entanto, por praticidade, ela será adotada neste artigo na identificação do imposto sob análise.

Uma vez instituído por meio de lei ordinária, o IOF, nos termos do § 1º do artigo 153 da Constituição Federal, poderá ter suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo, observadas as condições e os limites estabelecidos na lei, faculdade essa interpretada como atenuação do princípio da legalidade[3] e como excepcionalização do princípio da não surpresa, que abarca o princípio da anterioridade[4] e a garantia nonagesimal[5] (Kinchescki, 2013, p. 12).

Roque Antonio Carrazza se contrapõe à alegada atenuação do princípio da legalidade, pois, segundo ele, inexiste na Constituição Federal "qualquer exceção ao princípio da legalidade", uma vez que, embora se possa alterar a alíquota do imposto por meio de ato do Poder Executivo, tal alteração, devidamente motivada (interesse público), deve observar "determinadas condições e dentro dos limites" definidos na lei (Carrazza, 2009, p. 308, 309).

Tendo-se em conta o teor do artigo 65 do Código Tributário Nacional (CTN), essa faculdade atribuída ao Poder Executivo se justifica pela necessidade de se ajustar o imposto aos objetivos da política monetária (Brasil, 1966), dotando-o de caráter extrafiscal, o que não significa, a nosso ver, alheamento em relação aos fins arreca-

2 Artigo 153, inciso V, da Constituição Federal.
3 Artigo 150, inciso I, da Constituição Federal.
4 Artigo 150, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal.
5 Artigo 150, inciso III, alínea "c", da Constituição Federal.

datórios ínsitos a todo tributo, pois o fato de se tratar de um tributo extrafiscal, de caráter regulatório, não significa que, em relação a ele, se possa minorar o alcance dos princípios da capacidade contributiva,[6] da isonomia[7] e da universalidade,[8] já que a Constituição Federal, nesses casos, assim não especifica.

Os montantes arrecadados anualmente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) não deixam margem de dúvida quanto ao caráter também arrecadatório do IOF.[9]

A presente análise se restringirá à hipótese de incidência do imposto denominada constitucionalmente como "operações de crédito", termo esse de alcance amplo, que não se restringe, por conseguinte, a um ato ou negócio jurídico específico disciplinado pelo direito privado (Santos, 2014, p. 139), cabendo, portanto, ao legislador ordinário delimitar as operações dessa natureza sobre as quais fará incidir o imposto.

Operações de crédito são "negócios jurídicos futuros mediante os quais alguém efetua uma prestação presente contra a promessa de uma contraprestação futura" (Silva, 2005, p. 663), ou seja, são negócios em que alguém põe à disposição de outro uma determinada quantia, por um determinado tempo ou indeterminadamente, conforme estipular o contrato entre eles celebrado.

Segundo Sacha Calmon, "[operação] de crédito, por excelência, é a em que a prestação se faz e a contraprestação se promete em dinheiro. O mútuo em dinheiro é a manifestação típica do crédito na sociedade moderna" (Coêlho, 2020, p. 449).

A Lei n. 8.894, de 1994 (Brasil, 1994), estipula que o IOF será cobrado à alíquota máxima de 1,5% ao dia sobre as operações de crédito (artigo 1º, *caput*), e o valor da operação será o principal correspondente ao objeto da obrigação ou sua colocação à disposição do interessado (artigo 2º, inciso I), sendo definidos como contribuintes do imposto os tomadores de crédito (artigo 3º, inciso I).

O Regulamento do IOF, instituído pelo Decreto n. 6.306, de 2007 (Brasil, 2007), estipula, em seu artigo 3º, que a expressão "operações de crédito" compreende as operações de (i) empréstimo sob qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito e desconto de títulos, (ii) alienação, à empresa que exercer as atividades de *factoring*, de direitos creditórios resultantes de vendas a prazo, e (iii) mútuo de recursos financeiros

6 Artigo 145, § 1º, da Constituição Federal.

7 Artigo 150, inciso II, da Constituição Federal.

8 Artigo 151, inciso I, da Constituição Federal.

9 Em 2023, por exemplo, foram arrecadados R$ 62.222 milhões com o IOF – mais do que foi arrecadado com o IPI não vinculado ou com o IRPF. Cf. Secretaria da Receita Federal do Brasil (2023).

entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, nos termos do artigo 13 da Lei nº 9.779, de 1999 (Brasil, 1999).

Nota-se do Regulamento do IOF que a amplitude do texto constitucional não impediu o legislador infraconstitucional, amparado no "formalismo que caracteriza o Direito privado", de "adotar uma posição mais restrita", optando "por utilizar negócios jurídicos típicos para construir as hipóteses normativas do IOF/Crédito, evitando, assim, que contornos muito fluidos alargassem excessivamente a incidência tributária" (Santos, 2014, p. 140).

Essa conclusão, contudo, não perpassa os termos adotados na lei, pois o artigo 13 da Lei nº 9.779, de 1999 (Brasil, 1999), ao definir um dos fatos geradores do imposto, faz uso da expressão "operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros", trazendo, portanto, ao campo de incidência do imposto outras operações afins.

Destaque-se que, em conformidade com o § 13 do artigo 7º do Decreto n. 6.306, de 2007 (Brasil, 2007), o IOF incide mesmo que as operações de créditos se encontrem registradas ou lançadas apenas contabilmente, ou sem classificação específica, nas hipóteses em que, pela sua natureza, importem colocação ou entrega de recursos à disposição de terceiros, seja o mutuário pessoa física ou jurídica.

2. Contratos de mútuo

De acordo com o artigo 13 da Lei n. 9.779, de 1999 (Brasil, 1999), "[as] operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física sujeitam-se à incidência do IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras".

Nos termos dos §§ 1º e 2º do mesmo artigo, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto na data da concessão do crédito, sendo responsável pela cobrança e recolhimento a pessoa jurídica que conceder o crédito.

O contrato de mútuo encontra-se definido no Código Civil (Brasil, 2002) nos seguintes termos: "Art. 586. O mútuo é o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante o que dele recebeu em coisa do mesmo gênero, qualidade e quantidade".

Tal contrato é comumente celebrado entre pessoas jurídicas não financeiras, o que o diferencia do empréstimo bancário.

Esse contexto acerca do contrato de mútuo já foi objeto de franca discussão acerca da possibilidade ou não de sua celebração sem a participação de uma instituição

financeira, questão essa submetida à apreciação do Supremo Tribunal Federal (STF), que, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n. 590.186, ocorrido em 9 de outubro de 2023, tema 104 da repercussão geral (Brasil, 2023a), formou a seguinte tese: "É constitucional a incidência do IOF sobre operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, não se restringindo às operações realizadas por instituições financeiras".

A ementa do acórdão restou assim redigida:

> Ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TEMA 104 DA REPERCUSSÃO GERAL. ART. 13 DA LEI 9.779/99. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS – IOF. MÚTUO. INCIDÊNCIA QUE NÃO SE RESTRINGE ÀS OPERAÇÕES DE CRÉDITO REALIZADAS POR INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. RECURSO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.
>
> I - O Supremo Tribunal Federal já decidiu que "nada há na Constituição Federal, ou no próprio Código Tributário Nacional, que restrinja a incidência do IOF sobre as operações de crédito realizadas por instituições financeiras" (ADI 1763, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 30/07/2020).
>
> II - O mútuo de recursos financeiros de que trata o art. 13 da Lei 9.779/99 se insere no tipo "operações de crédito", sobre o qual a Constituição autoriza a instituição do IOF (art. 153, V), já que se trata de negócio jurídico realizado com a finalidade de se obter, junto a terceiro e sob liame de confiança, a disponibilidade de recursos que deverão ser restituídos após determinado lapso temporal, sujeitando-se aos riscos inerentes.
>
> III - Fixação de tese: "É constitucional a incidência do IOF sobre operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, não se restringindo às operações realizadas por instituições financeiras".
>
> IV - Recurso Extraordinário a que se nega provimento.

Do voto do relator, ministro Cristiano Zanin, extraem-se as seguintes assertivas:

> 3. A noção de operação de crédito descreve um tipo. *Portanto, quando se fala que as operações de crédito devem envolver vários elementos (tempo, confiança, interesse e risco), a exclusão de um deles pode não descaracterizar por inteiro a qualidade creditícia de tais operações quando a presença dos demais elementos for suficiente para que se reconheça a elas essa qualidade.*
>
> [...]
>
> Pontes de Miranda, comentando o IOF sob a ordem constitucional revogada, punha em destaque a abrangência da incidência do tributo, o qual não ficava,

nem mesmo sob o ângulo das operações de crédito, restrito às operações bancárias, in verbis:

"*O impôsto que a União pode estabelecer sôbre as operações de crédito é sôbre quaisquer negócios jurídicos, bilaterais, unilaterais e plurilaterais, de que nasça crédito*, sejam bancários ou extrabancários, bolsísticas ou em pregões, a prazo fixo ou não, ou de corretores fora da bôlsa, próprias ou com capitais de clientes, das sociedades de crédito ou de investimento, ou de financiamento, ou de outras sociedades, ou de pessoas físicas." (Comentários à Constituição de 1967, com a emenda n. 1 de 1969. Rio de Janeiro: Forense, 1987, Tomo II, p. 483).

Já quanto à *caracterização do mútuo enquanto operação de crédito*, peço vênia para destacar os seguintes excertos do voto condutor na ADI 1.763/DF:

"A expressão 'operação de crédito' não apresenta um conceito unívoco, e a doutrina jurídica parece não haver dedicado muito esforço para a definir, contentando-se com sua noção econômica, que é a mais difundida.

Percebe-se, desde logo, que o vocábulo "operação" nem sequer é comum na linguagem jurídica – muito mais afeta às noções de negócio jurídico e contrato. Diz-se, habitualmente, que a concepção de "operação" é dinâmica, por envolver um "conjunto de meios convencionais ou usuais, empregados para atingir um resultado comercial, ou financeiro, com ou sem objetivo de lucro" (Pedro Nunes. Dicionário de Tecnologia Jurídica. 13. ed., 1999, Rio de Janeiro: Renovar. p. 780).

Por sua vez, no direito das obrigações, *"crédito" não é mais do que o direito correspondente ao dever que assumiu o devedor na relação obrigacional. Não é, contudo, nessa acepção, rigorosamente jurídica, que o conceito deve ser entendido para a correta circunscrição da hipótese de incidência do IOF. Há, também, que se atentar para a noção econômica de crédito.*

[...]

As operações de crédito são, portanto, usualmente definidas como negócios ou transações realizados com a finalidade de se obterem imediatamente recursos que, de outro modo, só poderiam ser alcançados no futuro, possuindo, como regra, elementos relevantes como a confiança, o tempo, o interesse e o risco."

[...]

À luz de tais noções que orientaram a Suprema Corte no julgamento da ADI 1.763/DF, não há como fugir à compreensão de que o mútuo de recursos financeiros de que trata o art. 13 da Lei 9.779/99 – ainda que considerado empréstimo da coisa fungível "dinheiro" (art. 568 do Código Civil) e ainda que realizado entre particulares – *se insere no tipo "operações de crédito", sobre o qual a Constituição autoriza a instituição do IOF (art. 153, V), já que se trata*

de negócio jurídico realizado com a finalidade de se obter, junto a terceiro e sob liame de confiança, a disponibilidade de recursos que deverão ser restituídos após determinado lapso temporal, sujeitando-se aos riscos inerentes.

[...]

De fato, é certo que o IOF foi gestado como importante instrumento de regulação do mercado financeiro e da política monetária – e ainda o é. Sua função *precipuamente* regulatória e extrafiscal justificam a excepcionalidade (mitigação) aos princípios tributários da legalidade e da anterioridade, exposta nos artigos 150, § 1º e 153, § 1º da Constituição Federal.

Entretanto, é igualmente correto afirmar que a Constituição não impõe, como elemento legitimador do imposto em si, sua função extrafiscal. Pelo contrário, a doutrina reconhece que a classificação dos tributos em extrafiscais ou arrecadatórios se dá pela *preponderância* da função, não pela exclusividade.

[...]

Desta forma, não merece acolhida o argumento de que, em face do caráter extrafiscal do imposto, seria inconstitucional a incidência do IOF sobre mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas não integrantes do sistema financeiro, na forma prevista no artigo 13 da Lei 9.779/99.

Por fim, considero relevante o argumento, levantado por ambos os *amici curiae*, de que o IOF não poderia incidir sobre contratos de conta corrente entre empresas de um mesmo grupo econômico, mediante a reunião de seus caixas individuais em um caixa único, ao qual todas têm acesso para o pagamento de gastos e realização de investimentos. A ideia é que a conta corrente se diferencia do contrato de mútuo.

Tal debate, todavia, não pode ser enfrentado nos presentes autos.

A uma, porque a própria recorrente reconhece que o objeto da controvérsia são *contratos de mútuo* entre empresas do grupo (doc. eletrônico 1, pp. 4 e 8). Assim também reconheceu o acórdão recorrido (doc. eletrônico 0, p. 1). Desta forma, a questão levantada não se encontra prequestionada e atribuir natureza diversa aos contratos demandaria revolvimento de matéria fático-probatória incontroversa nos autos.

A duas, porque entendo que a definição a respeito do contrato de conta corrente caracterizar, ou não, uma operação de mútuo compete às instâncias ordinárias, à luz das cláusulas contratuais e das provas, e em face da legislação infraconstitucional.

Ante o exposto, nego provimento ao presente recurso extraordinário. (grifos do original)

Considerando-se as transcrições do voto supra, conclui-se nos seguintes termos: (i) a Constituição Federal não restringe a incidência do IOF às operações de crédito realizadas por instituições financeiras, (ii) o mútuo de recursos financeiros de que trata o artigo 13 da Lei 9.779, de 1999, se insere no tipo "operações de crédito", (iii) a exclusão de um dos elementos do contrato de mútuo (tempo, confiança, interesse e risco) pode não descaracterizar por inteiro a qualidade creditícia de tais operações quando a presença dos demais elementos for suficiente para que se reconheça a elas essa qualidade, (iv) o conceito de "operações de crédito" é amplo, abrangendo diferentes negócios jurídicos de cunho creditício, (v) o caráter extrafiscal do IOF, ainda que preponderante, não exclui os fins arrecadatórios, e (vi) o contrato de mútuo entre empresas de um mesmo grupo (contrato de conta corrente) não foi objeto do referido julgamento.

Assim, diante da decisão definitiva e vinculante do STF, afasta-se qualquer dúvida acerca da constitucionalidade da incidência do IOF sobre operações de créditos correspondentes a mútuo celebrado entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, independentemente da interveniência ou não de uma instituição financeira.

3. Contratos de conta corrente

O contrato de conta corrente é um acordo entre sociedades integrantes de um mesmo grupo econômico destinado a viabilizar a circulação de valores entre as diversas pessoas jurídicas sob o mesmo controle acionário, visando a facilitar a operacionalização de seu objeto social, valores esses que serão liquidados no momento do encerramento do contrato.

A questão que se põe acerca desse contrato, no que tange à incidência do IOF, é a seguinte: há ou não relação jurídica de natureza creditícia?

Parte considerável da doutrina advoga que, durante a vigência do contrato de conta corrente, não há credor nem devedor, uma vez que a apuração de eventual valor a restituir ou a pagar somente será conhecida após o encerramento do contrato, razão pela qual não incide o IOF sobre essa espécie de contrato (Santos, 2014, p. 146).

Outros operadores do Direito defendem que a sistemática de conta corrente é compatível com uma operação de mútuo, dada a ocorrência de operações de crédito entre empresas de um mesmo grupo, incidindo sobre o valor correspondente ao imposto sob comento.

De acordo com o artigo 10 da Instrução Normativa RFB n. 1.969, de 2020, "[no] caso das operações de crédito concedido por pessoas jurídicas não financeiras de que trata o art. 13 da Lei n. 9.779, de 19 de janeiro de 1999, o IOF incide somente sobre

as operações de mútuo que têm por objeto recursos em dinheiro, disponibilizados sob qualquer forma", sendo que, "[no] caso de operações de crédito realizadas por meio de conta corrente, a base de cálculo será [...] o somatório dos saldos devedores diários, apurado no último dia de cada mês, se não definido o valor de principal", ou "o valor de cada principal entregue ou colocado à disposição do mutuário, se definido esse valor" (Brasil, 2020b).

Nota-se que, para a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), inexiste dúvida quanto à incidência do IOF sobre operações de conta corrente.

No julgamento do Recurso Especial (REsp) n. 1.239.101/RJ, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu, em 13 de setembro de 2011, que o contrato de conta corrente configura fato gerador do IOF, conforme se extrai da ementa a seguir transcrita:

> TRIBUTÁRIO. IOF. TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE CRÉDITO CORRESPONDENTES A MÚTUO DE RECURSOS FINANCEIROS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. ART. 13, DA LEI N. 9.779/99.
>
> 1. O art. 13 da Lei n. 9.779/99 caracteriza como fato gerador do IOF a ocorrência de "operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas" e não a específica operação de mútuo. Sendo assim, no contexto do fato gerador do tributo devem ser compreendidas também as operações realizadas ao abrigo de contrato de conta corrente entre empresas coligadas com a previsão de concessão de crédito.
>
> 2. Recurso especial não provido. (Brasil, 2011)

Do voto condutor do acórdão exarado no julgamento REsp n. 1.239.101/RJ, o relator assim se pronunciou:

> Com efeito, o que a lei caracteriza como fato gerador do IOF é a ocorrência de "operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas" e não a específica operação de mútuo. Veja-se:
>
> "Lei n. 9.779/99
>
> Art. 13. *As operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas* ou entre pessoa jurídica e pessoa física sujeitam-se à incidência do IOF segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras.
>
> § 1º *Considera-se ocorrido o fato gerador do IOF, na hipótese deste artigo, na data da concessão do crédito*.
>
> § 2º Responsável pela cobrança e recolhimento do IOF de que trata este artigo é a pessoa jurídica que conceder o crédito.

> § 3º O imposto cobrado na hipótese deste artigo deverá ser recolhido até o terceiro dia útil da semana subsequente à da ocorrência do fato gerador."
>
> Sendo assim, o contrato de mútuo, longe de ser a única espécie contratual a ser tributada, é tido por um modelo cujas características essenciais devem ser buscadas em outras espécies de contrato que envolvam operações de crédito para que possam ser alcançadas pela hipótese de incidência do IOF.
>
> É por esse motivo que o §1º, do art. 13, da lei citada considera ocorrido o fato gerador do tributo na data da concessão *do crédito*.
>
> O contrato de abertura de crédito que a recorrente celebra estabelece que a controladora disponibiliza créditos às controladas, que poderão utilizá-los total ou parcialmente. A remuneração do capital emprestado são os juros sobre o capital da controladora disponibilizado às controladas.
>
> Nesse sentido, não resta dúvida de que as operações realizadas ao abrigo de contrato de conta corrente entre empresas coligadas, com a previsão de concessão de crédito, são verdadeiras operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros, na medida em que, em todos os casos, é disponibilizado numerário de forma imediata para pagamento futuro a depender do saldo existente.
>
> O acórdão proferido pela Corte de Origem não destoou deste raciocínio (e-STJ fl. 379):
>
> "Nos termos da norma supracitada, pessoas jurídicas que realizarem operações de crédito, correspondentes a mútuo de recursos financeiros, entre si ou com pessoas físicas, estarão sujeitas ao recolhimento do IOF, quando da concessão do crédito.
>
> Operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros devem ser entendidas como negócios jurídicos que a ele se assemelham, sob qualquer forma jurídica, como por exemplo, operações de empréstimo sob qualquer modalidade, inclusive o de abertura de crédito e sua utilização.
>
> É que se alguém se obriga a pôr à disposição de outrem uma soma em dinheiro, nada mais está se fazendo do que se obrigar a emprestar coisa fungível, ou seja, uma forma de promessa de mútuo, que só ocorrerá, efetivamente, quando da utilização do valor disponibilizado". (grifos do original)

Extrai-se do excerto supra que o artigo 13 da Lei n. 9.779, de 1999, instituiu o imposto valendo-se do termo "operações de crédito *correspondentes* a mútuo de recursos financeiros", indicando que o contrato de mútuo é considerado como modelo "cujas características essenciais devem ser buscadas em outras espécies de contrato que envolvam operações de crédito para que possam ser alcançadas pela hipótese de incidência do IOF" (Brasil, 2011).

Nesse contexto, tendo-se em conta o brocardo de que a lei não contém palavras inúteis, o contrato de conta corrente entre empresas coligadas configura uma concessão de crédito, cujas operações correspondem a mútuo de recursos financeiros, dada a disponibilização de valores para pagamento futuro, a depender do saldo existente.

Mais recentemente, em 19 de julho de 2021, a 14ª Vara Federal de Porto Alegre, Seção Judiciária do Rio Grande do Sul, Justiça Federal, decidiu na mesma linha no processo n. 5019646-64.2021.4.04.7100, no sentido de que "[é] legítima a incidência do IOF sobre a operação de concessão de crédito a outra pessoa jurídica, ainda que integrantes do mesmo grupo econômico, pois não se pode dar interpretação extensiva aos casos de isenção, nos termos do artigo 111, II, do CTN, de forma que é considerado sujeito passivo qualquer um que participe da operação econômica tributada" (Porto Alegre, 2021).

De acordo com a sentença proferida no bojo do referido processo, o artigo 13 da Lei n. 9.779, de 1999, define como fato gerador do imposto, não especificamente a operação de mútuo, mas a ocorrência de "operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas", razão pela qual devem ser alcançadas também as operações de contrato de conta corrente celebrado entre empresas coligadas com a previsão de concessão de crédito (Porto Alegre, 2021).

Segundo a referida decisão, "[a] sistemática de conta corrente não se mostra incompatível com uma operação de mútuo, uma vez que tal sistemática não deixa de ser a concessão de crédito entre empresas do mesmo grupo" (Porto Alegre, 2021).

Em 18 de fevereiro de 2022 (Brasil, 2022) e em 13 de maio de 2024 (Brasil, 2024c), a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do CARF decidiu nos seguintes termos:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO E SEGUROS OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS (IOF)
>
> [...]
>
> IOF. MÚTUO. OPERAÇÃO DE CONTA CORRENTE. GESTÃO DE CAIXA ÚNICO. DISPONIBILIZAÇÃO E/OU TRANSFERÊNCIA DE RECURSOS FINANCEIROS ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. INCIDÊNCIA.
>
> A disponibilização e/ ou a transferência de recursos financeiros a outras pessoas jurídicas (coligadas), ainda que realizadas sem contratos escritos, mediante a escrituração contábil dos valores cedidos e/ou transferidos, com a apuração periódica de saldos devedores, constitui operação sujeita à incidência do IOF. (Acórdão n. 9303-012.914, redator designado Eduardo de Oliveira Santos, j. 18

> fev. 2022; Acórdão n. 9303-015.128, relator Gilson Macedo Rosenburg Filho, j. 13 maio 2024)

Merece destaque o seguinte trecho do voto condutor do acórdão n. 9303-012.914:

> Observa-se também que, o artigo 2º, inciso I, alínea "a" e "c", bem como o art. 3º, §3º, inciso III, do Decreto n. 6.306, de 2007, que consolidou a legislação então em vigor, dispõem que o IOF incide sobre operações de crédito realizadas entre pessoas jurídicas, enquanto o seu artigo 7º, I, "a", §13, determina que nas operações de crédito entre pessoas jurídicas, inclusive as decorrentes de registros ou lançamentos contábeis, a base de cálculo do imposto é o somatório dos saldos devedores diários apurado no último dia de cada mês.
>
> [...]
>
> A lei ordinária, por sua vez, previu uma hipótese de operações de crédito na qualidade de mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas não financeiras, mas não parece haver um reenvio da lei tributária para a lei civil ao se referir ao "mútuo", capaz de vincular a lei tributária aos contornos e parâmetros do direito privado, restringindo a incidência para uma forma jurídica específica. (Brasil, 2024c)

Na mesma linha, no sentido de manter a incidência do IOF sobre o contrato de conta corrente, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF decidiu, por unanimidade de votos, no acórdão n. 3302.014.432, que, em operações de conta corrente, com gestão de caixa único, "[a] disponibilização e/ou a transferência de recursos financeiros a outras pessoas jurídicas (coligadas), ainda que realizadas sem contratos escritos, mediante a escrituração contábil dos valores cedidos e/ou transferidos, com a apuração periódica de saldos devedores, constituem operação de mútuo sujeita à incidência do IOF" (Brasil, 2024b).

Do voto condutor do acórdão n. 3302.014.432, extraem-se as seguintes conclusões: (i) "para a incidência do IOF sobre as operações de mútuo de que trata o comando legal mencionado, importa apenas a entrega ou disponibilização do recurso financeiro pela pessoa jurídica mutuante, pouco importando a forma pela qual ela se dê", (ii) a sistemática de conta corrente "se amolda com perfeição ao fim de instrumentalizar operações de mútuo financeiro haja vista a facilidade que representa (principalmente quando envolvidas pessoas vinculadas), no que tange ao empréstimo do recurso, por uma das partes, e a posterior restituição, pela outra parte, por intermédio da mera sistemática de débitos e créditos em conta corrente", (iii) "as operações realizadas ao abrigo de contrato de conta corrente entre empresas coligadas, com a previsão de concessão de crédito, são verdadeiras operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros, na medida em que, em todos os casos, é disponibilizado nume-

rário de forma imediata para pagamento futuro a depender do saldo existente", e (iv) "o contrato de mútuo fica caracterizado pela entrega de bem fungível a terceiros (no caso, numerário à controladora), com a obrigação, original, de devolução" (Brasil, 2024b).

Nota-se, portanto, que parte significativa da jurisprudência judicial e administrativa reconhece a incidência do IOF sobre contratos de conta corrente, fundando-se nos seguintes argumentos: (i) as operações realizadas ao abrigo de contrato de conta corrente entre empresas coligadas com a previsão de concessão de crédito configuram operações de crédito sujeitas ao IOF, (ii) a sistemática de conta corrente mostra-se compatível com uma operação de mútuo, tratando-se de concessão de crédito entre empresas do mesmo grupo, e (iii) a transferência ou a disponibilização de recursos financeiros a outras pessoas jurídicas coligadas, ainda que realizadas sem contratos escritos, mediante a escrituração contábil dos valores cedidos e/ou transferidos, com a apuração periódica de saldos devedores, constituem operação sujeita à incidência do IOF.

Por fim, ressalte-se que, conforme apontado na seção anterior deste artigo, o relator do RE n. 590.186, ministro Cristiano Zanin, registrou em seu voto que, inobstante a relevância do argumento levantado por *amici curiae* de que o IOF não podia incidir sobre contratos de conta corrente entre empresas de um mesmo grupo econômico, tal debate não podia ser enfrentado naqueles autos, a uma, porque a própria recorrente reconhecera que o objeto da controvérsia eram contratos de mútuo entre empresas do mesmo grupo, a duas, porque a caracterização ou não do contrato de conta corrente como uma operação de mútuo competia às instâncias ordinárias, à luz das cláusulas contratuais e das provas, e em face da legislação infraconstitucional (Brasil, 2023a).

4. Adiantamento para futuro aumento de capital

O Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC) refere-se aos recursos recebidos por uma empresa de seus acionistas ou cotistas para aumentar o capital social no futuro, condicionado à deliberação formal do quadro societário em momento oportuno.

A questão a ser aqui enfrentada refere-se à possibilidade ou não de se caracterizar um AFAC como contrato de mútuo e, assim, submetê-lo à incidência do IOF.

A realização de um AFAC por parte de um sócio decorre de inúmeras razões, destacando-se dentre elas as seguintes: (i) necessidade de se aportarem recursos de novo sócio sem que se altere a estrutura societária naquele momento específico, por exigir discussão sobre diluição e proporção da participação societária a ser conferida ao sócio ingressante, e (ii) necessidade urgente de recursos por parte da empresa em

razão de caixa deficitário, sem tempo hábil para deliberação dos demais acionistas ou quotistas.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), na Resolução n. 1.159, de 2009, destacou que o AFAC, à luz do princípio da essência sobre a forma, devia ser classificado, quando não houvesse a possibilidade de sua devolução, no Patrimônio Líquido das entidades, após a conta de capital social, sendo que, tratando-se de recursos passíveis de devolução, os valores respectivos deviam ser registrados no Passivo Não Circulante (Brasil, 2009).

Assim, quando a aplicação de recursos tiver o fim efetivo de aumentar o capital social, o AFAC será irretratável e, quando tiver como objetivo precípuo o provimento de recursos à empresa, ele será retratável e passível de devolução, configurando-se, nessa segunda hipótese, um contrato de mútuo.

No acórdão n. 9303-009.825, de 10 de dezembro de 2019, sob a relatoria do conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do CARF decidiu que, "[descaracterizado] o Adiantamento para Futuro Aumento Capital – AFAC, em razão da ausência de compromisso formal e da longa e injustificada demora (mais de cinco anos) para a capitalização, cabe a incidência do IOF sobre operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas prevista no art. 13 da Lei n. 9.779/99" (Brasil, 2019).

Verifica-se dessa decisão que o fundamento para se descaracterizar a operação formalizada como AFAC para configurá-la como um contrato de mútuo foi a demora injustificada para a efetivação do aumento de capital, evidenciando-se, em conformidade com a Resolução CFC n. 1.159, de 2009, acima abordada, a prevalência da essência ou materialidade sobre a forma.

Conforme dito alhures, o artigo 13 da Lei n. 9.779, de 1999, instituiu o imposto valendo-se do termo "operações de crédito *correspondentes* a mútuo de recursos financeiros", indicando que o fato gerador do imposto ocorre quando se estiver diante de uma operação de crédito equivalente a um contrato de mútuo.

Há que se destacar que, no período em que vigeu o art. 19-E da Lei n. 10.522, de 2022, com redação dada pela Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020, em que se definiu que, "[em] caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte" (Brasil, 2020a), a 3ª Turma da CSRF do CARF decidiu em sentido diverso acerca da matéria, conforme se verifica da ementa a seguir transcrita:

> ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. FALTA DE NORMA ESPECÍFICA PARA DESCARACTERIZAR A OPERAÇÃO DE AFAC COM ENQUADRAMENTO COMO OPERAÇÃO DE MÚTUO. IOF.
>
> Não cabe desenquadrar uma operação como AFAC, caracterizando-a como mútuo para fins de exigência do IOF, sustentando, entre outros, como motivação o fato de o contribuinte não ter observado os requisitos dispostos pelo Parecer Normativo CST 17/84 e IN SRF 127/88, que impuseram, entre outros, a observância de prazo limite para a capitalização dos AFACs. Tais atos, inclusive, foram formalmente revogados, vez que se referiam a dispositivo do Decreto-Lei 2.065/83, que tratava de correção monetária de Balanços. (Acórdão 9303-012.913, redatora designada Tatiana Midori Migiyama, j. 18 fev. 2022)

Nota-se da ementa supra que a decisão se fundou na revogação do Parecer Normativo CST n. 17, de 1984, e da Instrução Normativa SRF n. 127, de 1988, atos normativos esses editados no contexto da tributação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), cujos meandros encontram-se detalhados no voto da redatora designada da seguinte forma:

> Primeiramente, peço vênia ao nobre conselheiro relator, que tanto admiro, para expor o entendimento que prevaleceu na sessão de julgamento acerca da matéria trazida em Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, que, por sua vez, argumentou que os adiantamentos por não satisfazerem, a rigor, os requisitos previstos na IN SRF 127/1998 não poderia a operação ser tratada como AFAC, mas como mútuo passível de incidência de IOF. Traz divergência, basicamente, contestando o prazo entre a data da disponibilização de recursos pelos sócios e a efetiva capitalização.
>
> Considerando a matéria e discussão travada, por não se tratar de matéria nova nesse colegiado, manifestei minha concordância com o voto constante do acórdão recorrido – o que peço licença para transcrever a parte que interessa:
>
> "[...] Em que pese haver logicidade no raciocínio exposto acima, penso que a legislação empregada para descaracterizar o adiantamento para futuro aumento de capital, ao tempo em que a auditoria fiscal tenta caracterizar o mútuo, é imprópria para tanto.
>
> Nesse sentido, peço licença ao eminente conselheiro Jorge Lima Abud para transcrever excerto de seu voto no acórdão n. 3302-006.035:
>
> 'A equiparação de AFACs a contratos de mútuo, para fins de cobrança do IOF, advém dos seguintes contextos:
>
> 1. Parecer Normativo CST n. 17, de 20/08/1984; e
>
> 2. Ato Declaratório Normativo CST n. 09, de 11/06/1976.

O Parecer Normativo CST n. 17, de 20/08/1984, não tem nenhuma relação com o IOF e sim com o imposto de renda. Para entender esse contexto, convém lembrar que a legislação do imposto de renda tratava como hipótese de distribuição disfarçada de lucros o empréstimo de dinheiro a pessoa ligada, se a sociedade mutuante tivesse, na data do negócio, lucros acumulados ou reservas de lucros (art. 60, inciso V, do Decreto-lei n. 1.598, de 26/12/1977).

Tal presunção era afastada quando a mutuante reconhecia, para efeito de apuração do lucro real, pelo menos o valor correspondente à correção monetária (art. 21 do Decreto-lei n. 2.065, de 26/10/1983).

Diante da dúvida existente quanto à aplicação da referida regra aos adiantamentos para futuro aumento de capital, a Coordenação do Sistema de Tributação da Receita Federal normatizou o entendimento de que, se a capitalização não ocorresse na primeira AGE ou alteração contratual, nem viesse a ser efetivada no prazo máximo de 120 dias contados da data de encerramento do período base da sociedade tomadora dos recursos, o AFAC seria equiparado a um contrato de mútuo, ficando a mutuante obrigada a reconhecer a correção monetária do valor mutuado, sob pena de restar caracterizada a distribuição disfarçada de lucros.

A finalidade do Parecer Normativo CST n. 17, de 20/08/1984, em última análise, era prevenir a distribuição disfarçada de lucros entre empresas ligadas, que poderia ser intentada, num ambiente inflacionário, mediante a realização de AFACs sem perspectiva de aprovação do aumento de capital.

O referido entendimento foi parcialmente incorporado à Instrução Normativa SRF n. 127, de 08/09/1988, mas seu alcance permaneceu restrito ao imposto de renda:

Os adiantamentos de recursos financeiros, sem remuneração ou com remuneração inferior às taxas de mercado, feitos por uma pessoa jurídica à sociedade coligada, interligada ou controlada, não configuram operação de mútuo, sujeita à observância do disposto no art. 21 do Decreto-lei n. 2.065, de 26 de outubro de 1983, desde que:

a) entre a prestadora e a beneficiária haja comprometimento, contratual e irrevogável, de que tais recursos se destinem a futuro aumento de capital; e

b) o aumento de capital seja efetuado por ocasião da primeira Assembleia Geral Extraordinária ou alteração contratual, conforme o caso, que se realizar após o ingresso dos recursos na sociedade tomadora.

Com o fim da correção monetária das demonstrações financeiras, decretado pela Lei n. 9.249, de 26/12/1995, a instrução em comento deixou de ter qualquer aplicação prática, tendo a sua revogação sido expressamente reconhecida pela Instrução Normativa SRF n. 79, de 01/08/2000.

Também o Ato Declaratório Normativo CST n. 09, de 11/06/1976, não possui qualquer ponto de contato com a legislação do IOF. A classificação dos adiantamentos para futuro aumento de capital como "empréstimos ativos", determinada pelo referido ato, tinha a ver, única e exclusivamente, com o cálculo da reserva de manutenção do capital de giro próprio, matéria afeta à legislação do imposto de renda - lembrar que, em fins dos anos 1960 o Governo Federal autorizou que as empresas abatessem do lucro tributável um montante equivalente à perda inflacionária do capital de giro próprio (art. 19 do Decreto-lei n. 401, de 30/12/1968, e atos posteriores). No mais, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais possui firme jurisprudência no sentido de que somente deverá incidir o IOF sobre AFAC na hipótese de este tipo de operação desrespeitar os ditames legais, passando a configurar com o mútuo.

[...]

No que diz respeito à conjuntura que circunda o lançamento em análise, releva o fato de os adiantamentos para futuro aumento de capital – AFAC – restarem utilizados, de fato, para aumento de capital da outra empresa, isso num prazo de dois anos (tendo em mente a falta de norma específica do IOF que imponha prazo limite para a capitalização dos chamados adiantamentos) e muito antes de ocorrer o lançamento ora discutido (quase três anos de anterioridade) [...]."

Vê-se que o presente caso considerou que em nenhum momento a autoridade fiscal abordou a operação de AFAC desrespeitar os ditames legais.

Vê-se que o contribuinte inclusive observou os instrumentos formais no aporte, inclusive, atestados pelas lições dos professores Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Glebcke:

"No recebimento de tais recursos, a empresa deve registrar o ativo recebido, normalmente disponibilidades, a crédito dessa conta específica "Adiantamento para Aumento de Capital". Quando formalizar o aumento de capital, o registro contábil será a baixa (débito) dessa conta de Adiantamento a crédito do Capital Social. [...]

Os recursos recebidos de acionistas ou quotistas que estejam destinados e vinculados a aumento de capital, por força de disposições contratuais irrevogáveis ou legais, não devem ser tratados como exigibilidades, mas como conta integrante do Patrimônio Líquido. Idêntico tratamento deve ser dado aos adiantamentos recebidos com clara intenção de capitalização pelos acionistas ou quotistas. Essa clara intenção deve estar documentada por instrumentos formais irrevogáveis dos acionistas e órgãos diretivos da empresa e não somente declarada oralmente."

> Ademais, tal como dito alhures, o disposto no Parecer Normativo CST 17/84, que estabeleceu requisitos para o enquadramento da operação como AFAC, quais sejam, que o adiantamento se destine, específica e irrevogavelmente, ao aumento do capital da beneficiária e a capitalização se processe, obrigatoriamente, por ocasião da primeira AGE ou alteração contratual posterior ao adiantamento ou, no máximo, até 120 dias contados do encerramento do período base da sociedade tomadora dos recursos – ainda que sejam de discutível legalidade, pois não havia ou há previsão legal para tanto, baseou-se no art. 21 do Decreto-Lei 2.065/53, que, por sua vez, tratava da atualização monetário do Balanço.
>
> Proveitoso recordar que a IN SRF 127/88, de discutível legalidade e que repetia os requisitos dispostos no Parecer, foi, inclusive, revogada pela IN SRF 79/00.
>
> Sendo assim, a demora na capitalização do adiantamento para futuro aumento de capital – AFAC não caracteriza a operação como mútuo e passível de incidência de IOF. (Brasil, 2022)

Inobstante o fato de os referidos atos administrativos normativos terem sido editados no contexto da tributação do imposto de renda, bem como o fato de não mais se encontrarem vigentes, há que se destacar que, do histórico acima descrito, pode-se extrair uma conclusão relativamente à concretude ou não de um contrato celebrado como AFAC, a saber: mesmo inexistindo prazo legal para a efetiva capitalização do adiantamento, ela não pode se postergar indefinidamente, remanescendo nessa condição sem qualquer justificativa, pois, nessa hipótese, o instrumento formal utilizado na operação pode ser descaracterizado por sua materialidade, qual seja, a entrega ou disponibilização de recursos, sem prazo predefinido, a ser devolvido com recursos de mesma espécie ou aferível monetariamente, configurando-se, portanto, um contrato de mútuo.

Em 27 de fevereiro de 2024, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Seção de Julgamento do CARF (Brasil, 2024a) decidiu, por unanimidade de votos, nos seguintes termos:

> IOF. MÚTUO ENTRE EMPRESAS LIGADAS. INCIDÊNCIA.
>
> As operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas do mesmo grupo empresarial sujeitam-se à tributação pelo IOF, segundo as mesmas normas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimos praticadas pelas instituições financeiras.
>
> IOF. ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. AFAC NÃO CARACTERIZADO. MÚTUO. INCIDÊNCIA.
>
> Os recursos capitalizados como AFAC, sujeitos a devolução e não efetivamente incorporados ao capital da beneficiária não caracterizam AFAC e sim operação

> de mútuo e, por isso, estão sujeitos à incidência do IOF. (Acórdão n. 3301-013.804, relator Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, j. 27 fev. 2024)

Nota-se que a decisão supra se baseou na conclusão externada acima no sentido de que, independentemente de ter sido formalizada como AFAC, confirmando-se a natureza intrínseca da operação como contrato de mútuo, a incidência do imposto sobre operações de crédito se impõe.

Aproximadamente um ano antes, a mesma turma do CARF (Brasil, 2023b) decidiu, por maioria de votos, em sentido contrário, mas num contexto fático diverso, *in verbis*:

> IOF. RECURSOS CONTABILIZADOS EM ADIANTAMENTO PARA FUTURO AUMENTO DE CAPITAL. EQUIPARAÇÃO A NEGÓCIO DE MÚTUO. IMPOSSIBILIDADE.
>
> Estando demonstrado que os recursos repassados representavam realmente um pagamento antecipado para aquisição de ações ou quotas de capital (AFAC), o aporte de recursos financeiros efetuados não se caracteriza como uma operação de crédito correspondente a mútuo, afastando-se a configuração do fato gerador do IOF, previsto no art. 13 da Lei n. 9.779/99. (Acórdão n. 3301-012.379, relatora Semíramis de Oliveira Duro, j. 22 mar. 2023)

Do voto condutor desse segundo acórdão, extraem-se os seguintes trechos:

> Logo, não há dúvidas de que o Recorrente registrou em sua contabilidade a transferência dos recursos como AFAC, bem como que tais recursos foram integralizados em aumento de capital.
>
> [...]
>
> Ocorre que, no CARF, há decisões no sentido de que as disposições contidas no Parecer Normativo CST n. 17, de 20/08/1984, não podem ser utilizadas como fundamento para descaracterização de AFAC realizado em período posterior à perda de sua eficácia, que se deu com a edição da Instrução Normativa n. 127/88, regulando a mesma matéria, que, por sua vez, foi revogada pela Instrução Normativa n. 79/2000. Isso porque não há nenhuma norma específica do tributo IOF que imponha prazo limite para a capitalização dos AFACs.
>
> [...]
>
> Na falta de uma norma específica do IOF que imponha prazo limite para a capitalização dos chamados AFAC, é ilegítima a cobrança do imposto por suposta configuração de operação de mútuo, quando os adiantamentos, de fato, restam utilizados para aumento do capital da sociedade investida.
>
> Assim, tem-se que:

- Foram efetuados registros contábeis consignando os valores recebidos como Adiantamento para Futuro Aumento de Capital;
- Houve a efetiva destinação desses valores ao capital social da entidade e em data anterior ao início da ação fiscal; e
- Os valores integralizados de capital são exatamente iguais aos registados como AFAC.

> O AFAC é instrumento societário cujo único objetivo consiste no futuro aumento de capital, por intermédio de adiantamentos de aportes financeiros realizados pelo investidor; a verificação da capitalização é, por conclusão, a prova suficiente da (efetiva) realização de AFAC.
>
> Diante disso, na ausência de normas determinando que o AFAC seja formalizado ou demonstrado por contrato escrito e estando as transferências registradas na contabilidade da Recorrente e, existindo prova da ocorrência do aumento de capital, não há como se afirmar que houve o mútuo. Isso porque é a Lei que cria e extingue direitos e obrigações.
>
> O arcabouço probatório trazido aos autos pela autoridade fiscal não é suficiente para sustentar a sua conclusão pela inexistência dos AFAC. (Brasil, 2023b)

Nesse caso, independentemente do prazo, houve a comprovação da efetiva capitalização do AFAC, razão pela qual a turma decidiu por manter a operação nos termos formulados pelo interessado, afastando-se sua caracterização como contrato de mútuo.

Assim, havendo comprovação inequívoca de que o contrato é efetivamente um adiantamento para futuro aumento de capital, afasta-se a incidência do imposto, o que não ocorre quando, independentemente do formato adotado na celebração do negócio, a materialidade da operação for de um contrato correspondente ao mútuo, este definido legalmente como fato gerador do IOF.

Conclusão

A Constituição Federal definiu como fato gerador do IOF a realização de operações de crédito, termo esse de amplo alcance, vindo a lei ordinária a delimitá-lo aos empréstimos junto a instituições financeiras, direitos creditórios em atividades de *factoring* e contratos de mútuo.

O Supremo Tribunal Federal (STF) já decidiu, em julgamento definitivo e vinculante, que o imposto incide sobre operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, não se restringindo às operações realizadas por instituições financeiras.

Em relação às operações de conta corrente envolvendo diferentes pessoas jurídicas de um mesmo grupo para a consecução de um objetivo comum, prevalece na jurisprudência judicial e administrativa o entendimento de que, por se caracterizarem como concessão de crédito, tais operações, mesmo que realizadas por empresas vinculadas ou coligadas, podem ser consideradas contratos de mútuo, sujeitando-se, portanto, à incidência do IOF.

Quanto ao Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC), a incidência do imposto ocorrerá quando restar configurada, independentemente do meio utilizado para a formalização do negócio, a existência subjacente de um contrato de mútuo entre o sócio ou acionista e a sociedade empresária, decorrente da entrega ou disponibilização de recursos financeiros, com objetivos outros que não a futura capitalização externada.

Portanto, a configuração de um contrato de mútuo para fins de incidência do IOF deve ser buscada não no objeto formal de sua celebração, mas na essência ou materialidade de sua consecução.

Referências

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *DOU*, Brasília, 27 out. 1966.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei n. 8.894, de 21 de junho de 1994. Dispõe sobre o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários, e dá outras providências. *DOU*, Brasília, 22 jun. 1994.

BRASIL. Lei n. 9.779, 19 de janeiro de 1999. Altera a legislação [...] do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários – IOF, relativamente às operações de mútuo, [...] e dá outras providências. *DOU*, Brasília, 20 jan. 1999.

BRASIL. Lei n. 10.406, 20 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *DOU*, Brasília, 11 jan. 2002.

BRASIL. Decreto n. 6.306, de 14 de dezembro de 2007. Regulamenta o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF. *DOU*, Brasília, 17 dez. 2007. Retificado em 8 jan. 2008.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução n. 1.159. *DOU*, Brasília, 4 mar. 2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. Recurso Especial 1.239.101. Recorrente: Tele Norte Leste Participações S/A e Outro. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 19 set. 2011.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão n. 9303-009.825*. Processo n. 18471.000772/2008-26. 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relator conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas. Brasília, 10 dez. 2019.

BRASIL. Lei n. 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis n. 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. *DOU*, Brasília, 14 abr. 2020a.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB n. 1.969, de 28 de julho de 2020. *DOU*, Brasília, 30 jul. 2020b.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão n. 9303-012.913*. Processo n. 10380.014637/2008-75. 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Redatora designada conselheira Tatiana Midori Migiyama. Brasília, 18 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. Recurso Extraordinário n. 590186. Recorrente: Fras-Le S/A. Recorrida: União. Relator: ministro Cristiano Zanin. Brasília, 9 out. 2023a.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão n. 3301-012.379*. Processo n. 19515.720054/2019-31. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara. Relatora conselheira Semíramis de Oliveira Duro. Brasília, 22 mar. 2023b.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão n. 3301-013.804*. Processo n. 10872.720016/2017-83. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara. Relator conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe. Brasília, 15 maio 2024a.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão n. 3302-014.432*. Processo n. 19515.720077/2019-46. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara. Relator conselheiro José Renato Pereira de Deus. Brasília, 15 maio 2024b.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão n. 9303-015.128*. Processo n. 15746.722039/2021-78. 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Relator conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho. Brasília, 14 maio 2024c.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. São Paulo: 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

KINCHESCKI, Cristiano. Fundamentos jurídicos do Imposto sobre Operações de Crédito. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 209, p. 7-23, fev. 2013.

PAUSEN, Leandro. *Direito tributário*: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/Esmafe, 2008.

PORTO ALEGRE. Justiça Federal. Seção Judiciária do Rio Grande do Sul. 14ª Vara Federal de Porto Alegre. Processo n. 5019646-64.2021.4.04.7100. Autor: QI Editora de Periódicos Ltda. Réu: Fazenda Nacional. Relator: ministro Rômulo Pizzolatti. Porto Alegre, 19 jul. 2021.

SANTOS, Ramon Tomazela. A autonomia do direito tributário e os conceitos de direito privado: a incidência do IOF/Crédito sobre os contratos de mútuo de recursos financeiros. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 224, p. 132-149, maio 2014.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. *Análise da arrecadação das receitas federais*. Brasília: Ministério da Fazenda, 2023. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/arrecadacao-federal/2023/analise-mensal-dez-2023.pdf/view. Acesso em: 25 nov. 2024.

SILVA, José Afonso de. *Comentário contextual da Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2005.

O CONCEITO DE INSUMO NA APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E DA COFINS: REFLEXÕES SOBRE A APLICAÇÃO DO CRITÉRIO FIXADO PELO STJ NO JULGAMENTO DO RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170/PR

MATHEUS SCHWERTNER ZICCARELLI RODRIGUES[1]

TATIANA JOSEFOVICZ BELISÁRIO[2]

Resumo: Este artigo propõe uma reflexão acerca da interpretação da legislação de regência das contribuições ao PIS e da Cofins apuradas sob o regime da não cumulatividade, em face das balizas hermenêuticas fixadas pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de Recurso Repetitivo (pacificação jurisprudencial). São examinadas situações singulares em que a correta apreensão da atividade econômica desenvolvida pelos contribuintes enseja uma interpretação casuística da legislação aplicável, seja no que concerne à definição do termo "insumo", seja em relação aos demais dispositivos também impactados pelas especificidades dessa atividade econômica. Ao final, pretende-se motivar a continuidade dos debates, entendidos como ainda não pacificados, como forma de garantir a adequada aplicação da legalidade tributária.

Palavras-chave: PIS; Cofins; não cumulatividade; crédito; insumos; aluguéis; STJ; CARF.

Abstract: This article aims to reflect on the interpretation of the legislation governing the contributions to PIS and COFINS assessed under the non-cumulative regime, in light of the hermeneutical guidelines established by the Superior Court of Justice in the context of Repetitive Appeals (jurisprudential pacification). It examines specific situations where a correct understanding of the economic activity carried out by taxpayers necessitates a case-by-case interpretation of the applicable legislation, both

[1] Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Tributário pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Professor seminarista do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Conselheiro titular da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

[2] Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Advogada licenciada. Conselheira da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF.

DOI 10.5281/zenodo.17281579

concerning the definition of the term “input” and in relation to other provisions also impacted by the specificities of this economic activity. Ultimately, it seeks to maintain the debates, viewed as still unresolved, as a means to ensure the proper application of tax legality.

Keywords: PIS; COFINS; non-cumulative; credit; inputs; rents; STJ; CARF.

Sumário

Introdução. 717
1. Direito ao creditamento das contribuições ao PIS e da COFINS sobre insumos 717
1.1 Despesas com publicidade e propaganda 720
1.2 Despesas relacionadas ao consumo do produto em estabelecimento ou entrega em casa 723
2. Direito ao creditamento das contribuições ao PIS e da COFINS sobre aluguel de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa 726
Conclusões 730
Referências 731

Introdução

Passadas mais de duas décadas da instituição legal das contribuições ao PIS e da COFINS, sob a sistemática não cumulativa, por meio da edição das Medidas Provisórias nº 66/2002 e nº 135/2003, convertidas, respectivamente, nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, e já próximo da sua extinção, em razão da Reforma Tributária promovida pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e pela Lei Complementar nº 214/2025, os debates acerca da melhor interpretação dos dispositivos que enumeram os créditos passíveis de apropriação não cessam.

Tal fato pode ser atribuído ao próprio caráter amplo dos conceitos utilizados pelas normas, mas, também, à multiplicidade (para não dizer infinidade) de modelos de negócios existentes na economia global e à sua rápida evolução, que, embora nem sempre alcançada pelo legislador, deve ser buscada pelo seu intérprete e aplicador.

O Superior Tribunal de Justiça, ao propor, em 2018, no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, a definição do conceito de "insumo" para fins de interpretação do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, fixou balizas de extrema importância a serem buscadas pelo intérprete e aplicador da lei. Contudo, por evidente, tal balizamento não resultou no esgotamento do tema, sendo reconhecida, de forma inconteste, a necessidade de análise casuística a partir da atividade econômica exercida por cada contribuinte.

Ademais, o referido julgamento, como dito, de suma importância, restringiu-se a apenas um dos onze incisos existentes no mencionado art. 3º, que elenca os créditos passíveis de aproveitamento no cálculo das contribuições não cumulativas. Com isso, todos os demais dispositivos permanecem sendo submetidos a interpretações literais e restritivas na sua aplicação, negando-se a extensão dos preceitos hermenêuticos estabelecidos pela Corte Superior.

Desse modo, o presente artigo tem por objetivo propor breves reflexões acerca de determinadas situações extraídas do contexto de desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelos contribuintes, em suas mais diversas realidades negociais.[3]

1. Direito ao creditamento das contribuições ao PIS e da COFINS sobre insumos

No julgamento do REsp nº 1.221.170, em sede de Recurso Repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça, além de reconhecer a ilegalidade da disciplina de creditamento

[3] O presente artigo expressa a opinião pessoal dos seus autores para fins exclusivamente acadêmicos e não representa o posicionamento oficial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) nem de nenhum outro órgão, entidade ou instituição.

prevista pelas Instruções Normativas da RFB n° 247/2002 e 404/2004, fixou o entendimento de que "[...] o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da 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 pela contribuinte".

Em breve síntese, a essencialidade consiste na imprescindibilidade do item do qual o produto ou serviço dependa, intrínseca ou fundamentalmente, de forma a configurar elemento estrutural e inseparável para o desenvolvimento da atividade econômica, ou, quando menos, que a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, com base no critério da relevância, o item pode ser considerado como insumo quando, embora não indispensável ao processo produtivo ou à prestação do serviço, integre o seu processo produtivo, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Ainda, questão bastante relevante fixada no referido julgamento, mas nem sempre observada, refere-se à dimensão temporal na qual devem ser reconhecidos os bens e serviços utilizados como insumos.

Pela clareza e didática, cumpre reproduzir a doutrina de Marco Aurélio Greco (2008) expressamente citada no julgamento do REsp nº1.221.170:

> De fato, serão as circunstâncias de cada atividade, de cada empreendimento e, mais, até mesmo de cada produto a ser vendido que determinarão a dimensão temporal dentro da qual reconhecer os bens e serviços utilizados como respectivos insumos. [...]
>
> *Cumpre, pois, afastar a ideia preconcebida de que só é insumo aquilo direta e imediatamente utilizado no momento final da obtenção do bem ou produto a ser vendido, como se não existisse o empreendimento nem a atividade econômica como um todo, desempenhada pelo contribuinte.*
>
> [...]
>
> *O critério a ser aplicado, portanto, apoia-se na inerência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delineamento legal) e o grau de relevância que apresenta para ela. Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qualidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica que – vista global e unitariamente – desembocará num produto final a ser vendido*. (Grecco, 2008, p. 6, grifos nossos)

Assim, não configura insumo apenas aquilo que é utilizado direta e imediatamente na prestação de serviços e/ou na produção de produtos, mas tudo aquilo que é essencial e relevante para o desempenho da atividade econômica que desembocará numa prestação de serviço ou na venda de um produto. Tal compreensão é imprescindível para a análise de qualquer caso envolvendo direito creditório.

Além disto, para fins de análise do direito ao creditamento, não podemos analisar a atividade exercida pela empresa de forma teórica, focando exclusivamente naqueles itens imprescindíveis para uma atividade genericamente considerada. Pelo contrário, devemos estar atentos às peculiaridades de cada atividade específica, analisando em cada situação aquilo que cumpre com os critérios de essencialidade e relevância no caso concreto.

Também é importante destacar que, no voto vencedor, o ministro relator Napoleão Nunes Maia Filho ainda afasta expressamente a aplicação do artigo 111 do CTN aos casos envolvendo direito creditório, ressaltando que o creditamento não consiste em benefício fiscal, de modo que não há de ser interpretado de forma literal ou restritiva.

Neste sentido, para afastar de vez a compreensão equivocada de que o direito creditório decorrente da não cumulatividade configuraria benefício fiscal, cumpre reproduzir as diversas funções da não cumulatividade, elencadas por André Mendes Moreira (2020) em seu livro *A não cumulatividade dos tributos*, que demonstram que tal princípio, e a correspondente sistemática de apuração, não buscam um benefício individual, pelo contrário, perseguem diversos objetivos coletivos da sociedade, entre eles:

> (a) a translação jurídica do ônus tributário ao contribuinte de facto, não onerando os agentes produtivos;
>
> (b) a neutralidade fiscal, de modo que o número de etapas de circulação da mercadoria não influa na tributação sobre ela incidente;
>
> (c) o desenvolvimento da sociedade, pois a experiência mundial denota que a tributação cumulativa sobre o consumo gera pobreza, pois encarece a circulação de riquezas;
>
> (d) a conquista de mercados internacionais, permitindo-se a efetiva desoneração tributária dos bens e serviços exportados (impraticável no regime cumulativo de tributação);
>
> (e) a isonomia entre produtos nacionais e estrangeiros, pois a não cumulatividade possibilita a cobrança, na importação, de tributo em montante idêntico ao suportado pelo produtor nacional. (Moreira, 2020, p. 120)

Tais premissas são imprescindíveis para a adequada análise da essencialidade e relevância do insumo ao desenvolvimento da atividade empresarial do contribuinte.

E justamente por isso a análise casuística é indispensável, não sendo possível admitir a glosa "automática" de certos tipos de despesas com base no entendimento de que, na maior parte das situações, não atendem aos requisitos legais.

É o que passamos a analisar.

1.1 Despesas com publicidade e propaganda

Conforme se extrai da Lei nº 4.680/1965, que dispõe sobre o exercício da profissão de publicitário e de agenciador de propaganda, compreende-se por propaganda qualquer forma remunerada de difusão de ideias, mercadorias ou serviços por parte de um anunciante identificado (art. 5º). Tal atividade é exercida por agências de propaganda que, através de especialistas, estuda, concebe, executa e distribui propaganda aos veículos de divulgação, por ordem e conta de clientes anunciantes, com o objetivo de promover a venda de produtos e serviços, difundir ideias ou informar o público a respeito de organizações ou instituições colocadas a serviço desse mesmo público (art. 3º).

Normalmente, os créditos relacionados aos gastos com publicidade e propaganda são glosados em âmbito administrativo com base na compreensão de que tais dispêndios ocorrem após o encerramento do processo produtivo, fazendo parte apenas da etapa comercial, subsequente à produção.

Em breve síntese, avalia-se que uma empresa desenvolve determinado produto, fabrica-o e, posteriormente, investe em publicidade e propaganda para realizar a sua venda. Assim, uma vez que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 só admitem a apropriação de créditos sobre bens e serviços utilizados como insumos na produção do bem ou produto destinado à venda, tal gasto não estaria contemplado pela hipótese legal.

Ocorre que, nem todas as atividades se realizam com base nesta cronologia, sendo certo que a condição de insumo tem que ser avaliada em cada situação concreta. Isto porque, como bem analisa Elidie Palma Bifano (2022, [s.p.]), "a publicidade não é fenômeno que se associa apenas ao processo de venda pós-produção, podendo haver hipóteses em que ela, a venda, é determinante do início do processo produtivo, como são os casos [...] em que a publicidade antecede a feitura do bem ou a prestação do serviço".

Isto se revela com cada vez mais frequência na atual economia digital, em que os serviços de publicidade e propaganda são essenciais para atingir o consumidor e é só posteriormente à contratação do serviço ou à aquisição do produto que se dá a efetiva prestação do serviço ou o encerramento do processo produtivo.

Analisemos uma situação cotidiana em que o consumidor ingressa num aplicativo ou plataforma *on-line* e, após visualizar um anúncio de determinado restaurante, decide comprar um lanche.

É inegável que o processo produtivo do restaurante já se iniciou com a aquisição dos insumos para elaboração dos lanches, assim como o estabelecimento está preparado para receber os pedidos e finalizar a sua produção. Ocorre que o processo produtivo só se encerra após a venda do produto, tanto na compra *on-line* quanto na venda direta no estabelecimento.

Ou seja, os gastos com publicidade e propaganda são determinantes para a continuidade do processo produtivo. Sem a aquisição prévia do produto (ou seja, sem o atingimento do consumidor pela propaganda), o processo produtivo não se encerra.

E aqui vale mencionar que gastos com publicidade e propaganda vão além da divulgação da marca ou veiculação de anúncios, como intuitivamente se poderia dizer. A própria diagramação da "página de vendas", a disposição de fotografias dos itens produzidos e postos à venda e a sua descrição são atividades que compreendem a prestação de serviços de *marketing*, sem os quais os contribuintes que não possuem um ponto físico de vendas não poderiam sequer existir. Seria uma hipótese de absoluta privação de existência e não apenas de "qualidade, quantidade e/ou suficiência", como consignou o STJ na fixação do tema repetitivo.

E, como vimos, não configura insumo apenas aquilo que é utilizado direta e imediatamente na prestação de serviços e/ou na fabricação de produtos, mas tudo aquilo que é essencial e relevante para o desempenho da atividade econômica que desembocará numa prestação de serviço ou na venda de um produto, o que, a nosso ver, alcança os serviços de publicidade e propaganda nestes casos.

Pela clareza e lucidez ao analisar a possibilidade de apropriação de créditos decorrentes de gastos com publicidade e propaganda em certas atividades, citamos novamente a doutrina de Elidie Palma Bifano (2022):

> [...] *existe a afirmativa de que as despesas com publicidade e propaganda não constituem "elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado" da empresa que poderia continuar suas atividades sem tais despesas. Ora, certamente que os argumentos aqui aportados contrariam a realidade econômica que hoje se vive* e que já foram por nós comentados, integralmente presentes no caso concreto. *Após a decisão do STJ impõe-se concluir que os gastos suscetíveis de creditamento são aqueles essenciais e relevantes para a atividade econômica do contribuinte. Ancorar o conceito de insumo apenas a item vinculado, diretamente, à produção de bem ou serviço é voltar-se a uma economia que atuava apenas com tangíveis, desconhecendo os produtos que se servem do mundo digital e que, inclusive, podem inverter o tradicional desenrolar da cadeia produtiva*, como se demonstrou. *Seguir associando, por meios indiretos, as contribuições ao PIS e à Cofins ao vetusto Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que por sua vez substituiu o Imposto sobre Consumo, é*

> *negar as mudanças que o tempo trouxe, é desconhecer a realidade dos fatos, sem maiores justificativas*.
>
> [...]
>
> *Em suma, a forma pela qual certos negócios se concretizam obriga o contribuinte a incorrer, antes de qualquer outra atividade, em gastos sem os quais não lhe seria permitido cumprir com seu objetivo social representados, principalmente, pela contratação de serviços de propaganda. Nesses casos, a publicidade desempenha função essencial no cumprimento de sua atividade-fim, observada a estratégia de negócios desenhada, dessa forma estando o contribuinte autorizado a descontar os gastos incorridos com tais serviços na determinação do quantum de contribuições a recolher.* (Bifano, 2022, [s.p.], grifos nossos)

No mesmo sentido, podemos mencionar os serviços de valor adicionado (SVAs), os quais, nos termos do artigo 61 da Lei nº 9.472/1997, configuram uma atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações. Trata-se de serviços complementares aos serviços de telecomunicação, como toques de celular personalizados (*ringtones*), notícias, jogos, músicas, entretenimento em geral, entre outros.

Mais uma vez, o processo produtivo da fornecedora dos SVAs já se iniciou com o desenvolvimento e manutenção da estrutura que lhe permite oferecer tais utilidades a todo e qualquer consumidor que deseje usufruir dos seus serviços, de modo a estar preparada para prestar aquele serviço a partir do momento em que o cliente realiza a sua aquisição.

Neste cenário, a efetiva prestação do serviço só ocorre após a sua aquisição pelo cliente, sendo os gastos com publicidade e propaganda determinantes para a continuidade do processo produtivo. Sem a aquisição prévia do serviço de valor adicionado (ou seja, sem o atingimento do consumidor pela propaganda), o processo produtivo não se encerra.

Somado a isto, ressaltamos que, para a viabilidade dos SVAs, é indispensável o atingimento de um grande número de consumidores, caso contrário, a atividade não se sustenta. Todo o investimento na criação, desenvolvimento e manutenção do serviço não se justifica, nesta atividade, se o serviço não for amplamente utilizado. E, para tanto, os gastos com publicidade e propaganda se tornam essenciais.

Frise-se: não se pode olhar a atividade exercida pelo contribuinte de forma teórica, analisando aquilo que é indispensável na relação da prestadora com apenas um cliente, principalmente quando tais negócios não dependem de apenas um cliente, de apenas

uma relação de prestação de serviço, sendo indispensável para o desenvolvimento desta atividade econômica a sua ampla pulverização no mercado consumidor.

Situação análoga ocorre com os *marketplaces*, mecanismos de buscas na *internet*, mídia social e plataformas de conteúdo. Tais negócios necessitam do denominado *efeito de rede*, o qual ocorre quando a utilidade de um bem ou serviço para um consumidor depende do número de outros consumidores – na mesma rede – do mesmo bem (efeito direto) ou de bens complementares associados (efeito indireto).[4]

A subsistência de tais negócios depende diretamente da sua capacidade de ampliação e manutenção da base de usuários. Assim, todos os gastos ligados à manutenção e ampliação da rede de consumidores se tornam insumos de tais atividades econômicas.[5]

Tais exemplos são relevantes para percebermos que as novas realidades exigem uma interpretação adequada ao seu caso concreto dos dispositivos legais que disciplinam o direito ao creditamento das contribuições ao PIS e da COFINS, não podendo ocorrer uma vedação à apropriação de créditos com base em entendimentos que sequer se aplicam ao caso, como aquele de que a publicidade se associa apenas ao processo de venda pós-produção.

1.2 Despesas relacionadas ao consumo do produto em estabelecimento ou entrega em casa

Voltando às atividades desenvolvidas por lanchonetes e restaurantes, verificamos que tais atividades não se limitam à produção de alimentos destinados à venda, envolvendo também a prestação de serviços relacionados ao consumo do produto em seu estabelecimento, ou de entrega em casa.

Em tais situações, parece-nos inegável que a utilização da rede de pagamentos feitos através de cartão de crédito e débito configura insumo por se tratar de despesa relevante (e, em algumas situações, até mesmo, essencial) para a prestação de serviço efetuada pelo restaurante.

É totalmente indispensável, atualmente, que qualquer restaurante ou lanchonete que pretenda fornecer refeições para consumo no próprio estabelecimento ou entrega em casa disponha de sistemas de pagamento por cartão de crédito ou débito, sendo incontestável que, sem o referido dispêndio, o serviço resta quase que integralmente obstado.

4 Cf. Katz e Shapiro (1985).

5 Sobre o tema, cf. Daniel Neto e Ribeiro (2025).

Novamente, a jurisprudência contrária ao direito creditório relacionado às taxas pagas às administradoras de cartão de crédito se fundamenta no entendimento de que se trata de despesa que se associa apenas ao processo de venda pós-produção. Entretanto, ao analisarmos especificamente o exercício de tais atividades, verificamos que se trata de despesa essencial (ou, ao menos, relevante) para o encerramento do processo produtivo, que exige a aquisição prévia do produto pelo consumidor e, por conseguinte, a existência de meios para o seu pagamento.

Neste sentido, merece transcrição excerto do acórdão nº 3201-003.073, de relatoria da subscritora do presente artigo, conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, que assim analisou o direito à apropriação de créditos da não cumulatividade em relação às taxas pagas às administradoras de cartão de crédito num determinado caso concreto:

> [...] foi solicitada diligência para que restassem definidos os exatos objetos dos contratos cuja despesa respectiva foi glosada sob argumento de se tratar de despesa geral da empresa.
>
> A Resposta do Contribuinte foi apresentada nos seguintes termos:
>
> [...]
>
> "Em resposta ao presente quesito, a Requerente informa que as despesas relativas ao Grupo 10 referem-se às taxas incorridas para a disponibilização do meio de pagamento de cartões de crédito em bilheterias próprias localizadas nas suas casas de espetáculos (e.g. Teatro Abril, Citibank Hall, entre outros), pontos de venda vantajosos (e.g. pontos localizados em livrarias e megastores situadas, em geral, em grandes shopping centers) e, sobretudo, no seu endereço eletrônico (sítio eletrônico da "ticketsforfun").
>
> Sem a disponibilização destes meios de pagamento, o volume de vendas de ingressos seria consideravelmente inferior ao que é, razão pela qual se trata de verdadeiro insumo essencial para esta atividade de venda de tickets, conforme será detalhado abaixo.
>
> Justificativa
>
> [...]
>
> Ante todo o exposto, considerando-se que a "comercialização de ingressos" é parte integrante do estatuto social da Requerente (cf. art. 3º, alínea c) e que os cartões de crédito enquanto meio de pagamento respondem pela maioria das vendas realizadas – quase 80% nas vendas em bilheteria próprias e pontos de venda vantajosos e 97,52% no comércio digital –, é inequívoco que se trata de uma despesa, não apenas necessária, como (um insumo) essencial para a consecução desta atividade econômica sem a qual ela certamente poderia se revelar inviável ou, quando menos, seria sensivelmente prejudicada".

> Assim, diante dos esclarecimentos e documentos apresentados, reputo que tais despesas correspondem efetivamente a serviços utilizados como insumos na prestação de serviços pela Contribuinte, devendo ser canceladas as glosas respectivas.

Vejam que a disponibilização de meios de pagamento também é imprescindível para a consecução da atividade exercida pelas lanchonetes e restaurantes, tanto no que se refere ao fornecimento de produtos para consumo em seu estabelecimento, quanto ao fornecimento de produtos via *internet*, razão pela qual entendemos restarem preenchidos os requisitos para apropriação dos créditos da não cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Outra situação que, a nosso ver, merece uma análise mais aprofundada se trata das atividades desenvolvidas por empresas varejistas que realizam a revenda de mercadorias em loja.

Ainda que a atividade principal seja a revenda de bens, é inegável que a atividade econômica exercida pela empresa – em sua totalidade – envolve também atividades equiparáveis à prestação de serviço, mais especificamente, a exposição e disponibilização das mercadorias em loja e o atendimento ao cliente.

A diferença entre a revenda de mercadorias por uma distribuidora e por uma varejista é significativa. A atividade da distribuidora envolve, principalmente, a aquisição da mercadoria e os custos de armazenagem e distribuição. Por sua vez, a atividade da varejista está longe de se resumir à revenda de bens, envolvendo diversos custos e atividades compreendidos no fornecimento de mercadorias em loja, com todas as estruturas necessárias e imprescindíveis para o desenvolvimento da sua atividade.

Mesmo que não haja propriamente o estabelecimento de uma relação prestador/tomador de serviço entre a varejista e o consumidor final, é inegável que, além da revenda da mercadoria em si, a varejista oferece uma utilidade para os seus clientes, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais – especialmente, a exposição/disponibilização das mercadorias em loja e o atendimento ao cliente –, as quais são repassadas no preço da mercadoria vendida, o que, a nosso ver, também permite a adequação da atividade econômica exercida pela contribuinte ao tipo "prestação de serviços" para fins de apropriação de créditos das contribuições ao PIS e da COFINS.

Não se está a dizer que as varejistas prestam serviços, mas que sua atividade econômica globalmente considerada envolve o oferecimento de utilidades, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, o que permite a apropriação de créditos, justamente, por se ajustar ao tipo "prestação de serviço" previsto pelo legislador para disciplinar a sistemática da não cumulatividade.

Nesse aspecto, vale dizer que não se despreza o fato de que o legislador ordinário, ao tratar do direito ao crédito sobre os dispêndios com "insumos", vinculou a sua utilização "[à] prestação de serviços e [à] produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", o que, de fato, implica limitações ao aplicador da norma[6] nas operações chamadas "comerciais", como as exercidas pelos varejistas e distribuidores.

Isso, portanto, reclama a adequada interpretação da norma para além da sua literalidade, a ser realizada especialmente pelo Poder Judiciário. Isto porque, ao disciplinarem o direito ao desconto de créditos das contribuições ao PIS e da COFINS, as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não estabeleceram conceitos rígidos, numericamente definidos, mas tipos, como ordens flexíveis e graduáveis.[7] No tipo, a relação entre a premissa maior e a menor não precisa ser de subsunção. Como ensina Karl Larenz (1997):

> [a] caracterização antecipada na lei, que não impõe uma definição definitiva e suficientemente precisa, necessita de ser completada com uma multiplicidade de traços, que resultam por dedução da definição legal. Esta "dedução" está subordinada ao pressuposto de que as regras legais se adequam ao tipo pensado, que "se ajustam" a ele". (Larenz, 1997, p. 665)

Assim, seja por envolver "obrigações de fazer", seja por abranger o "oferecimento de utilidades", parece-nos que os bens e serviços utilizados como insumo no fornecimento de mercadorias em loja também são passíveis de creditamento, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Neste cenário, os gastos com material de embalagem, por exemplo, são essenciais para garantir a comercialização das mercadorias em loja, por assegurar a qualidade da mercadoria comercializada e do atendimento ao cliente, assim como os serviços de limpeza são relevantes para permitir o exercício das atividades em loja e nos centros de distribuição, os quais devem observar as normas técnicas e sanitárias, especialmente em relação aos produtos alimentícios.

2. Direito ao creditamento das contribuições ao PIS e da COFINS sobre aluguel de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa

Saindo um pouco da grande controvérsia que envolve o tema dos insumos, podemos analisar casos envolvendo o artigo 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833/2003, que

---

6 Por oportuno, deve-se mencionar que o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, no seu art. 98, veda aos seus membros deixar de aplicar texto legal cuja validade não tenha sido afastada pelo Poder Judiciário em decisão definitiva e com efeito *erga omnes*. Cf. Brasil (2023).

7 Cf. Derzi (1988, p. 286).

expressamente assegura o direito à apropriação de créditos relativos a "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa".

Em algumas situações, ressaltando o entendimento de que o creditamento das contribuições ao PIS e da COFINS configuraria benefício fiscal (renúncia de receita) e, por conseguinte, deveria ser interpretado de forma literal, nos termos do artigo 111 do CTN, as autoridades fiscais compreendem que a apropriação de créditos da não cumulatividade estaria limitada literalmente aos aluguéis de "prédios", "máquinas" e "equipamentos", glosando eventuais créditos apropriados pelo contribuinte que se distanciem minimamente de tais termos.

Como vimos, o creditamento não configura benefício fiscal, mas direito decorrente da sistemática da não cumulatividade, que busca assegurar a não incidência dos tributos em cascata, de modo a não onerar reiteradamente a mesma capacidade contributiva já manifestada e tributada.

Ao onerar as receitas consumidas e tornar a incidir sobre a receita obtida a partir delas, o encargo tributário é aumentado vertical e substancialmente, razão pela qual foram instituídas as sistemáticas da não cumulatividade, buscando onerar apenas aquela parcela da receita que realmente representa capacidade contributiva nova.

Sobre a técnica da não cumulatividade instituída para as contribuições cuja base de cálculo é a receita bruta ou o faturamento, denominada de "base sobre base" (ainda que com certas particularidades da sistemática de "imposto contra imposto"), pertinente é a doutrina de Ricardo Lodi Ribeiro (2004), expressamente mencionada no julgamento do REsp nº 1.221.170:

> Assim, se em relação às mercadorias e produtos, a não cumulatividade significa que o imposto a ser pago na operação de saída é a diferença entre o mesmo imposto incidente nesta e os que foram pagos nas operações anteriores, o mesmo não acontece quando o instituto é transmutado *para os tributos incidentes sobre a receita bruta ou faturamento*. Nestes, *não cumulatividade significa que o tributo a pagar é encontrado pela aplicação da alíquota sobre a diferença entre as receitas auferidas e as receitas necessariamente consumidas pela fonte produtora (despesas necessárias)*. (Ribeiro, 2004, p. 102, grifos nossos)

Merece destaque também que, no julgamento do RE nº 841.979, em sede de Repercussão Geral, o STF fixou a tese que "[o] legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das contribuições ao PIS e COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança".

Assim, se a matriz constitucional das contribuições ao PIS e da COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança são de observância obrigatória ao legislador ordinário, ainda mais forte é a cogência de tais princípios na aplicação das hipóteses de creditamento arroladas nas Leis nº 10.637/2002 e n° 10.833/2003 no caso concreto.

Dito isto, é fato que toda lei, como norma geral e abstrata que é, não consegue trazer nas minúcias as características individuais e concretas de todas as situações que pretende disciplinar. Ainda, convive com as dificuldades decorrentes de toda e qualquer linguagem, no que se refere à polissemia, vagueza e ambiguidade dos termos.

Quanto às hipóteses de creditamento previstas pelo legislador ordinário, tal polissemia gerou grande debate em relação ao termo "insumo", mas também se revela presente em discussões quanto à interpretação dos termos "prédio", "máquina" e "equipamento".

Não nos parece correto o entendimento exarado por algumas autoridades fiscais no sentido de que, ao se utilizar dos termos "prédio", "máquina" e "equipamento", o legislador automaticamente estaria excluindo termos como "instalação", "armazém", "doca", "aparelho", "instrumento", "terminal", "embarcação", entre outros.

Exercendo sua atividade de índole geral e abstrata, o legislador buscou assegurar o direito ao creditamento para as mais variadas empresas, com suas mais distintas especificidades, sobre aquilo que representa um "prédio", uma "máquina" e um "equipamento", numa atividade genericamente considerada. Ou seja, tudo aquilo que exerce a função de "prédio", de "máquina" e de "equipamento" numa atividade específica deve ser considerado passível de creditamento.

E isso não significa ampliar o alcance da norma, mas tão somente dar-lhe uma interpretação sistemática, em observância ao princípio da isonomia, razoabilidade e segurança jurídica. Afinal, todos os contribuintes que locam "imóveis" para realização de suas atividades tem a sua receita consumida com tais despesas, assim como todo "aparelho" utilizado na atividade da empresa para realizar uma tarefa específica também exige o consumo da receita do contribuinte para obtenção da sua receita tributável.

A alteração dos termos foi realizada de modo proposital apenas para reforçar que não cabe interpretação literal dos dispositivos que disciplinam as hipóteses de creditamento na sistemática da não cumulatividade, assim como para demonstrar que o que interessa ao aplicador do direito, nestes casos, é a função daqueles itens elencados, dentro de cada atividade específica, de modo a assegurar o direito ao creditamento de despesas necessárias consumidas pela fonte produtora de receita.

Assim, pelo próprio objeto da norma, é certo que, novamente, não estamos falando de conceitos rígidos, numericamente definidos, mas de tipos, como ordens flexíveis e graduáveis.

Como exemplo, podemos citar os terminais alugados por empresas transportadoras de petróleo. Terminal é o conjunto de instalações compostas por tanques e esferas utilizadas para o recebimento, expedição e armazenagem dos produtos da indústria do petróleo (ANP, 2020), de modo que nos parece inegável a apropriação dos créditos da não cumulatividade, nos termos do artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/2002 e n° 10.833/2003, por se ajustar ao tipo "prédio", na função de receber, expedir e armazenar produtos da indústria do petróleo, essencial para a prestação de serviço realizada pela empresa. Trata-se de situação plenamente equiparável ao armazém de uma transportadora.

Na mesma atividade, temos ainda os dutos, definidos como condutos fechados destinados ao transporte ou transferência de petróleo, seus derivados ou gás natural (ANP, 2022), os quais se ajustam ao tipo "equipamento", definido como "conjunto de utensílios, ferramentas, máquinas ou dispositivos necessários para a realização de uma tarefa específica" (Houaiss; Villar, 2023, [s.p.]), uma vez que é, justamente, através de tais instalações que essas empresas transportam o petróleo, seus derivados ou gás natural.

Da mesma forma, as embarcações são utilizadas para transporte do petróleo, seus derivados ou gás natural, em alto-mar, ajustando-se ao tipo "máquina", definido como "dispositivo composto por partes móveis e fixas, combinadas de modo a utilizar energia, geralmente mecânica, para realizar um trabalho específico" (Houaiss; Villar, 2023, [s.p.]). Tanto os dutos quanto as embarcações, em tais circunstâncias, equiparam-se aos caminhões na atividade de uma transportadora.

Ora, se uma transportadora pode se creditar pela locação do armazém para recebimento, armazenamento e expedição das mercadorias transportadas, e dos caminhões que realizam efetivamente o transporte, não nos parece ser juridicamente possível qualquer interpretação que não reconheça o direito ao creditamento dos terminais, dutos e embarcações na atividade de transporte de petróleo, seus derivados ou gás natural.

Neste sentido, mencionamos, exemplificativamente, alguns acórdãos proferidos pelo e. CARF:

> NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUEL. DUTOS. TERMINAIS. AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES. POSSIBILIDADE.
>
> Gera direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas o aluguel de dutos e terminais, e o afretamento de embarcações, utilizados nas atividades da empresa, nos termos do artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

> (Processo nº 16682.720737/2020-11; Acórdão nº 3102-002.709; relator conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues; sessão de 21 ago. 2024)
>
> NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUEL OU ARRENDAMENTO. DUTOS. TERMINAIS. PRÉDIOS. TERRENOS. POSSIBILIDADE.
>
> Gera direito ao desconto de crédito das contribuições não cumulativas o arrendamento ou aluguel de dutos e terminais aquaviários, além de prédios, terrenos e bases e outros bens utilizados nas atividades da empresa, observados os demais requisitos da lei. (Processo nº 16682.720968/2018-00; Acórdão nº 3201-009.950; relator conselheiro Hélcio Lafetá Reis; sessão de 26 out. 2022)

Assim, como mencionado em tópico introdutório, observa-se que, a exemplo da interpretação aferida ao conceito de "insumo", também as demais hipóteses de creditamento previstas na legislação aplicável merecem exame cuidadoso a partir da abrangência da atividade comercial do contribuinte e a necessária manutenção do perfil não cumulativo das contribuições.

Conclusões

Em que pese a "pacificação" pretendida no julgamento, pelo Superior Tribunal de Justiça, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, em sede de Recurso Repetitivo, estabelecendo o alcance da expressão "insumos" utilizada pela legislação de regência das contribuições ao PIS e da COFINS, o tema ainda enfrenta inúmeros debates em face da necessidade de compreensão da exata "atividade econômica" exercida por cada contribuinte.

Observa-se na rotina de julgamentos do CARF, órgão responsável por pacificar a interpretação da legislação tributária no âmbito da Administração Tributária Federal, a identificação de situações próprias de determinados contribuintes (ou atividades econômicas) que possuem suas características singulares desprezadas em detrimento da aplicação de percepções genéricas de atividades multifacetadas, como no exemplo citado da atividade publicitária.

Nada obstante o caminho hermenêutico traçado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento examinado, é possível constatar que demais incisos do mesmo art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que também admitem uma conceituação aberta, tal qual o termo "insumo", permanecem sendo interpretados em caráter restritivo, sob uma deturpação da aplicação do art. 111 do Código Tributário Nacional, não aplicável às hipóteses de definição de regime constitucional de apuração (não cumulatividade).

Em que pese a breve extinção das contribuições ao PIS e da COFINS em razão da Reforma Tributária implementada entre 2023 e 2025, os debates ainda remanescerão por considerável período, seja em razão da continuidade da cobrança, seja em razão do grande volume de demandas submetidas à análise administrativa e judicial e sua conhecida morosidade. Assim, é pertinente que os debates permaneçam em prol da adequada e justa aplicação da legalidade tributária.

Referências

AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO, GÁS E BIOCOMBISTÍVEIS (ANP). Glossário. *Gov.br*, Brasília, 2020. Disponível em: ://www.gov.br/anp/pt-br/acesso-a-informacao/glossário. Acesso em: 25 fev. 2025.

AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO, GÁS E BIOCOMBISTÍVEIS (ANP). Portaria ANP 125, de 5 ago. 2002. *DOU*, Brasília, 6 ago. 2022. Disponível em: https://atosoficiais.com.br/anp/portaria-tecnica-n-125-2002-dispoe-sobre-os-procedimentos-de-natureza-preventiva-a-serem-adotados-no-acompanhamento-de-obras-com-interferencia-em-faixa-de-dominio-de-dutos-de-petroleo-seus-derivados-ou-gas-natural?origin=instituicao. Acesso em: 25 fev. 2025.

BIFANO, Elidie Palma. Despesa de publicidade é relevante ou essencial para fins de PIS e Cofins? *Conjur*, 2022. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2022-mar-30/consultor-tributario-despesa-publicidade-relevante-ou-essencial-fins-piscofins/. Acesso em: 10 ago. 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Regimento interno do CARF. *DOU*, Brasília, 22 dez. 2023. Disponível em: https://carf.economia.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/ricarf_portaria-mf-1634_atualizada-ate-portaria-1918_6_12_2024.pdf. Acesso em: 25 fev. 2025.

DANIEL NETO, Carlos Augusto; RIBEIRO, Diego Diniz. Marketplaces digitais, o efeito de rede e créditos de PIS/Cofins. *Conjur*, 2025. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2025-jan-08/marketplaces-digitais-o-efeito-de-rede-e-creditos-de-pis-cofins/. Acesso em: 10 fev. 2025.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

GRECO, Marco Aurélio Greco. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, n. 34, jul./ago. 2008.

HOUAISS, A.; VILLAR, M. S. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. São Paulo: Objetiva, 2023.

KATZ, Michael L.; SHAPIRO, Carl. Network Externalities, Competition, and Compatibility. *The American Economic Review*, v. 75, n. 3, p. 424-425, 1985. Disponível em: http://www.jstor.org/stable/1814809. Acesso em: 10 fev. 2025.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Tradução de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.

MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2020.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A não cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento na Constituição e nas leis. *Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 111, p. 100-110, 2004.

LUDMILA MARA MONTEIRO DE OLIVEIRA[1]

SONIA DE QUEIROZ ACCIOLY[2]

Resumo: O presente artigo aborda a temática das opções de compra de ações e sua tributação, com foco na incidência do Imposto de Renda sobre Pessoa Física (IRPF) e nas contribuições previdenciárias. As opções de ações, instrumentos utilizados por empresas para promover seus colaboradores, geram discussões sobre sua natureza jurídica e as implicações fiscais decorrentes. O estudo analisa a forma como o IRPF incide sobre os ganhos obtidos pelos beneficiários no momento da aquisição das ações, bem como as controvérsias relacionadas à inclusão desses valores na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Palavras-chave: Stock Options; tributação; Imposto de Renda sobre Pessoa Física (IRPF); contribuições previdenciárias; natureza jurídica; incentivos empresariais; legislação fiscal.

Abstract: This article explores the taxation of stock options, with a particular focus on income taxes and taxes to finance the social security system. As instruments used by companies to incentivize employees, stock options raise debates about their legal nature and its tax implications. This study examines how the income tax applies to gains realized by beneficiaries upon acquiring shares, as well as the controversies surrounding the inclusion of these amounts in the social security tax base.

Keywords: Stock options; taxation; income tax; social security; business incentives; tax legislation.

---

1 Doutora em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), com período de investigação na McGill University e pós-doutorado também pela UFMG. Vice-presidente da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), Conselheira da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF e professora.

2 Presidente da 2ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), especialista em Direito Penal pela Escola Paulista da Magistratura (EPM-SP), pós-graduada em Direito Tributário pela FGV-SP, ex-chefe da Divisão de Tributação (Disit) na 8ª Região Fiscal da RFB, ex-delegada da DRJ/Campinas e da Delegacia Especial da RFB de Pessoas Físicas (Derpf) na 8ª Região Fiscal da RFB.

DOI 10.5281/zenodo.17281587

Sumário

Introdução 737
1. Contratos de *stock options* **737**
2. O fato gerador do IRPF 743
3. As contribuições previdenciárias e as ESO. 751
Conclusão 755
Referências 756

Introdução

Parte-se da ideia de que as ESO, em conceito genérico e no contexto empresarial, constituem instrumentos patrimoniais, representativos de direito de aquisição de uma determinada quantidade de títulos, por preço e prazo prefixados, concedidos de forma gratuita ou onerosa, condicionais ou incondicionais, cujo exercício é voluntário, e têm como objetivo precípuo a retenção de talentos, respeitado o § 3º do artigo 168 da Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações), bem como o atingimento de resultados, por meio de uma parceria entre acionistas e empregados/administradores.

Diante das considerações preliminares, a problemática consiste em saber qual o tratamento tributário a ser conferido à remuneração e à renda percebida pelos dirigentes ou administradores em razão da adesão e do exercício ao contrato de opção de compra de ações oferecido pelas empresas, observadas as regras matrizes de incidência tributária (RMIT) do IRPF e das contribuições previdenciárias

1. Contratos de *stock options*

As avenças dessa natureza começaram a ser implementadas na década de 1950 nos Estados Unidos, com a difusão entre empresas multinacionais na década de 1980. Entretanto, somente nos últimos anos percebemos o aumento de sua utilização no Brasil.

A sistemática de incentivo empresarial, conhecida como *employee stock options* (ESO), consiste na outorga, a administradores/executivos, empregados ou pessoas naturais prestadoras de serviços, de direito à compra de ações mantidas em tesouraria ou à subscrição de novas ações da concessora – ou de uma das empresas do mesmo grupo –, por preço certo e durante um prazo determinado (opção americana) ou data concreta (opção europeia), e tem como objetivo a participação efetiva do beneficiário no crescimento econômico da sociedade (Libertuci, 2015, p. 28). A utilização do método permite a retenção de talentos nas empresas e o fortalecimento de parcerias entre acionistas e empregados, viabilizando resultados positivos, em relação de "ganha-ganha" (Calvo, 2017). Mas, para a melhor compreensão do assunto, é preciso conceituar as expressões "valores mobiliários", "ações" e "opções de ação". A Lei nº 6.385/1976 instituiu a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) como autarquia competente para regulação dos mercados de capitais e valores mobiliários.

Até 2001, o direito brasileiro seguia a orientação do direito societário francês, que conceituava restritivamente o valor mobiliário, resumindo-o aos itens expressa-

mente elencados no artigo 2º[3] da Lei 6.385/1976.[4] Esse entendimento conduzia a que a competência para regulação de derivativos fosse dividida entre a CVM e o Banco Central: a CVM era responsável pela regulação de derivativos cujos ativos subjacentes eram taxativamente caracterizados como valores mobiliários no artigo 2º da Lei nº 6.385/1976 e o Banco Central possuía competência regulatória residual para todos os demais derivativos.

A partir da Lei nº 10.198/2001, ampliou-se o conceito de valor mobiliário no Brasil, adotando-se uma visão mais abrangente, inspirada no direito norte-americano.[5]

Após a Lei nº 10.198/2001, foi editada a Lei nº 10.303/2001, que, no artigo 4º, incluiu os derivativos na lista de valores mobiliários regulados pela CVM.

Desde então, a competência para regulação de derivativos no Brasil é da CVM.

Feita essa breve digressão a respeito das competências da CVM, conceitua-se valor mobiliário como o título ou contrato de investimento que gera direito de participação, de parceria ou remuneração, inclusive resultante da prestação de serviços, e cujo rendimento advém do esforço do empreendedor ou de terceiros.

---

3 "Art. 2º São valores mobiliários sujeitos ao regime desta Lei:
I - as ações, debêntures e bônus de subscrição;
II - os cupons, direitos, recibos de subscrição e certificados de desdobramento relativos aos valores mobiliários referidos no inciso II;
III - os certificados de depósito de valores mobiliários;
IV - as cédulas de debêntures;
V - as cotas de fundos de investimento em valores mobiliários ou de clubes de investimento em quaisquer ativos;
VI - as notas comerciais;
VII - os contratos futuros, de opções e outros derivativos, cujos ativos subjacentes sejam valores mobiliários;
VIII - outros contratos derivativos, independentemente dos ativos subjacentes; e
IX - quando ofertados publicamente, quaisquer outros títulos ou contratos de investimento coletivo, que gerem direito de participação, de parceria ou de remuneração, inclusive resultante de prestação de serviços, cujos rendimentos advêm do esforço do empreendedor ou de terceiros.
§ 1º Excluem-se do regime desta Lei
I – os títulos da dívida pública federal, estadual ou municipal;
II – os títulos cambiais de responsabilidade de instituição financeira, exceto as debêntures [...]. "

4 Cf. BM&FBOVESPA e Comissão de Valores Mobiliários (2015).

5 A partir do caso SEC *v.* W.J. Howey & Co., as cortes americanas passaram a caracterizar como *securities* os títulos, os instrumentos ou as operações que apresentassem as seguintes características: (i) investimento em dinheiro ou bens passíveis de aferição de valor; (ii) empreendimento comum cujos investidores pretendem auferir lucros a partir dos esforços do promotor do negócio; (iii) expectativa de lucros sobre os investimentos realizados; e (iv) resultados auferidos exclusivamente dos esforços de terceiros, isto é, sem participação dos investidores. Mais detalhes podem ser obtidos em Eizirik *et al.* (2012).

Os incisos I a IX do artigo 2º da Lei nº 6.385/1976 elencam os valores mobiliários sob a tutela da CVM.

É importante destacar que a classificação do título ou contrato em valor mobiliário implica que sua oferta e sua negociação observem as regras e a fiscalização da CVM.

Tratando do mercado de valores mobiliários, Roberto Quiroga Mosquera (2006, p. 92-93) assinala que os valores mobiliários são considerados "quase-moedas", em razão da expressiva liquidez, em termos de negociação no mercado. Dentre os valores mobiliários possíveis, destaca-se a ação.

Fabio Ulhoa Coelho (2007, p. 194) define ação como espécie de valor mobiliário (art. 2º, I, da Lei nº 6.385/1976), ou seja, título de investimento que a sociedade anônima emite para a obtenção dos recursos necessários, representativo de unidade do capital social.

Ação corresponde à menor parcela do capital social de uma empresa ou sociedade anônima, de forma a traduzir-se em um título patrimonial ou valor mobiliário, concedendo aos seus titulares direitos e deveres.

Além dos títulos de investimento elencados expressamente na lei, há valores mobiliários outros que podem ser negociados em bolsa e que têm como característica intrínseca o fato de serem instrumentos financeiros derivados dos valores mobiliários – nomeadamente, os futuros e as opções.

Uma opção constitui um contrato de direito ou de investimento, sobre determinado ativo, da espécie valor mobiliário derivativo (seu preço deriva de um ativo objetivo), regulado pela CVM, que dá o direito, mas não a obrigação, de comprar (*call*) ou vender (*put*) um ativo em uma determinada data a um determinado preço.

Opções são derivativos. Derivam de outros ativos que podem ser ações, moedas, *commodities*, dentre outros. Por serem constituídas como derivativos, as opções dão ao titular o direito (não a obrigação) de comprar ou vender um determinado número de ações de uma empresa a um preço predeterminado (preço de exercício) até data de vencimento específica. Essas opções são negociadas no mercado financeiro como ativos independentes.

As características da opção são atreladas ao ativo ao qual se refere e, portanto, seu preço acaba derivando das variações do ativo objeto.

Ao adquirir a opção de compra de uma ação, o investidor torna-se titular de um direito de adquirir determinado ativo até uma data específica. O investidor compra opções por acreditar que as ações de determinada empresa serão negociadas acima do valor estipulado na opção, somado ao pagamento do prêmio da opção, em determinado tempo. Dessa forma, o investidor terá lucro ao poder comprá-las por este direto.

Compreendidos os conceitos de valor mobiliário, ação e opção de ação, voltemos ao tema relativo aos planos de opção de ação ofertados pelas empresas.

O plano de ESO constitui um contrato *sui generis*,6 que disciplina o exercício de valor mobiliário derivado, representativo de concessão futura de direito de opção de compra de ações, disponibilizada a empregados ou prestadores de serviços, com natureza de expectativa de direito[7] – que pode não se concretizar caso o beneficiário opte por não exercê-lo.

A opção de compra de ações para empregados e similares não apresenta as mesmas características daquela opção negociada no mercado de capitais.[8]

As opções mercantis representam o direito de comprar (opção de compra) ou vender (opção de venda) determinado ativo, como as ações de uma companhia (listadas na bolsa de valores), moedas estrangeiras, matérias-primas, dentre outros, por um preço estabelecido (preço de exercício) durante um período predeterminado (data do vencimento), independentemente das variações do preço de mercado desse ativo.

Para adquirir este direito, o comprador paga um valor (prêmio da opção) e terá o direito de decidir se pretende exercê-lo ou não. Não sendo exercido dentro do prazo acordado, a opção torna-se nula.

O ambiente de negociação é obrigatoriamente o mercado regulamentado (bolsa ou balcão); a quantidade de ações é padronizada – geralmente cada contrato se refere a um lote padrão de cem ações –, e não há limite de compra por investidor.

Não há condições ou subsídio.

No mercado de opções, não há investimento feito na empresa. Há a garantia de que o investidor poderá fazê-lo no futuro, com o preço da ação estipulado previamente.

Já na ESO, não há determinação legal ao ambiente de negociação, como nas opções mercantis (balcão ou bolsa).

---

6 Os contratos de opções de ação encontram-se no limiar entre propostas irrevogáveis e contratos preliminares e visam cumprir uma função socioeconômica, como aponta Felipe Campana Padin Iglesias (2011).

7 Daí somente ser possível mensurar o real ganho econômico ou financeiro à época do exercício da opção; nesse momento mostra-se possível mensurar o benefício com o desconto ou prêmio ou subsídio oferecido pela empresa ao empregado ou administrador.

8 Mercado de capitais é um sistema de distribuição de valores mobiliários que proporciona liquidez aos títulos de emissão de empresas e viabiliza o processo de capitalização. É constituído pelas bolsas de valores, sociedades corretoras e outras instituições financeiras autorizadas (Mercado de Capitais, 2025).

O ativo objeto das ESO somente podem ser ações da empresa (e das controladas ou coligadas) onde os beneficiários sejam empregados e similares. Não há modalidade de opção de venda e a quantidade de opções não é padronizada, o que vale concluir que seja determinada segundo a política de remuneração da empresa, por diversos critérios, como meritocracia, cargo, tempo de serviço, dentre outros.

O preço de exercício é, em regra, o preço de mercado da ação no momento da outorga, predeterminado e subsidiado (valor do desconto da ação em relação ao preço de mercado no momento da outorga).

A assembleia geral ou o conselho de administração da empresa estabelecem o preço de exercício, diferentemente do que ocorre nas opções mercantis, em que o preço é predeterminado pela bolsa de valores, de forma a que os investidores possam adequar suas estratégias para um determinado vencimento, escolhendo o preço de exercício que possibilitará o melhor resultado para sua estratégia naquele mês de vencimento.

O exercício das ESO pode ser condicionado, o que não acontece nas opções mercantis, e a portabilidade das opções é restrita, o que tampouco ocorre naquele caso.

Todas estas diferenças decorrem do fato de que as ESO pressupõem a existência de contrato de trabalho e, diversamente das opções mercantis, constituem meios eficazes de integração capital/trabalho das empresas. Representam a disposição voluntária dos acionistas de entregar parcela do seu patrimônio a seus colaboradores, ao mesmo tempo que permitem o cultivo do sentimento de participação do corpo de executivos, a fim de perseguir conjuntamente o objetivo empresarial de lucro. Em outras palavras, a implementação da sistemática resulta no alinhamento de interesses e expectativas entre empresas e administradores no ambiente de trabalho (Simões, 2016, p. 41).

Nesse contexto, não há como confundir as *stock options* mercantis (ativos financeiros derivativos, negociados em bolsa de valores ou em mercado de balcão) com as chamadas ESO, ferramentas de política de remuneração, utilizadas por companhias em todo o mundo.

De acordo com Adriana Calvo (2017), para que seja viável a implementação do plano de incentivo empresarial conhecido como ESO, mister se faz examinar os pré-requisitos disciplinados na Lei nº 6.404/1976, quais sejam:

> (1) existência de capital autorizado;
>
> (2) previsão expressa, nos estatutos da empresa, da possibilidade de concessão da opção de compra de ações a empregados; e
>
> (3) aprovação, pela assembleia geral da sociedade, do plano de oferta de opção de compra de ações.

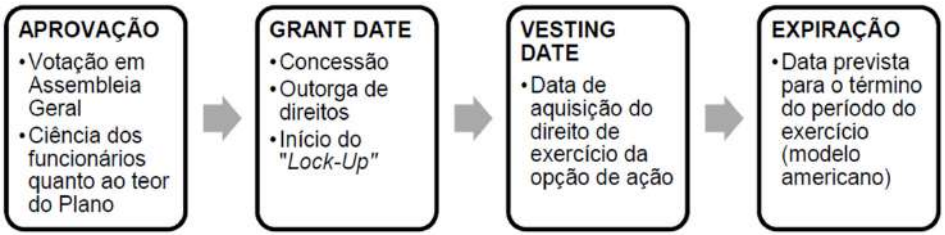
Alguns conceitos ajudam a definir e distinguir os modelos de opções de ações:

1. exercício, ou *exercise*: compra de ações de acordo com uma opção.
2. preço de exercício, ou *exercise price*: valor justo de mercado da ação no momento em que a concessão é feita.
3. difusão, ou *spread*: diferença entre o preço de exercício e o valor de mercado das ações no momento do exercício.
4. termo de opção, ou *option term*: período ao longo do qual o empregado pode manter a opção antes de expirar.
5. *vesting*: condição para que seja exercida a opção.

As ESO trazem, ínsitos, regramentos e informações – como os relativos a preço e prazo de exercício, período de carência, tipo de ação a ser concedida, competência para julgamento de contendas, metas a serem alcançadas, valor do desconto, subsídio ou prêmio, dentre outros – e apresentam-se em diversas etapas.

De forma esquemática, podemos considerar as seguintes etapas:

Figura 1 – Etapas dos *employee stock options*.



Fonte: Simões (2016, p. 30).

A primeira fase diz respeito à aprovação em assembleia geral de sócios/acionistas da companhia, seguida de cientificação dos possíveis beneficiários dos termos aprovados. Finalizada a primeira etapa, é dado início à outorga de direitos aos empregados ou prestadores de serviços. Esse momento é conhecido como *grant date*, ou *granting period*.[9] A fase seguinte, denominada *vesting period*, é relativa ao período de carência, vinculada a condições. Na sequência, observadas as condições de elegibilidade e de aquisição do direito (*vesting conditions*), abre-se o período de exercício, conhecido como *exercise period*.[10] Nesse momento, o empregado tem a possibilidade de exercer

9 Período de concessão do futuro direito de aquisição de ações e/ou opção de ações.

10 Período em que o beneficiário poderá subscrever ou adquirir ações.

ou não a opção, considerada sua avaliação entre o preço de exercício (*strike price*) e o preço de mercado (*market price*).[11] Claro está que a análise financeira do desconto, prêmio ou subsídio suportado pela empresa será de suma importância. Ou seja, no momento do exercício, mesmo nas situações em que há aporte pessoal, o administrador é beneficiado com desconto ou subsídio da empresa concedente.[12] Posteriormente, o beneficiário do plano de *stock options* poderá auferir vantagem com a venda das ações ou opções.

Dessa forma, sejam condicionados, com ou sem aporte ou participação inicial, sejam da espécie que contempla mecanismos de deduções regulares da folha de salários, todos os planos apresentam subsídios e possibilitam posterior vantagem no exercício, e lucro ou prejuízo financeiro no momento da venda das ações.

Assim é que as ESO podem ser definidas como planos de opções de compra de ações que são concedidos a administradores, empregados ou prestadores de serviços por determinada empresa com o objetivo de possibilitar, ao beneficiário, a aquisição de ações da companhia por valor prefixado, com ou sem desconto sobre o valor de mercado, mas sempre de forma subsidiada, proporcionando a venda no mercado aberto após efetivada a aquisição (Simões, 2016, p. 115).

2. O fato gerador do IRPF

Em 1988, a Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/88) traçou a regra matriz dos impostos que poderiam ser instituídos pela União, pelos estados e pelos municípios; dentre eles, encontra-se o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

A respeito do conceito de renda, o professor Roque Carrazza (2009, p. 34) ensina que o Pacto Federativo de 1988 apresenta conteúdos semânticos mínimos, "quer de renda, quer de proventos de qualquer natureza, a serem obrigatoriamente levados em conta na criação '*in abstracto*' do imposto em tela".

Nesse sentido, renda não se confunde com nenhuma das materialidades dos demais impostos instituídos pela CRFB/88.

Assim, em uma primeira abordagem constitucional, Roque Carrazza (2009, p. 35) assinala que renda e proventos de qualquer natureza nada mais são do que ganhos econômicos gerados pelo capital, pelo trabalho ou pela combinação de ambos, con-

[11] Obviamente, havendo descompasso negativo entre o *strike price* e o *market price*, ou seja, sempre que o valor de mercado fo r menor do que o acertado no plano, as ESO não serão vantajosa s aos empregados.

[12] Essa situação pode ser verificada em qualquer das espécies classificatórias dos planos analisados.

frontados com entradas e saídas verificadas no patrimônio, em um determinado espaço de tempo. Dito de outra forma, renda e proventos de qualquer natureza constituem acréscimos patrimoniais, sentidos pelos contribuintes ao longo de um período, ou a diferença positiva entre receitas e despesas do contribuinte em determinado exercício financeiro.

Ainda sob a ótica constitucional, podemos considerar a locução "proventos de qualquer natureza" como o "dinheiro recebido por uma pessoa em razão do trabalho, mas depois que ela já deixou de trabalhar, por motivo de idade ou de doença", como ensina Geraldo Ataliba (1994).

Proventos tributáveis são os que aumentam a riqueza econômica do contribuinte, em igual acepção da renda tributável.

Roque Carrazza (2009, p. 54) conclui que o legislador federal não pode intitular "renda" e "provento" aquilo que não condiz com o conceito constitucional, de modo que somente as riquezas que se agregam ao patrimônio podem ser consideradas. Dessa forma, o Pacto Federativo é o instrumento que contempla os "ditames que norteiam a tributação por meio do IR" (p. 55).

A respeito do conceito de renda, Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 671) ressalta existirem três correntes doutrinárias predominantes, quais sejam:

1. a teoria da fonte, para a qual renda constitui o "produto de uma fonte estável, suscetível de preservar sua reprodução periódica, exigindo que haja riqueza nova (produto) derivada de fonte produtiva durável, devendo esta subsistir ao ato de produção";[13]

2. a teoria legalista, cujos adeptos defendem que o conceito de renda deve ser extraído da lei, *stricto sensu*;

3. a teoria do acréscimo patrimonial, segundo a qual renda é todo ingresso líquido em bens materiais, imateriais ou serviços que possam ser avaliados em moeda, incluindo-se benefícios derivados do uso de bens próprios, e que importe incremento líquido (deduzidos gastos para a obtenção do ingresso e para a manutenção da fonte) no patrimônio em determinado período de tempo.

O autor assinala prevalecer, no direito brasileiro, a terceira teoria, segundo a qual

> o que interessa é o aumento do patrimônio líquido, sendo considerado como lucro tributável exatamente o acréscimo líquido verificado no patrimônio da empresa, durante período determinado, independentemente da origem das

[13] Segundo classifica Gisele Lemke (1998, p. 18 *et seq.*), essa teoria é denominada "renda-produto".

> diferentes parcelas. É o que se depreende do art. 43 do Código Tributário Nacional. (Carvalho, 2009, p. 671)

Em outro sentido, partindo do exame dos precursores das teorias sobre a renda, Gisele Lemke (1998, p. 29-30) revela que a teoria mais adequada, em termos jurídicos, ao nosso ordenamento vigente é a legalista em sentido estrito. Segundo a autora, as demais teorias adotam o conceito econômico de renda, e não o jurídico.

Para Gisele Lemke (1998, p. 141 *et seq*.), aqueles que conceituam renda conforme a teoria do acréscimo patrimonial desvinculam do conceito econômico o conceito fiscal de renda. Para esses, renda constitui todo acréscimo patrimonial passível de avaliação em moeda, e nisso se inserem os ingressos gratuitos, os serviços produzidos pela própria pessoa e os benefícios derivados do uso de bens próprios, pouco importando o destino do ingresso, se consumido ou reinvestido, interessando apenas a renda líquida. A autora ressalta que, ante a inexistência de uma definição constitucional expressa de renda, e a partir dos princípios constitucionais, é possível afirmar que o Código Tributário Nacional (CTN) apresentou um conceito perfeitamente compatível com o conteúdo mínimo do vocábulo "renda".

De acordo com o seu entendimento, renda, em sentido amplo, constitui a riqueza nova, inseridos ingressos patrimoniais a título gratuito e excluídos os serviços decorrentes da própria atividade e o uso de bens de sua propriedade, em determinado período.

Lemke (1998, p. 29) examina a questão ao enfoque das teorias econômicas, ressaltando que "o legislador ordinário não pode fazê-lo, pois o pressuposto das normas tributárias é a existência de riqueza, conceito este estudado pela Economia, sendo a renda um de seus índices". A autora explicita o pensamento de Rubens Gomes de Souza, autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional, segundo o qual o

> conceito de renda é dado pela legislação de cada país. Assim, ele toma a legislação brasileira sobre o IR como pressuposto e, a partir dela, aponta como elementos do conceito de renda, os seguintes: a) riqueza nova (ou acréscimo patrimonial); b) proveniente de uma fonte produtiva consistente em capital já integrado no patrimônio do contribuinte ou em seu trabalho ou na combinação de ambos; c) essa fonte deve ser utilizável sem destruição, o que implica a periodicidade do rendimento (entendida como capacidade ao menos potencial de reproduzir-se a intervalos de tempo regulares); d) a riqueza deve resultar da exploração da fonte por seu titular, com o que ficam excluídas do conceito de renda as heranças, doações e legado. […] Em conclusão de seu estudo, diz o autor que "...os desenvolvimentos introduzidos no conceito de renda pelas mutações da prática fiscal não são incompatíveis com o conceito que chamamos 'clássico', desde que não se dê aos elementos deste uma significação que, por sua

> estreiteza e sua rigidez, não seja capaz de acomodar as fórmulas novas, trazidas pelo engenho humano na técnica dos negócios e pela evolução natural dos fatos e das relações econômicas e financeiras". Com isso, verifica-se que o autor realmente entende que o conceito de renda decorre dos termos da legislação tributária. Esse fato fica corroborado também pela observação feita por Rubens Gomes de Sousa quanto às adições ao lucro líquido para o cálculo do lucro real. Ensina ele que as adições correspondem a despesas da pessoa jurídica e que as normas que dispõem sobre essas adições instituem ficções legais. Sua conclusão, contudo, é apenas a de que tais normas, em razão disso, devem ser interpretadas restritivamente. (Lemke, 1998, p. 24)

O professor Modesto Carvalhosa (1967) acrescenta a noção de período ao conceito de renda, já incorporado por Rubens Gomes de Souza (1970, p. 340).

De forma bastante pedagógica, José Artur Lima Gonçalves (2002, p. 179) ressalta que o conceito de renda deve ser traduzido da seguinte forma: "(i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (iia) certas entradas e (iib) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado (iii) período". A restrição a entradas e saídas tem lastro em igual raciocínio apresentado na obra do professor Carrazza. Ou seja, há eventos que ontologicamente não guardam significado relacionado ao conceito de renda.

Pensando sob essa ótica, nem todo ingresso será relevante para o conceito de renda, dentre os quais se inserem a mera rearrumação e a reposição patrimonial.

O mesmo acontece com as saídas. As saídas que representam consumo também não se revestem da qualificação jurídica de redutores.

Em consonância com a competência tributária da União, definida no art. 153, III, da Constituição Federal, para instituição, fiscalização e cobrança do IRPF, o art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN) apresenta a hipótese de incidência para o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e das pessoas físicas (IRPF) como aquisição de disponibilidade, econômica ou jurídica, de renda – como o produto do capital, o resultado do trabalho ou a combinação destes – e de outros acréscimos patrimoniais.

O artigo 43 do CTN prevê a incidência tributária independentemente da origem e da forma de recebimento da renda. O *caput* do dispositivo legal tipifica a disponibilidade da renda e dos acréscimos patrimoniais, que se subsume à hipótese de incidência tributária, como econômica ou jurídica. Esta disponibilidade econômica ou jurídica, independentemente da simultânea disponibilidade financeira, é o cerne do critério material da hipótese de incidência tributária do imposto de renda, bastando, pois, que o patrimônio do contribuinte seja acrescido por um elemento, material ou imaterial, identificável como renda ou como proventos de qualquer natureza, que possa ser economicamente avaliado.

Gisele Lemke (1998, p. 110), após considerar as três correntes principais a respeito do conceito de disponibilidade econômica e jurídica,[14] conceitua disponibilidade econômica como a "riqueza nova em bens ou dinheiro, livre e usualmente utilizada no mercado". Traduzindo, seria toda riqueza ou acréscimo patrimonial passível de conversão em dinheiro, mediante trocas no mercado. Ressalta a autora que

> a riqueza consubstanciada em direitos de crédito em geral não circula livremente no mercado. Se ela não estiver representada por um título de crédito, não parece difícil concluir-se da inexistência de disponibilidade econômica, visto como não se tem um direito facilmente negociável no mercado. Só por exceção sua negociação será possível, através do instituto jurídico da cessão de crédito e sempre com deságio. Estando o direito representado por um título, somente quando este for daqueles usualmente negociados no mercado é que se pode falar em disponibilidade econômica desta riqueza. Normalmente, porém, os títulos de crédito praticamente só são negociáveis com as empresas de "factoring". Não se pode depreender desse fato, todavia, a existência de disponibilidade econômica deles. Isso porque a negociação desses títulos com referidas empresas está sujeita a diversas restrições. […] Consequentemente, não é possível afirmar, como regra geral, que quem recebe um título de crédito adquire um direito economicamente disponível. Eventualmente tal título poderá vir a ser trocado no mercado. Mas isso não é suficiente para determinar sua disponibilidade econômica. Esta só estará presente, quando se tiver um direito livre e usualmente negociável no mercado. Finalmente, no que se refere aos valores mobiliários, não parece difícil concluir que existe disponibilidade econômica. Com efeito, na lição de Rubens Requião, "*valores mobiliários são todos os papéis emitidos pelas sociedades anônimas para captação de recursos financeiros no mercado*". *Sua característica fundamental, portanto, é justamente a de serem facilmente negociáveis, seja na bolsa de valores, seja no mercado de balcão*. (Lemke, 1998, p. 110-111, grifos nossos)

Ao seu sentir, o conceito mais adequado à expressão "disponibilidade jurídica" consiste na disponibilidade econômica, presumida por força de lei (Lemke, 1998, p. 115). Isso significa que o ordenamento possibilitou a tributação, pelo IRPF, sobre rendimentos não disponíveis em moeda mas à disposição do contribuinte.

---

[14] A autora assinala como correntes principais: (i) a unificadora, relativa àqueles que não distinguem a disponibilidade jurídica da econômica; (ii) a dicotômica atenuada, que reúne doutrinadores que distinguem a disponibilidade jurídica da econômica, compreendendo que a segunda deverá estar precedida da primeira – acabando por reduzi-las à disponibilidade jurídica; e (iii) a que concentra aqueles que distinguem os conceitos e envolve posições heterogêneas com quatro subcorrentes.

O professor Roque Carrazza (2009, p. 61) não admite o uso de ficções, presunções ou equiparações como justificativa, com força jurídica, para a incidência do IRPF.

Acerca do conceito, Mary Elbe Queiroz (2004, p. 73-74) assinala que a disponibilidade jurídica diz respeito a um valor definido e acrescido de forma legal ao patrimônio do contribuinte, pressupondo a disponibilidade econômica ou financeira.

Observa-se que, na visão doutrinária, a disponibilidade jurídica se assemelha ao conceito contábil de receita pelo regime de competência, segundo o qual as receitas são contabilizadas independentemente do seu efetivo recebimento. Consignou o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 633922, que

> o substantivo "renda" está, na Constituição, sem qualquer adjetivação. Coube ao legislador ordinário complementar, no art. 43 do CTN, a definição de renda como "o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos" e estabelecer como fato gerador "a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza". E, a respeito do alcance da expressão "aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda", esta Corte, no julgamento do RE 172.058-1/SC, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, anotou que "a disponibilidade adquirida" pode, nos termos da definição, ser "econômica" ou "jurídica" (CTN, art. 43, caput). Esclareceu, então, que "a aquisição de disponibilidade econômica corresponde ao que os economistas chamam "separação" de renda: é a sua efetiva percepção em dinheiro ou outros valores. A aquisição de "disponibilidade jurídica" corresponde ao que os economistas chamam de "realização" da renda: é o caso em que, embora o rendimento ainda não esteja "economicamente disponível" (isto é, efetivamente percebido), entretanto o beneficiário já tenha título hábil para percebê-lo. […] (AI 203.077/SP, Rel. Min. Néri da Silveira). Isso posto, nego seguimento ao recurso (CPC, art. 557, caput). (Recurso Extraordinário nº 633922, relator min. Ricardo Lewandowski, julgado em 19 mar. 2014, publicado em DJe-058 em 25 mar. 2014).

Como os valores mobiliários são considerados "quase-moedas", sua aquisição deve sofrer exame à luz da definição de disponibilidade econômica, exposta por Gisele Lemke.

Nesse sentido, as ações e as opções, dada sua liquidez financeira, constituem renda-realizada no momento do exercício e/ou da compra.

Veja-se. O administrador eleito inicialmente pode aderir à ESO. Decorrido o período estabelecido, deve fazer análise financeira do desconto, prêmio ou subsídio suportado pela empresa, a fim de decidir pelo exercício ou não da compra da opção de ações. Como dito, seja condicionado, com ou sem aporte ou participação inicial, seja da espécie que contempla mecanismos de deduções regulares da folha de salários,

todos os planos apresentam subsídios e possibilitam vantagem no exercício, e lucro ou prejuízo financeiro no momento da venda das ações.

A questão é saber se essa vantagem no exercício, decorrente da diferença do desconto ou valor subsidiado pela empresa na compra das ações em face do preço valorado, promove a incidência tributária do IRPF, considerada a disponibilidade econômica conferida.

Uma análise dos precedentes exarados pelo CARF sinaliza a existência de corrente minoritária, segundo a qual o caráter mercantil do instrumento patrimonial, representativo de direito de aquisição de uma determinada quantidade de títulos, seria suficiente para afastar a incidência do IRPF.[15]

O Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Tema nº 1.226, contrariando a jurisprudência majoritária do CARF, definiu, para fins de tributação pelo IRPF, que os ganhos decorrentes de planos de opção de compra de ações têm natureza de ganho de capital, quando ocorrer a venda das ações adquiridas pelo participante.

O voto vencido da ministra Maria Thereza tratou da temática ao enfoque de que, no momento do exercício da opção, há acréscimo patrimonial sentido pelo contribuinte, que deve submeter-se ao IRPF – diferença entre o valor de mercado da ação e o valor exercido na opção (ou seja, o subsídio ou desconto conferem acréscimo patrimonial com incidência do IR).

Não obstante, o voto do relator, ministro Sérgio Kukina, definiu que no momento do exercício não há acréscimo patrimonial. Assinalou que a concessão de ESO não configura remuneração, por não ser decorrente de relação laboral. Segundo seu voto, somente na venda das ações poderá incidir IRPF no regime de tributação definitiva. O voto do relator foi seguido pela maioria dos ministros.

Com a devida vênia, parece-nos que, ocorrendo o acréscimo patrimonial ou a riqueza nova, dar-se-á a incidência do IRPF, sendo irrelevante a natureza do contrato – se mercantil ou do trabalho. Basta ao IRPF a ocorrência de ganho econômico gerado pelo capital, pelo trabalho ou pela combinação de ambos, confrontado com entradas e saídas verificadas no patrimônio, em um determinado espaço de tempo.

A natureza do ganho somente será importante na análise do regime de tributação, conforme estabelecido pela legislação, e ante eventuais causas de isenção estabelecidas pelo legislador.

---

15 *Vide* o Acórdão nº 2402-010.654, de 12 de novembro de 2021, de relatoria do c onselheiro Gregório Rechmann Junior.

No caso das ESO, inexiste previsão que estabeleça regime de tributação exclusiva na fonte, como ocorre com os recebimentos decorrentes de participação nos lucros e resultados (PLR), ou definitiva, como vemos nos ganhos de capital.

Também não se verifica previsão isentiva, de forma que o acréscimo patrimonial decorrente do exercício das ESO[16] deve ser tributado no ano-calendário do efetivo exercício da opção de compra.

A respeito do regime de tributação, em regra, o artigo 2º da Lei nº 7.713/1998 e o parágrafo único do artigo 3º da Lei nº 9.250/1995 prescrevem que a base de cálculo deverá considerar os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês. Os doutrinadores denominam esse marco de "regime de caixa", ou seja, regime de contabilização e descrição do momento da percepção dos rendimentos/riquezas novas no mês da disponibilidade econômica ou jurídica do contribuinte.[17] O critério temporal, em regra, será o último dia do exercício fiscal (exceção, *v.g.*, ao IR incidente sobre ganho de capital que tem regime de tributação definitiva). Nessa situação, os rendimentos percebidos e os recolhimentos oferecidos ao fisco, mês a mês, configuram antecipações, ajustáveis no exercício seguinte, no momento da entrega da Declaração de Ajuste Anual (DAA). Ou seja, o regime de tributação do IR é, em regra, anual, sendo certo que, durante o decorrer do ano-calendário, o contribuinte sujeita-se a antecipações.

Além da regra da sujeição a ajuste anual, o ordenamento prevê exceções, como o que ocorre com alguns rendimentos que se sujeitam ao regime de tributação exclusiva na fonte. Nestas situações, o critério temporal é instantâneo.

A retenção exclusiva na fonte não tem natureza jurídica de antecipação e não se submete ao ajuste anual, mesmo que deva constar da DAA, como ocorre com rendimentos de aplicações financeiras, prêmios de loterias, concursos e sorteios, juros pagos ou creditados a título de remuneração do capital próprio, 13º salário, rendimentos de não residentes e recebimentos decorrentes de PLR.

A participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa (Lei nº 10.101/2000) é tributada pelo imposto sobre a renda exclusivamente na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos, no ano do recebimento ou crédito com base em tabela progressiva anual específica e não integrará a base de cálculo ajustado na DAA.

---

16 A base de cálculo será dada pela diferença entre o valor de mercado da ação no dia do exercício e o preço previamente estipulado entre a empresa e o beneficiário.

17 Diferentemente do regime de competência, que prescreve o reconhecimento contábil das transações nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento (art. 9º da Resolução CFC nº 1282/2010).

Há outra exceção ao ajuste anual, conhecida como regime de tributação definitiva. Nesta situação, o contribuinte tem a obrigação de recolher o IR, de forma diversa da tributação exclusiva na fonte recolhida por responsável tributário.

Os ganhos de capital submetem-se ao regime de tributação definitiva.

O recolhimento definitivo tem natureza antecipatória específica (diversa da mensal) e não integra a base de cálculo do ajuste anual.

De toda sorte, integrando ou não a base de cálculo do ajuste anual, calculado na DAA, todos os rendimentos percebidos no ano-calendário devem ser informados à RFB, na medida em que lastreiam eventual variação patrimonial.

Relativamente aos planos de ESO, como não há determinação legal para regime de tributação definitiva ou exclusiva para essa espécie de rendimento do trabalho, afirma-se que o critério temporal relativo ao IRPF incidente sobre o acréscimo patrimonial decorrente do desconto ou subsídio fornecido pela empresa ocorre no dia 31 de dezembro do ano-calendário, aplicada a regra geral do regime de tributação do IRPF.[18]

3. As contribuições previdenciárias e as ESO

Desde logo, é importante aclarar que a tese firmada pelo STJ no Tema Repetitivo nº 1.226 restringe-se ao Imposto sobre a Renda, inexistindo suporte fático-jurídico para que a decisão alcance a tributação das contribuições previdenciárias.

A CRFB/88 inseriu as contribuições sociais e as especiais dentre os tributos de competência da União, conforme se extrai do art. 149 da CRFB/88. O dispositivo tem aplicação a todas as contribuições sociais, inclusive às destinadas à seguridade social, previstas no art. 195 da CRFB/88, quais sejam:

– a do empregador e a da empresa e a estes equiparados pela lei, sobre valores incidentes sobre (art. 195, I):

- a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados;
- a receita ou o faturamento;
- o lucro.

– a do trabalhador e demais segurados da previdência social (art. 195, II);

[18] Cf., nesse sentido, o Acórdão nº 2202-009.428, de 10 de novembro de 2022, de relatoria da conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira; o Acórdão nº 2301-010.259, de 2 de fevereiro de 2023, de relatoria do conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle; e o Acórdão nº 2301-007.000, de 17 de janeiro de 2020, de relatoria da conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes.

– a da receita de concursos prognósticos, ou seja, loterias (art. 195, III);

– a do importador de bens e serviços do exterior (art. 195, IV).

A Constituição Federal estabelece que as contribuições previdenciárias a cargo da empresa incidem sobre "a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título". Assim, qualquer forma de crédito ou pagamento destinado a retribuir serviços prestados é base de incidência da contribuição previdenciária, esteja ou não em folha de pagamento, com exceção dos valores para os quais o legislador previu a não incidência tributária, conforme disciplina a matriz legal da contribuição previdenciária – Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Ao determinar a alíquota a ser aplicada para apurar a contribuição das empresas, o art. 22 da Lei nº 8.212/1991, no inciso I, esclarece que a incidência será de "vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços ", e no inciso III define a incidência de "vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços".

O artigo 28 da Lei de Custeio, ao definir salário de contribuição para os segurados empregados, estabelece constituir

> a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador.

Destaca-se que o ordenamento vigente considera como trabalho até mesmo o tempo à disposição do empregador.

Neste ponto, ressalta-se que os planos de ESO têm como objetivo precípuo a retenção de talentos, respeitado o § 3º do artigo 168 da Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações), bem como o atingimento de resultados, por meio de uma parceria entre acionistas e empregados/administradores.

A manutenção de vínculo com o contratante é suficiente para estabelecer a existência de prestação de serviço.

O exercício de ESO, não excetuado por previsão de não integração de verbas ao salário de contribuição, possibilita concluir que no momento do exercício do plano por parte dos administradores verifica-se pagamento de remuneração, por meio de

títulos patrimoniais, como retribuição pelo trabalho recebido, mesmo que seja apenas a permanência na empresa.

Em regra, a base de incidência de contribuições previdenciárias é ampla e irrestrita aos créditos ou pagamentos a qualquer título. Com o intuito de retirar algumas rubricas do campo de incidência, o parágrafo 9º do art. 28 da Lei de Custeio traz uma relação exaustiva, sem previsão de não incidência ao pagamento por meio de ESO.

Assim, não há dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre essa forma de remuneração variável de longo prazo.

Examinando a temática, o Acórdão nº 9202-010.506 assinalou que

> [a]s milhares de operações realizadas em bolsa de valores pelos diversos agentes (tais como investidores, especuladores, fundos de investimentos, corretores etc.) impactam diretamente o valor das ações, que, sabidamente, oscilam muito ao longo do dia.
>
> Essa oscilação, como dito, ocorre não apenas como resultado de fatores inerentes ao cotidiano da companhia (perspectivas gerais de longo prazo, qualidade da administração, força financeira, estrutura de capital, histórico de dividendos, taxa de dividendos etc.), mas também como resultado de fatores externos à empresa, atinentes ao mercado doméstico (juros internos, inflação, grau de endividamento, grau de investimento, avaliação setorial, estabilidade econômica e política etc.) e internacional (juros do tesouro americano, valor do dólar no mercado internacional, conflitos comerciais, estabilidade econômica mundial, maior ou menor aversão ao risco etc.). A crise que assolou a bolsa em março deste ano de 2020 é um exemplo claro do que se afirma.
>
> Ou seja, tributar a variação das ações nesse período é tributar um ganho que, em verdade, não foi realmente oferecido, pago ou creditado pela empresa que outorgou as opções, mas sim pelo mercado como um todo.
>
> [...]
>
> Em sendo assim, os planos de opções de ações outorgados no contexto da relação de trabalho são de natureza mercantil e, em regra, são acessórios ao contrato laborativo, com a finalidade de estimular os empregados e administradores a serem mais produtivos e comprometidos com o negócio da empresa, já que passam a ter uma participação acionária.
>
> Sobre a natureza mercantil dos planos, cabe acrescentar que, também em regra, eles são voluntários e onerosos, além de trazerem um certo risco ao trabalhador, o que é expressamente admitido pela decisão recorrida.

> A onerosidade decorre do fato de que o empregado ou administrador paga o preço do exercício estipulado. No caso concreto, é incontroverso que os optantes do plano tiveram que pagar pelas ações que foram, assim, adquiridas, e não recebidas gratuitamente.
>
> [...]
>
> A voluntariedade, ou autonomia da vontade do empregado ou administrador, decorre do fato de que o plano não lhe foi imposto, de forma que ele teve liberdade de escolha e somente participou do plano porque aderiu aos seus termos. Diferentemente dos salários, que decorrem da simples execução do contrato de trabalho, as stock options foram outorgadas apenas aos interessados que assinaram o contrato de opções e que as exerceram.
>
> Sob o ponto de vista da autonomia da vontade, a distinção entre os salários e as stock options é sutil, mas existente. O TST já reconheceu a inexistência de caráter contraprestacional às stock options e decidiu que o ganho, nesses casos, é oferecido pelo mercado, e não pela empresa. É o que se depreende da ementa abaixo, no ponto que interessa ao presente processo [...].

Ao que nos parece, a questão de fundo da decisão acima reproduzida diz respeito ao recebimento de valores em decorrência de relação mercantil, tendo sido a ESO analisada em contexto global, sem segregação das fases da operação.

Há de se atentar, contudo, para a existência de dois momentos distintos: o do exercício da opção e o da venda das ações.

No primeiro momento, o administrador ou gestor tem o direito de não exercer a ESO, caso o valor predefinido seja inferior ao valor do mercado. Não havendo exercício, não há risco de perda efetiva. Não há ganho nem tributação.

Doutro lado, quando observada diferença positiva para o empregado ou administrador, decorrente da diferença entre o valor de mercado e o estabelecido na ESO, no momento do exercício, observa-se o recebimento de valores em decorrência do trabalho.

Sejam condicionados, com ou sem aporte ou participação inicial, sejam da espécie que contempla mecanismos de deduções regulares da folha de salários, todos os planos apresentam subsídios e possibilitam vantagem no exercício, e lucro ou prejuízo financeiro no momento da venda das ações, momento em que há risco. Nesse momento, o gestor pode ter lucro ou prejuízo. Mas nesse segundo instante não há remuneração, e sim possível ganho de capital a ser tributado apenas pelo IRPF.[19]

---

[19] Nesse sentido, cf. o Acórdão nº 9202-010.634, de 22 de março de 2023, de relatoria da conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, e o Acórdão nº 2402-006.051, de 6 de março de 2018, de relatoria do c onselheiro Ronnie Soares Anderson.

Soma-se que a habitualidade não fica caracterizada pelo pagamento em tempo certo, de forma mensal, bimestral, semestral, ou anual, mas pela garantia do recebimento considerado implemento de condição por parte do trabalhador, ou seja, pela situação motivadora do pagamento.[20]

O item 7 da alínea "e" do § 9º da Lei nº 8.212, de 1991, exclui do conceito de salário de contribuição as verbas recebidas a título de ganhos eventuais ou não habituais.

O ganho eventual/não habitual é aquele que se recebe de forma inesperada, por caso fortuito, como, por exemplo, uma indenização dada graciosamente pela empresa a um empregado que tenha perdido sua moradia por conta de uma enchente. Nota-se aqui que nem a enchente, nem a indenização poderiam ser antevistas ou esperadas.

Como dito, o conceito relativo à habitualidade não diz respeito apenas à quantidade de pagamentos, mas, como já apontado, à situação motivadora do pagamento.[21]

Conclusão

Embora o Tema Repetitivo nº 1.226 do STJ tenha considerado que, no regime da ESO, em razão de, em regra, revestir-se de natureza mercantil, não incidiria o IRPF quando da efetiva aquisição de ações junto à companhia outorgante da opção de compra, dada a inexistência de acréscimo patrimonial em prol do optante e adquirente, inúmeros questionamentos permanecem carentes de resposta.

Pergunta-se: a natureza mercantil impediria a incidência do imposto de renda? Mesmo havendo provas de que no exercício houve um ganho que sensibiliza o patrimônio, estaríamos diante de um *distinguish* permissivo da não aplicação do entendimento? Na hipótese de o plano estabelecer cláusulas de inalienabilidade, por um determinado período de tempo, para as ações adquiridas por intermédio das *stock options*, haveria de se cogitar a ocorrência do fato gerador?

É de bom alvitre rememorar as palavras do ministro Alexandre de Souza Agra Belmonte, do Tribunal Superior do Trabalho, nos autos do Agravo de Instrumento no Recurso de Revista nº 43-31.2015.5.02.0070, no sentido de que o tema clama por uma "investig[ação] minuciosa, caso a caso, [d]as regras dos planos de opções, a fim

---

20 Neste sentido, cf. o Acórdão nº 9202-010.330, de 17 de dezembro de 2021, de redatoria do conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

21 Cf. nesse sentido, o Acórdão nº 2201-011.766, de 9 de maio de 2024, de relatoria do conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa; o Acórdão nº 2401-011.537, de 6 de fevereiro de 2024, de redatoria do conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro; e o Acórdão nº 2301-011.040, de 7 de fevereiro de 2024, de redatoria do conselheiro João Maurício Vital.

de que se verifique o seu real alcance e, eventualmente, a existência de subterfúgios contratuais destinados a mitigar a eficácia das normas tutelares do trabalho".

Mais do que isso, sob a pena do ministro jus trabalhista, é destacada a atuação do

> Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Economia – CARF, órgão de segunda instância administrativa em matéria tributária e aduaneira, [que] já se deparou com casos em que restou comprovado o desvirtuamento da conformação inicial das *Stock Options*, com o evidente intuito de se afastar a incidência de contribuições previdenciárias sobre as parcelas. Restou registrado por aquele Colegiado que, "ocorrendo o desvirtuamento do *stock options* em sua concepção inicial, tanto pela adoção de política remuneratória na forma de outorga de ações quanto pela correlação com o desempenho para manutenção de talentos, fica evidente a intenção de afastar o risco atribuído ao próprio negócio, caracterizando uma forma indireta de remuneração" e que "as vantagens econômicas oferecidas aos segurados na aquisição de lotes de ações da empresa, quando comparadas com o efetivo valor de mercado dessas mesmas ações, configuram-se ganho patrimonial do segurado beneficiário decorrente exclusivamente do trabalho, ostentando natureza remuneratória, e, nessa condição, parcela integrante do conceito legal de Salário de Contribuição – base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A complexidade da análise das cláusulas incrustadas nos planos de *stock options* não deixa dúvidas da aridez do tema, impedindo que respostas apriorísticas sejam ofertadas. Aguardemos os próximos capítulos a serem redigidos pós-fixação das teses no Tema nº 1.226 pelo STJ, desejando que nos anos vindouros ao seu centenário consiga o CARF, com toda a sua *expertise*, continuar a ostentar sua conquistada posição de farol, norteando os debates mais palpitantes sob matéria tão importante quanto a tributação de ESO.

Referências

ATALIBA, Geraldo. Periodicidade do Imposto de Renda – II. *Revista de Direito Tributário*, n. 63/68, São Paulo: Malheiros, 1994.

BM&FBOVESPA; COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. *Mercado de derivativos no Brasil*: conceitos, produtos e operações. Rio de Janeiro, 2015. Disponível em: http://www.portaldoinvestidor.gov.br/portaldoinvestidor/export/sites/portaldoinvestidor/publicacao/Livro/Livro-TOPDerivativos.pdf. Acesso em: 12 set. 2017.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. *DOU*, Brasília, 29 mar. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em: 12 set. 2017.

CALVO, Adriana Carrera. *A natureza jurídica dos planos de opções de compra de ações no direito do trabalho (*employee stock option plans*)*. Professora Adriana Calvo, Direito do Trabalho, [*S.l.*], 2017. Disponível em: http://www.calvo.pro.br/default.asp?site_Acao=MostraPagina&PaginaId=2&mPalestra_acao=mostraPalestra&pa_id=246. Acesso em: 24 fev. 2017.

CARF. Acórdão nº Acórdão 2402-006.051, de 6 de março de 2018, de relatoria do conselheiro Ronnie Soares Anderson.

CARF. Acórdão nº 2301-007.000, de 17 de janeiro de 2020, de relatoria da conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes.

CARF. Acórdão nº 2402-010.654, de 12 de novembro de 2021, de relatoria do conselheiro Gregório Rechmann Junior.

CARF. Acórdão nº 9202-010.330, de 17 de dezembro de 2021, de redatoria do conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho.

CARF. Acórdão nº 2202-009.428, de 10 de novembro de 2022, de relatoria da conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

CARF. Acórdão nº 9202-010.506, de 22 de novembro de 2022, na relatoria do conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci.

CARF. Acórdão nº 2301-010.259, de 2 de fevereiro de 2023, de relatoria do conselheiro Maurício Dalri Timm do Valle.

CARF. Acórdão nº 9202-010.634, de 22 de março de 2023, de relatoria da conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

CARF. Acórdão nº 2401-011.537, de 6 de fevereiro de 2024, de redatoria do conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

CARF. Acórdão nº 2301-011.040, de 7 de fevereiro de 2024, de redatoria do conselheiro João Maurício Vital.

CARF. Acórdão nº 2201-011.766, de 9 de maio de 2024, de relatoria do conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda*: perfil constitucional e temas específicos. 3. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHOSA, Modesto. Imposto de Renda: conceituação no sistema tributário da Carta Constitucional. *Revista de Direito Público*, n. 1, p 188-196, 1967.

CARY, Willian L; EISMBERG, Melvin Aron. *Corporations*: Cases and Materials. 7. ed. New York: The Foudantion, 1995.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial*. São Paulo: Saraiva, 2007.

EIZIRIK, N. *et al. Mercado de capitais*: regime jurídico. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

FARO, Maurício Pereira; ALMEIDA, Leonardo José Muniz. Tratamento dos planos de *stock options* após o CPC 10. *In*: ROCHA, Sergio André. *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A*: alterações das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09. São Paulo: Quartier Latin, 2010. v. 2.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda*: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002.

IGLESIAS, Felipe Campana Padin. *Opção de compra ou venda de ações no direito brasileiro*: natureza jurídica e tutela executiva judicial. 2011. 311 p. Dissertação (Mestrado em Direito Comercial) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2011.

LEMKE, Gisele. *Imposto de renda*: os conceitos de renda e disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998.

LIBERTUCI, Elisabeth Lewandowski *et al*. Stock options *e demais planos de ações*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

MARTINS, Sergio Pinto. Natureza do *stock option* no direito do trabalho. *Suplemento OT – Legislação, Jurisprudência e Doutrina*, São Paulo, v. 24, n. 11, p. 3, nov. 2005.

MERCADO DE CAPITAIS. *In*: Wikipédia, a enciclopédia livre. [São Francisco, CA: Fundação Wikimedia], 2025. Disponível em: https://pt.wikipedia.org/wiki/Mercado_de_capitais.

MOSQUERA. Roberto Quiroga. *Direito monetário e tributação da moeda*. São Paulo: Dialética, 2006.

QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas. Barueri: Manole, 2004.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de *et al*. *Repertório analítico de jurisprudência do Carf*. São Paulo: Max Limonad, 2016.

SIMÕES, Tiago Taborda. *Stock options*: os planos de opções de ações e a sua tributação. São Paulo: Noeses, 2016.

SOUZA, Rubens Gomes de. Evolução do conceito de rendimento tributável. *Revista de Direito Público*, n. 14, p. 339-346, 1970.

DE VOTO VENCIDO NO CARF A VENCEDOR NO STJ: A TRIBUTAÇÃO DAS *EMPLOYEE STOCK OPTIONS*

LUDMILA MARA MONTEIRO DE OLIVEIRA[1]
MÍRIAM DENISE XAVIER[2]

Resumo: O objetivo deste estudo é analisar a tributação das *employee stock options* (ESO) no Brasil, destacando a evolução do entendimento jurídico sobre o tema. A avaliação das situações fáticas acerca da temática, postas sob escrutínio do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), apontam potenciais equívocos existentes na decisão judicial vinculante, firmada pelo Superior Tribunal de Justiça.

Palavras-chave: Stock Options; tributação; Imposto de Renda sobre Pessoa Física (IRPF); contribuições previdenciárias; natureza jurídica; precedente judicial; precedente administrativo.

Abstract: This study aims to examine the taxation of employee stock options (ESO) in Brazil, emphasizing the evolution of the legal framework governing the matter. Through an assessment of factual circumstances analyzed by the Administrative Council of Tax Appeals (CARF), the research identifies potential inconsistencies in the binding judicial precedent established by the Superior Court of Justice (STJ). The study critically evaluates the reasoning adopted in tax adjudication and its implications for the characterization of ESOs, seeking to elucidate interpretative misalignments that may affect the legal certainty and predictability of tax treatment in such cases.

---

1 Doutora em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), com período de investigação na McGill University, pós-doutora e mestra pela UFMG. Vice-presidente da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), conselheira da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF e professora.

2 Graduada e mestre em Engenharia pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), bacharel em Direito e em Ciências Atuariais, ambos pela PUC/MG. Pós-graduada em Direito Tributário e em Direito Processual pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC/MG). Auditora fiscal da Receita Federal do Brasil. Presidente na 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Professora da disciplina Direito Previdenciário do curso de Direito da PUC/MG, unidades Coração Eucarístico e Lourdes. Professora do curso de pós-graduação em Gestão Tributária do IEC – PUC/MG.

DOI 10.5281/zenodo.17281601

Keywords: Stock Options; taxation; Income Tax (IRPF); social security contributions; legal nature; judicial precedent; administrative precedent.

Sumário

Introdução 763
1. As opções de ações: notas (des)semelhantes 763
1.1 As stock options (SO) 764
1.2 As employee *stock options* (ESO) 764
2. A tributação das ESO na prática 766
2.1 No âmbito administrativo: o CARF 766
2.1.1 O Acórdão nº 2201-005.918 767
2.1.2 O Acórdão nº 2401-003.045 768
2.1.3 O Acórdão nº 2401-011.871 769
2.2 No âmbito judicial: o Tema de nº 1.226 do STJ 773
Conclusão 776
Referências 777

Introdução

Embora as opções de compra de ações não sejam um projeto recente da criação humana, uma vez que sua gênese remonta à década de 1950 nos Estados Unidos (Lyon, 1951), a globalização, o desenvolvimento tecnológico e o crescimento das *startups* impulsionaram sua utilização.

Elas são definidas como instrumentos derivativos que outorgam ao adquirente o direito de comprar ações de determinada empresa por um valor antecipadamente fixado no presente, a ser exercido em data futura. Para ter tal direito, o adquirente paga um prêmio à vista para, a partir de determinada data, adquirir o ativo por um valor já estipulado na data da outorga da opção.

A incidência de contribuições previdenciárias e também do imposto de renda sobre os planos de outorga de ações, concedidos pelas empresas a seus empregados no bojo do contrato de trabalho, é uma temática recorrente e bastante controvertida no âmbito da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Em consulta ao repositório de jurisprudência do CARF,[3] há, atualmente, 215 precedentes que, de alguma forma, tratam dessa matéria, poucos deles julgados por unanimidade de votos e muitos decididos pelo voto de qualidade.

No ano passado, pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), foram firmadas teses no Tema de nº 1.226 que, ao fim e ao cabo, afirmam que o "regime do *Stock Option Plan* (art. 168, § 3º, da Lei nº 6.404/1976) [seria] revestido de natureza mercantil". Se o que se esperava é que melhores luzes fossem lançadas sobre o espinhoso tema, a expectativa não veio a se concretizar. Findo o julgamento pelo STJ, parece-nos que, ao invés de um cenário de pacificação, mais dúvidas e incertezas foram instauradas. A pretensão deste estudo é, a partir da compreensão das notas caracterizadoras das *employee stock options plans* (ESO), analisar as situações apreciadas pelo CARF, a fim de coletar elementos para escrutinizar o Tema de nº 1.226 do STJ.

1. As opções de ações: notas (des)semelhantes

No sítio eletrônico do Supremo Tribunal Federal (STF) disponibilizado para consulta, o Vocabulário Jurídico (Tesauro) é descrito como "uma ferramenta de controle terminológico que tem por objetivo a padronização da informação".[4] A busca

[3] A plataforma de pesquisa de acórdãos e resoluções – VER – completou, há algumas semanas, dois anos, contando com mais de meio milhão de julgados, o que a torna a principal fonte de informações acerca das decisões proferidas no âmbito do CARF. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2/browse/. Acesso em: 21 set. 2023.

[4] Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/tesauro/pesquisa.asp. Acesso em: 20 mar. 2025.

da expressão "plano de compras de opção de ações" em tal ferramenta apresenta os seguintes resultados: e*mployee stock options plans* (ESO) e *stock options* (SO), como se tais termos fossem sinônimos. Vejamos, todavia, as suas notas de (des)semelhança.

1.1 *As stock options* (SO)

Em apertada síntese, as SO são títulos negociados no mercado de capitais, *disponíveis ao público em geral*, e que refletem um contrato segundo o qual *o que se vende* (ofertado pelo lançador) *é um direito* – o direito de adquirir a ação de uma empresa a um valor pré-estabelecido (preço de exercício), após um período também pré-estabelecido (carência/*vesting*).

Os interessados *pagam um prêmio* para adquirir a SO e *apostam* que, após o período de carência,[5] a ação valerá mais que o valor previamente estipulado. Se a premissa se confirmar, o titular da SO exercerá seu direito e comprará a ação pelo preço previamente estipulado (preço de exercício), auferindo evidente ganho. Por outro lado, pode acontecer que o preço de exercício esteja, *após o período de carência*, igual ou maior que o valor de mercado, situação em que o adquirente não terá interesse em exercer seu direito e perderá o valor pago pela SO para o emissor.

Nota-se que há na espécie *dois momentos de interesse*:

– primeiro momento: relativo ao derivativo, no qual se paga o prêmio pela SO;

– segundo momento: relativo à aquisição da ação por preço inferior ao de mercado, *caso a premissa estabelecida* – qual seja, preço de exercício menor que o de mercado – *se confirme*.

No caso descrito, por haver *evidente risco*, uma vez que a operação é condicionada à evento futuro, incerto e independente da vontade das partes, além de vislumbrada a *onerosidade* e a *voluntariedade*, resta conferida à SO *natureza mercantil*.

Daí por diante, caso haja o exercício do direito e compra das ações, o novo detentor das ações pode vendê-las ou mantê-las em carteira, sujeitando-se a *outro risco* – o da oscilação do valor da ação – que *em nada se confunde com o primeiro risco suportado*, relativo ao pagamento do prêmio pela SO.

1.2 As employee stock options (ESO)

Dispõe o *§ 3º* do art. 168 da Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações) que

[5] O exercício deve acontecer ao término do período de carência – geralmente, fixado entre 30 e 90 dias –; entretanto, não há um prazo para aguardar o melhor momento para aquisição das ações.

> [o] estatuto pode prever que a companhia, dentro do limite de capital autorizado, e de acordo com plano aprovado pela assembleia-geral, outorgue opção de compra de ações a seus administradores ou empregados, ou a pessoas naturais que prestem serviços à companhia ou a sociedade sob seu controle.

Diferentemente das SO, que, como visto, são comercializadas em bolsa de valores ou mercado de balcão, *disponíveis ao público em geral*, as ESO são *destinadas exclusivamente aos administradores, empregados ou prestadores de serviços das empresas*. Normalmente, os beneficiários das ESO são colaboradores que ocupam o mais alto nível da estrutura da empresa, justamente na tentativa de reter tais talentos e incentivá-los a atuar de modo alinhado à obtenção de resultados positivos para a corporação. Se, assim como nas SO, estivessem presentes os elementos da voluntariedade, do risco e da onerosidade, não haveria que se discutir a natureza mercantil das ESO; contudo, a realidade, em regra, não se descortina dessa forma.

Tão logo finalizado o julgamento do Tema nº 1.226, a imprensa de grande circulação nacional o repercutiu com a seguinte manchete: "Decisão do STJ deve impulsionar uso de *stock option* para remuneração de executivos" (Cucolo, 2024). Confessa-se o que há muito é sabido: o instrumento, em inúmeros casos, é deturpado para constituir verdadeira ferramenta de política de remuneração utilizada pelas companhias.

Até mesmo o conservador economista Alan Greenspan, há mais de duas décadas, entendia esta modalidade de *stock option* como uma

> concessão unilateral de valor por parte dos acionistas para um empregado. É uma transferência feita pela companhia de parte da capitalização de mercado detida pelos acionistas. A concessão é feita para adquirir os serviços do empregado e presumivelmente tem valor equivalente ao dinheiro ou outra forma de compensação que teria sido necessária para obter esses serviços [...]. (Greenspan, 2002, p. 13)

Também nos idos dos anos 2000 estava a União Europeia preocupada em compreender a natureza das SOP e seus reflexos tributários. No relatório final, concluíram os expertos que

> [h]abitualmente, os rendimentos do trabalho definem-se como rendimentos que são dados a alguém como remuneração pelo seu trabalho ao abrigo de um contrato de trabalho. Neste contexto, é irrelevante se os rendimentos são pagos em dinheiro ou em espécie (por exemplo, sob a forma de um ativo financeiro).
>
> Uma vez que os planos de opções de ações para empregados são concedidos ao abrigo de um contrato de trabalho e uma vez que essa concessão pode ser ligada a certas condições relacionadas com o emprego (por exemplo, um desempenho especial no trabalho ou a realização de certos objetivos), os planos de opções de ações para empregados cabem na definição de rendimentos do trabalho.

> No entanto, os planos de opções de ações para empregados são de natureza especial, uma vez que a aceitação das opções em vez de um salário em dinheiro é também uma decisão de investimento por parte do empregado.
>
> [...] Apesar da natureza algo indefinida dos planos de opções de ações para empregados, eles são considerados, na maioria dos sistemas fiscais, como rendimentos do trabalho.
>
> [...] Uma vez que são concedidos com base numa relação de trabalho, os planos de opções de ações para empregados são, em geral, considerados como rendimentos do trabalho e tributados em conformidade. (European Commission, 2003)

As ESO, destinadas exclusivamente aos administradores, empregados ou prestadores de serviços das empresas, ostentam, na doutrina, natureza remuneratória.

2. A tributação das ESO na prática

2.1 No âmbito administrativo: o CARF

A jurisprudência majoritária do CARF, ao desempenhar minudente escrutínio das cláusulas dos planos de ESO, vinha concluindo, na esteira das lições colhidas em livros, que, ausentes os elementos essenciais de voluntariedade, onerosidade e risco, que confeririam às SO o caráter mercantil, teria a verba natureza remuneratória.

Diversas situações apreciadas pelo órgão responsável pelo contencioso administrativo fiscal em segunda instância corroboram os achados da doutrina: diferentemente das SO, que ostentam natureza mercantil, as ESO representam, em regra, forma travestida de pagamento de remuneração. Isso porque, não raramente:

– as ESO são oferecidas gratuitamente, retirando a imprescindível nota da onerosidade para caracterização do caráter mercantil;

– os preços de exercício são fixados em valores baixos ou irrisórios, tornando certo o ganho para o colaborador e eliminando a assunção de qualquer tipo de risco, típico de uma operação de natureza mercantil;

– os períodos de carência da ESO são computados em anos, impondo a permanência do colaborador neste ínterim, o que demonstra a relação direta com o contrato de trabalho;

– os planos são revistos quando, durante a carência, verifica-se que o preço de exercício tornou-se pouco atrativo, reduzindo-o e adequando-o para que se torne vantajoso ao colaborador, o que elimina o risco que deveria existir na operação; e,

– o plano prevê que, na hipótese de demissão por justa causa, o colaborador perca todas as opções que lhe tenham sido concedidas e, mesmo aquelas em que passível o exercício, retornam as ações à empresa, corroborando a ligação umbilical entre a opção de compra de ações com o contrato de trabalho.

Analisemos alguns precedentes, todos proferidos pelo CARF.

2.1.1 O Acórdão nº 2201-005.9186

No caso, é pontuado ser

> certo que o ganho remuneratório dos beneficiários dos planos de compra de ações só poderá decorrer da diferença positiva entre o valor precificado no momento da outorga da opção de compra e o valor de mercado da ação na data do exercício da opção de compra. Consoante se verá adiante, aos empregados da recorrente não foi atribuída a onerosidade característica de um verdadeiro Plano de Stock Options, uma vez que não houve o pagamento do prêmio no momento da outorga da opção de compra. As ações Gold foram ofertadas a um preço meramente simbólico de 0,01 (um centavo) e as ações Silver com um deságio considerável de 20% (vinte por cento). Na data do exercício da opção de compra a diferença positiva para todos os empregados foi de cerca de R$ 59.900.000,00. Essa massa salarial já era esperada, tamanho o deságio das ações oferecidas aos seus empregados e a inexistência de risco. Para as ações Gold não havia a possibilidade de valorização das ações no período do vesting e, para as ações Silver a não possibilidade de obtenção de ganhos foi muito reduzida com o abatimento no preço ofertado, mas ainda assim, caso houvesse desvalorização das ações em patamar superior ao deságio oferecido, bastaria o empregado não exercer a opção, não havendo, portanto, qualquer risco de perda.

Ou seja: as ESO oferecidas aos colaboradores, com período de carência, em regra, de 36 meses, eram do tipo Silver (preço de exercício calculado considerando um deságio de 20% sobre o valor médio da ação na data anterior à data da outorga da opção) ou Gold (com preço de exercício de R$ 0,01).

Nesse caso poder-se-ia cogitar de o beneficiário da ESO do tipo Silver vir a não exercer o direito e, por conseguinte, não conseguiria o ganho esperado. Sem ganho, não haveria que se falar em remuneração indireta. Entretanto, há de ser frisado inexistir perda, não suportando o colaborador qualquer risco.

Para os beneficiários da ESO do tipo Gold, noutro giro, por ser o preço de exercício de R$ 0,01, a menor fração monetária existente, o ganho era indubitavelmente líquido e certo.

---

6 Cf. CARF. Acórdão nº 2201-005.918, sessão de 2 mar. 2020.

2.1.2 O Acórdão nº 2401-003.0457

Do relatório, são colhidos os motivos que ensejaram a autuação:

> 15) A empresa criou "Plano de Opção de Compra de Ações", aprovado pela Assembleia Geral de 01 de abril de 1999 (fls. 69/75). O Plano é administrado por um Comitê composto especificamente para este fim que periodicamente cria "Programas de Opção de Compra de Ações". Os Programas têm por objeto a aprovação do modelo de "Contrato de Oferta à Subscrição ou Compra a Termo de Ações e Outros Pactos", definindo, dentre diversas questões, os Beneficiários, a quantidade de opções outorgadas a cada Beneficiário e o valor e a forma de contribuição para aquisição das ações. A Empresa instituiu Programas anualmente entre 1999 e 2010, com exceção de 2002 e 2004. Os Programas de 2007 e 2008 foram cancelados em 03 de agosto de 2009 e os Beneficiários tiveram as suas opções trocadas por opções do Programa 2009, em condições de exercício mais favoráveis ao cenário econômico da época.
>
> [...] 20) Por ocasião da Crise Financeira Internacional de 2008, os "Programas de Opção de Compra de Ações" 2007 e 2008 ficaram, a partir de certo momento, com o preço de exercício superior ao preço de mercado. O Programa 2007 tinha preço de exercício estipulado em R$ 21,00 por *Unit* e o Programa 2008 em R$ 20,00 por *Unit*. As *Units* da *ALL* compõem-se de certificados de depósito de ações representando, cada certificado, 1 (uma) ação ordinária (ON) e 4 (quatro) ações preferenciais (PN) de emissão da empresa. No período 2007/2008 as Units superaram a cotação de R$ 25,00, mas com a depreciação experimentada com a Crise Econômica criou-se uma situação que faria com que os Beneficiários não tivessem interesse em exercer seus direitos, já que o exercício se traduziria em prejuízo no momento em que as ações fossem negociadas no mercado.
>
> A empresa então procedeu ao cancelamento das opções dos Programas 2007 e 2008, substituindo-as por opções do programa 2009 – com preço de exercício mais baixo, na razão de 9 para 5. O Programa 2009 foi lançado com o preço de exercício de R$ 11,00 por Unit (o preço de mercado na data era de R$ 12,35). A deliberação do Comitê está documentada na Ata de 03 de agosto de 2009, conforme abaixo: [...]
>
> 21) Em 10 de setembro de 2010 foi instituído o Programa de Opção de Compra de Ações 2010, o qual prevê preço de exercício de R$ 0,01 por ação (o preço médio de mercado nessa data era de R$ 16,50). O Programa 2010 condiciona o direito à outorga das opções a parâmetros de desempenho global da empresa (meta para o EBIDTA) e a parâmetros de desempenho individual dos Beneficiários (pontuação igual ou superior a 80 pontos na média dos exercícios

[7] CARF. Acórdão nº 2401-003.045, sessão de 22 jul. 2014.

> sociais de 2010, 2011 e 2012, de acordo com o Sistema Integrado de Gestão). As outorgas poderão ser exercidas a partir do cumprimento das condições referidas no Programa, conforme abaixo:
>
> [...] e) O Comitê possui poderes para definir os Beneficiários e para outorgar opções de acordo com as suas atribuições e com o desempenho individual de cada um;
>
> f) A empresa ofertou Programa 2010 por valor vil (R$ 0,01 por ação), dirimindo qualquer dúvida quanto ao caráter remuneratório do mesmo;
>
> g) O Programa 2010 explicita condições para o exercício do Programa, as quais são metas de natureza coletiva (EBITDA da empresa) e de natureza individual (avaliação por meio de Sistema Gerencial), corroborando a contraprestação. Apesar de o período de carência para o exercício das opções estender-se até 31/12/2012, o Programa 2010 expõe de maneira cristalina os objetivos do "Plano de Opção de Compra de Ações" da empresa.

Ficou evidenciado ter a empresa instituído programas anualmente durante longo período e verificou-se que, para os planos de 2007/2008, o preço de exercício era fixado em 10% do valor de mercado da ação na data da outorga.

Apesar do generoso desconto, devido à crise financeira internacional que ocorreu em 2008, após o período de carência, o preço de mercado da ação da empresa caiu para abaixo do preço de exercício. Assim, os beneficiários, por óbvio, não teriam ganho.

Durante a vigência do plano já assinado, a empresa cancelou os programas, em agosto de 2009, e ofereceu aos beneficiários a troca por outro programa (2009), com o preço de exercício equivalente a cerca de metade do programa anterior.

A fim de evitar que isso acontecesse novamente, o programa 2010 da empresa previu o preço de exercício de R$ 0,01 e condicionou o exercício a critérios de desempenho global e individual, o que corroborou o nítido caráter remuneratório da ESO.

2.1.3 O Acórdão nº 2401-011.8718

No presente caso, relatou a autoridade lançadora que

> [a] fiscalização foi programada em face do contribuinte ser beneficiário de programa de opção de compra de ações, ou seja, remuneração por "stock options plans" ou "SOP" (Doc 020), em face da existência de contrato (Doc 8) e aditivos (replicado no TVF e obtido em procedimento de Diligência junto a Qualicorp) celebrados com a empresa Qualicorp S/A, [...] cujos detalhes quanto às vantagens pecuniárias foram tratados no referido TVF.

[8] CARF. Acórdão nº 2401-011.871, sessão de 23 jul. 2024.

O fiscalizado apresentou renúncia ao cargo de Diretor Presidente e de Membro do Conselho de Administração (conforme item (III) replicado no TVF) com eficácia a partir de 15/11/2012 e por este motivo houve a necessidade de alterar o contrato original assinado em 2010 (Doc 8) pelos termos do aditivo.

O aditivo acima, assinado em 07/11/2012, estabeleceu em mútuo acordo que o Sr. Heráclito, desde que cumpridas as obrigações estabelecidas no contrato original, aditamento e em sua carta renúncia poderia, no prazo de 30 dias contados a partir de 01/05/2014, exercer 1.172.543 opções de compra de ações pelo preço de R$ 2,80 por ação ordinária da Qualicorp, dando assim quitação ao contrato de opções caso exercido ou caso não feita a opção, extinguindo assim seus direitos.

Destarte, no dia 03/04/2014 o contribuinte, através de Notificação de Exercício (Modelo do Anexo I do Contrato de Opção) (Doc 8 p 48) manifestou seu interesse em exercer as 1.172.543 opções de compra de ações ao preço de R$ 2,80 por ação (Doc 8 p 46), totalizando assim o valor a ser pago de R$ 3.283.120,40 (Doc 8 p 2 a 4). A data do efetivo exercício ocorreu, conforme informações obtidas em diligência, na data de 12/05/2014, realizado pela DRF junto à Qualicorp S/A.

Adotando a premissa de que o contrato de outorga de opções seria mero contrato mercantil, o contribuinte apurou ganho de renda variável tributado com alíquota de 15%, conforme demonstrativo de Renda Variável (Doc 2), planilha de cálculo (Doc 011) e com base na legislação aplicável, tendo reconhecido na planilha de cálculo apresentada (Doc 011) o IR devido para os meses de Maio e Junho no valor de R$ 3.695.324,00, porém no demonstrativo de RV reconheceu e recolheu somente R$ 3.167.425,14, chegando numa diferença recolhida a menor para o AC 2014 de R$ 527.898,86, sob o código 6015 de Ganhos de Renda Variável, em vez de sujeitar-se à tabela progressiva do imposto de renda, podendo chegar à alíquota de 27,5% já que os rendimentos possuíam natureza de remuneração decorrente do trabalho prestado pelo Sr. Heráclito à Qualicorp, conforme Doc 08/20.

[...]

A fiscalização procurou demonstrar no TVF, por meio de exemplos e características, as diferenças entre a *stock option* mercantil (são aquelas disponíveis ao público em geral) e a *employee stock option* (destinadas aos funcionários das empresas). Especificamente, no item 5.1 do TVF, procurou-se esclarecer a natureza remuneratória das *employee stock option*.

A empresa QUALICORP (outorgante) sofreu autuação em razão da não classificação desta forma de remuneração como rendimentos do trabalho (Auto de Infração de Contribuição Previdenciária processo: 15983.720.038/2017-18).

De acordo com o TVF, a empresa foi autuada por este motivo, logo houve reflexo na pessoa física dos seus colaboradores, e por extensão ao contribuinte sob fiscalização. Logo deveria ter sido oferecido à tributação, como rendimento do trabalho caracterizado como acréscimo patrimonial, o ganho obtido ao exercer o direito da opção de compra das ações.

[...]

Por fim e em face da relevância da informação no contexto da presente análise, destaca-se que em Relatório Técnico elaborado por peritos, no âmbito da Comissão Europeia (Direção-Geral da Empresa), em junho de 2003, concluiu-se, entre outras questões, que os planos de opções de compra de ações constituem rendimentos do trabalho (item nº 3 das "Conclusões"). Há quase 15 (quinze) anos, as *employee stock options* eram consideradas, no Relatório, uma forma relativamente nova de remuneração dos empregados.

[...]

No item 6 do TVF foi detalhado o Plano e o Contrato de Opções outorgado ao fiscalizado, tendo sido concluído que no dia 12/05/2014 o Sr. Heráclito realizou 1.172.543 opções de compra de ação da empresa Qualicorp "QUAL3" pelo preço de exercício de R$ 2,80 por ação, totalizando o valor de R$ 3.283.120,40, conforme aditamento assinado em 07/11/2012 em face do contrato assinado em 01/09/2010 (Doc 08 e Item 2 do TVF) e TED efetivada (Doc 08 p 2 a 4).

Neste dia (12/05/14) as ações estavam valendo em média R$ 22,12 (valor unitário) conforme dados obtidos no resumo diário histórico extraído do site da BM&F Bovespa. A despeito de o ativo ter média de negociação de R$ 22,12 por ação, foi utilizado como valor de mercado o valor de fechamento das ações no dia 12/05/2014, que foi de R$ 22,22 por ação, que é o padrão utilizado pela própria bolsa como base para ajustes de preços.

[...]

Assim, ao exercer a opção de compra das ações conforme tabela acima, o contribuinte teve um acréscimo patrimonial de R$ 22.770.785,06, devido ao seu vínculo de trabalho, tendo assim natureza jurídica salarial e não um ganho de renda variável como apurado pelo contribuinte.

Percebe-se, então, que a outorga da opção de compra de 1.172.543 ações ordinárias da QUALICORP ao Sr. Heráclito, aliada ao posterior exercício deste direito, foi uma forma autêntica de remuneração, posto que:

– ocorreu em virtude, não apenas da persecução dos objetivos propostos pelo "Plano", mas, principalmente, do exercício, por ele, do relevante cargo de Diretor Presidente, sendo, nitidamente, contraprestação econômica por este trabalho;

> – não pode ser equiparada às opções de compra de ações negociáveis em mercado de capitais, que são objetos comerciais onerosos (adquiridos mediante pagamento de prêmio) e impessoais (isto é, ofertados, em condições de igualdade, a todos os interessados, segundo as regras mercadológicas), uma vez que, ao contrário destas, foi destinada ao contribuinte em condições personalíssimas, pelo trabalho por ele realizado, adquirindo, assim que exercida, essência remuneratória; e
>
> – oportunizou-lhe adquirir, em 12/05/2014, as 1.172.543 ações da QUALICORP pelo preço unitário de R$ 2,80, que é vultosamente inferior ao preço unitário de mercado destes ativos em mesma data (R$22,22), sendo, portanto, a diferença positiva entre este (preço unitário de mercado) e aquele (preço unitário de exercício), multiplicada pelo número de ações adquiridas, o montante que, em face do escopo remuneratório deste ativo patrimonial (stock option), ele deixou de pagar pelos ativos adquiridos. Com isso, o fato gerador do imposto de renda sobre os rendimentos do trabalho assalariado se deu em 12/05/2014, como detalhadamente explicado no item 8 do TVF.
>
> Nos itens 9 e 10 do TVF a autoridade tributária procurou esclarecer que não era possível abater do presente Auto de Infração o pagamento a maior em razão da venda das ações subjacentes ao plano de stock option, indicando que caberia ao contribuinte retificar o seu demonstrativo de apuração de renda variável relativo aos meses de maio e junho do ano de 2014, com posterior pedido de restituição.

Em suma, o beneficiário renunciou ao cargo de diretor-presidente da empresa em 15 de novembro de 2012, quanto era titular de uma SOP, outorgada em setembro/2010, com possibilidade de adquirir as ações até por R$ 0,001 (um milionésimo de real) por ação, após a carência prevista no plano. Havia previsão de exercício do direito no prazo de trinta dias para as SOP exercíveis e extinção das demais, caso houvesse renúncia ao cargo.

Exigia-se, no caso de desligamento, que o executivo, para exercer o direito, cumprisse os termos do acordo, que previa cláusula de não competição, segundo a qual, no período de dois anos após o desligamento, era vedado atuar de qualquer forma – como empregado, administrador, prestador de serviços, consultor, sócio, etc. – em empresas cujo objeto estivesse associado ao da companhia ou suas subsidiárias.

Por ocasião da renúncia, não seria necessário realizar novo acordo, pois já havia previsão sobre o desligamento na SOP de 2010. Entretanto, foi assinado um aditivo em 7 de novembro de 2012 que estabeleceu, desde que cumpridas as obrigações definidas no contrato original, que o beneficiário poderia, a partir de 1º de maio de 2014, no prazo de trinta dias, adquirir 1.172.543 ações pelo preço de R$ 2,80 por ação ordinária. Na data do exercício, a ação estava valendo R$ 22,22.

Ou seja, o beneficiário ganhou, em decorrência do desligamento da empresa na qual exercia o cargo de diretor-presidente, em contraprestação pelo serviço prestado e com evidente viés remuneratório, valor que quase batia a casa dos R$ 23 milhões.

2.2 No âmbito judicial: o Tema de nº 1.226 do STJ

O trabalho perpetrado no âmbito do CARF não foi negligenciado pela Corte que zela pela uniformidade da interpretação da legislação federal brasileira. Após transcrições doutrinárias, nas razões de decidir do relator ministro Sérgio Kukina foram colacionados precedentes no sentido de atribuírem natureza mercantil a *stock options*. Foi eleito para menção o Acórdão nº 2402-010.654, que, por sua vez, faz remissão a outro julgado do CARF: o Acórdão nº 2402-007.208, cujas razões foram replicadas no precedente vinculante proferido pelo STJ.

Dois fatos chamam atenção: *o primeiro* é que o entendimento esposado no Acórdão de nº 2402-007.208, encampado pelo STJ, não se sagrou vencedor, embora assim possa parecer. Naquela assentada foi mantida a autuação ao argumento de que

> o caso concreto não trata de simples relação mercantil, como a empresa afirma, pois não há qualquer risco ao outorgado, já que, passado o *investing period*, o beneficiário tem a possibilidade de somente exercer a opção se o valor de mercado da ação for superior ao preço de outorga por ele contratado, tendo o direito contratual, no presente caso, de aguardar o momento que julgar mais adequado ao exercício de tal opção, de forma que não há qualquer risco de perda [...].
>
> [...]Tal plano, no presente caso, foi além, pois os trabalhadores elegíveis ficavam sujeitos ao cumprimento de metas, o que seguramente reforça a natureza contraprestacional do benefício concedido, conforme expõe os termos de outorga juntados aos autos [...].

Em resumo, no precedente extraído do CARF, citado pelo STJ, foi reconhecida a natureza remuneratória do plano, seja pela carência de risco, seja pelo fato de os colaboradores elegíveis estarem obrigados ao cumprimento de metas.

O *segundo* aspecto digno de nota repousa no fato de a autuação analisada no Acórdão nº 2402-007.208 *dizer respeito à exigência de contribuições sociais previdenciárias*, e não IRPF, este sim objeto do Tema *nº 1.226*.

Ao afetar a querela como representativo da controvérsia repetitiva, teve o ministro relator o zelo de bem delimitar o objeto sob apreciação, nos seguintes termos:

> Observo ainda que, em atenção ao pedido formulado na ação originária, a tese a ser firmada pelo STJ deve restringir-se ao imposto de renda de pessoa física,

> não havendo suporte fático-jurídico na espécie para se debater a incidência da contribuição previdenciária sobre tais valores.[9]

Se não há suporte fático-jurídico para debater a incidência de contribuições previdenciárias, por qual motivo utilizar como razões de decidir entendimento incrustrado em voto vencido versando justamente sobre tributo diverso ao afetado como representativo de controvérsia repetitiva?

Ademais, em que pese ser a temática eminentemente fática, é dito *en passant* que "[n]o âmbito do SOP, [...] ao menos quando respeitadas suas características gerais, não existe transferência gratuita das ações; o interessado paga por elas o preço estipulado no plano".

Indaga-se: não seria relevante o quanto é pago? Nas hipóteses em que o preço de exercício é irrisório – um centavo de real, como em processo já analisado pelo CARF – ou nos casos em que a própria empresa empresta dinheiro ao colaborador para a aquisição das ações, haveria onerosidade?

Parece ter a corrente vencedora do STJ tomada como *una* a operação que ocorre em *dois momentos* díspares. Isso porque a flutuação das ações *após* o exercício é fato irrelevante para a aferição do risco envolvido na operação. O que há de ser analisado são as condições em que ultimada a outorga e, no caso das ESO, o que ocorre, em regra, é a possibilidade (e não o risco!) de ganhos maiores ou menores. Ou, na pior das hipóteses, de ausência de ganho – o que, obviamente, não configura perda, afastando-se a assunção de qualquer tipo de risco, nota essencial para operações de natureza mercantil.

Alinhado à jurisprudência majoritária do CARF e dos achados dos trabalhos requisitados pela União Europeia, mencionados alhures, está o voto vencido da ministra Maria Thereza de Assis Moura, cuja ementa colacionamos por demonstrar de forma clara e sucinta o porquê do cariz, *prima facie*, remuneratório da ESO:

> TRIBUTÁRIO. TEMA 1.226. STOCK OPTION PLAN. INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA NA DIFERENÇA ENTRE VALOR DA AÇÃO E PREÇO DA OPÇÃO.
>
> 1. A *stock option plan* é ligada ao trabalho e busca retribuir executivos e empregados com incentivos de caráter patrimonial.
>
> 2. O exercício da opção gera uma variação patrimonial.
>
> 3. A variação patrimonial é imediata e o patrimônio está desde logo disponível. A disponibilidade independe da conversão em dinheiro do bem percebido.

[9] STJ. ProAfR no REsp nº 2.074.564/SP, DJe de 15 dez. 2023.

> 4. No momento do exercício da opção, a variação patrimonial é percebida de forma transparente e, portanto, livre de riscos. O empregado paga o preço e, imediatamente, recebe a ação.
>
> 5. O risco da variação do valor da ação após o exercício da opção não é um risco da opção em si. O preço das ações pode variar, esse é um risco inerente ao investimento nesses títulos societários.
>
> 6. A remuneração sob a forma de bens gera acréscimo patrimonial tributável.
>
> 7. As despesas feitas pelo tomador do trabalho em favor do trabalhador têm caráter remuneratório e são tributáveis pelo imposto de renda da pessoa física (art. 43 do CTN).
>
> 8. No seio de um *stock option plan*, a diferença entre o valor de mercado da ação e o valor de exercício da opção tem caráter remuneratório.
>
> 9. Tese: "No *stock option plan*, a diferença entre o valor de mercado da ação e o valor de exercício da opção é tributável pelo imposto de renda da pessoa física".
>
> 10. A projeção dessa orientação aos casos concretos leva ao provimento do REsp n. 2.069.644 (recurso da União) e ao desprovimento do REsp n. 2.074.564 (recurso do contribuinte), para denegar a segurança em ambos os casos.

Colidindo com o entendimento do relator, o ministro *Sérgio* Kukina, a divergência elucida que

> [o] risco da variação do valor da ação após o exercício da opção não é um risco da opção em si. O preço das ações pode variar, esse é um risco inerente ao investimento nesses títulos societários. Não é, no entanto, um risco da opção.
>
> Portanto, o exercício da opção leva a uma imediata variação patrimonial, independentemente da venda do título.

Noutras palavras, o risco de flutuação no valor das ações após o exercício não interfere no caráter remuneratório das ESO, dado que a vantagem oferecida reside no preço de oportunidade, ou seja, na compra com deságio. Após o exercício, eventual ganho por parte do beneficiário na revenda das ações adquiridas no mercado dará origem a outro evento jurídico-tributário, mas que em nada interfere no fato prévio de que a companhia remunerou seus colaboradores por meio das *stock options*.

A remuneração de colaboradores de alto escalação, por meio de planos de *stock options*, bem como de outras formas com frequência encontradas – pagamentos por meio de depósitos em contas de previdência complementar aberta com possibilidade de resgate imediato[10] ou por intermédio de pessoas jurídicas (pejotização)[11] –, revelam

[10] A título exemplificativo, cf: CARF. Acórdão nº 2401-004.939, sessão de 4 jul. 2017.

[11] Cf. CARF. Acórdão nº 2401-010.803, sessão de 2 fev. 2023.

verdadeira simulação e conluio entre os contratantes e os colaboradores, caracterizando verdadeira elusão fiscal, definida como

> [o] comportamento pelo qual o contribuinte se utiliza de meios artificiosos e abusivos para, sob uma aparência de legalidade e licitude, buscar evitar a ocorrência do fato gerador do tributo ou busca se colocar dentro do pressuposto de fato de um regime tributário mais benéfico, criado pela legislação para abarcar outras situações.
>
> [...] os atos e negócios jurídicos engendrados pelas partes são abusivos/artificiosos, posto que a sua formalização não reflete os reais propósitos práticos buscados pelas partes e distorcem as finalidades e objetivos contidos nas normas que regulam a espécie.
>
> [...] [N]a elusão, o contribuinte busca uma economia tributária de má-fé, no sentido de burlar o espírito da lei e preservar somente sua letra, confiando numa interpretação automática e acrítica das normas aplicáveis ao caso. (Godoi, 2012, p. 120-121)

Tais condutas, em regra, conferem benefício tributário às empresas, pois estas deixam de recolher a contribuição previdenciária patronal – correspondente a 20% dos valores pagos, devidos ou creditados aos colaboradores, nos termos dos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/1991 –, e aos colaboradores, pois deixam de oferecer o rendimento à tributação pelo IRPF à alíquota de 27,5%,[12] o que não só afasta a tributação dos mais ricos, mas, especialmente, causa prejuízo ao financiamento da previdência social decorrente de fraude.

Conclusão

Firmada a tese de nº 1.226, é chegada a hora de observar de perto seus desdobramentos.

No CARF, duas são as principais preocupações: o primeiro temor é a inadvertida aplicação de *tese jurídica* firmada em precedente de natureza vinculante dissociada da *realidade fática* do caderno processual. Espera-se que as conselheiras e conselheiros não se desincumbam do ônus de analisar minuciosamente as cláusulas dos planos de ESO. Rótulos não bastam para a definição da natureza jurídica de uma verba, e sim as notas que a compõem. Há decisões, proferidas tanto em âmbito administrativo,[13]

[12] Não raramente, fazem o recolhimento como se ganho de capital fosse ou simulam a natureza de rendimento como isento.

[13] Cf. CARF. Acórdão nº 2401-012.044, sessão de 2 out. 2024.

quanto judicial,[14] afastando, no caso concreto, a aplicação da tese firmada no Tema de nº 1.226, por identificar elementos que retirariam o caráter mercantil das *stock options*.

O segundo receio é a eventual concretização de equivocada tentativa de se estender o que foi decidido no Tema de nº 1.226, o qual versa sobre a exigência de IRPF, para os casos envolvendo *contribuições sociais previdenciárias*, com arrimo em enviesada leitura do disposto na alínea "b" do inciso II do parágrafo único do art. 98 do RICarf.[15] Há de se ter cuidado em assim proceder, pois o próprio STJ reconhece escapar ao Tema de nº 1.226 discussões envolvendo a incidência de contribuições previdenciárias.

No Supremo Tribunal Federal, caso venha a ser provocado e seja reconhecida a índole constitucional da controvérsia, alguns nós terão de ser desatados. A atenção à cambiante realidade e aos mirabolantes negócios jurídicos concretizados apenas no papel pode ser um bom começo para que desafios que vêm sendo impostos ao Direito comecem a ser superados. Ainda que sejam ambas *stock options*, o fato de uma delas estar atrelada ao contrato de trabalho é algo que não se pode negligenciar.

Referências

CUCOLO, Eduardo. Decisão do STJ deve impulsionar uso de stock option para remuneração de executivos. Folha de S.Paulo, 29 set. 2024. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/blogs/que-imposto-e-esse/2024/09/decisao-do-stj-deve-impulsionar-uso-de-stock-option-para-remuneracao-de-executivos.shtml. Acesso em: 10 mar. 2025.

EUROPEAN COMMISSION. Employee stock options: the legal and administrative environment for employee stock options in the EU. Final Report of the Expert Group. June 2003. Disponível em: https://www.efesonline.org/LIBRARY/2003/final_report_stock_options_en_3709.pdf. Acesso em: 12 mar. 2025.

14 CF. TRF3. Apelação/Remessa Necessária nº 5011549-61.2022.4.03.6100, julgamento iniciado em 26 nov. 2024. Julgamento suspenso, nos termos do art. 942 do CPC, com dois votos favoráveis para que fosse dado "parcial provimento à remessa necessária e à apelação da União Federal, mantendo a incidência dos tributos em discussão, apenas afastando a exigibilidade da multa relacionada à não retenção do imposto de renda".

15 "Art. 98. Fica vedado aos membros das Turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto. Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou decreto que: [...] II - fundamente crédito tributário objeto de: [...] b) Decisão transitada em julgado do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, proferida na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, na forma disciplinada pela Administração Tributária [...]."

GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planejamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. Revista de Informação Legislativa, v. 49, n. 194, p. 117-146, abr./jun. 2012. Disponível em: http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/496582. Acesso em: 15 mar. 2025.

GREENSPAN, Alan. Stock options and related matters. Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

LYON, Charles S. Employee stock options under the Revenue Act of 1950. Columbia Law Review, n. 1, p. 1-58, 1951. Disponível em: https://doi.org/10.2307/1118677. Acesso em: 10 mar. 2025.

PARTE III
TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS FÍSICAS

O ACÓRDÃO Nº 9202-011.429, O USUFRUTO E A ISENÇÃO DO ART. 10 DA LEI Nº 9.249/1995: ADMISSIBILIDADE E VOTO DE QUALIDADE

FERNANDA MELO LEAL[1]

LUDMILA MARA MONTEIRO DE OLIVEIRA[2]

RODRIGO AMORIM[3]

Resumo: Este artigo analisa o acórdão nº 9202-011.429, proferido pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no qual se discute a aplicabilidade da isenção do Imposto de Renda prevista no artigo 10 da Lei nº 9.249/1995 aos usufrutuários de quotas societárias, examinado o critério de admissibilidade dos recursos especiais, em atenção às mudanças sofridas na composição do colegiado nos últimos anos. O estudo pretende ainda lançar luzes sobre as demandas necessárias para que o órgão cumpra a sua missão de assegurar à sociedade imparcialidade e celeridade na solução dos litígios tributários e aduaneiros que lhes são submetidos.

Palavras-chave: CARF; usufruto; isenção tributária; Imposto sobre a Renda; voto de qualidade; imparcialidade.

Abstract: This article analyzes Ruling No. 9202-011.429, issued by the Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), which discusses the applicability of the income tax exemption to usufructuaries of corporate shares. The study examines the admissibility of special

[1] Fernanda Melo Leal é advogada licenciada, especialista em Direito Tributário pelo IBET, bacharel em Administração de Empresas. Ex-auditora em Big Four e setor de óleo e gás. Atualmente exerce mandato de conselheira na 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

[2] Ludmila Mara Monteiro de Oliveira é doutora em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), com período de investigação na McGill University, pós-doutora e mestra pela UFMG. Vice-presidente da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), conselheira da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF e professora.

[3] Rodrigo Amorim é advogado licenciado, especialista em Direito Tributário pelo IBET, bacharel em Ciências Contábeis. Atualmente exerce mandato de conselheiro na 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

DOI 10.5281/zenodo.17281669

appeals and the criteria used by CARF to standardize its jurisprudence. Additionally, it explores the principle of impartiality in tax administrative litigation, particularly regarding the tie-breaking vote and its impact on tax dispute resolution. It also aims to shed light on the necessary requirements for the institution to fulfill its mission of ensuring impartiality and efficiency in resolving tax and customs disputes.

Keywords: CARF; usufruct; tax exemption; Income Tax; tie-breaking rule; impartiality.

Sumário

Introdução. 785
1. A admissibilidade do recurso especial 786
1.1 Apontamentos iniciais 786
1.2 Os debates pela (in)admissibilidade do recurso especial no Acórdão nº 9202-011.429 788
2. Imparcialidade no contencioso administrativo fiscal 791
2.1 O voto de qualidade. 791
2.2 Os debates pela (im)possibilidade de concessão da isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/1995 aos usufrutuários: o mérito do Acórdão nº 9202-011.429 795
Conclusão 797
Referências 797

Introdução

No próximo dia 14 de setembro, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão que sucedeu os antigos Conselhos de Contribuintes, completará cem anos de história, sendo responsável por realizar o controle de legalidade do lançamento tributário. Ou seja, ao CARF cabe averiguar a conformidade da autuação com a legislação aplicável, não gozando de competência para declarar a ilegalidade ou a inconstitucionalidade da lei, tarefa esta atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário.

O órgão, que integra a estrutura do Ministério da Fazenda, desempenha atípica função judicante, sendo o seu escopo de atuação infinitamente mais limitado do que o do Poder Judiciário, porquanto não se pode, em esfera administrativa, afastar lei com base em argumentos de ilegalidade e de inconstitucionalidade. Por ser o CARF um revisor de atos administrativos, em franca manifestação do exercício do poder de autotutela estatal, deve o processo administrativo fiscal guardar compatibilidade com a presunção dos atos administrativos, vedando que, em caso de afastamento do lançamento em âmbito administrativo, possa a Fazenda Pública socorrer ao Poder Judiciário. Daí o porquê de o critério de desempate pró-contribuinte, que perdurou por quase um triênio, ter deturpado a lógica do contencioso administrativo fiscal federal.

A despeito de o modelo de composição paritária, inicialmente previsto no Decreto nº 20.305/1931, que perdura até o momento, de fato, não guardar similaridade com o paradigma de nenhum outro país, isso, por si só, não significa ser o formato aqui edificado equivocado, tampouco atenta para a realidade além-mar na fase pré-contenciosa, que é bastante diversa da brasileira. Tampouco significa que não devem os julgadores e julgadoras que compõem o órgão julgar, *com imparcialidade*, os litígios que lhes são apresentados.

Embora até mesmo o RICARF tenha eleito as expressões "representantes dos contribuintes" e "representantes da Fazenda Nacional", é certo exercerem os conselheiros e conselheiras atípica função judicante. Ao ingressarem no CARF, agem como julgadores, e não como mandatários ou procuradores, como sugere o termo *representante*, inadvertidamente utilizado.

Obviamente, não se nega que o detentor do assento junto ao CARF – a RFB, as centrais sindicais e as confederações patronais – buscará indicar aqueles que reúnam as condições técnicas necessárias para preencher os requisitos de ingresso no órgão, além de, por suas respectivas formações técnicas e acadêmicas, melhor encamparem os interesses da categoria. Isso, contudo, não significa estarem os "conselheiros fazendários" compelidos a sempre manterem a autuação fiscal, enquanto, noutra

banda, obrigados os "conselheiros dos contribuintes" a todo custo afastá-la ou deixar de aprovar súmula que pretenda, no âmbito do contencioso administrativo, pacificar controvérsias e uniformizar posições para todos os administrados.

A partir da análise de um precedente proferido pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais – o acórdão nº 9202-011.429 –, [4] pretendemos evidenciar as transformações perpetradas na análise dos recursos especiais, impulsionadas pelas *mudanças* sofridas na sua composição nos últimos tempos, bem como abordar a importância de um dos deveres previstos no RICARF: o de julgar litígios tributários e aduaneiros com imparcialidade.

1. A admissibilidade do recurso especial

1.1 Apontamentos iniciais

Uma análise histórica dos precedentes proferidos por cada uma das três Turmas da CSRF do CARF nos permite extrair interessante percepção: se fossem comparadas, veríamos que a Primeira e Terceira Turmas sinalizariam um maior rigor na admissibilidade do recurso especial do que a Segunda.

No passado, enquanto na Segunda Turma os debates acerca do preenchimento dos requisitos autorizadores do processamento do apelo especial eram mais suscintos,[5] nos demais colegiados da CSRF do CARF, eles se davam de forma mais acirrada, com apresentação de fundamentação mais delongada, que acabou por ensejar a proclamação de um volume maior de resultados por maioria [6] ou pelo voto de qualidade.[7] Segundo dados coletados no repositório de jurisprudência do órgão, o *Ver*, foram

---

4 A controvérsia cingiu-se em determinar se o usufrutuário dos direitos econômicos de participação societária poderia beneficiar-se da isenção concedida pelo art. 10 da Lei nº 9.249/1995, em relação aos rendimentos advindos dos lucros/dividendos pagos pelas pessoas jurídicas.

5 Cf., a título exemplificativo, acórdãos que asseveram o preenchimento dos pressupostos de admissibilidade, sem análise das especificidades das decisões postas em confronto: CARF. Acórdão nº 9202-004.637, sessão de 25 nov. 2016; CARF. Acórdão nº 9202-007.232, sessão de 27 nov. 2018; CARF. Acórdão nº 9202-008.520, sessão de 28 jan. 2020; CARF. Acórdão nº 9202-010.405, sessão de 27 set. 2022; CARF. Acórdão nº 9202-010.660, sessão de 25 abr. 2023; CARF. Acórdão nº 9202-011.032, sessão de 24 out. 2023.

6 Cf. CARF. Acórdão nº 9303-006.468, sessão de 13 mar. 2018; CARF. Acórdão nº 9101-006.277, sessão de 9 set. 2022; CARF. Acórdão nº 9101-006.308, sessão de 15 set. 2022; CARF. Acórdão nº 9303-016.004, sessão de 12 set. 2024.

7 Vide casos em que o resultado acerca do conhecimento se deu pelo voto de qualidade: CARF. Acórdão nº 9303-007.045, sessão de 10 jul. 2018; CARF. Acórdão nº 9101-004.457, sessão de 9 dez. 2019; CARF. Acórdão nº 9101-004.431; CARF. Acórdão nº 9203-012.613, sessão de 6 dez. 2021; CARF. Acórdão nº 9303-013.356, sessão de 22 set. 2022.

conhecidos, pelo voto de qualidade, 115 processos julgados pela Primeira Turma da CSRF; 104 apreciados pela Terceira Turma; e, na Segunda Turma, apenas 68 acórdãos, até o momento, exibiram tal deslinde.[8]

Segundo determina o art. 118 do Novo RICARF,

> [c]ompete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

De modo análogo ao que acontece nos Tribunais Superiores, tem a CSRF do CARF competência para, ao apreciar recursos especiais, dirimir divergências interpretativas da legislação, a partir do cotejo de decisões proferidas[9] pelo próprio órgão vinculado ao Ministério da Fazenda. Mas não basta a mera comprovação da divergência interpretativa.

O dissenso jurisprudencial deve se dar em relação a questões de direito, de modo a ser necessário que, diante da aplicação de uma mesma legislação,[10] os julgados comparados cuidem da mesma situação fática[11] ou de caso semelhante,[12] a fim de se identificar similitude fático-jurídica. Isso significa que a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova,[13] tampouco é possível pretender o reexame das provas.[14]

A partir de uma análise estritamente de direito, pode-se pretender que seja apontada a correta aplicação da qualificação jurídica para determinado recorte de fato – tal quadro fático-probatório há, contudo, de ser inconteste ou estar estabelecido como premissa pelo voto vencedor, sem necessidade de análise documental, permitindo-se a releitura

---

8 A busca foi feita com a utilização da expressão "voto de qualidade, em conhecer". Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard10_replica_n54/browse?q=%22voto+-de+qualidade%2C+em+conhecer%22. Acesso em: 1º mar. 2025.

9 Calha conferir o disposto no §12 do art. 118 do Novo RICARF, que determina quais acórdãos não poderão servir como paradigma.

10 Cf. CARF. Acórdão n.º 9101-001.629, julgado em 14 nov. 2013; CARF. Acórdão n.º 9202-008.224, julgado em 8 out. 2019; e CARF. Acórdão n.º 9202-011.159, julgado em 2 maio 2014.

11 Cf. CARF. Acórdão n.º 9101-002.102, julgado em 18 fev. 2015, e CARF. Acórdão n.º 9202-010.597, julgado em 23 jan. 2023.

12 Cf. CARF. Acórdão n.º 9101-002.103, julgado em 18 fev. 1015; CARF. Acórdão n.º 9202-007.150, julgado em 14 nov. 2018; e CARF. Acórdão n.º 9202-007.696, julgado em 27 maio 2019.

13 Cf. CARF. Acórdão n.º 9101-001.766, julgado em 8 jan. 2014; CARF. Acórdão n.º 9202-004.287, julgado em 17 ago. 2016; e CARF. Acórdão n.º 9202-010.366, julgado em 20 out. 2022.

14 Cf. CARF. Acórdão n.º 9202-009.487, julgado em 12 maio 2021, e CARF. Acórdão n.º 9101-006.361, julgado em 29 nov. 2022.

da interpretação jurídica.[15] Nesta hipótese, caberia aos integrantes da CSRF indicar o acerto, ou não, do critério jurídico em caso de comprovada divergência na aplicação do direito para um mesmo fato estabelecido como premissa em acórdão paradigma.

1.2 Os debates pela (in)admissibilidade do recurso especial no Acórdão nº 9202-011.429

No acórdão nº 9202-011.429, foram coletados indícios de uma tendência de aproximação do comportamento exibido pelos outros colegiados da CSRF. Naquela assentada, travou a Segunda Turma entusiasmados debates sobre a (in)aptidão do único paradigma que havia superado o crivo prévio do despacho inaugural de admissibilidade.

Para algumas julgadoras, o dissídio interpretativo em situações fáticas assemelhadas não teria sido demonstrado, porquanto,

> [p]ara o paradigma que fora analisado e admitido - Acórdão 2401-004.568, o Colegiado considerou que valores associados a distribuição de lucros, quando destinados a usufrutuário, fariam jus a isenção do imposto de renda; no acórdão recorrido, foi adotado o entendimento de que os dispositivos da legislação tributária relativos ao pagamento de lucros e dividendos não fazem qualquer menção a usufrutuários, não podendo o instituto do usufruto, definido no Direito Civil e instituído entre particulares, descaracterizar a relação jurídica tributária estabelecida nos dispositivos legais que determinam o pagamento de lucros e dividendos aos sócios/acionistas.
>
> A tese apresentada foi no sentido de que se deveria considerar a existência válida e eficaz do usufruto do Recorrente nas quotas da CEQUIPEL, que foram aportadas na empresa OPPITZ.
>
> A autuação fiscal mantida pelo v. acórdão, demonstrou entendimento de que o contribuinte procura justificar o recebimento de lucros isentos decorrentes de distribuição de lucros da empresa CEQUIPEL a OPPITZ, por força de contrato de usufruto que lhe garantiria o recebimento de tais lucros.
>
> No acórdão paradigma nº 2401-004.568 discute-se a possibilidade de isenção com relação aos lucros/dividendos recebidos de pessoas jurídicas apurados com base nos resultados pagos a seus beneficiários, no caso, ao usufrutuário.
>
> [...]
>
> O recorrido desconsiderou o contrato de usufruto firmado entre o Recorrente e a empresa Cequipel, por entender que tal operação não era oponível ao fisco, e sim apenas aos particulares. Assim, não seria aplicável a isenção ao caso.

[15] Cf. CARF. Acórdão n.º 9202-007.145, julgado em 15 ou. 2018, e CARF. Acórdão n.º 9202-002.960, julgado em 18 fev. 2014.

> O acórdão paradigma concluiu pela possibilidade e a incidência da regra de isenção prevista pelo art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995.
>
> Assim sendo, em suma, vejo que no Recorrido o entendimento foi de que não havia estabelecida uma relação de usufruto, e sim uma relação entre empresa investida e acionista. Não é que se interpretou que o recebimento de usufruto não gozaria do benefício de isenção, e sim que que a relação do usufruto não ficou corroborada. Já no paradigma apontado, o entendimento foi de que, numa relação estabelecida de usufruto, haveria a isenção no recebimento dos frutos pelo beneficiário.
>
> Por conseguinte, entendo que não resta demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada pelo contribuinte, razão pela qual não deve ser dado seguimento ao Recurso Especial apresentado.[16]

Noutra banda, entendeu a maioria do colegiado que,

> em ambos os casos o cerne da discussão envolve saber se a pessoa física possui direito à isenção no que diz respeito a lucros distribuídos, na condição de usufrutuário de quotas da empresa que paga os lucros/dividendos.
>
> Sobre o tema, o acórdão paradigma nº 2402-007.248 foi enfático ao entender que "*o instituto do usufruto, definido no Direito Civil e instituído entre particulares*", não poderia "*descaracterizar a relação jurídica tributária estabelecida nos dispositivos legais que determinam o pagamento de lucros e dividendos aos sócios/acionistas*" (fl. 1445). Além disso, a despeito de afirmar que o usufrutuário tem direito à percepção dos frutos do bem, conforme define o Direito Civil, esta seria uma relação particular não oponível ao Fisco a fim de definir a "*fonte pagadora e sujeito passivo, empresa investida e sócio/acionista, definidos na lei tributária para os casos de pagamentos de lucros e dividendos*" (fl. 1445).
>
> Com base no acima exposto, o acórdão recorrido sedimentou que "*não se pode, com um contrato particular, fazer com que haja usufruto da isenção concedida pela legislação tributária ao detentor das quotas do capital da empresa. Uma coisa é usufruir do lucro, outra bem diferente é usufruir da isenção que a legislação concede ao detentor das quotas*" (fl. 1446). Isto porque a instituição de usufruto não tem o condão de alterar o beneficiário de lucros distribuídos de forma isenta, o qual permanece sendo o detentor das quotas da empresa com participação em seu capital social.
>
> Em razão das premissas acima, no caso concreto, o acórdão recorrido concluiu que "*em havendo lucros a distribuir pela CEQUIPEL, a OPPITZ é que teria direito*

[16] Cf. o voto vencido da conselheira relatora Fernanda Melo Leal em: CARF. Acórdão nº 9202-011.429, sessão de 21 ago. 2024.

a isenção quando de sua distribuição, e não o contribuinte, já que este não é mais o detentor das quotas da CEQUIPEL" (fl. 1446).

O acórdão paradigma, por sua vez, em seu voto vencedor, destacou que em nenhum momento foi questionada a idoneidade dos atos societários então praticados (criação da Holding com a instituição do usufruto dos direitos econômicos de participações societárias), mas que a controvérsia se referia aos efeitos tributários decorrentes do usufruto reservado aos acionistas, pois:

"Em síntese apertada, para a fiscalização o pagamento de lucros/dividendos e de juros sobre capital próprio constitui remuneração para os sócios em virtude do capital aplicado na sociedade. Todavia, o usufrutuário não participa diretamente da composição do capital social da sociedade e recebe valores com origem no seu direito real sobre a coisa alheia, e não na condição de acionista da companhia.

Logo, os valores recebidos pelo usufrutuário são rendimentos sujeitos ao regime ordinário de tributação no ajuste anual, sem direito à isenção e/ou tributação definitiva do imposto sobre a renda. Tal linha de raciocínio acabou sendo acatada pela decisão de primeira instância e pelo voto da I. Relatora".

Nota-se que a situação fática narrada é bastante similar ao presente caso.

O voto vencedor do acórdão paradigma, ao interpretar a legislação tributária, societária e civil, concluiu ser possível "*o aproveitamento pelo usufrutuário dos rendimentos produzidos pelas participações societárias, consistente nas faculdades de usar e fruir das ações do capital social*", na medida em que os lucros/dividendos são rendimentos pertencentes ao usufrutuário:

"Dessa forma, levando em conta o regramento normativo exposto do direito civil e societário, é possível assegurar que, uma vez instituído o usufruto, os lucros/dividendos e os juros sobre capital próprio, pagos ou creditados como resultado produzido pelas participações societárias, são rendimentos que pertencem ao usufrutuário".

Desta forma, entendeu improcedente o lançamento consistente na reclassificação dos rendimentos oriundos do exercício do usufruto, dada a correta a classificação dos valores recebidos pelo contribuinte (usufrutuário) como rendimentos a título de lucros/dividendos recebidos de pessoa jurídica.

Ou seja, tanto no caso recorrido como no paradigma, não se questiona a existência (ou a possibilidade) da instituição de usufruto sobre o direito econômico de participação societária, o que foi encarado como possível em ambos os casos.

A divergência surgiu na medida em que, para o acórdão recorrido, o usufrutuário não pode se beneficiar da isenção dos lucros distribuídos, eis que tal isenção foi concedida pela legislação tributária ao detentor das quotas do capital

> da empresa. Ou seja, para o recorrido, o beneficiário de lucros distribuídos de forma isenta somente pode ser o sócio, acionista ou o titular, que detém diretamente a participação societária.
>
> Por outro lado, o acórdão paradigma, ao interpretar o art. 10 da Lei nº 9.249/95 (mesmo dispositivo citado pelo recorrido), asseverou que a isenção estabelecida pela lei tributária é de natureza objetiva, pois escolheu como parâmetro um determinado fato jurídico, sem levar em consideração as condições das pessoas beneficiadas pela exceção. Desta feita, como no caso analisado o usufrutuário foi beneficiário dos lucros/dividendos, concluiu que tais rendimentos são isentos do IRPF.[17]

As turmas da CSRF do CARF se assemelham aos tribunais superiores, que, na estrutura desenhada pela nossa Carta Constitucional, são instâncias excepcionais, o que acaba por elevar os requisitos de admissibilidade. Por serem uma via mais estreita, maiores são os obstáculos para o processamento dos recursos especiais e extraordinários, como demonstra levantamento realizado pelo Gabinete da Vice-presidência do Superior Tribunal de Justiça, que aponta que "95% dos recursos extraordinários interpostos contra decisões do STJ não são enviados ao Supremo" (STJ, 2023). Por não serem as Turmas da CSRF terceira instância, recrudescidos precisam ser os filtros para seu acesso.

2. Imparcialidade no contencioso administrativo fiscal

2.1 O voto de qualidade

Em 2025, o CARF, órgão que sucedeu os antigos Conselhos de Contribuintes, baterá a casa de um século de existência, colocando sobre os ombros de todas e todos que ali estão lotados a tarefa de, cada vez mais, entregar à sociedade um exercício atípico de função judicante de excelência.

Para tanto, é sempre salutar reforçar a imperiosidade de observância do dever de imparcialidade imposto às conselheiras e aos conselheiros que no órgão atuam – *ex vi* do inc. I do art. 81 do Regimento Interno do Carf (RICARF).

Em dois dos incisos do art. 81 do RICARF, que versa sobre os deveres das conselheiras e dos conselheiros, é posta a necessidade de atuação calcada na *imparcialidade*.[18]

---

17 Cf. o voto vencedor do conselheiro redator designado Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim em: CARF. Acórdão nº 9202-011.429, sessão de 21 ago. 2024.

18 Art. 81 do RICARF: "São deveres dos conselheiros, dentre outros previstos neste Regimento Interno:

I - exercer sua função pautando-se por padrões éticos, no que diz respeito à *imparcialidade*, inte-

De igual modo, exige a Portaria MF nº 20, de 17 de fevereiro de 2023, que disciplina o julgamento realizado no âmbito das Delegacias de Julgamento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda, ser dever do julgador "exercer sua função pautado por padrões éticos, especialmente os relativos à imparcialidade, à integridade, à moralidade e ao decoro" – *ex vi* do art. 17.[19]

Uma busca no repositório de jurisprudência do CARF reforça a importância do princípio, que é mencionado em mais de dois mil julgados.[20] Alguns deles ostentam em suas ementas que

> o julgamento da causa é limitado pelo pedido, devendo haver perfeita correspondência entre o postulado pela parte e a decisão, não podendo o julgador afastar-se do que lhe foi pleiteado, sob pena de vulnerar a imparcialidade e a isenção, bases em que se assenta a atividade judicante.[21]

Tendo em vista que a atividade jurisdicional prestada pela Administração Pública por intermédio de seus órgãos de contencioso-tributário – leia-se, delegacias de julgamento e CARF, em âmbito federal – é ultimada em caráter atípico, é pertinente perquirir se o princípio da imparcialidade, da forma como incrustado no modelo constitucional do processo judicial, assume iguais contornos na seara administrativa.

Rememorando as lições colhidas de processualistas civilistas, temos que, para assegurar a imparcialidade dos magistrados, a Carta Constitucional prevê uma plêiade de garantias e vedações, todas voltadas a assegurar a sua independência. A vitaliciedade, a inamovibilidade, a autonomia administrativa e financeira são algumas dessas balizas.[22] Estando o Poder Judiciário organizado hierarquicamente, "[a] independência é condição essencial para a imparcialidade, que pode ser definida como a ausência de interesse pessoal na solução do caso concreto" (Marinoni; Arenhart; Mitidiero, 2020, [s.p.]).

---

gridade, moralidade e decoro, com vistas à obtenção do respeito e da confiança da sociedade; [...]

IV - cumprir e fazer cumprir, com *imparcialidade* e exatidão, as disposições legais a que estão submetidos" (grifos nossos).

19 É importante registrar que nas já revogadas Portaria MF nº 341, de 12 de junho de 2011, e Portaria MF nº 58, de 17 de março de 2006, constava o dever de os julgadores integrantes das Delegacias Regionais de Julgamento (DRJ) agir com imparcialidade.

20 A expressão aparece, atualmente, em 2.521 resultados. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard11_replica_n62/browse?q=imparcialidade. Acesso em: 7 maio 2023.

21 Confira-se, a título exemplificativo, a ementa dos seguintes julgados, todos proferidos pelo CARF: 3302-011.416, sessão de 28 jul. 2021; 9303-001.705, sessão de 5 out. 2011; 9303-001.265, sessão de 6 dez. 2010; 9303-001.082, sessão de 25 ago. 2010.

22 Vide arts. 95 e 99 da CRFB/1988.

Ademais, é prudente frisar que

> o processo judicial apresenta o desmembramento do Estado em sua relação tripartite. Significa que o Estado-Administração, que é uma das partes interessadas, não se confunde com o Estado-Juiz, que tem a função de julgador do litígio, sendo dotado de independência e imparcialidade. (Carvalho Filho, 2013, p. 24)

Ou, como cirurgicamente pontuou Sérgio André Rocha em encontro na Escola da Magistratura do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, "julgador sem garantias não é um julgador independente".[23]

O contencioso administrativo fiscal, embora apresente tramitação semelhante ao judicial – daí o porquê de alguns se referirem a ele como "judicialiforme" (Carvalho Filho, 2013, p. 25) –, ostenta substanciais diferenças.

Em primeiro lugar,

> [n]o processo administrativo, o Estado-Administração é, ao mesmo tempo, parte e juiz, embora frequentemente representado por órgãos diversos. Sendo órgãos da própria Administração, não se pode esperar que atuem sempre com a imparcialidade e equidistância de interesses que caracterizam a atuação dos órgãos jurisdicionais. Por isso mesmo é que, não satisfeita a pretensão no processo administrativo, poderá o interessado [contribuinte] recorrer à via judicial. (Carvalho Filho, 2013, p. 24)

O socorro ao Poder Judiciário, contudo, é vedado à Fazenda Pública, quando administrativamente derrotada. A Lei nº 11.941/2009, ao dispor que o CARF é parte integrante do Ministério da Fazenda e, portanto, do próprio Poder Executivo, afasta o interesse jurídico da Fazenda de recorrer de suas próprias decisões.[24] Daí o porquê, por estarmos diante de uma revisão de atos administrativos, em franca manifestação do exercício do poder de autotutela estatal, ser incompatível com a estrutura do

---

[23] A íntegra do evento, que contou com exposição de Carlos Higino Robeiro de Alencar, Maurício Faro, Sérgio André Rocha e duas das colunistas da seção "Direto do CARF", da revista *Consultor Jurídico*, está disponível no canal do Youtube da EMERJ: https://www.youtube.com/watch?v=_a74gmniXBg.

[24] Há quem sustente que, em casos excepcionais, poderia a Fazenda discutir judicialmente decisão a ela desfavorável proferida pelo CARF. Seriam três as hipóteses: "a) quando a decisão afronta flagrantemente matéria constitucional, sobretudo quando posição superveniente do Supremo Tribunal Federal declare constitucional a exação outrora questionada pelo órgão administrativo. Nesse sentido, o que antes era Súmula do Conselho de Contribuintes (federal) hoje está positivado – os órgãos administrativos de julgamento não podem enfrentar matéria constitucional, para reconhecer sua inconstitucionalidade; b) flagrante violação à legislação tributária; c) comprovada hipótese de corrupção que influencie na decisão do órgão administrativo" (Carneiro, 2018, [s.p.]).

processo administrativo fiscal o desempate pró-contribuinte, estabelecido pela Lei nº 13.988/2020, que ora se busca no Congresso Nacional reverter.

Como pontua Carvalho Filho (2016, [s.p.]), as críticas ao contencioso administrativo "se baseiam no fato de que fica mitigada em favor dos litigantes privados a garantia da imparcialidade, já que na Justiça Administrativa o Estado, em tese, é parte e juiz do conflito".

Em segundo lugar, tanto os conselheiros indicados pelas representações sindicais e patronais quanto os que ingressam no CARF por indicação da Secretaria da Receita Federal do Brasil são submetidos, a cada biênio, a processo de recondução, com necessário aval de quem os indicou para que continuem a exercer a função de julgadores em segunda instância. Assim, além de as garantias que gozam os magistrados não serem extensíveis aos julgadores administrativos, dependem, a cada recondução no mandato, de chancela, seja da representação, seja da RFB.

Os auditores que desempenhavam trabalho de fiscalização, ao ingressarem no CARF, passam a atuar como imparciais julgadores. Não mais lhes cabe buscar elementos para a lavratura do auto de infração, e sim tão-somente a verificação daqueles já trazidos pela autoridade lançadora, de modo a chancelar ou afastar a cobrança. O mesmo ocorre com os que outrora atuavam na advocacia privada. Com a nomeação para atuar no órgão responsável pelo julgamento do contencioso administrativo fiscal federal em segunda instância surge a incompatibilidade – tanto no papel, quanto na prática – do exercício de atividades reservadas aos ativamente inscritos junto à Ordem dos Advogados do Brasil. Deixam de ser advogadas e advogados para tornarem-se julgadoras e julgadores.

Ainda persiste a incompreensão de que, quando um litígio foi resolvido pelo *voto de qualidade*, teria saído vitoriosa a autoridade fazendária, pois necessariamente mantida a autuação. Tal equivocada conclusão parte da inadvertida premissa de que o *voto de minerva*, detido pelos presidentes de Turmas, seria sempre em favor do erário. Tal modo de pensar não coaduna com o modo de atuação do órgão, como pretendemos ter demonstrado.

Ademais, a leitura do texto do § 9º -A do art. 25 do Decreto nº 70.935/1972 atesta a possibilidade de o desempate, pelo voto de qualidade, ser favorável ou desfavorável à Fazenda Pública. A imparcialidade, umbilicalmente atrelada à atuação independente dos julgadores, é inegociável; entretanto, é sempre prudente rememorar existirem uma série de deveres a serem por eles observados, sob pena de perda de mandato.[25]

[25] As hipóteses de perda de mandato estão elencadas no art. 85 do RICARF, dentre as quais se incluem: a inobservância de súmula editada pelo CARF, a apresentação de votos incompletos, a prática de atos de comprovado favorecimento, etc.

2.2 Os debates pela (im)possibilidade de concessão da isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/1995 aos usufrutuários: o mérito do Acórdão nº 9202-011.429

Para desmistificar a ideia de que o voto de minerva encamparia sempre tese favorável à Fazenda Pública, passamos a analisar também o mérito do acórdão nº 9202-011.429, que pôs fim ao litígio com desempate, pelo voto de qualidade, proferido favoravelmente à tese defendida pelo sujeito passivo, cancelando-se a autuação.

O auto de infração foi lavrado por suposta omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, tendo sido a multa qualificada, aplicada no percentual de 150%.

Desde sua impugnação, defendia o sujeito passivo da obrigação tributária que os valores lançados seriam referentes a distribuições de lucros realizadas pela empresa Cequipel, não tendo havido distribuição desproporcional de lucros, uma vez que estaria respaldado por "contrato de usufruto" para o recebimento de tais lucros, após a transferência de 95% das quotas desta empresa para a Oppitz.

Ao fim e ao cabo, foi a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF instada a conferir a uniformização da interpretação do disposto no art. 10 da Lei nº 9.249/1995, que dispõe o seguinte:

> Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

A corrente defendida no voto de relatoria, sob a pena de conselheira não fazendária, que restou vencida, foi a de que

> [q]uanto ao pagamento de lucros e dividendos, em específico, os dispositivos da legislação tributária não fazem qualquer menção a usufrutuários. Por conseguinte, não pode o instituto do usufruto, definido no Direito Civil e celebrado entre particulares, descaracterizar a relação jurídica tributária estabelecida nos dispositivos legais que determinam o pagamento de lucros e dividendos aos sócios/acionistas, os quais devem ser obrigatoriamente acatados pelas autoridades administrativas tributárias, ante o princípio da legalidade estrita a que estão submetidas, a teor do art. 142 do CTN.
>
> Os dispositivos legais do Direito Civil definem ter o usufrutuário direito à percepção dos frutos do bem, mas, como dito, essa é uma relação particular

> acertada entre proprietários e usufrutuário, que não pode ser oposta à definição da fonte pagadora e sujeito passivo, empresa investida e sócio/acionista, definidos na legislação tributária para os casos de pagamento de lucros e dividendos.
>
> Essa determinação está contida nos arts. 109, 116 e 123 do CTN, que são claros ao definir que o direito privado não pode ser utilizado na definição dos efeitos tributários de institutos nele definidos; que o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa que tem relação pessoal e direta com a situação que constituiu o fato gerador e que as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública.
>
> Portanto, o instrumento de concessão de usufruto só produz efeito entre as partes que o firmaram e não geram repercussões tributárias não previstas na legislação do Imposto de Renda.
>
> Em resumo, o tratamento tributário dos usufrutos depende da natureza e das condições do contrato. Normalmente, usufrutos são considerados rendimentos tributáveis, a menos que haja uma isenção específica prevista na legislação tributária. Só poderíamos equipará-los a lucros ou dividendos isentos se existisse uma base legal clara para essa isenção.
>
> Se não há uma disposição legal explícita que permita isentar os usufrutos recebidos de tributação como lucros ou dividendos, o lançamento está correto. Ou seja, diante da interpretação literal da legislação tributária que trata da isenção, na ausência de lei que atribua isenção aos valores recebidos em razão do usufruto, não há como aplicar-lhes tal benefício.
>
> [...]
>
> [P]or derradeiro, a Solução de Consulta Cosit nº 38 de 2018, da própria Receita Federal, é voltada para sociedades anônimas, o que não é o caso do presente processo.[26]

O entendimento divergente, externado também por conselheiro não oriundo dos quadros da Receita Federal do Brasil, foi o de que o art. 10 da Lei nº 9.249/1995

> não delimitou que o beneficiário da mencionada isenção seria apenas o detentor direto de quotas do capital social, ou seja, da participação societária na empresa que distribui os lucros. A norma expõe expressamente que os lucros/dividendos não integram a base de cálculo do IR dos beneficiários (ou seja, daqueles que recebem os lucros/dividendos). Desta forma, aqueles que são os titulares do

[26] Cf. o voto vencido da conselheira relatora Fernanda Melo Leal em: CARF. Acórdão nº 9202-011.429, sessão de 21 ago. 2024.

direito econômico à percepção dos lucros, também são os titulares do direito à isenção estabelecida pela lei tributária.

Sobre o tema, a lei tributária não conferiu qualquer tratamento específico ao usufrutuário de participação societária, de modo que deve-se buscar nos conceitos de direito privado os efeitos típicos deste tipo de relação.

[...]

[A] isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95 é de natureza objetiva, pois elegeu como parâmetro determinado fato jurídico (a distribuição dos lucros/dividendos) sem levar em consideração as condições das pessoas beneficiadas pela exceção. Ou seja, sendo a pessoa titular do direito à percepção de lucros/dividendos, o recebimento de tais valores é isento do imposto de renda, não sendo condição necessária à isenção que o beneficiário detenha participação direta na pessoa jurídica.

Sendo assim, considerar que os beneficiários da isenção prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/95 seriam apenas aqueles que detêm participação direta na pessoa jurídica é – com a devida vênia – inovar a norma jurídica do mencionado dispositivo a fim de restringir sua aplicação.[27]

Conclusão

Doravante, o que se pode esperar é um incremento no rigor da aferição dos pressupostos de admissibilidade, mormente o cotejo demonstrativo da divergência na interpretação da legislação tributária externado em minudente demonstração da identidade fática dos casos postos em confronto. Tarda o abandono de maniqueísmos que reduzem os julgadores a meros intérpretes dos desejos de suas carreiras de origem. Atuação técnica e independente, em inegociável observância aos deveres previstos no RICARF, é o que deve ser esperado – e cobrado – daqueles que optaram por compor o CARF. Que o tempo comprove o acerto das transformações feitas e das que estão por vir.

Referências

CARF. Acórdão n.º 9101-001.629, sessão de 14 nov. 2013.

CARF. Acórdão n.º 9101-001.766, sessão de 8 jan. 2014.

CARF. Acórdão n.º 9202-002.960, sessão de 18 fev. 2014.

CARF. Acórdão n.º 9202-011.159, sessão de 2 maio 2014.

[27] Cf. o voto vencedor do conselheiro redator designado Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim em: CARF. Acórdão nº 9202-011.429, sessão de 21 ago. 2024.

CARF. Acórdão n.º 9101-002.102, sessão de 18 fev. 2015.

CARF. Acórdão n.º 9101-002.103, sessão de 18 fev. 2015.

CARF. Acórdão n.º 9202-004.287, sessão de 17 ago. 2016.

CARF. Acórdão nº 9202-004.637, sessão de 25 nov. 2016.

CARF. Acórdão nº 9303-006.468, sessão de 13 mar. 2018.

CARF. Acórdão n.º 9202-007.145, sessão de 15 out. 2018.

CARF. Acórdão n.º 9202-007.150, sessão de 14 nov. 2018.

CARF. Acórdão nº 9202-007.232, sessão de 27 nov. 2018.

CARF. Acórdão n.º 9202-007.696, sessão de 27 maio 2019.

CARF. Acórdão n.º 9202-008.224, sessão de 8 out. 2019.

CARF. Acórdão nº 9101-004.431, sessão de 4 nov. 2019.

CARF. Acórdão nº 9101-004.457, sessão de 9 dez. 2019.

CARF. Acórdão nº 9202-008.520, sessão de 28 jan. 2020.

CARF. Acórdão nº 9202-009.487, sessão de 12 maio 2021.

CARF. Acórdão nº 9203-012.613, sessão de 6 dez. 2021.

CARF. Acórdão nº 9101-006.277, sessão de 9 set. 2022.

CARF. Acórdão nº 9101-006.308, sessão de 15 set. 2022.

CARF. Acórdão nº 9303-013.356, sessão de 22 set. 2022.

CARF. Acórdão nº 9202-010.405, sessão de 27 set. 2022.

CARF. Acórdão n.º 9202-010.366, sessão de 20 out. 2022.

CARF. Acórdão n.º 9101-006.361, sessão de 29 nov. 2022.

CARF. Acórdão n.º 9202-010.597, sessão de 23 jan. 2023.

CARF. Acórdão nº 9202-010.660, sessão de 25 abr. 2023.

CARF. Acórdão nº 9202-011.032, sessão de 24 out. 2023.

CARF. Acórdão nº 9303-016.004, sessão de 12 set. 2024.

CARNEIRO, Claudio. *Processo tributário*: administrativo e judicial. São Paulo: Saraiva Educação, 2018 [*e-book*].

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Processo Administrativo Federal*: comentários à Lei nº 9.784/1999. São Paulo: Atlas, 2013.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2016 [*e-book*].

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; Mitidiero, Daniel. *Curso de Processo Civil*: tutela dos direitos mediante procedimento comum. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020 [*e-book*]. v. 2.

STJ. A análise de admissibilidade do recurso extraordinário no STJ. *STJ – Superior Tribunal de Justiça*, 19 nov. 2023. Disponível em: https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/2023/19112023-95--dos-recursos-extraordinarios-contra-decisoes--do-STJ-tem-seguimento-negado-ou-sao-inadmitidos.aspx. Acesso em: 10 mar. 2025.

TRIBUTAÇÃO INCIDENTE SOBRE O DIREITO DE IMAGEM DO ATLETA

ANA CLAUDIA BORGES DE OLIVEIRA[1]

Resumo: Este artigo pretende analisar a possibilidade de cessão do direito de imagem do atleta para exploração por terceiro e a tributação que incide sobre o rendimento decorrente. De acordo com o artigo 87-A da Lei n° 9.615/1998, os valores recebidos em contraprestação à cessão do direito de imagem do atleta não consubstanciam salário, pois decorrem de contrato de natureza civil. Contudo, vários autos de infração têm sido lavrados contra os atletas, sob o fundamento de que o direito de imagem é intransmissível e de que há rendimentos salariais disfarçados, recebidos por meio de uma pessoa jurídica. A análise da jurisprudência do CARF demonstra que, hoje, inexiste entendimento pacífico quanto à possibilidade de cessão do direito de imagem do atleta para uma pessoa jurídica e quanto à alteração ou não da natureza do contrato em caso de ausência de demonstração da exploração efetiva da imagem.

Palavras-chave: Tributário; direito de imagem; Imposto de Renda; auto de infração; atleta.

Abstract: This article analyzes the possibility of transferring the athlete's right of privacy to be exploited by a third party and the taxation on the resulting income. According to article 87-A of Law n° 9.615/1998, the amounts received for the assignment of the professional athlete's right of privacy do not constitute salary, because they result from a civil nature contractual adjustment. However, the tax authority has been issuing several notices of violation against the athletes on the grounds that the right of privacy is non-transferable and that there are disguised wage incomes, received through a legal person as if these amounts were arising from the economic exploitation of the right of privacy. Analyzing the CARF's decisions, it is observed that today there is no majority opinion about the possibility of assigning the athlete's right of privacy to a legal entity and whether the absence of demonstration of the effective exploitation of privacy alters the nature of the contract.

Keywords: Tax; right of privacy; Income Tax; tax-deficiency notice; athlete; football player; taxation; individuals; legal entity.

[1] Conselheira da 1ª Seção do CARF, condecorada com a Medalha do Mérito Funcional Ministro Leopoldo de Bulhões. Presidente da Associação de Conselheiros Representantes dos Contribuintes no CARF (ACONCARF). Mestre em Direito Tributário pelo IBDT e especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas pelo IDP. Professora de Direito Tributário no IBDT.

DOI 10.5281/zenodo.17281703

Sumário

1. Introdução 805
2. Rendimentos recebidos por atletas profissionais 806
3. Exploração do direito de imagem por pessoa jurídica 811
4. Da incidência do imposto sobre a renda 815
5. Da jurisprudência do CARF 817
Conclusão 821
Referências 823

1. Introdução

Os atletas podem auferir renda por meio do salário recebido do clube esportivo, pela exploração dos direitos de imagem e a título de direito de arena, além de outros direitos previstos, como luvas, bichos e cláusula penal.

Se na relação de emprego estão presentes os requisitos exigidos pela CLT, os atletas profissionais de futebol são considerados empregados e, observadas as regras da legislação especial (Lei n° 9.615/1998 – Lei Pelé), os contratos são submetidos às regras da legislação geral (CLT).

Quanto à imagem, a doutrina cível explica tratar-se de direito personalíssimo, em regra, intransmissível e irrenunciável, conforme disposição do art. 11 do Código Civil. Contudo, conforme a exegese do próprio dispositivo, trata-se de regra que comporta relativização.

Por força do que dispõe o artigo 87-A da Lei n° 9.615/1998, os valores recebidos em contraprestação à cessão do direito de imagem do atleta profissional não consubstanciam salário, pois decorrem de ajuste contratual de natureza civil entre o atleta e o clube desportivo empregador.

Não obstante, o exercício de atividade personalíssima por meio de pessoa jurídica, sem que se trate de sociedade unipessoal, é amparado pelo art. 129 da Lei 11.196/2005, que surgiu no ordenamento jurídico com a finalidade de viabilizar a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços de natureza intelectual. Ao lado disso, a recente Lei n. 14.597, de 14 de junho de 2023, chamada de Lei Geral do Esporte, expressamente dispõe que os prêmios por performance ou resultado, o direito de imagem e o valor das luvas, caso ajustadas, não possuem natureza salarial e constarão de contrato avulso de natureza exclusivamente civil.

A despeito do amparo legislativo, diversos atletas profissionais, com predominância de jogadores de futebol, têm sido autuados pela Fiscalização Tributária sob a justificativa de que o direito de imagem é intransmissível e de que existem rendimentos salariais disfarçados, recebidos por meio de uma pessoa jurídica como se fossem valores decorrentes da exploração econômica do direito de imagem.

Para a Administração Tributária, ocorre omissão de rendimentos tributáveis, à medida que o atleta, com o intuito de obter carga tributária inferior, foge à incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) e das contribuições previdenciárias incidentes sobre as verbas de natureza salarial.

No caso dos rendimentos salariais recebidos diretamente pela pessoa física, o imposto de renda chega à alíquota progressiva de 27,5% sobre o total recebido. Já no caso

dos rendimentos por exploração da imagem recebidos pela pessoa jurídica, o imposto de renda equivale a uma carga aproximada de 15%, com a permissão de que a pessoa jurídica repasse os rendimentos para a pessoa física na forma de lucros e dividendos.

2. Rendimentos recebidos por atletas profissionais

O atleta profissional, como já mencionado, faz jus ao recebimento de salário, direito de arena, ganhos decorrentes da exploração econômica da imagem, além de outros direitos como luvas, bichos e cláusula penal.

Bichos, na linguagem usualmente utilizada no futebol, refere-se ao prêmio que, "combinado entre atletas e entidades desportivas e pago em caso de triunfos obtidos, enquadra-se no conceito de gratificação, e, por essa razão, é abarcado pelo conceito legal de remuneração de natureza salarial" (Bittencourt Junior, 2015, p. 149). As luvas são os valores pagos pelo clube ao atleta quando da assinatura do contrato, como uma forma de incentivo.

O salário advém da existência de uma relação trabalhista entre o atleta e a entidade desportiva, sob a tutela da Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT – aprovada pelo Decreto-lei n° 5.452, de 1º de maio de 1943), combinada às disposições específicas constantes na Lei Pelé (Lei n° 9.615, de 24 de março de 1998), que trata das normas gerais sobre desporto.

O art. 3º da CLT assevera que o empregado é toda pessoa física que presta serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário. Na falta de um desses requisitos, não está configurada a relação de emprego. No mesmo sentido, o art. 12 da Lei n. 8.212/1991 preconiza que empregado é aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado. Ou seja, esses quatro requisitos devem estar presentes para caracterizar o segurado obrigatório: pessoalidade, habitualidade, subordinação e remuneração.

Ricardo Resende esclarece que "a relação de emprego é apenas uma das modalidades da relação de trabalho, e ocorrerá sempre que preenchidos os requisitos legais específicos, que, no caso, estão previstos nos arts. 2º e 3º da CLT" (Resende, 2020, p. 74).

O contrato trabalhista pactuado entre o atleta e o clube esportivo deve incluir, obrigatoriamente, cláusula indenizatória devida exclusivamente à entidade de prática desportiva à qual está vinculado o atleta no caso de sua transferência para outra entidade, nacional ou estrangeira, ou por ocasião de seu retorno às atividades profissionais em outro clube esportivo, no prazo de até 30 (trinta) meses.

Em benefício do atleta, no contrato deve constar cláusula compensatória para as hipóteses de rescisão decorrente do inadimplemento salarial, de responsabilidade da entidade de prática desportiva, de rescisão indireta, de dispensa imotivada do atleta e nas demais hipóteses previstas na legislação trabalhista.

De tal modo, o salário do atleta fica sujeito à incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF), com alíquota progressiva de até 27,5% sobre o valor auferido, e à incidência de contribuições devidas à seguridade social e a outras entidades, costumeiramente chamadas de "terceiros", em consonância com as disposições das Leis n° 7.713, de 22 de dezembro de 1988, n° 8.212, de 24 de julho de 1991, e n° 5.890, de 8 de junho de 1973.

Além do salário pago pelo clube, o atleta faz jus ao recebimento de valores relativos ao direito de arena, compreendido como a prerrogativa exclusiva de negociar, autorizar ou proibir a captação, a fixação, a emissão, a transmissão, a retransmissão ou a reprodução de imagens do espetáculo desportivo, por qualquer meio ou processo, nos termos dos arts. 42 e 42-A da Lei Pelé.

Com a ressalva de disposição constante em convenção coletiva de trabalho, 5% (cinco por cento) da receita que a entidade de prática desportiva ou o clube de futebol mandante receber em decorrência da transmissão do espetáculo esportivo devem ser repassados aos sindicatos dos atletas profissionais, que distribuirá, em partes iguais, aos atletas que participaram do espetáculo, como parcela de natureza civil.

Não obstante, rotineiramente, a Justiça do Trabalho tem atribuído natureza remuneratória à parcela paga ao atleta decorrente do direito de arena. Nesse sentido, a "jurisprudência do TST é a de que o direito de arena não decorre apenas do uso da imagem do profissional de futebol, mas, também, de sua prestação de serviço ao longo dos 90 minutos da partida. Dessa forma, deve integrar a remuneração do atleta, nos termos do artigo 457 da CLT".[2]

O atleta profissional recebe, ainda, valores decorrentes da exploração econômica do direito de imagem, consagrado pela Constituição Federal como fundamental e inviolável e tutelado como "a expressão exterior sensível da individualidade humana, digna de proteção jurídica" (Stolze; Pamplona Filho, 2020, p. 141). José Afonso da Silva (2017, p. 211) explica que a "inviolabilidade da imagem da pessoa consiste na tutela do aspecto físico, como é perceptível visivelmente".

[2] Cf. TST. ARR-20305-55.2013.5.04.0020, 3ª Turma, relator ministro Alexandre de Souza Agra Belmonte, DEJT de 25 mar. 2022.

Há mais de vinte anos, ao julgar o Recurso Especial n° 74.473, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu a existência do aspecto patrimonial relacionado ao direito de imagem e a possibilidade do uso econômico deste direito para auferir lucros e rendimentos. O relator, ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, concluiu que a "utilização da imagem de atleta mundialmente conhecida, com fins econômicos, sem a devida autorização do titular, constitui locupletamento indevido ensejando a indenização".[3]

É que o direito de imagem "impede, *prima facie*, sua captação e difusão sem o consentimento da própria pessoa. A proteção a esse direito é autônoma em relação à honra, devendo ocorrer ainda que não haja ofensa à estimação pessoal ou à reputação do indivíduo" (Novelino, 2022, p. 387).

Com isso, o direito de imagem é tutelado sob duplo aspecto. O primeiro é moral, de onde se qualifica como direito personalíssimo, inalienável e intransmissível e impede a venda, renúncia ou cessão em definitivo da imagem da pessoa.

O segundo, aspecto patrimonial, retira a absoluta indisponibilidade e permite a licença a terceiros para exploração econômica, exigindo-se, para tanto, a expressa autorização do titular e vedando-se a interpretação ampliativa das cláusulas contratuais para se estender a situações não previstas (Stolze; Pamplona Filho, 2020).

No âmbito infraconstitucional, o Código Civil incluiu a imagem no rol dos direitos da personalidade, que são, consoante expressa exegese do artigo 11, intransmissíveis e irrenunciáveis, não podendo seu exercício sofrer limitação voluntária. Segundo Maria Helena Diniz, ao lado de intransmissíveis e irrenunciáveis, os direitos da personalidade são, também, absolutos, indisponíveis, ilimitados, imprescritíveis, impenhoráveis e inexpropriáveis (Diniz, 2012).

Nesse cenário, os direitos da personalidade são absolutos, na medida em que são oponíveis a todos e não podem sofrer limitação voluntária. Todavia, no tocante à impossibilidade de limitação voluntária, "por uma questão lógica, tal regra pode comportar exceções, havendo, eventualmente, relativização desse caráter ilimitado e absoluto" (Tartuce, 2021, p. 178).

Explica a professora Maria Helena Diniz que a indisponibilidade dos direitos da personalidade é relativa, nos seguintes termos:

> São, em regra, *indisponíveis*, insuscetíveis de disposição, mas há temperamentos quanto a isso. Poder-se-á, p. ex., admitir sua disponibilidade em prol do interesse social; em relação ao direito da imagem, ninguém poderá recusar que sua foto

[3] Cf. STJ. REsp n. 74.473/RJ, relator ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira, Quarta Turma, julgado em 23 fev. 1999, DJ de 21 jun. 1999.

> fique estampada em documento de identidade. Pessoa famosa poderá explorar sua imagem na promoção de venda de produtos, mediante pagamento de uma remuneração convencionada. [...] Logo, os direitos da personalidade poderão ser objeto de contrato como, por exemplo, o de concessão ou licença para uso de imagem ou de marca (se pessoa jurídica); o de edição para divulgar uma obra ao público [...]. Como se vê, a disponibilidade dos direitos da personalidade é relativa. (Diniz, 2012, p. 135)

Ao elucidar o tema, Flavio Tartuce cita como exemplo as situações em que há "cessão onerosa dos direitos patrimoniais decorrentes da imagem, que não pode ser permanente. Assim, pode-se dizer que um atleta profissional tem a liberdade de celebrar um contrato com uma empresa de material esportivo, visando à exploração patrimonial de sua imagem" (Tartuce, 2021, p. 179).

Em relação aos atletas profissionais, o art. 87-A da Lei Pelé, incluído pela Lei n. 12.395, de 16 de março de 2011, prevê que o direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo.

A Lei n. 13.155, de 4 de agosto de 2015, incluiu o parágrafo único a este dispositivo para determinar que, quando houver, por parte do atleta, a cessão de direitos ao uso de sua imagem para a entidade de prática desportiva detentora do contrato especial de trabalho desportivo, o valor correspondente ao uso da imagem não poderá ultrapassar 40% (quarenta por cento) da remuneração total paga ao atleta, composta pela soma do salário e dos valores pagos pelo direito ao uso da imagem.

Não obstante haja a proteção constitucional ao direito de imprensa, considerada como "atividade preciosa na construção do pluralismo e do debate de ideias, essenciais à democracia" (Farias, 2022, p. 175), se a divulgação da imagem de um atleta profissional, assim como de artistas, é passível de gerar receitas para os detentores dos meios de comunicação, o atleta, igualmente, faz jus ao recebimento dessa receita, sob pena de enriquecimento ilícito do meio de comunicação.

A manifestação do Tribunal Superior do Trabalho (TST) quanto a verbas recebidas por atletas a título de cessão de direito de imagem é a de que não ostentam natureza salarial, salvo se comprovada a existência de fraude *à* legislação trabalhista e o desvirtuamento do contrato pactuado.[4]

[4] Cf. TST. E-ED-RR-1442-94.2014.5.09.0014, Subseção I Especializada em Dissídios Individuais, relator ministro Lelio Bentes Correa, DEJT de 25 mar. 2022.

Em 2023, foi sancionada a Lei n. 14.597, de 14 de junho de 2023, que instituiu a Lei Geral do Esporte e, entre outros pontos, estabeleceu que a cessão dos direitos de imagem não possui natureza salarial, ou seja, não deve ser tratada como remuneração pelo trabalho prestado. Consta no art. 85, § 1º, que "o direito de imagem e o valor das luvas, caso ajustadas, não possuem natureza salarial e constarão de contrato avulso de natureza exclusivamente civil". Essa definição elucidativa visa diferenciar expressamente os valores envolvidos na cessão de imagem dos rendimentos salariais, garantindo maior clareza e afastando dúvidas quanto à sua tributação.

A intenção do legislador é clara ao permitir a celebração de dois contratos distintos dentro de uma mesma relação: o contrato especial de trabalho desportivo e o contrato de cessão de direito de imagem. Essa abordagem visa garantir uma separação inequívoca entre as obrigações laborais e a exploração econômica da imagem do atleta, proporcionando uma maior segurança jurídica e conformidade legal.

O artigo 164 da Lei Geral do Esporte, por sua vez, autoriza a cessão ou exploração por terceiros, incluindo a possibilidade de que tal exploração seja realizada por pessoa jurídica da qual o atleta profissional seja sócio. Essa disposição reforça a autonomia dos atletas na gestão de seus direitos de imagem, ao mesmo tempo que amplia as possibilidades de estruturação jurídica dessas operações. E o parágrafo primeiro do artigo 164 estabelece que não há impedimento para a formalização do contrato de cessão de uso da imagem do atleta profissional com a entidade de prática desportiva com a qual mantém vínculo empregatício. Essa disposição assegura que o ajuste relativo à exploração da imagem do esportista possa ocorrer concomitantemente ao contrato de trabalho, distinguindo as duas relações jurídicas e garantindo a segurança legal necessária para ambas as partes envolvidas.

A *ratio* da lei é a regulamenta*ção* dos direitos autorais e conexos, permitindo ao titular desses direitos a possibilidade de conceder seu uso a terceiros. Não há impedimento quanto à forma de exploração comercial, o que permite que a cessão desses direitos resulte em benefícios econômicos para o detentor. Ademais, a nova lei encontra plena conformidade com o art. 129 da Lei n. 11.196/2005.

Outro ponto relevante inserido no artigo 164 da Lei Geral do Esporte é o parágrafo segundo, que aumenta o limite da porcentagem para 50% na soma total em conjunto com o valor recebido no contrato especial de trabalho desportivo. Antes da vigência deste dispositivo, o valor correspondente ao uso da imagem não poderia ultrapassar 40% da remuneração total paga ao atleta, que era o estabelecido pelo parágrafo único do art. 87-A da Lei Pelé. Essa alteração proporciona maior flexibilidade na composição da remuneração dos atletas, permitindo uma exploração econômica mais vantajosa dos direitos de imagem.

Em razão da sua recente entrada em vigor, ainda não se tem verificado o enfrentamento da sua aplicabilidade no CARF. Desse modo, a jurisprudência analisada adiante respalda-se, em sua maior parte, na legislação anterior e nos fundamentos de simulação.

Estabelecida a legalidade da cessão e exploração dos direitos de imagem dos atletas profissionais diante da indisponibilidade relativa desse direito conferido à personalidade, passa-se à análise da possibilidade de exploração por meio de pessoa jurídica e a existência de parâmetros normativos aptos a definir o modo de atuação.

3. Exploração do direito de imagem por pessoa jurídica

Ao lado da previsão do art. 87-A da Lei Pelé de que o direito de imagem do atleta pode ser cedido ou explorado por ele, podendo inclusive ser cedido a um terceiro, seja pessoa física ou pessoa jurídica, o exercício de atividade personalíssima por meio de pessoa jurídica, sem que se trate de sociedade unipessoal, é amparado pelo art. 129 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, que surgiu no ordenamento jurídico com a finalidade de viabilizar a contratação de pessoa jurídica para a prestação de serviços de natureza intelectual, cultural, artística ou científica.

Para Ricardo Mariz, o escopo desse dispositivo é "pacificar inúmeros litígios que então existiam (e ainda existem), nos quais a fiscalização federal não reconhece a condição de pessoa jurídica e pretende tratar como pessoa física" (Oliveira, 2019, p. 520).

Estabelece o dispositivo que, para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil).

O art. 50 do Código Civil permite a desconsideração da personalidade jurídica no caso de abuso, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.

A desconsideração da personalidade jurídica (ou *disregard of the legal entity*) permite que não mais se considerem os efeitos da personificação da sociedade para atingir e vincular responsabilidades dos sócios, com o intuito de impedir a consumação de fraudes e abusos por eles cometidos que causem prejuízos e danos a terceiros (Tartuce, 2021).

Conforme explicam Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi (2018), no campo do Direito Tributário, tanto a fraude, como a simulação e a dissimulação são meios ilícitos de evasão ou sonegação fiscal. Nesse sentido, o "princípio da legalidade da tributação, como estatuído no Brasil, obsta a utilização da chamada *interpretação econômica* pelo aplicador, mormente por parte do Estado-Administração, cuja função é a de aplicar a lei aos casos concretos, de ofício" (Coêlho, 2020, p. 248-249).

Seguindo, entende-se por atividade personalíssima aquela que é *intuito personae*, ou seja, cuja realização deve ser feita pela própria pessoa física. Personalíssimo é, assim, aquele ato ou serviço que depende essencialmente do indivíduo a que se refere para ser realizado, ou ainda aquele cuja execução não comporta modificação quanto ao seu sujeito (Tartuce, 2021).

O art. 129 da Lei n° 11.196/2005 estabelece uma exceção à regra da tributação na pessoa física dos rendimentos recebidos na prestação de serviços de caráter personalíssimo, autorizando a sujeição à legislação aplicável às pessoas jurídicas, nas hipóteses de prestação de serviços intelectuais, de natureza científica, artística ou cultural.

Serviço intelectual, de fato, é conceito fluido de definição imprecisa, e a única certeza a esse respeito é a de que a natureza científica, artística ou cultural é rol exemplificativo deste dispositivo. A despeito da divergência doutrinária relacionada à aplicação do art. 129 da Lei n° 11.129/2005 pela exploração do direito de imagem, parece lógico o entendimento quanto à existência de um aspecto cultural no contexto de influência da imagem.

Para Ricardo Mariz de Oliveira, inexistem dúvidas quanto à abrangência do art. 129 da Lei n. 11.129/2005, já que a "palavra 'inclusive', nele contida – 'serviços intelectuais, *inclusive* os de natureza científica, artística ou cultural' –, não deixa margem a tergiversações que pretendam dizer que a natureza científica, artística ou cultural constitua uma relação exaustiva da norma" (Oliveira, 2019, p. 539).

O Tribunal Regional Federal da 2° Região, ao julgar o pedido de anulação do Auto de Infração lavrado pela Receita Federal do Brasil em face do jornalista Richard Boechat, destacou que aquele que presta serviço em caráter personalíssimo, ou seja, relacionado somente à pessoa, e que não pode ser transferido a outro, pode recolher tributos como pessoa jurídica com fundamento no art. 129 da Lei n° 111.96/2005.[5]

Constou no voto do desembargador relator que, conforme ensinamento de Marco Aurélio Grecco, a "elisão aceitável ocorre sempre que o planejamento fiscal estiver

[5] Cf. Processo n° 2008.51.01.022319-5, relator desembargador federal Ricardo Perlingero, data da decisão: 3 dez. 2012, data da publicação: 13 dez. 2013.

lastreado, não apenas na literalidade da norma, mas principalmente na sua *mens legis*" (Grecco, 2011, p. 495). O magistrado destacou, ainda, a lição de Ricardo Lobo Torres, no sentido de que a elisão admissível revela-se por meio de uma "economia de imposto obtida pela interpretação razoável da lei tributária, enquanto a elisão abusiva uma economia de imposto em razão da prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei ou no seu espírito" (Torres, 2012, p. 8).

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2446, o Supremo Tribunal Federal (STF) concluiu pela constitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN), introduzido pela Lei Complementar n° 104, de 10 de janeiro de 2001, segundo o qual a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

De acordo com a relatora, ministra Cármen Lúcia, a desconsideração autorizada pelo dispositivo está limitada aos atos ou negócios jurídicos praticados com intenção de dissimulação ou ocultação de fato gerador que, além de estar previsto em lei, já tenha se materializado. Importante observar que a mencionada lei ordinária ainda não foi editada.

As normas de combate ao abuso em matéria fiscal servem para evitar o "desvirtuamento do sistema jurídico em prol de ganhos pessoais ou para fins que não lhe eram originalmente pensados" (Pereira; Przepiorka; Messeti, 2018, p. 489).

Nesse cenário, Hugo de Brito Machado (2009) explica que, a despeito da inexistência de uniformidade terminológica na doutrina, o termo *evasão* serve para designar a forma ilícita de fugir do tributo, enquanto a *elisão* refere-se *à* forma lícita de praticar essa mesma fuga. Contudo, em sentido amplo, tratam, outrossim, de qualquer forma de fuga ao tributo, lícita ou ilícita. Conclui o professor que:

> O que importa, a rigor, é saber se o comportamento adotado pelo contribuinte para fugir, total ou parcialmente, ao tributo (evasão fiscal), ou para eliminar, ou suprimir, total ou parcialmente, o tributo (elisão fiscal), é um comportamento lícito ou ilícito. Em outras palavras, a questão essencial que deve ser enfrentada é a de saber se em determinado caso ocorreu, ou não, o fato gerador da obrigação tributária e qual a sua efetiva dimensão econômica.
>
> Assim, quando se fala em norma geral antielisão, o que na verdade se tem em vista é uma norma dirigida ao intérprete e aplicador da lei tributária, o que autoriza a fugir dos limites da norma tributária definidora da hipótese de incidência do tributo, para alcançar situações nela não previstas. (Machado, 2009, p. 131-132)

Nesse ponto, *é* importante lembrar que o combate ao abuso em matéria fiscal pode ser feito através de regras específicas (*Specific Anti-avoidance Rules* – SAARs) ou por meio de normas gerais antiabuso (*General Anti-Avoidance Rule*s – GAAR). Estas não possuem modelo único, porém lastreiam-se em conceitos indefinidos que podem viabilizar uma autuação discricionária das autoridades fiscais, diante da impossibilidade de previsão taxativa das situações de abuso em planejamento fiscal (Pereira; Przepiorka; Messeti, 2018).

No plano internacional, em outubro de 2022, o técnico da seleção portuguesa, Fernando Santos, foi julgado pelo Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária (CAAD) de Portugal, que manteve a autuação fiscal contra ele lavrada sob os fundamentos de que os valores recebidos por meio da pessoa jurídica eram verbas salariais, de que houve abuso da forma jurídica adotada por inexistência de razões econômicas válidas para interposição de pessoa jurídica, utilizada para alcançar resultado fiscal mais favorável, e de que há a aplicação ao caso da chamada Cláusula Geral Antiabuso (CGAA) – no Brasil, falamos em norma geral antiabuso.

A CGAA, prevista no n. 2 do art. 38 da Lei Geral Tributária (LGT) de Portugal, tem como princípio a prevalência da substância sobre a forma e, na redação em vigor à data dos fatos e aplicável ao caso (posteriormente alterada pela Lei n. 32/2019, de 3 de maio), estabelecia que são ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de fatos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim econômico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e sem produzir as vantagens fiscais referidas.

No âmbito nacional, em dezembro de 2020, o Supremo Tribunal Federal finalizou o julgamento da Ação Declaratória n. 66 (ADC 66), em que concluiu pela constitucionalidade do art. 129 da Lei n. 11.196/2005. Constou no voto da relatora, ministra Cármen Lúcia, que a "regra jurídica válida do modelo de estabelecimento de vínculo jurídico estabelecido entre prestador e tomador de serviços deve pautar-se pela mínima interferência na liberdade econômica constitucionalmente assegurada e revestir-se de grau de certeza para assegurar o equilíbrio nas relações econômicas e empresariais".

Estabelecidos os apontamentos vigentes no ordenamento, passa-se à análise do imposto sobre a renda incidente sobre os ganhos auferidos a título de direito de imagem.

4. Da incidência do imposto sobre a renda

A Constituição Federal outorga competência à União para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), nos termos dos arts. 145 e 153, inciso III e § 2º. Determina, ainda, no art. 146, inciso III, alínea "a", que cabe à lei complementar estabelecer fato gerador, base de cálculo e contribuinte deste imposto.

Cumprindo com o dispositivo constitucional, o Código Tributário Nacional (CTN – Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966) estabelece no art. 43 que o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, que é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; ou de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os demais acréscimos patrimoniais.

A Lei Complementar n. 104, de 2001, incluiu os §§ 1º e 2º ao art. 43 do CTN para dispor que a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. E, na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto sobre a renda.

Quanto ao contribuinte, o CTN determina, no art. 45, que é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Ademais, pode a lei atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Destaca-se, nesse ponto, a distinção tradicional albergada por Aliomar Baleeiro em nota atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi:

> Os contribuintes são ou pessoas físicas (indivíduos), ou pessoas jurídicas (sociedade e negociantes individuais). Um negociante que opere sob sua firma individual é pessoa jurídica, quanto à tributação estabelecida para os lucros da empresa, e pessoa física, para efeito do imposto progressivo que atinge sua renda global, de qualquer origem, inclusive esses lucros. [...] Enquanto as pessoas jurídicas sofrem o imposto proporcional, uniforme, sobre todos os seus rendimentos, sem quaisquer distinções de fontes ou natureza deles, as pessoas físicas pagam com deduções diferenciais em cada categoria em que se classificam seus rendimentos, discriminados pela fonte ou natureza deles. (Baleeiro, 2013, p. 1.097)

O imposto de renda tem como contribuinte, portanto, a pessoa física ou a pessoa jurídica, sendo esta capaz de direitos e obrigações e distinta da pessoa ou pessoas naturais que a compõem. A caracterização é importante na medida em que, para a pessoa física, a base de cálculo do imposto será a renda líquida com a aplicação de alíquotas

progressivas. No caso das pessoas jurídicas, a base de cálculo é o lucro real, presumido ou arbitrado, e a alíquota aplicada é proporcional (Machado, 2009).

A Lei n° 7.713, de 22 de dezembro de 1988, contempla a disciplina básica do IRPF, com o complemento do Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018, que regulamenta e traz a consolidação da legislação do imposto de renda até 31 de dezembro de 2016 (Schoueri; Mosquera, 2021), além da Lei n° 9.250, 26 de dezembro de 1995.

Quanto ao IRPF, prevalece o princípio do balanço, segundo o qual a renda tributável é apurada pelo saldo do que foi ganho no período de um ano e o gasto para a obtenção dos rendimentos, mais as despesas da automanutenção, nelas incluído o mínimo vital para uma existência digna (Coêlho, 2020).

A apuração do Imposto sobre Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), por sua vez, pode ser feita pelo regime do Lucro Real, do Lucro Presumido ou do Lucro Arbitrado. As principais disposições do IRPJ estão nas Leis n. 8.981/1995 e n. 9.430/1996, entre outras normas legais e infralegais, como a Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017, que dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto, e o Decreto n. 9.580/2018, que regulamenta a fiscalização, arrecadação e administração do IRPF e do IRPJ e é conhecido como RIR/18 (Paulsen, 2020).

Em apertada síntese, o IRPJ apurado sobre o Lucro Real tem como base de cálculo o lucro líquido ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pelo art. 6º do Decreto-lei n. 1.598/1977. Já no regime do Lucro Presumido, que constitui opção do contribuinte não enquadrado em nenhum dos impedimentos previstos no artigo 14 da Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998, a base de cálculo é determinada pela aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta deduzida das devoluções, vendas canceladas e descontos incondicionais; aqui, a apuração do lucro líquido é substituída por uma presunção de lucro.

Se a pessoa física recebe rendimentos de uma pessoa jurídica, cabe a esta a retenção dos valores devidos a título de IR na fonte. A empresa, fonte pagadora, figurará como responsável pelo recolhimento do tributo e a pessoa física como contribuinte. Caso a pessoa física receba de uma outra pessoa física, aquela que recebeu o rendimento deve pagar os valores devidos a título de IR através do carnê-leão.

Com relação aos lucros ou dividendos pagos pelas pessoas jurídicas, até o advento da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, incidia o IR tanto sobre a pessoa jurídica, quanto sobre a pessoa física que recebia o resultado do lucro apurado (Cassone, 2018). Após, determinou-se que os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não estavam

sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integravam a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no país ou no exterior – art. 10 da Lei n. 9.249/1995.

Luís Eduardo Schoueri e Roberto Queiroga Mosquera (2021) alertam que o imposto de renda das pessoas jurídicas não incide somente sobre pessoas jurídicas e citam que determinadas pessoas físicas que prestam serviços ou exerçam determinadas atividades são equiparadas às pessoas jurídicas para fins de tributação do IRPJ.

Não obstante, considerável parte da doutrina tributária, como apontam Luís Eduardo Schoueri e Mateus Calicchio Barbosa (2021), Reuven Avi-Yonah (2007), entende que o IRPJ não passa de meio indireto de tributação dos sócios, antes da distribuição da renda aos sócios.

Trata-se de consideração importante, na medida em que, havendo a cessão do direito de imagem para exploração por pessoa jurídica, os ganhos oriundos pela exploração patrimonial da imagem não deixam de ser tributados, sofrendo a incidência do IRPJ, e não do IRPF.

5. Da jurisprudência do CARF

Diversos atletas, em sua maioria jogadores de futebol, além de técnicos esportivos e artistas, tiveram contra si autuações fiscais lavradas sob o fundamento de impossibilidade de auferirem rendimentos decorrentes da exploração do direito de imagem em nome de uma pessoa jurídica. O caso dos atletas esportivos comporta distinções na medida em que a Lei Pelé sofreu alterações graduais ao longo dos anos para dispor expressamente sobre a cessão do direito de imagem.

Ainda em 2009, antes das principais alterações consolidadas na Lei Pelé quanto à possibilidade de cessão do direito de imagem do atleta, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF deu provimento ao recurso voluntário interposto pela Sociedade Esportiva Gama contra auto de infração lavrado que exigia o recolhimento de contribuição devida à seguridade social, parte dos segurados empregados, e aquelas devidas a outras entidades ("terceiros"), incidentes sobre os valores pagos aos atletas a título de direito de imagem por intermédio de pessoa jurídica, no período de janeiro de 2001 a dezembro de 2004.

Por maioria de votos, a turma concluiu que o

> direito de imagem, valor que é pago por terceiros, detentores dos meios de comunicação, aos atletas, como remuneração pela transmissão dos jogos não constitui salário, direto ou indireto. Isso porque os valores pagos não se destinam à remuneração do custeio do trabalho prestado pelo atleta ao clube

> contratante, nem tem relação alguma com a execução regular do contrato de trabalho. Tratando-se, na verdade, de pagamento originário, efetuado pelos compradores diretos dos direitos dos espetáculos, aos seus astros, sob a forma de negócios comerciais completamente distintos dos contratos de trabalho.[6]

Desta decisão, não foi interposto recurso.

No âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em novembro de 2016, a Segunda Turma concluiu, de forma desfavorável ao atleta Gustavo Kuerten, que, quanto à incidência do imposto sobre a renda, "os rendimentos decorrentes de serviços de natureza eminentemente pessoal, inclusive os relativos a cessão de direitos de imagem, devem ser tributados na pessoa física do efetivo prestador do serviço, sendo irrelevante a denominação que lhes seja atribuída ou a criação de pessoa jurídica visando alterar a definição legal do sujeito passivo". Admitiu, contudo, que, diante da reclassificação dos rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física, devem ser abatidos os tributos pagos na pessoa jurídica.[7]

Em maio de 2019, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF, ao analisar o recurso voluntário interposto pelo jogador de futebol Deco, brasileiro naturalizado português, cuja autuação refere-se aos exercícios de 2012 e 2013, decidiu pela inaplicabilidade do art. 129 da Lei n. 11.196/2005 sob o fundamento de que "a exploração do direito de imagem de um jogador de futebol, além de não ter natureza de prestação de serviço intelectual, não possui natureza científica nem artística".

Em que pese ter sido incluído como fundamento do voto vencido, o voto vencedor foi omisso quanto à aplicação das disposições constantes no art. 87-A da Lei Pelé, incluído pela Lei n. 12.395, cuja vigência iniciou-se em março de 2011.[8]

Não obstante, o recurso voluntário do jogador Deco foi provido parcialmente apenas para determinar que fossem deduzidos do lançamento os valores arrecadados a título de imposto de renda da pessoa jurídica, cuja receita foi desclassificada e considerada rendimentos auferidos pela pessoa física, e para excluir a qualificadora da multa, reduzida para 75%. O recurso especial não foi conhecido pela 2ª Turma da Câmara Superior.

Essa mesma turma do CARF, no julgamento do atleta Domingos, decidiu pela inaplicabilidade do art. 87-A sob o fundamento de que os contratos de imagem não fixavam direitos e deveres e de inaplicabilidade do art. 129 por inexistência de contrato

---

6 Cf. Acórdão n. 2301-000.618, 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção, julgado em 28 set. 2009.

7 Cf. Acórdão n. 9202-004.548, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 23 nov. 2016.

8 Cf. Acórdão n. 2401-005.938, 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, julgado em 16 jan. 2019.

autônomo de direito de imagem em relação ao contrato de trabalho. Assim, concluíram que os "valores fixos e mensais pagos pelo clube ao jogador de futebol, por meio de empresa intermediária, não podem ser considerados como retribuição pelo direito do uso de imagem de forma a não integrar os rendimentos tributáveis do contribuinte, uma vez constatado que tais valores são mera contrapartida pelo trabalho do atleta".[9]

Quanto ao atleta Conca, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais reformou o acórdão favorável ao atleta sob o fundamento de que os rendimentos obtidos pela exploração de direito personalíssimo vinculado ao exercício da atividade esportiva devem ser tributados na pessoa física.

Nesse sentido, dispõe o julgado que os

> rendimentos obtidos pelo contribuinte em virtude de exploração de direito personalíssimo vinculados ao exercício da atividade esportiva devem ser tributados na declaração da pessoa física, que é de fato aquela que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador, sendo irrelevante a existência de registro de pessoa jurídica para tratar dos seus interesses.[10]

É notório o caso do jogador Neymar Junior, no qual a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF,[11] na composição de 2017, deu parcial provimento ao recurso voluntário do jogador de futebol para, em apertada síntese e quanto ao tema aqui retratado, excluir da base de cálculo do lançamento os valores relativos aos rendimentos decorrentes dos contratos de publicidade celebrados entre a Neymar Sport e terceiros, com a exceção daqueles firmados com o Santos Futebol Clube.

A Turma concluiu pela redução de parte do valor lançado contra o jogador sob os fundamentos, entre outros, de que "o direito de imagem, não obstante ser personalíssimo, pode ser cedido ou explorado por terceiro, uma vez que possui vertente patrimonial disponível".

No tocante à exclusão dos rendimentos decorrentes dos contratos celebrados com terceiros, exceto os firmados com o Santos Futebol Clube, tal conclusão decorre do entendimento de que

> a negociação gratuita do direito de imagem não é vedada pela lei, mas da forma como foi feita, sem qualquer restrição na exploração do direito de imagem e sem qualquer obrigação para as partes, destoa dos padrões de mercado e revela a ausência de propósito negocial; e, em que pese a exploração do direito

9 Cf. Acórdão n. 2401-007.199, 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, julgado em 3 dez. 2019.

10 Cf. Acórdão n. 9202-007.322, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, julgado em 7 jan. 2019.

11 Cf. Acórdão n. 2402-005.703, 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, julgado em 15 mar. 2017.

> de imagem possuir natureza jurídica tipicamente civil, há que se reconhecer a natureza salarial dos valores recebidos quando, no caso concreto, a entidade não consegue comprovar a efetiva exploração do direito de imagem contratada com o atleta, a parcela é ajustada em valores fixos, independentemente da exploração da imagem, ou ainda quando supera o valor nominal do salário do atleta.

Menciona, ainda, que

> para a exploração por pessoa jurídica do direito de imagem do atleta, mister que exista uma relação jurídica do atleta com a empresa, de modo a garantir a prestação dos serviços, que é pessoal. Assim, o atleta pode ser sócio ou ser contratado para prestar os serviços. Sem nenhuma relação com a pessoa jurídica que explora o direito de imagem, como no caso que se examina, a empresa sequer pode negociar livremente, necessitando sempre da interveniência do atleta, como se observa nos contratos trazidos ao feito, revelando que os serviços foram pessoalmente prestados, e que os rendimentos devem ser tributados na pessoa física.

De forma favorável ao atleta, permitiu, ainda, a compensação dos tributos pagos pelas pessoas jurídicas tidas por responsáveis solidárias e cujas receitas foram reclassificadas como rendimentos tributáveis recebidos pelo contribuinte pessoa física, e determinou a retificação do lançamento.

Em sendo reclassificados os rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física, deve-se adotar o mesmo procedimento em relação aos tributos pagos na pessoa jurídica vinculados aos rendimentos e receitas reclassificados. Ou seja, apurado o imposto na pessoa física, deste devem-se abater os tributos pagos na pessoa jurídica, antes dos acréscimos legais de ofício.

No caso, estava em julgamento não só o recebimento de valores a título de cessão de direito de imagem, mas outros, como aqueles derivados da cláusula indenizatória decorrente da transferência do atleta para outro time de futebol.

O conselheiro redator do voto vencedor entendeu que a pessoa jurídica fora criada com o propósito específico de deslocar a tributação dos rendimentos recebidos do Barcelona da pessoa física do jogador para aquela pessoa jurídica e concluiu pela existência de simulação, no caso, pela ausência de constatação de uma estrutura operacional relacionada à pessoa jurídica, "bem como de falta de capacidade econômica para a consecução dos objetivos sociais consultoria esportiva e empresarial, representação, assessoria e participações empresarial e esportiva".

Esta mesma turma julgadora, no ano de 2022, em outra composição, no Acórdão n. 2402-010.848, de minha relatoria, deu provimento, por maioria, ao recurso voluntário do jogador Cristiano Espíndola de Avalos dos Passos sob o fundamento de que

há a possibilidade de cessão e exploração da imagem do atleta por meio de pessoa jurídica, desde que haja contrato de natureza civil que não se confunda com o contrato desportivo. O Acórdão foi reformado pela Segunda Turma da Câmara Superior, nos termos do Acórdão n. 9202-011.585, sessão de 28 de novembro de 2024, com a conclusão de que "demonstrada por elementos incontroversos a prática de atos artificiais que caracterizam simulação, inexistindo efetiva exploração econômica em atividade organizada em conceito empresarial, é dever da autoridade fiscal requalificar a sujeição passiva indicando os fatos efetivamente ocorridos".

No ano de 2023, por meio dos Acórdãos n. 2401-011.413 e n. 2401-011.414, foi analisada a cessão do direito de imagem de um auxiliar técnico de futebol e a aplicação da Lei n. 14.597/2023, no que se refere a fatos geradores ocorridos em 2007, 2008, 2011 e 2012, antes da vigência da norma. O relator, que restou vencido, entendia pela aplicação desta lei, sob o fundamento de que havia nela permissão, no bojo do art. 164, para a exploração da imagem dos atletas e dos membros das comissões técnicas, "sendo indubitável a sua aplicabilidade ao caso dos autos, ante o seu viés interpretativo".[12]

Demonstra-se, com isso, que a jurisprudência do CARF não tem posicionamento consolidado quanto à possibilidade de exploração do direito de imagem do atleta por pessoa jurídica e a incidência do imposto de renda, restando aguardar os próximos julgados e a direção a ser seguida.

Conclusão

Conforme tratado nas linhas acima, o art. 87-A da Lei Pelé, incluído pela Lei n. 12.395/2011, admite de forma expressa que o direito ao uso da imagem do atleta possa ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo.

Já o parágrafo único do art. 87-A, incluído pela Lei n. 13.155/2015, em viés antiabusivo, dispõe que a cessão de direitos ao uso de imagem feita pelo atleta ao clube esportivo que detém seu contrato de trabalho esportivo não pode ultrapassar o valor correspondente a 40% da remuneração total paga ao atleta.

Veja-se que o percentual de 40% aplica-se somente ao caso de cessão de direito de imagem e contrato de trabalho esportivo feitos entre o mesmo clube esportivo.

[12] Cf. Acórdãos n. 2401-011.414 e n. 2401-011.413. Relator conselheiro Matheus Soares Leite, redator designado Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamentos, sessão de 5 out. 2023, publicado em 29 nov. 2023.

Nesse sentido, estabelecida a legalidade da cessão e exploração dos direitos de imagem dos atletas profissionais diante da indisponibilidade relativa desse direito conferido à personalidade, analisou-se a possibilidade de exploração por meio de pessoa jurídica em consonância com as disposições normativas vigentes para fins de incidência do imposto sobre a renda.

Nos casos levados a julgamento no âmbito do CARF, a autoridade fiscal indicou quem entendia ser o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária e reclassificou a receita para considerar como rendimentos auferidos pela pessoa física, e não pela pessoa jurídica. O procedimento fiscal não é resultado da desconsideração da personalidade jurídica, nem é necessário que haja essa desconsideração para que ocorra a reclassificação da receita recebida se, de fato, se tratar de um rendimento auferido pela pessoa física, e não pela pessoa jurídica.

No caso da reclassificação da receita, altera-se o contribuinte do imposto de renda, que deixa de ser a pessoa jurídica e passa a ser a pessoa física; já no caso da desconsideração da personalidade jurídica, o contribuinte continua sendo a pessoa jurídica, no entanto, a responsabilidade pelo pagamento do débito é imputada aos sócios.

Nos termos do art. 129 da Lei n° 11.196/2005, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, pode ser submetida à legislação aplicável às pessoas jurídicas. Essa norma não cria nova forma de tributação, tampouco busca atribuir condição de contribuinte a pessoa diversa daquela determinada pelo Código Tributário Nacional. Simplesmente dirime dúvidas quanto à tributação dos rendimentos recebidos pela prestação de serviços intelectuais por meio de sociedades ou em nome destas, mesmo que em caráter personalíssimo.

Indo além, cingindo-se a dúvida quanto à aplicação do citado art. 129 aos atletas profissionais sob o fundamento de inexistirem serviços intelectuais de atletas, fato é que o dispositivo, inegavelmente, permite a prestação de serviços personalíssimos por intermédio de pessoa jurídica.

A controvérsia quanto à aplicação ou não deste art. 129 deve observar que a possibilidade de aplicação da tributação da pessoa jurídica refere-se à cessão e à exploração do direito de imagem, que, certamente, não se confundem ou não se limitam apenas à prática do futebol.

Ao tratar da possibilidade de aplicação do art. 129 da Lei n° 11.196/2005, fica rechaçada a possibilidade de incidência de um imposto sobre a renda, dividido em pessoa física ou jurídica, com base no tamanho ou grau do alcance cultural de influência de uma imagem.

A discussão, vale dizer, não é sobre ser o futebol uma atividade esportiva ou intelectual – ou ambas –, mas, sim, sobre a remuneração decorrente da cessão do direito de imagem do atleta. Para fins de aplicação deste dispositivo legal, o debate posto é se o uso da imagem é uma prestação de serviço intelectual, dentro do rol exemplificativo que comporta os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não.

A obrigação tributária decorre diretamente da lei (*ex lege*), e não da vontade do contribuinte ou da autoridade fazendária, e, além disso, a Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo ao processo administrativo o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – art. 2º, *caput*, e parágrafo único, incisos VII e VIII, da Lei n. 9.784/1999.

A decisão proferida pela Corte Suprema no julgamento da ADC n. 66, declarando a constitucionalidade do artigo 129 da Lei n. 11.196/2005, não significou uma presunção absoluta de licitude para que todas as atividades prestadas por jogadores, técnicos, artistas, intelectuais, cientistas e demais atletas sejam exercidas mediante a intermediação de pessoas jurídicas, ou seja, não constituiu um salvo-conduto para legitimar aqueles que se utilizam desta estrutura de forma irregular.

O que parece é que, após esta decisão, deve ser afastada a presunção de que a utilização do direito de imagem dos jogadores e técnicos por pessoas jurídicas é irregular, sendo necessário comprovar, no caso concreto, a irregularidade da prestação de tais serviços, de modo que o ônus da prova recaia sobre a Autoridade Fiscal, que deve demonstrar o desvio praticado ou a ilegalidade praticada pelo sujeito passivo.

Referências

AVI-YONAH, Reuven. Pessoas jurídicas, sociedade e o Estado: uma defesa do Imposto das Pessoas Jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, Dialética, v. 21, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário brasileiro*. 14. ed., rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BITTENCOURT JÚNIOR, Rogério Abdala. A tributação dos rendimentos do licenciamento da imagem do atleta profissional no plano internacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 241, p. 149- 163, 2015.

CARNEIRO, Cláudio. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil brasileiro*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v 1: Teoria geral do Direito Civil.

FARIAS, Cristiano Chaves de; NETTO, Felipe Braga; ROSENVALD, Nelson. *Manual de Direito Civil*. 7. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: JusPodvm, 2022.

GRECCO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

NOVELINO, Marcelo. *Curso de Direito Constitucional*. 17. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: JusPodvm, 2022.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Interpretação, vigência e eficácia das normas jurídicas – A função dos regulamentos – O caso do art. 129 da Lei n. 11.196. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, IBDT, n. 42, ano 37, p. 519-543, 2019.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PEREIRA, Luís Eduardo Marola de Queiroz; PRZEPIORKA, Michell; MESSETTI, Pedro Leonardo Stein. Princípio de proibição ao abuso: uma GAAR para o Brasil? *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 40, p. 524-549, 2018.

RESENDE, Ricardo. *Direito do Trabalho*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Imposto de Renda e capacidade contributiva: a periodicidade anual e mensal no IRPJ. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, IBDT, n. 47, p. 569-613, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Manual da tributação direta da renda*. 2. ed., rev. e atual. São Paulo: IBDT, 2021.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Código Tributário Nacional*: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional positivo*. 40. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 95, de 15.12.2016. São Paulo: Malheiros, 2017.

STOLZE, Pablo; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Manual de Direito Civil*: volume único. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

TARTUCE, Flavio. *Manual de Direito Civil*: volume único. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense; Método, 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. *Planejamento tributário*: elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

A TRIBUTAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM DE DESPORTISTAS

MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA[1]

Resumo: O direito de imagem é um bem jurídico personalíssimo, protegido pela Constituição Federal e pelo Código Civil, sendo permitida sua exploração econômica por meio da concessão de licença de uso. No setor esportivo, tornou-se comum sua utilização como forma de remuneração complementar aos atletas. Contudo, a distinção entre um contrato legítimo e um negócio simulado tem sido objeto de questionamento jurídico, especialmente nos âmbitos tributário e trabalhista. A Lei nº 11.196/2005 possibilitou a tributação dos rendimentos da imagem na pessoa jurídica, mas o Fisco tem exigido a comprovação da efetiva exploração da imagem para afastar a tributação na pessoa física. Assim, esta pesquisa analisa a natureza jurídica do direito de imagem, sua regulamentação e os impactos tributários decorrentes da sua utilização. A abordagem teórica e normativa, aliada à análise de jurisprudência, permite compreender os critérios que diferenciam contratos válidos de práticas fraudulentas voltadas à redução de encargos fiscais. O estudo busca contribuir para a segurança jurídica na utilização econômica da imagem, garantindo que essa prática seja realizada de forma lícita e transparente.

Palavras-chave: Direito de imagem; desportistas; serviços personalíssimos; vantagem econômica; simulação; CARF.

Abstract: One's image rights are a highly personal legal asset, protected by the Federal Constitution and the Civil Code, and its economic exploitation is permitted through the granting of a use license. In the sports sector, it has become common practice to use image rights as a form of supplementary remuneration for athletes. However, the distinction between a legitimate contract and a simulated transaction has been subject to legal scrutiny, particularly in tax and labor law. Law No. 11,196/2005 allowed for the taxation of image-related income through legal entities, but tax authorities

[1] Auditor fiscal da Receita Federal do Brasil. Presidente de Turma Ordinária da 2ª Seção de Julgamento do CARF. Especialista em Direito Tributário pela UFPE e em Direitos Fundamentais e Tutela Coletiva pela FESMP/RN. Bacharel em Direito e Engenheiro Eletrônico pela UFRN. Ex-delegado da Receita Federal em Natal/RN.

DOI 10.5281/zenodo.17281736

have required proof of actual exploitation of the image to prevent taxation at the individual level. This study analyzes the legal nature of image rights, their regulation, and the tax implications arising from their use. A theoretical and normative approach, combined with case law analysis, provides an understanding of the criteria that distinguish valid contracts from fraudulent practices aimed at reducing tax liabilities. The research seeks to contribute to legal certainty in the economic use of image rights, ensuring that this practice is conducted lawfully and transparently.

Keywords: Image rights; athletes; personal services; economic advantage; simulation; CARF.

Sumário

Introdução 831
1. Direito de imagem 832
1.1 Distinção com direitos econômicos e federativos 832
1.2 Direito de arena 832
1.3 Aspectos moral e patrimonial 833
1.4 Concessão de licença de uso 835
2. Vantagens econômicas 838
3. Evolução legislativa 841
4. Finalidades do contrato de cessão de direito de uso de imagem 844
5. Evolução jurisprudencial no CARF 849
5.1 Antes da Lei nº 11.196/2005 849
5.2 Após a Lei nº 11.196/2005 850
Conclusão 852
Referências 853

Introdução

O direito de imagem é um bem jurídico de natureza personalíssima, assegurado pela Constituição Federal de 1988, no artigo 5º, inciso X, e pelo Código Civil de 2002, no artigo 20. Esse direito confere ao seu titular o poder de decidir sobre o uso e a exposição de sua imagem, garantindo sua inviolabilidade e protegendo sua identidade visual. Possui características como a pessoalidade, a indisponibilidade e a imprescritibilidade, e é especialmente relevante no contexto esportivo, em que a exploração da imagem de atletas é uma prática cada vez mais comum, em um cenário no qual a legislação, como a Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé) e a Lei nº 14.597/2023 (Lei Geral do Esporte), fornece um arcabouço normativo para a proteção e a exploração desses direitos.

Embora seja um direito fundamental e inalienável, a imagem possui dois aspectos: um de ordem moral, intangível, e outro de natureza patrimonial, de cunho econômico, passível de exploração pecuniária.

A utilização comercial da imagem é prática recorrente, sobretudo em setores como publicidade, entretenimento e esportes, ocorrendo mediante concessão de licença de uso da imagem, que configura uma autorização temporária e específica para o seu uso, sem que haja perda da titularidade.

No cenário esportivo, a utilização da imagem dos atletas com viés econômico tornou-se uma prática comum, como meio de remuneração complementar ao salário formal. Contudo, essa modalidade contratual levanta questionamentos sobre sua real finalidade, visto que, em alguns casos, a separação entre a remuneração trabalhista e os valores pagos pelo direito de imagem pode ser artificial, configurando tentativa de reduzir encargos tributários e previdenciários. Esse procedimento pode resultar em uma requalificação da natureza dos rendimentos pelo Fisco, com implicações tanto para as entidades desportivas contratantes quanto para os atletas.

O tratamento tributário do direito de imagem ganhou destaque com a edição da Lei nº 11.196/2005, especialmente em seu artigo 129, que permitiu que rendimentos oriundos da exploração desse direito fossem tributados na pessoa jurídica, afastando a tributação na pessoa física. No entanto, o Fisco e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) têm se posicionado no sentido de que a simples existência de um contrato formal não é suficiente para afastar a tributação na pessoa física, sendo necessária a comprovação efetiva da exploração da imagem, de forma autônoma em relação ao contrato de trabalho.

Diante dessas considerações, o presente artigo tem como objetivo analisar a natureza jurídica do direito de imagem, sua exploração econômica e os reflexos tributários decorrentes dessa prática. Para isso, será realizada uma abordagem teórica e normativa,

com análise da evolução legislativa, bem como de casos concretos julgados pelo CARF. A pesquisa busca contribuir para a compreensão dos limites da exploração econômica da imagem, diferenciando contratos legítimos de eventuais simulações destinadas à redução de encargos fiscais e trabalhistas.

A relevância deste estudo é justificada pela crescente utilização da exploração do direito de imagem como instrumento contratual, especialmente no setor esportivo, e pela necessidade de se compreender a posição atual do CARF sobre a matéria, pois a distinção entre contratos legítimos e simulações é essencial para evitar fraudes e garantir uma tributação justa.

1. Direito de imagem

A imagem como bem jurídico teve seu direito tutelado pela Constituição Federal, no artigo 5º, inciso X, bem como pelo Código Civil de 2002, artigo 20, e possui algumas características peculiares. Além de direito personalíssimo, é absoluto – oponível *erga omnes* – , indisponível – não pode se dissociar do corpo humano –, indissociável – impossível não o associar àquela pessoa – e imprescritível – inexistindo prazo legal para defendê-lo em juízo –, podendo ser objeto de contrato entre pessoas físicas e jurídicas.

1.1 Distinção com direitos econômicos e federativos

No caso de desportistas, cabe, inicialmente, distinguir o direito de imagem dos direitos econômicos e dos direitos federativos.

O direito federativo é o direito da entidade desportiva de registrar o atleta na federação como vinculado a ela, e nasce da celebração do contrato de trabalho entre a entidade e o atleta, sendo acessório a esse contrato. Por sua vez, quando terminado ou rescindido o contrato de trabalho, extingue-se também o chamado direito federativo, por estar diretamente vinculado ao contrato laboral.

Já os direitos econômicos representam a receita gerada com a transferência do atleta, e originam-se da cessão onerosa, temporária ou definitiva, do direito federativo. É comum no cenário atual que os direitos econômicos sejam negociados com os chamados investidores, que adquirem um percentual desses direitos sobre um atleta, para revendê-los posteriormente, com a intenção de lucro.

Tanto os direitos de imagem, como os federativos e os econômicos, foram disciplinados pela Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé) e pela Lei nº 14.597/2023 (Lei Geral do Esporte).

1.2 Direito de arena

O direito de arena está disciplinado no artigo 42 da Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé) e é derivado do artigo 5º, XXVIII, "a", da Constituição Federal de 1988, consistindo

numa prerrogativa exclusiva atribuída às entidades desportivas de negociar, autorizar ou proibir a captação, a fixação, a transmissão, a retransmissão ou a reprodução de imagens, por qualquer meio ou processo, de espetáculo desportivo de que participem.

> Art. 42. Pertence às entidades de prática desportiva o direito de arena, consistente na prerrogativa exclusiva de negociar, autorizar ou proibir a captação, a fixação, a emissão, a transmissão, a retransmissão ou a reprodução de imagens, por qualquer meio ou processo, de espetáculo desportivo de que participem. (Redação dada pela Lei nº 12.395, de 2011).
>
> § 1º Salvo convenção coletiva de trabalho em contrário, 5% (cinco por cento) da receita proveniente da exploração de direitos desportivos audiovisuais serão repassados aos sindicatos de atletas profissionais, e estes distribuirão, em partes iguais, aos atletas profissionais participantes do espetáculo, como parcela de natureza civil. (Redação dada pela Lei nº 12.395, de 2011)

Da leitura do § 1º do mencionado artigo, observa-se que cabe somente às entidades desportivas a negociação dos direitos sobre a transmissão ou reprodução dos espetáculos com sua participação, sendo destinados 5% (cinco por cento), a título de direito de arena, aos sindicatos de atletas, os quais deverão repassar aos profissionais participantes do evento, em virtude do uso da imagem coletiva dos desportistas.

Importa destacar que as verbas repassadas possuem natureza civil, conforme previsão expressa do referido parágrafo. Diante dessa nova redação dada pela Lei nº 12.395/2011, houve uma mudança na jurisprudência já sedimentada, no sentido de que essa verba se caracterizava como de natureza trabalhista, de forma análoga às gorjetas, aplicando-se a ela a Súmula 354 do Tribunal Superior do Trabalho (TST). Portanto, a partir da entrada em vigor da Lei Pelé, o entendimento predominante é de que as verbas pagas a título de direito de arena possuem natureza cível e decorrem de uma vantagem econômica obtida pelos atletas pela exibição de sua imagem de forma coletiva em eventos em que participa junto à sua entidade desportiva, de modo que não se confundem com o contrato de trabalho estabelecido entre as partes.

Outro aspecto importante a ser ressaltado é que o pagamento do direito de arena ao desportista não é efetuado diretamente pela entidade empregadora, mas sim pelo sindicato dos atletas, que recebe da entidade e repassa ao profissional na sua pessoa física. Assim, tais rendimentos são recebidos na pessoa física do desportista, que deve levá-los à tributação do imposto de renda na sua declaração de ajuste anual, considerando os valores retidos na fonte pela pagadora.

1.3 Aspectos moral e patrimonial

Em relação ao direito de imagem, é preciso examinar dois aspectos. O primeiro é manifestação direta da personalidade, sendo um direito de ordem moral, intangível.

O segundo diz respeito à sua natureza patrimonial, de cunho econômico, passível de exploração pecuniária.

No RESP 74.473/SP (Brasil, 1999), o Superior Tribunal de Justiça (STJ) pronunciou-se no sentido da existência desses dois aspectos do direito de imagem: o moral e o patrimonial.

Segue ementa do julgado:

> DIREITO AUTORAL. DIREITO À IMAGEM. REPRODUÇÃO CINEMATOGRÁFICA E VIDEOGRÁFICA. FUTEBOL. GARRINCHA E PELÉ. PARTICIPAÇÃO DO ATLETA. UTILIZAÇÃO ECONÔMICA DA CRIAÇÃO ARTÍSTICA, SEM AUTORIZAÇÃO. DIREITOS EXTRAPATRIMONIAL E PATRIMONIAL. LOCUPLETAMENTO. FATOS ANTERIORES ÀS NORMAS CONSTITUCIONAIS VIGENTES. PREJUDICIALIDADE. RE NÃO CONHECIDO. DOUTRINA. DIREITO DOS SUCESSORES À INDENIZAÇÃO. RECURSO PROVIDO. UNÂNIME.
>
> I – O direito à imagem reveste-se de duplo conteúdo: moral, porque direito de personalidade; patrimonial, porque assentado no princípio segundo o qual a ninguém é lícito locupletar-se à custa alheia.
>
> II - O direito à imagem constitui um direito de personalidade, extrapatrimonial e de caráter personalíssimo, protegendo o interesse que tem a pessoa de opor-se à divulgação dessa imagem em circunstâncias concernentes à sua vida privada.
>
> III - Na vertente patrimonial, o direito à imagem protege o interesse material na exploração econômica, regendo-se pelos princípios aplicáveis aos demais direitos patrimoniais.
>
> IV - A utilização da imagem de atleta mundialmente conhecido com fins econômicos, sem a devida autorização do titular, constitui locupletamento indevido, ensejando a indenização, sendo legível com a pretensão dos seus sucessores.

Transcreve-se abaixo excerto do voto condutor do referido julgado:

> Em substanciosa monografia, abordando o tema sob o prisma do direito à imagem, a profa. Silma Mendes Berti ("Direito à Própria Imagem", Ed. Del Rey, 1993, Cap. III, pág. 36) leciona:
>
> "Pierre Kaiser também ressalta o duplo conteúdo do direito à imagem que assegura tanto o interesse moral quanto o interesse material do indivíduo em relação a ela.
>
> Esse duplo aspecto é, por certo, refletido na noção ambígua do direito à imagem, que não protege apenas o interesse moral que tem a pessoa de se opor à sua divulgação, em situações atentatórias à sua vida privada, mas assegura também

> a proteção do interesse material a que a sua imagem não seja explorada sem a devida autorização e confere-lhe o monopólio de sua exploração.
>
> É então um direito de personalidade extrapatrimonial, protegendo interesses morais. É também um direito patrimonial assegurando a proteção de interesses materiais.
>
> A distinção desses elementos é interessante, sobretudo no que concerne ao seu regime. Como direito à imagem, é intransferível, pois a pessoa não pode renunciar à proteção dos seus interesses morais. Como direito patrimonial, é transferível, pois a alienabilidade é característica dos direitos patrimoniais".

Desse modo, não resta dúvida sobre o aspecto patrimonial do direito de imagem, o qual pode ser transferido a terceiros com fins econômicos.

1.4 Concessão de licença de uso

Sendo personalíssimo e, portanto, indissociável e vinculado à figura de quem o detém originariamente, o direito de imagem não admite mudança de titularidade, de modo que somente poderá ser explorado mediante a concessão de licença de uso.

A expressão "cessão de direito de imagem", usualmente utilizada pela mídia, revela-se tecnicamente inadequada. O termo mais apropriado, conforme a doutrina, é "licença de uso", uma vez que expressa com maior rigor a natureza jurídica da relação estabelecida entre o titular do direito e o terceiro autorizado a utilizá-lo.

Enquanto a cessão implica uma transferência definitiva, total ou parcial, de um direito, a licença apenas autoriza um uso específico, sem que o titular perca sua prerrogativa sobre o direito em questão.

Sobre o tema, reproduzo as palavras de Marcondes (2017, p. 81-82):

> Antes de adentrarmos propriamente na contraprestação decorrente da exploração da imagem, convém compreender o real significado dos termos de cessão e licença, que são comumente empregados para descrever situações que envolvem a utilização de direitos personalíssimos, pois muitas vezes tais palavras são utilizadas inadvertida e inadequadamente, como se fossem termos sinônimos, o que pode resultar na invalidade do negócio jurídico.
>
> A cessão tem como propósito a mudança do titular do direito, trata-se de uma operação jurídica realizada inter vivos ou mortis causa por meio da qual o titular transfere um bem, com todos os direitos e faculdades a ele inerentes a um terceiro, que adquire sua titularidade.
>
> O contrato de cessão, se for oneroso, terá natureza jurídica de um contrato de compra e venda. Por outro lado, se for gratuito, terá natureza jurídica de um

> contrato de doação e, em ambos os casos, será regido pelo direito das obrigações, no que não for incompatível com as normas especiais que regulam o bem. Na cessão, o cessionário fica investido de todos os direitos do titular anterior (cedente).
>
> A licença, diferentemente, é o ato pelo qual o detentor do bem (licenciador) preserva o seu direito de propriedade, mas transfere a terceiro (o licenciado) o seu direito de uso por certo período de tempo. A licença, quando for onerosa, terá a natureza jurídica de um contrato de locação. Todavia, se gratuita, assumirá a natureza jurídica de um comodato.
>
> Dessa forma, a exploração de direitos personalíssimos como a imagem só poderá ocorrer mediante a concessão de licença de uso, pois direitos personalíssimos, por serem indissociáveis e vinculados à figura do seu detentor originário – do nascituro até sua morte –, são inalienáveis e não são passíveis de tradição, isto é, não admitem mudança de titularidade.

A imagem, juntamente com a voz e o nome, embora sejam bens imateriais associados a um indivíduo, podem ser corporificados por meio de uma foto, de um áudio ou de um vídeo, pelos quais estão disponíveis economicamente. Assim, apesar de a imagem, por disposição constitucional, ser um direito inalienável e intransmissível, é possível que se conceda uma autorização para a sua exploração, dentro de sua vertente patrimonial.

Por meio de um contrato de licença de uso da imagem, os esportistas permitem a um terceiro explorar sua imagem de forma temporária, de natureza cível, não guardando relação com o seu contrato de trabalho.

Também é possível que o próprio empregador celebre um contrato de licença de uso de imagem do seu empregado. Contudo, essa exploração da imagem deve ocorrer de forma efetiva, evitando-se a dissimulação da remuneração pelo uso da imagem do contratado.

A Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé), em seu artigo 87-A, parágrafo único, incluído pela Lei nº 13.155/2015, trouxe o limite de 40% entre o valor relativo ao uso da imagem e a remuneração total paga ao atleta, considerando a soma do salário com os valores pagos a título de direito de imagem.

> Art. 87-A. O direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo. (Incluído pela Lei nº 12.395, de 2011).
>
> Parágrafo único. Quando houver, por parte do atleta, a cessão de direitos ao uso de sua imagem para a entidade de prática desportiva detentora do contrato

> especial de trabalho desportivo, o valor correspondente ao uso da imagem não poderá ultrapassar 40% (quarenta por cento) da remuneração total paga ao atleta, composta pela soma do salário e dos valores pagos pelo direito ao uso da imagem. (Incluído pela Lei nº 13.155, de 2015)

Por sua vez, a Lei nº 14.597/2003 (Lei Geral do Esporte) aumentou esse limite para 50%.

> Seção IV
>
> Do Direito à Exploração da Imagem do Atleta
>
> Art. 164. O direito ao uso da imagem do atleta profissional ou não profissional pode ser por ele cedido ou explorado por terceiros, inclusive por pessoa jurídica da qual seja sócio, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho esportivo.
>
> § 1º Não há impedimento a que o atleta empregado, concomitantemente à existência de contrato especial de trabalho esportivo, ceda seu direito de imagem à organização esportiva empregadora, mas a remuneração pela cessão de direito de imagem não substitui a remuneração devida quando configurada a relação de emprego entre o atleta e a organização esportiva contratante.
>
> § 2º A remuneração devida a título de imagem ao atleta pela organização esportiva não poderá ser superior a 50% (cinquenta por cento) de sua remuneração.
>
> § 3º A utilização da imagem do atleta pela organização esportiva poderá ocorrer, durante a vigência do vínculo esportivo e contratual, das seguintes formas, entre outras:
>
> I - divulgação da imagem do atleta no sítio eletrônico da organização e nos demais canais oficiais de comunicação, tais como redes sociais, revistas e vídeos institucionais;
>
> II - realização de campanhas de divulgação da organização esportiva e de sua equipe competitiva;
>
> III - participação nos eventos de lançamento da equipe e comemoração dos resultados.
>
> § 4º Deve ser efetivo o uso comercial da exploração do direito de imagem do atleta, de modo a se combater a simulação e a fraude.

Note-se que, no § 4º do artigo 164, acima reproduzido, a norma deixa evidente que deverá ocorrer uma efetiva utilização da exploração do direito de imagem do atleta, com o objetivo de se combater a simulação e a fraude.

2. Vantagens econômicas

A possibilidade jurídica de a empresa contratante flexibilizar uma relação que seria de emprego, com vistas a reduzir os encargos sociais e direitos trabalhistas, desloca o equilíbrio da relação econômica, pois há uma redução do imposto sobre a renda e das contribuições previdenciárias, além da exclusão da parcela do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) e de direitos como décimo terceiro salário, férias, horas extras etc., acarretando uma significativa diminuição dos custos da contratação.

Há uma enorme vantagem econômica nesse modelo, uma vez que normalmente se adota a tributação da pessoa jurídica pelo lucro presumido, trazendo uma grande redução no pagamento dos tributos.

O modelo do lucro presumido considera como lucro um percentual da receita auferida pela empresa, a depender do seu ramo de negócio. Conforme disposto nos artigos 15 e 20 da Lei nº 9.249/1995 e no artigo 215 c/c artigos 33 e 34 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017, no caso das prestadoras de serviços, exceto de serviços hospitalares e similares e de transportes de passageiros, o coeficiente utilizado para a presunção do lucro é de 32%, o que leva à conclusão de que há um custo estimado de 68%.

Esse percentual de presunção foi calculado com base nos custos de uma sociedade empresária que possui empregados, instalações, equipamentos etc., de modo que, ao ser aplicado a pessoas jurídicas cujo único sócio é o próprio prestador de serviço, sem demandar estruturas físicas e profissionais nem agregar qualquer outro fator na produção, há uma enorme vantagem tributária na utilização desse modelo, notadamente quando comparado ao modelo de tributação das pessoas físicas.

O contribuinte, ao optar pela tributação na pessoa física, pagará o imposto de renda com base na tabela progressiva, conforme abaixo:

Tabela 1 – Tabela progressiva do Imposto de Renda das Pessoas Físicas

Base de cálculo	Alíquota	Dedução
Até R$ 2.259 20	–	–
De R$ 2.259 21 até R$ 2.826 65	7 5%	R$ 169 44
De R$ 2.826 66 até R$ 3.751 05	15 0%	R$ 381 44
De R$ 3.751 06 até R$ 4.664 68	22 5%	R$ 662 77
Acima de R$ 4.664 68	27 5%	R$ 896 00

Fonte: Elaborada pelo autor.

Por sua vez, no caso de optar pela tributação na pessoa jurídica no modelo do lucro presumido, sua carga tributária será, em resumo:

Tabela 2 – Alíquotas do lucro presumido

Tributo	Alíquota
IRPJ (25% x 32%)	8 0%
CSLL (9% X 32%)	2 88%
Pis/COFINS (cumulativo)	3 65%
Total	14 53%

Fonte: Elaborada pelo autor.

Além desses tributos, a pessoa jurídica também deverá pagar o ISS (2% a 5%) e as contribuições previdenciárias – contribuição patronal (20%), FGTS (8%), terceiros e RAT (3%) – incidentes sobre a folha de pagamento, a qual se resume, normalmente, a um *pro labore* equivalente a um salário-mínimo.

Vê-se, portanto, que é nítida a vantagem econômica obtida na opção pela tributação na pessoa jurídica em detrimento do modelo da pessoa física.

Com vistas a propiciar um equilíbrio entre os modelos de tributação dessas pessoas jurídicas e o das pessoas físicas, foi editada, em 31 de agosto de 2015, a Medida Provisória (MP) nº 690/2015, que pretendeu alterar as regras de tributação das receitas das pessoas jurídicas provenientes da exploração do direito de uso de imagem.

> Art. 8º A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:
>
> "Art. 25.
>
> § 6º As receitas decorrentes da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular ou o sócio da pessoa jurídica devem ser adicionadas à base de cálculo sem a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995. (NR)
>
> Art. 27.
>
> § 8º As receitas decorrentes da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular ou o sócio da pessoa jurídica devem ser adicionadas à base de cálculo sem a aplicação dos percentuais de que trata o art. 16 da Lei nº 9.249, de 1995. (NR)

> Art. 29.
>
> Parágrafo único. As receitas decorrentes da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular ou o sócio da pessoa jurídica devem ser adicionadas à base de cálculo sem a aplicação dos percentuais de que trata o art. 20 da Lei nº 9.249, de 1995".

Os artigos 25 e 27 da Lei nº 9.430/1996 referem-se à tributação das pessoas jurídicas pelo lucro presumido e pelo lucro arbitrado, respectivamente, enquanto o artigo 29 diz respeito à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Vejamos a exposição de motivos da MP nesse ponto:

> 6. O segundo ponto deste projeto diz respeito à tributação incidente sobre a cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular ou o sócio da pessoa jurídica. Atualmente, diversos profissionais constituem pessoas jurídicas para o recebimento dos rendimentos de cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz (personalíssimos). Esses rendimentos podem estar sujeitos ao percentual de presunção quando a empresa opta pela tributação com base no lucro presumido.
>
> 7. Especificamente em relação à presunção do lucro, ao aplicar o percentual de presunção (32%) aos rendimentos recebidos a título de cessão de tais direitos, presume-se que o restante do rendimento (68%) foi consumido na geração deste rendimento, o que não representa a realidade nas atividades personalíssimas.
>
> 8. Tais atividades não demandam estruturas físicas e profissionais bancadas pelo profissional que cede os direitos autorais, a imagem, nome, marca ou voz para a realização das tarefas, permanecendo tal estrutura custeada pelo contratante de seus serviços.
>
> 9. Portanto, as receitas auferidas em decorrência dessas atividades não requerem aplicação de percentual de redução de lucro presumido, já que não se presumem despesas decorrentes de seu exercício.
>
> 10. Sempre é bom lembrar que a tributação pela sistemática do lucro presumido é opcional, permanecendo como regra a tributação pelo lucro real, onde todas as despesas podem ser deduzidas na apuração da base de cálculo do IRPJ.
>
> 11. Ademais, tais atividades, de cunho personalíssimo, possuem remuneração que se enquadra economicamente como verdadeiros rendimentos de trabalho e não de capital.
>
> 12. O art. 8º altera os arts. 25, 27 e 29 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, buscando mitigar a diferença existente entre a tributação da remuneração de cunho personalíssimo como rendimento de pessoa física e como renda da pessoa jurídica pelo lucro presumido ou pelo lucro arbitrado.

Conforme se depreende da iniciativa acima, procurou-se obter um maior equilíbrio entre a tributação das pessoas jurídicas que explorem atividades personalíssimas, como cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz, e as demais pessoas físicas que são tributadas diretamente pelos seus rendimentos com base na tabela progressiva do imposto de renda.

No entanto, ao ser convertida em lei, a Medida Provisória teve seu artigo 8º vetado, o qual perdeu sua eficácia, permanecendo em vigor os coeficientes do lucro presumido também para as pessoas jurídicas que explorem atividades personalíssimas, tornando-se extremamente vantajoso para elas.

3. Evolução legislativa

Com o advento da Lei nº 11.196/2005, notadamente pelo artigo 129, a partir de 1º de janeiro de 2006, foi introduzido tratamento tributário novo aos rendimentos oriundos de prestação de serviços personalíssimos executada por meio de pessoas jurídicas, não havendo, em princípio, qualquer proibição ou vedação para a contratação de pessoas jurídicas para a prestação de tais serviços.

> Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil.

O referido artigo inovou no ordenamento jurídico, pois até então a legislação tributária acerca do imposto de renda nunca deixou dúvidas que rendimentos provenientes da exploração do serviço individualmente prestado por um desportista, ou seja, serviço personalíssimo, seria tributado na pessoa física prestadora do serviço, mesmo que os serviços fossem contratados e ajustados por meio de uma pessoa jurídica.

Nunca houve dúvidas de que salários e rendimentos provenientes de serviços personalíssimos seriam tributados na pessoa física, tendo como única exceção a sociedade civil de profissão legalmente regulamentada, do que não se trata a exploração do direito de imagem.

Esse entendimento sobre a possibilidade de os rendimentos oriundos de prestação de serviços personalíssimos serem tributados pelas pessoas jurídicas é reforçado pela leitura da MP nº 690/2015, que pretendeu alterar as regras de tributação das receitas

das pessoas jurídicas provenientes da exploração do direito de uso de imagem, consoante já exposto.

Embora o artigo 8º da MP nº 690/2015 tenha sido vetado quando da sua conversão em lei, a sua propositura veio demonstrar a possibilidade de tributação na pessoa jurídica das atividades de cunho personalíssimo, reconhecida pelo governo federal, o qual teve a iniciativa de alterar a sua tributação.

A opção pela tributação na pessoa jurídica relativa à remuneração decorrente de cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem passou a existir para as empresas individuais de responsabilidade limitada – EIRELI –, com a sua criação pela Lei nº 12.441/2011, que introduziu o artigo 980-A na Lei nº 10.406/2002 (Código Civil), posteriormente revogado pela Lei nº 14.382/2022.

> Art. 980-A. A empresa individual de responsabilidade limitada será constituída por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, devidamente integralizado, que não será inferior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.
>
> [...]
>
> 5º Poderá ser atribuída à empresa individual de responsabilidade limitada constituída para a prestação de serviços de qualquer natureza a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional.

Assim, não resta dúvida quanto à possibilidade de cessão para a pessoa jurídica de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de pessoa física.

Entretanto, o artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 deve ser interpretado sistematicamente com as demais normas do ordenamento jurídico brasileiro, não possuindo o condão de afastar o reconhecimento do vínculo de emprego entre o trabalhador – contratado sob o manto de pessoa jurídica – e o empregador. Para que essa forma de contratação seja considerada legítima e gere efeitos, torna-se necessário que a constituição da pessoa jurídica prestadora de serviços seja verdadeira e efetiva, conforme também prevê o já citado § 4º do artigo 164 da Lei Geral do Esporte.

Outro ponto a ser discutido é a questão da irretroatividade da Lei nº 11.196/2005, pois os contribuintes alegam que a previsão contida no artigo 129 possui caráter interpretativo, por ter vindo apenas para esclarecer situações já previstas nas normas, e, desse modo, deve ser aplicada de forma retroativa, nos termos do artigo 116 do Código Tributário Nacional (CTN).

Por outro lado, o Fisco entende que se trata de uma norma que inovou no ordenamento jurídico, trazendo a figura das empresas unipessoais, não se aplicando retroativamente.

O CTN assim estabelece: "Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados".

As leis interpretativas são aquelas que têm a finalidade de determinar, em caso de dúvida, o verdadeiro sentido das leis existentes, sem introduzir novas disposições. São normas com natureza predominantemente declaratórias de direitos já assegurados pelas normas anteriores, devendo atuar em favor da segurança jurídica, integrando-se com o sistema jurídico vigente.

Na legislação pátria, não havia dúvidas de que rendimentos provenientes de serviços personalíssimos eram tributados na pessoa física, tendo como exceção unicamente as sociedades civis de profissão legalmente regulamentada. Ou seja, em relação às receitas oriundas do exercício de profissões e da prestação de serviços de natureza pessoal, a tributação incidia sobre a pessoa física que realizava pessoalmente o fato gerador.

Resta claro que o referido artigo inovou no ordenamento jurídico, pois não se limitou a esclarecer dúvida sobre dispositivo de lei anterior. Trouxe ele inovação, criando a figura das empresas unipessoais para fins de tributação como pessoas jurídicas, antes consideradas pessoas físicas perante a legislação tributária.

Portanto, como se trata de lei inovadora, ao artigo 129 da Lei nº 11.196/2005 não se aplica a regra contida no artigo 106, inciso I, do CTN, de modo que seus efeitos somente são válidos após a sua publicação.

Em relação aos desportistas, mesmo após a entrada em vigor da Lei nº 11.196/2009, há ainda dissenso na doutrina e na jurisprudência quando se discute qual seria a natureza jurídica das verbas pagas a título de direito de uso da imagem.

Há quem entenda que a cessão do direito de imagem só existe em virtude da profissão de atleta, ou seja, os clubes ou seus patrocinadores celebram com o jogador – ou com uma pessoa jurídica por ele constituída – um contrato pelo qual irão divulgar a imagem do(a) atleta, inclusive vinculando-a à venda de produtos. Assim, como o referido contrato é celebrado somente em função da relação de emprego entre a entidade desportiva e o atleta, não haveria dúvida de que o pagamento efetuado em razão do direito de imagem tem natureza salarial e assim deveria ser tributado.

Por outro lado, existe um entendimento de que o contrato de cessão de direito do uso de imagem, por ser autônomo, paralelo e inconfundível com o contrato desportivo,

integra um direito da personalidade do atleta e pode ser cedido, tendo finalidade distinta do salário.

A Lei nº 9.615/1998 (Lei Pelé) veio consolidar esse entendimento no sentido da possibilidade de cessão ou exploração do direito de imagem pelo atleta, mediante contrato de natureza cível.

> Art. 87-A. O direito ao uso da imagem do atleta pode ser por ele cedido ou explorado, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho desportivo. (Incluído pela Lei nº 12.395, de 2011)

Já a Lei nº 14.597/2023 (Lei Geral do Esporte) também robusteceu esse ponto de vista de possibilitar a cessão ou exploração do direito de imagem, consoante o § 1º do artigo 164.

> Art. 164. O direito ao uso da imagem do atleta profissional ou não profissional pode ser por ele cedido ou explorado por terceiros, inclusive por pessoa jurídica da qual seja sócio, mediante ajuste contratual de natureza civil e com fixação de direitos, deveres e condições inconfundíveis com o contrato especial de trabalho esportivo.
>
> § 1º Não há impedimento a que o atleta empregado, concomitantemente à existência de contrato especial de trabalho esportivo, ceda seu direito de imagem à organização esportiva empregadora, mas a remuneração pela cessão de direito de imagem não substitui a remuneração devida quando configurada a relação de emprego entre o atleta e a organização esportiva contratante.

Essa mesma lei estabelece, em seu artigo 85, que o direito de imagem, juntamente com os prêmios por performance e as luvas, não possuem natureza salarial e constarão de contrato avulso de natureza exclusivamente civil.

> Art. 85. A relação do atleta profissional com seu empregador esportivo regula-se pelas normas desta Lei, pelos acordos e pelas convenções coletivas, pelas cláusulas estabelecidas no contrato especial de trabalho esportivo e, subsidiariamente, pelas disposições da legislação trabalhista e da seguridade social.
>
> § 1º Os prêmios por performance ou resultado, o direito de imagem e o valor das luvas, caso ajustadas, não possuem natureza salarial e constarão de contrato avulso de natureza exclusivamente civil.

4. Finalidades do contrato de cessão de direito de uso de imagem

A distinção entre as finalidades dos contratos de cessão de direito de imagem somente pode ser aferida no caso concreto, e uma indagação a ser feita, de crucial

importância para o deslinde da questão, é se o contrato de direito de uso de imagem é autônomo em relação ao contrato de trabalho. Sendo positiva a resposta, é possível que se esteja diante de um contrato de natureza civil, e os rendimentos dele provenientes não integram a remuneração do atleta, a depender de outras variáveis a serem analisadas caso a caso. De modo contrário, não havendo autonomia entre o contrato de direito de uso de imagem e o contrato de trabalho, o que se tem é um contrato simulado, com a intenção de mascarar a real remuneração do desportista, com especial interesse na redução de tributos, tanto pelo contratante como pelo contratado, situação essa que não se pode admitir e deve ser combatida pelo Fisco.

Traz-se em seguida o conceito doutrinário de simulação, extraído da obra de Orlando Gomes (1983, p. 440):

> Há simulação quando em um negócio jurídico se verifica intencionalmente divergência entre a vontade real e a vontade declarada, com o fim de enganar terceiros. É uma deformação voluntária para escapar à disciplina normal do negócio, prevista na lei.

Por sua vez, Sílvio de Salvo Venosa (2003, p. 467) assim trata da simulação:

> Simular é fingir, mascarar, camuflar, esconder a realidade. Juridicamente, é a prática de ato ou negócio que esconde a real intenção. A intenção dos simuladores é encoberta mediante disfarce, parecendo externamente negócio que não é espelhado pela vontade dos contraentes.
>
> As partes não pretendem originalmente o negócio que se mostra à vista de todos; objetivam tão-só produzir aparência. Trata-se de declaração enganosa de vontade.
>
> A característica fundamental do negócio simulado é a divergência intencional entre a vontade e a declaração. Há na verdade oposição entre o pretendido e o declarado. As partes desejam mera aparência do negócio e criam ilusão de existência. Os contraentes pretendem criar aparência de um ato, para assim surgir aos olhos de terceiros.
>
> A disparidade entre o querido e o manifestado é produto de deliberação dos contraentes.

Nas lições de Farias e Rosenvald (2014, p. 576):

> A simulação revela-se como o intencional e propositado desacordo entre vontade declarada (tornada exterior) e a vontade interna (pretendida concretamente pelo declarante), fazendo com que seja almejado um fim diverso daquele afirmado.
>
> [...]

> Na simulação aparenta-se um negócio jurídico que, na realidade, não existe ou oculta-se, sob uma determinada aparência, o negócio verdadeiramente desejado. Por isso, e de acordo com a nossa sistemática legal, é possível detectar duas espécies de simulação: a) absoluta ou b) relativa.
>
> A simulação absoluta tem lugar quando o ato negocial é praticado para não ter eficácia. Ou seja, na realidade, não há nenhum negócio, mas mera aparência. [...] Já a simulação relativa, por sua vez, oculta um outro negócio (que fica dissimulado), sendo aquela em que existe intenção do agente, porém a declaração exteriorizada diverge da vontade interna. Em ambas as hipóteses, a simulação gera nulidade do negócio jurídico, não produzindo efeitos.

Ao enfrentar uma situação em que constate simulação, a autoridade fiscal tem o dever de aplicar a legislação sobre os fatos efetivamente ocorridos, desconsiderando aqueles fatos constituídos apenas formalmente, em dissonância com a realidade. Tal dever decorre do disposto no artigo 142 do CTN, segundo o qual a autoridade administrativa que vai realizar o lançamento deve verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável. O objetivo é a identificação do fato gerador autêntico, não se limitando aos aspectos meramente formais dos atos praticados.

> 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Uma das hipóteses que ensejam o lançamento de ofício é a ocorrência de simulação, de acordo com previsão do artigo 149, VII, do CTN, que assim dispõe: "O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação".

Portanto, é clara a possibilidade de a autoridade fiscal desconsiderar o ato simulado e apurar o crédito tributário com base nos fatos efetivamente ocorridos, sendo tal atitude imposta como um dever da autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional.

A questão em análise não diz respeito à aplicação da norma antielisão introduzida no artigo 116 do CTN pela Lei Complementar nº 104/2001, mas sim ao cumprimento de disposições já consolidadas no ordenamento jurídico brasileiro. Essas normas fundamentam a própria atividade fiscalizatória, que deve se pautar não apenas pela

forma dos atos praticados, mas principalmente pela sua substância e pelo real propósito econômico. A autoridade fiscal, portanto, tem o dever de examinar os negócios jurídicos à luz de sua efetiva materialidade, assegurando que a tributação incida sobre os fatos e não sobre meras aparências criadas artificialmente para obtenção de benefícios fiscais indevidos.

Nesse contexto, não há necessidade de uma decisão judicial prévia para que o Fisco desconsidere um ato simulado e tribute a operação com base na realidade dos fatos. O parágrafo único do artigo 168 do Código Civil estabelece apenas que o juiz deve reconhecer a nulidade de ofício, independentemente de provocação das partes, porém não cria uma reserva de jurisdição, que condicione a atuação da administração tributária, nem confere validade provisória ao ato simulado até o pronunciamento judicial.

Ademais, o artigo 167 do Código Civil dispõe que o negócio jurídico simulado é nulo de pleno direito, ou seja, não possui qualquer eficácia jurídica desde sua origem. Isso significa que a autoridade fiscal não precisa aguardar um pronunciamento judicial para aplicar a tributação com base no fato realmente ocorrido, pois a simulação, por sua própria natureza, não tem o condão de produzir efeitos jurídicos legítimos.

A atuação fiscal, portanto, deve estar alinhada à busca da verdade material, garantindo que a tributação ocorra sobre a realidade econômica dos fatos e não sobre planos artificiais que visam apenas à redução indevida da carga tributária.

Importa destacar que as disposições do Código Civil estabelecem os efeitos dos atos jurídicos somente no âmbito das relações entre os particulares. No tocante à relação tributária, existente entre o Estado e o indivíduo, aplicam-se as regras e os efeitos específicos do Código Tributário Nacional (CTN).

Sobre a matéria, eis os ensinamentos de Alberto Xavier (2001, p. 69):

> A verdade, porém, é que o interesse pragmático do Fisco não vai ao ponto de exigir a declaração de invalidade do ato simulado, vez que tal invalidade respeita apenas às relações entre privados, que podem ter interesse ou não na argüição da nulidade ou até ter interesses divergentes, como sucede com os terceiros de boa-fé interessados na validade do ato simulado que, em nome da proteção da aparência jurídica, têm interesse na preservação dos seus efeitos: pense-se nos credores ou sub-adquirentes do simulado adquirente.
>
> O interesse do Fisco contenta-se com a ineficácia relativa de tais atos, ineficácia esta que se traduz na insuscetibilidade de os atos em causa lhe causarem prejuízo, atingindo a sua esfera jurídica, independentemente de tais atos serem considerados válidos ou nulos, eficazes ou ineficazes nas relações privadas entre os simuladores, nas relações entre simuladores e terceiros ou nas relações entre terceiros com interesses conflitantes.

Na simulação, são realizadas operações artificiais e forçadas que utilizam a forma jurídica de contratos e outros institutos jurídicos sem qualquer substância ou propósito econômico real, tendo como objetivo principal criar uma aparência formal que permita às partes envolvidas obter uma tributação mais favorável, sem que haja, de fato, uma transação legítima que justifique tal benefício.

Marcondes (2017, p. 244-245) traz alguns ensinamentos sobre essa questão do uso ilícito de pessoas jurídicas com o objetivo de mascarar a realidade dos fatos tributários.

> A forma, como prega Alberto Xavier, é, sim, muito importante. Tanto que não há de falar em substâncias sem a forma. Para que se possa revelar a substância econômica de uma empresa é necessária a adoção de uma forma específica, que no direito se faz por meio da figura da pessoa jurídica. A pessoa jurídica dá efetiva existência ao negócio jurídico, seja em decorrência da união dos esforços dos seus sócios ou pela vontade única do sócio unipessoal, no caso das Eirelis.
>
> Todavia, a roupagem da pessoa jurídica não é suficiente para tornar seus atos válidos e inquestionáveis pelo Fisco. É preciso mais do que isso; é necessário buscar a essência dos atos, a vontade das partes por detrás do negócio e os fatos por elas materializados. Como bem coloca Fabiana Del Padre Tomé, os efeitos tributários do negócio só serão determinados pelo exame do "fenômeno jurídico efetivamente concretizado, nos termos pactuados contratualmente e confirmados por sua realização material".
>
> Portanto, o diferencial será perquirir se o negócio realizado pela pessoa jurídica mediante a exploração de direito típico da personalidade é lícito ou, se sob o manto da pessoa jurídica, se busca esconder outra realidade (ilícita) com o mero propósito de se obter vantagem pessoal.
>
> A atuação da fiscalização, com base nesse dispositivo, não fica condicionada à existência de prévia autorização judicial, visto que não há previsão nesse sentido. Logo, fica o fisco autorizado a realizar o lançamento tributário, sempre que identificar e comprovar a ocorrência do fato gerador da obrigação, independentemente do modo ou da aparência pelo qual o negócio foi formalizado. Havendo a coincidência do fato com a hipótese da escrita na norma, deve ser aplicado o direito.

Diante dessa prática, a autoridade fiscal deve desconsiderar os atos jurídicos que se revestem de simulação, ainda que à primeira vista aparentem ser lícitos. Em vez de se ater apenas à forma dos negócios jurídicos, deve analisar sua essência e efetiva finalidade econômica, aplicando as normas tributárias conforme a realidade dos fatos. Para tanto, não pode se restringir unicamente aos princípios do direito privado ao avaliar os efeitos fiscais dos atos e fatos jurídicos, pois sua atuação deve garantir que a tributação ocorra de maneira justa e alinhada à verdadeira substância das operações realizadas.

5. Evolução jurisprudencial no CARF

5.1 Antes da Lei nº 11.196/2005

Antes da Lei nº 11.196/2005, em especial em relação ao artigo 129, o entendimento predominante no CARF era no sentido de que os serviços prestados de forma personalíssima deviam ser tributados com base na lei de tributação das pessoas físicas. Também se entendia que a referida lei não poderia ser aplicada de forma retroativa, por não possuir natureza interpretativa.

São diversos casos que tiveram seu julgamento nesse sentido, dos quais se podem destacar os seguintes:

Caso Felipão, Acórdão nº 106-14.244, de 20 de outubro de 2004 (Brasil, 2004):

> IMPOSTO DE RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS – São rendimentos da pessoa física para fins de tributação do Imposto de Renda aqueles provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos, funções e quaisquer proventos ou vantagens percebidos tais como salários, ordenados, vantagens, gratificações, honorários, entre outras denominações.
>
> Voto vencedor:
>
> Na interpretação da norma legal o aplicador do direito deve fazê-la de tal modo que aplicada uma norma outra não seja inviabilizada. Primeiro, entendido que os serviços foram prestados pela pessoa física de forma personalíssima, a tributação deve ser com base na lei de tributação das pessoas físicas.

Caso Guga, Acórdãos nº 106-17.147, de 5 de novembro de 2008 (Brasil, 2008) e nº 9202-004.548, de 23 de novembro de 2016 (Brasil, 2016):

> CESSÃO DE DIREITOS DE IMAGEM. NATUREZA PERSONALÍSSIMA. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.
>
> Os rendimentos decorrentes de serviços de natureza eminentemente pessoal, inclusive os relativos a cessão de direitos de imagem, devem ser tributados na pessoa física do efetivo prestador do serviço, sendo irrelevante a denominação que lhes seja atribuída ou a criação de pessoa jurídica visando alterar a definição legal do sujeito passivo. (Ac. 9202-004.548 – 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais)

Nesse caso, no julgamento pela Turma Ordinária, já houve decisão pela irretroatividade da Lei nº 11.195/2005 (ac. 106-17.147).

Caso Garcia, Acórdão nº 2102-002-441, de 19 de fevereiro de 2013 (Brasil, 2013):

> REMUNERAÇÃO PELO EXERCÍCIO DE PROFISSÃO, ATIVIDADE OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE NATUREZA NÃO COMERCIAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM CARÁTER PERSONALÍSSIMO. CONTRIBUINTE.
>
> São tributadas como rendimentos de pessoas físicas as remunerações por serviços prestados, de natureza não comercial, com ou sem vínculo empregatício. O fato de formalmente a relação contratual ter sido estabelecida em nome de pessoa jurídica não muda o efetivo contribuinte, que é definido em lei e com base na natureza dos rendimentos.
>
> APLICAÇÃO DE LEI SUPERVENIENTE AO FATO GERADOR. AUSÊNCIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO.
>
> Inaplicável o art. 129 da Lei n° 11.196, de 2005, a fatos geradores pretéritos, uma vez que dito dispositivo legal não possui natureza interpretativa, mas sim instituiu um novo regime de tributação.

5.2 Após a Lei nº 11.196/2005

Após a entrada em vigor da Lei nº 11.196/2005, aos poucos foi mudando a jurisprudência do CARF, passando a admitir a tributação da prestação de serviços personalíssimos na pessoa física. Porém, em alguns casos, ainda ocorreu a interpretação de que a referida lei não se aplica a atletas e treinadores de futebol, por não ter natureza de prestação de serviço intelectual, não possuindo natureza científica nem artística.

Também se observou a necessidade de análise do caso concreto para se compreender a verdadeira natureza do contrato, verificando-se se este é de natureza eminentemente civil, por ser autônomo e independente do contrato desportivo firmado entre o atleta e o clube que detém seus direitos federativos. Podem-se ressaltar os casos a seguir:

Caso Cuca, Acórdão nº 2202-004.087, de 9 de agosto de 2017 (Brasil, 2017a):

> TREINADOR DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO DESPORTIVO. NATUREZA SALARIAL.
>
> [...] constatado que a remuneração paga pela licença seja mera contrapartida do trabalho do treinador, incidindo, no caso, o imposto de renda na pessoa física sobre tais rendimentos.

Caso Deco, Acórdão nº 2401-005.938, de 16 de janeiro de 2019 (Brasil, 2019):

> RENDIMENTOS DECORRENTES DA CESSÃO DE DIREITO DE IMAGEM DE JOGADOR DE FUTEBOL. TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA.
>
> O art. 129 da Lei 11.196/2005 estabeleceu uma exceção à regra da tributação na Pessoa Física dos rendimentos recebidos na prestação de serviços de caráter personalíssimo, autorizando a sujeição tão somente à legislação aplicável às

> Pessoas Jurídicas apenas nas hipóteses de prestação de serviços intelectuais, de natureza científica, artística ou cultural.
>
> Voto vencedor:
>
> Não há dúvida de que a exploração do direito de imagem de um jogador de futebol, além de não ter natureza de prestação de serviço intelectual, não possui natureza científica nem artística, sendo cristalino esse entendimento.

Caso Neymar, Acórdão nº 2402-005.703, de 15 de março de 2017 (Brasil, 2017b):

> JOGADOR DE FUTEBOL. CONTRATO DE EXPLORAÇÃO DO DIREITO DE IMAGEM CELEBRADO COM O CLUBE. VALOR DESPROPORCIONAL. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EFETIVA EXPLORAÇÃO. INAPLICABILIDADE DO ART. 87-A DA LEI 9.615/98.
>
> [...]
>
> Verificada a desproporcionalidade entre o valor ajustado e o salário do atleta e não havendo comprovação da devida exploração da imagem contratada a qual é o objeto central do contrato de cessão de uso de imagem resta evidenciada a fraude na contratação, artifício usado para evitar o pagamento integral dos tributos e demais encargos envolvidos, inclusive com a utilização de pessoa jurídica interposta.
>
> [...]
>
> EXPLORAÇÃO DO DIREITO PATRIMONIAL DE SERVIÇO PERSONALÍSSIMO POR PESSOA JURÍDICA. APLICABILIDADE DO ART. 87-A DA LEI 9.615/98. IMPOSSIBILIDADE DE DESLOCAMENTO OU RECLASSIFICAÇÃO DO RENDIMENTO A PESSOA FÍSICA. ESPORTISTA.
>
> [...]
>
> DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO COM PATROCINADOR. OBRIGAÇÕES PERSONALÍSSIMAS. CLÁUSULAS DE GARANTIA OU RESCISÃO VINCULADAS AO ATLETA. VALIDADE DO CONTRATO.
>
> [...]

Caso Alexandre "Pato", Acórdão nº 2202-003.682, de 8 de fevereiro de 2017 (Brasil, 2017c):

> ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO DESPORTIVO. NATUREZA SALARIAL.
>
> [...] constatado que a remuneração paga pela licença seja mera contrapartida do trabalho do atleta, incidindo, no caso, o imposto de renda na pessoa física sobre tais rendimentos.

> ATLETA PROFISSIONAL DE FUTEBOL. DIREITO DE USO DE IMAGEM. CONTRATO AUTÔNOMO E INDEPENDENTE DO CONTRATO DESPORTIVO. NATUREZA CIVIL. APLICAÇÃO DO ART. 129 DA LEI Nº 11.196/2005.
>
> Quando demonstrado que se trata de um contrato eminentemente civil, por ser autônomo e independente do contrato desportivo firmado entre o atleta e o clube que detém seus direitos federativos, é possível a tributação dos rendimentos na pessoa jurídica detentora dos direitos de uso da imagem do atleta, com base no art. 129 da Lei nº 11.196/2005.

Nos casos dos jogadores Neymar e Alexandre "Pato", o entendimento foi no sentido de que é necessária a comprovação da efetiva exploração da imagem contratada, não bastando a mera existência de contrato formal. Assim, nos contratos em que restou demonstrada a exploração da imagem do jogador, com autonomia em relação ao contrato de trabalho com o clube, foi afastada a tributação na pessoa física. Porém, naqueles em que não houve a comprovação da efetiva exploração da imagem, em que restou configurado que a remuneração por cessão de direito de imagem estava vinculada à pessoa física do atleta e fazia parte de um pacote de remuneração de contrato de trabalho, foi mantida a autuação do Fisco, que efetuou a tributação na pessoa física.

Existem, ainda, diversas decisões mais recentes no CARF, em que se tem entendido, predominantemente, pela possibilidade da tributação na pessoa jurídica quando comprovada a real utilização da imagem dos desportistas. Por outro lado, a depender do Colegiado, compreende-se pela manutenção da autuação do Fisco na pessoa física por se considerar que serviço de natureza personalíssima não pode ser tributado na pessoa jurídica. Portanto, essas decisões mais atuais não têm sido diferentes daquelas já expostas acima.

Atualmente, observa-se que a fiscalização da Receita Federal tem buscado demonstrar a ausência da efetiva exploração da imagem contratada, com o objetivo de justificar a sua tributação, notadamente, em função da nova realidade jurisprudencial que tem predominado no CARF, pela qual não se admite mais a tributação na pessoa física pelo simples de fato de se tratar de obrigação de natureza personalíssima, diante da evolução legislativa sobre o tema.

Conclusão

O direito de imagem tem se consolidado como um bem jurídico tutelado pela Constituição Federal e pelo Código Civil, sendo reconhecido tanto como um direito personalíssimo quanto patrimonial. Sua regulamentação visa a garantir a proteção da identidade individual e, ao mesmo tempo, possibilitar sua exploração econômica, especialmente em contextos como o esportivo, em que a imagem dos atletas tem se

tornado um ativo relevante. No entanto, a utilização desse direito para fins tributários e trabalhistas tem gerado amplas discussões jurídicas e exigido uma análise criteriosa no caso concreto.

A dualidade do direito de imagem – enquanto manifestação da personalidade e, ao mesmo tempo, instrumento econômico – torna essencial a distinção entre sua exploração legítima e o uso indevido para dissimulação de relações trabalhistas ou redução indevida de encargos tributários.

Com o advento do artigo 129 da Lei nº 11.196/2005, veio uma inovação no tratamento tributário dos rendimentos obtidos por meio da cessão do direito de imagem, permitindo sua contratação por meio de pessoas jurídicas. Contudo, essa mudança não eliminou a necessidade de uma análise detalhada da autonomia desse contrato em relação ao vínculo empregatício, especialmente no caso de atletas.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem evoluído no sentido de se exigir a comprovação efetiva da exploração da imagem para afastar a tributação na pessoa física. Assim, nos casos em que há autonomia clara entre o contrato de uso da imagem e o contrato de trabalho, tem sido aceita a tributação na esfera da pessoa jurídica. Porém, quando se verifica que a cessão da imagem é utilizada apenas como meio de reduzir encargos trabalhistas e previdenciários, dissimulando a real remuneração do profissional, há uma desconsideração da estrutura formal do contrato e a tributação tem recaído diretamente na pessoa física.

Com a mudança do entendimento jurisprudencial, em função do novo arcabouço legal, a atuação do Fisco tem sido direcionada para a busca da verdade material, analisando não apenas a forma dos contratos, mas sua real substância econômica.

Dessa forma, o direito de imagem continua sendo um tema de grande relevância jurídica, exigindo uma abordagem sensata que leve em consideração tanto os direitos individuais dos detentores da imagem quanto os interesses do Estado na arrecadação tributária.

Novos debates e ajustes legislativos ainda são necessários para aprimorar essa regulamentação e mitigar as incertezas ainda existentes, proporcionando maior clareza e segurança tanto para os esportistas quanto para as entidades contratantes.

Referências

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 14 fev. 2025.

BRASIL. *Lei nº 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. Brasília: Presidência da República, 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 23 fev. 2025.

BRASIL. *Lei nº 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. Brasília: Presidência da República, 1996. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 23 fev. 2025.

BRASIL. *Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998*. Institui normas gerais sobre desporto e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9615consol.htm. Acesso em: 23 fev. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial n° 74.473*. Direito autoral. Direito à imagem. Produção cinematográfica. Futebol. Garrincha e Pelé. Participação do atleta, utilização econômica da criação artística, sem autorização. Direito extrapatrimonial e patrimonial. Locupletamento, fatos anteriores à normas constitucionais vigentes. Prejudicialidade. RE não conhecido. Doutrina. Direito dos sucessores à indenização. Recurso provido. Unânime. Relator: ministro Sálvio de Figueiredo Teixeira. Brasília, 21 jun. 1999. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=199500467453&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea. Acesso em: 21 fev. 2025.

BRASIL. *Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001*. Altera dispositivos da Lei n° 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília: Presidência da República, 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm. Acesso em: 20 fev. 2025.

BRASIL. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília: Presidência da República, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 23 fev. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 106-14.244*. Cons. rel. José Ribamar Barros Penha. Desempate pelo voto de qualidade. Brasília, 20 out. 2004. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard12_replica_n66/browse?q=106-14.244. Acesso em: 13 fev. 2025.

BRASIL. *Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005*. Brasília: Presidência da República, 2005. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm. Acesso em: 14 fev. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 106-17.147*. Cons. rel. Roberto de Azeredo Ferreira Pagetti. Redator para acórdão cons. Giovanni Christian Nunes Campos. Desempate pelo voto de qualidade. Brasília, 5 nov. 2008. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard12_replica_n66/browse?q=106-17.147. Acesso em: 13 fev. 2025.

BRASIL. *Lei nº 12.395, de 16 março de 2011*. Altera as Leis nºs 9.615, de 24 de março de 1998, que institui normas gerais sobre desporto, e 10.891, de 9 de julho de 2004, que institui a Bolsa-Atleta; cria os Programas Atleta Pódio e Cidade Esportiva; revoga a Lei nº 6.354, de 2 de setembro de 1976; e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, 2011. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12395.htm. Acesso em: 21 fev. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 2102-002-441*. Cons. rel. Núbia Matos Moura. Brasília, 19 fev. 2013. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard12_replica_n66/browse?q=2102-002.441. Acesso em: 14 fev. 2025.

BRASIL. *Lei nº 13.155, de 04 de agosto de 2015*. Brasília: Presidência da República, 2015a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13155.htm. Acesso em: 21 fev. 2025.

BRASIL. *Medida Provisória nº 690, de 31 de agosto de 2015*. Brasília: Presidência da República, 2015b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Mpv/mpv690.htm. Acesso em: 14 fev. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 9202-004.548*. Cons. rel. Patrícia da Silva. Redator para acórdão Maria Helena Cotta Cardozo. Brasília, 23 nov. 2016. Desempate pelo voto de qualidade. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard12_replica_n66/browse?q=9202-004.548. Acesso em: 13 fev. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 2202-004.087*. Cons. rel. Dilson Jatahy Fonseca Neto. Redator para acórdão Marco Aurélio de Oliveira Barbosa. Brasília, 9 ago. 2017a. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard12_replica_n66/browse?q=2202-004.087. Acesso em: 14 fev. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 2402-005.703*. Cons. rel. Bianca Felícia Rothschild. Redator para acórdão cons. Ronnie Soares Anderson. Por maioria. Brasília, 15 mar. 2017b. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard12_replica_n66/browse?q=2402-005.703. Acesso em: 14 fev. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 2202-003.682*. Cons. rel. Marco Aurélio de Oliveira Barbosa. Por maioria. Brasília, 8 fev. 2017c. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard12_replica_n66/browse?q=2202-003.682. Acesso em: 13 fev. 2025.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017*. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Brasília: RFB, 2017d. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268. Acesso em: 21 fev. 2025.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 14 fev. 2025.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 2401-005.938*. Cons. rel. Luciana Matos Pereira Barbosa. Redator para acórdão Cleberson Alex Friess. Desempate pelo voto de qualidade. Brasília, 16 jan. 2019. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard12_replica_n66/browse?q=2401-005.938. Acesso em: 14 fev. 2025.

BRASIL. *Lei nº 14.382, de 27 de junho de 2022*. Brasília: Presidência da República, 2022. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/lei/l14382.htm. Acesso em: 22 fev. 2025.

BRASIL. *Lei nº 14.597, de 14 de junho de 2023*. Institui a Lei Geral do Esporte. Brasília: Presidência da República, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/l14597.htm. Acesso em: 21 fev. 2025.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. *Curso de Direito Civil*. 12. ed. Salvador: Juspodium, 2014. v. 1.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Manual de Direito Civil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

MARCONDES, Rafael Marchetti. *A tributação da imagem de artistas e esportistas*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TARTUCE, Flávio. *Direito civil*. 11. Ed. São Paulo: Método, 2015. v. 1.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil*. Parte geral. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

PARTE IV
COMÉRCIO EXTERIOR

PERDIMENTO POR OCULTAÇÃO: DE OLHO NO PREENCHIMENTO DO TIPO INFRACIONAL

ARNALDO DIEFENTHAELER DORNELLES[1]

Resumo: O presente artigo tem por objetivo demonstrar que as características das modalidades de importação e de exportação hoje disciplinadas em nosso ordenamento jurídico não estão centradas na capacidade econômica e financeira do importador ou do exportador nem na origem dos recursos utilizados na operação de comércio exterior, mas sim na forma como a transação comercial é realizada e na forma como os agentes envolvidos são declarados. Também pretende explorar os elementos do tipo infracional (ocultação, dolo/simulação e interposição fraudulenta), cujo preenchimento é fundamental para a aplicação da penalidade de perdimento das mercadorias.

Palavras-chave: Importação por conta própria; importação por conta e ordem de terceiro; importação por encomenda; exportação por conta própria; exportação por conta e ordem de terceiro; ocultação; fraude; simulação; interposição fraudulenta; perdimento de mercadorias.

Abstract: The purpose of this article is to demonstrate that the characteristics of the import and export modalities currently regulated in our legal system are not centered on the economic and financial capacity of the importer or exporter or on the origin of the resources used in the foreign trade operation, but rather on the way the commercial transaction is carried out and the way the agents involved are declared, as well as exploring the elements of the infraction type (concealment, fraud/simulation and fraudulent interposition), the filling of which is essential for the application of the penalty of forfeiture of goods.

[1] Atualmente é auditor fiscal da Receita Federal do Brasil e exerce mandato de conselheiro titular, representante da Fazenda Nacional, na Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), especializada em matéria aduaneira, onde também atua como presidente. Possui graduação em Direito e em Engenharia Elétrica pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) e especialização em Direito Tributário também pela UFRGS e em Mercado de Capitais pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS).

DOI 10.5281/zenodo.17281751

Keywords: Import for own account; import by account and order of a third person; import by ordering; export for own account; export by account and order of a third person; concealment; fraud; simulation; fraudulent interposition; forfeiture of goods.

Sumário

Introdução 863
1. Modalidades de importação e de exportação 864
1.1 Importação por conta própria 869
1.2 Importação por conta e ordem de terceiro 870
1.3 Importação por encomenda 873
1.4 Exportação por conta própria 875
1.5 Exportação por conta e ordem de terceiro 876
1.6 Identificação da modalidade de importação ou de exportação 876
2. Elementos nucleares do tipo infracional 877
2.1 Ocultação 878
2.2 Fraude ou simulação 881
2.3 Interposição fraudulenta 883
3. Preenchimento do tipo na importação por encomenda – diferenças em relação à importação por conta e ordem 884
Conclusão 886
Referências 888

Introdução

Já se passaram mais de duas décadas desde que a MP nº 66, de 2002, que foi convertida na Lei nº 10.637, de 2002, inseriu no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, a hipótese de perdimento por ocultação, e ainda hoje observamos que os contornos da correta aplicação dessa penalidade não foram completamente compreendidos e assimilados por diversos dos atores que atuam no comércio exterior.

Ao mesmo tempo que, seguidamente, os intervenientes ignoram as características intrínsecas das modalidades de importação e de exportação existentes, matéria intimamente ligada à hipótese que leva ao perdimento das mercadorias por ocultação, e registram operações de comércio exterior que não guardam qualquer relação com a realidade dos fatos, a Fiscalização parece abusar das presunções relativas aos recursos empregados nas operações para fins de aplicação da penalidade de perdimento das mercadorias, desprezando, muitas vezes, a importância dos elementos nucleares do tipo infracional e, com isso, deixando de fazer a correta subsunção dos fatos à norma.

Essa combinação de fatores, muitas vezes, faz com que operações de comércio exterior, declaradas de forma evidentemente simulada, não sejam apenadas nos termos idealizados pelo legislador, uma vez que não são levados aos autos elementos de convicção e/ou de prova que permitam ao julgador concluir pela aplicação da penalidade de perdimento.

Em outras situações, não obstante os elementos de prova explorados pela Fiscalização possam indicar a ocorrência de alguma ação dolosa por parte da pessoa interveniente, nem sempre o dolo revelado está diretamente relacionado com a operação de comércio exterior em si, de tal sorte que a penalidade aplicável não seria aquela prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, destinada a punir, exclusivamente, a ocultação dolosa de pessoas nas operações de comércio exterior.

Em um caso ou em outro, o resultado é o mesmo: a insubsistência do auto de infração. Mas o problema está presente em ambos os casos. No primeiro, porque deixa de punir a fraude/simulação praticada no comércio exterior; no segundo, porque gera custos de contencioso desnecessários.

A validade do que foi dito acima pode ser facilmente testada pela análise do conjunto dos processos relativos a essa matéria que foram julgados pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), especializada em matéria aduaneira, nos meses de outubro e novembro de 2024 e fevereiro de 2025.

De nove processos que tiveram o julgamento concluído nesses meses pelo Colegiado, em sete foi prolatada uma decisão de provimento do recurso voluntário, com o cancelamento do auto de infração (Acórdão nº 3402-012.333, de 15 de outubro de 2024; Acórdão nº 3402-012.377, de 28 de novembro de 2024; Acórdão nº 3402-012.430, de 11 de fevereiro de 2025; Acórdão nº 3402-012.431, de 11 de fevereiro de 2025; Acórdão nº 3402-012.432, de 11 de fevereiro de 2025; Acórdão nº 3402-012.433, de 11 de fevereiro de 2025, e Acórdão nº 3402-012.434, de 12 de fevereiro de 2025), e em apenas dois a decisão manteve o lançamento hígido (Acórdão nº 3402-012.331, de 15 de outubro de 2024, e Acórdão nº 3402-012.370, de 27 de novembro de 2024).

Esse elevado, e preocupante, índice de cancelamento de autos de infração observado nesse curto período de atuação da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF escancara o fato de que algo de errado há nos processos que tratam da aplicação da pena de perdimento de mercadorias em razão da ocultação de pessoas em operações de comércio exterior.

E a constatação de que, das sete decisões acima referidas que deram provimento ao recurso voluntário e cancelaram o auto de infração, apenas duas não contaram com a unanimidade de votos dos conselheiros que participaram do julgamento (Acórdão nº 3402-012.377 e Acórdão nº 3402-012.434) parece indicar que grande parte do problema pode estar localizado no auto de infração lavrado pela Fiscalização.

Diante desse panorama, o presente artigo busca explorar os elementos nucleares do tipo infracional previsto no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, e, com isso, identificar o que é necessário (e o que é desnecessário) para o seu preenchimento e para a consequente aplicação da penalidade.

Antes de empreendermos essa análise, porém, é necessário que façamos um breve passeio pelas modalidades de importação e de exportação existentes, uma vez que a infração de que trata o inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ocorre, potencialmente, quando estamos, factualmente, diante de modalidades de importação ou de exportação que não sejam por conta própria. Por isso, para que possamos compreender a matéria de forma plena, é preciso que conheçamos suas peculiaridades.

1. Modalidades de importação e de exportação

Não temos, neste artigo, a intenção de resgatar, com profundidade, o histórico de construção das normas que introduziram as diferentes modalidades de importação e de exportação em nosso ordenamento jurídico, mas tão somente referir a sua existência para, a partir daí, explorar os seus conceitos.

Não obstante, é importante traçarmos uma linha do tempo para que fique revelado o momento em que cada modalidade de importação e de exportação foi introduzida em nosso ordenamento, para que assim possamos jogar luz para o fato de que a hipótese de perdimento prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, foi moldada com o pensamento na importação por conta e ordem de terceiro, vindo a ser aproveitada, posteriormente, também para a importação por encomenda e para a exportação por conta e ordem de terceiro.

Até o ano de 2001, convivíamos com apenas uma modalidade de importação: a importação por conta própria. As normas então vigentes levavam ao entendimento de que aquele que adquiria as mercadorias no exterior era a pessoa que deveria registrar, em seu nome, a declaração de importação. É isso que dizia, com outras palavras, o art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 69, de 1996: "Art. 5º O despacho aduaneiro de importação terá por base *declaração formulada pelo importador*, e obedecerá ao disposto na presente Instrução Normativa, salvo exceções previstas em normas específicas" (grifo nosso).

Mas nem todos seguiam o que determinavam as normas. Muitas empresas contratavam, por razões que podiam estar relacionadas, entre outras, com a falta de *expertise*, com a execução de um planejamento tributário duvidoso, com o aproveitamento de benefícios fiscais concedidos pelos estados ou com o cometimento de fraudes, um terceiro para a formalização de importações relativas a mercadorias por elas adquiridas no exterior.

Essa prática acabou saindo do controle, e proliferaram as chamadas empresas laranjas, empresas fantasmas e empresas formadas por testas de ferro, sem qualquer capacidade econômica e operacional para atuarem no comércio exterior.

As ações promovidas pela Fiscalização, que buscavam coibir a prática de fraudes no comércio exterior, acabavam esbarrando no fato de que as empresas autuadas não possuíam capacidade econômica para o pagamento do crédito tributário lançado e de que as pessoas ocultas não podiam, em razão de uma alegada e duvidosa falta de previsão legal, ser chamadas para responder pelos tributos devidos e pelas infrações praticadas.

A solução para esse problema (especialmente a falta de capacidade econômica para responder diante de uma possível autuação da RFB) passava por questões que envolviam a responsabilidade tributária, a responsabilidade por infrações e até mesmo a quebra da cadeia do IPI.

E essa solução veio, inicialmente, com a publicação da MP nº 2.158-35, de 2001, que trouxe o real adquirente da mercadoria no exterior, pessoa com capacidade econômica

e financeira para responder por eventuais créditos tributários cobrados pela RFB, para o polo passivo da obrigação tributária, além de estabelecer a sua responsabilidade pelo pagamento do IPI na venda da mercadoria no mercado interno e a sua responsabilidade pelas infrações cometidas nas operações de importação.

A MP nº 2.158-35, de 2001, também referiu expressamente, em seu art. 80, inciso I, a nova modalidade de importação que estava sendo criada: a importação por conta e ordem de terceiro: "Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá: I – estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro [...]".

Essa nova modalidade de importação (por conta e ordem de terceiro) não foi disciplinada pela RFB de forma imediata. Somente com a publicação da MP nº 66, de 2002 (posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 2002), que, com apenas três artigos, introduziu uma série de presunções e de penalidades relacionadas com essa modalidade de importação, é que a RFB teve os instrumentos necessários para a implementação de um projeto de combate às fraudes aduaneiras, que ficou conhecido como "combate à interposição fraudulenta".[2] É nesse contexto que foi publicada a IN SRF nº 225, de 2002, que disciplinou a importação por conta e ordem de terceiro.

Vejamos os três artigos acima referidos:

> Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.
>
> [...]
>
> Art. 59. O art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, passa a vigorar com as seguintes alterações:
>
> "Art. 23. .....
>
> .....
>
> V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

[2] A expressão "combate à interposição fraudulenta" surgiu na Portaria MF nº 350, de 16 de outubro de 2002, que dispunha "sobre procedimentos de controle da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e *combate à interposição fraudulenta* de pessoas" (grifo nosso).

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional." (NR)

Art. 60. O art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 81. .....

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:

I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País;

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.

§ 3º No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.

§ 4º O disposto nos §§ 2º e 3º aplica-se, também, na hipótese de que trata o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976." (NR)

Logo que implementado o projeto de "combate à interposição fraudulenta", a RFB passou a conduzir seus procedimentos ao estilo *follow the money*, tendo ela focado sua força de trabalho na análise dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior: não comprovada a origem lícita desses recursos, aplicava-se a presunção de interposição fraudulenta prevista no § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976; identificado o fluxo financeiro indo de um terceiro para o importador, aplicava-se a presunção de importação por conta e ordem prevista no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002. Em ambos os casos, a penalidade de perdimento das mercadorias era aplicada por presunção de ocultação do sujeito passivo.

Em qualquer das hipóteses, não havia exatamente uma preocupação, por parte da RFB, em encontrar quem era o real adquirente das mercadorias no exterior. Chegava-se a ele, quando se chegava, a partir do fluxo financeiro identificado, que autorizava a aplicação da presunção de importação por conta e ordem (art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002).

Essa forma de atuação foi a principal razão que motivou as grandes comerciais importadoras a fazerem um forte *lobby* com vistas a modificar a legislação.

A questão é que as comerciais importadoras têm um modelo de operação que, conceitualmente, se enquadra na definição de importação por conta e ordem. Era assim no passado e continua sendo assim no presente. Em regra, elas registram declarações de importação de mercadorias adquiridas no exterior por outras pessoas.[3]

Essa característica fez com que algumas dessas comerciais importadoras fossem submetidas ao Procedimento Especial de Fiscalização, previsto à época na IN SRF nº 228, de 2002, com exigência de garantia para o desembaraço das mercadorias e com a aplicação da pena de perdimento quando identificada a ocultação. Isso incomodou as comerciais importadoras. Houve um acréscimo em seus custos financeiros e operacionais.

Nessa perspectiva, as comerciais importadoras se viram em uma encruzilhada: ou continuavam a declarar as importações como se fossem por conta própria, correndo o risco de serem autuadas pela RFB, ou passavam a declará-las por conta e ordem de terceiro, o que gerava um problema em relação ao sujeito ativo do ICMS[4] e à obtenção dos benefícios fiscais concedidos por diversos estados.

Sob a premissa de que o interesse da RFB no combate à interposição fraudulenta se fixava em perseguir a origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior, e sob o argumento de que possuíam recursos suficientes para suportar todas as importações por elas declaradas, inclusive financiando boa parte das operações de seus clientes, as comerciais importadoras fizeram um forte *lobby* para buscar um tratamento diferenciado. Elas não queriam ser tratadas como importadoras por conta e ordem de terceiro.

---

3 Não se ignora o fato de que as comerciais importadoras, em algumas operações de importação, adquirem por contra própria ou por encomenda as mercadorias no exterior, mas isso não se observa na maioria das operações de importação registradas por elas.

4 O STF decidiu no RE 665.134, em sede de repercussão geral, que o sujeito ativo do ICMS, em uma importação por conta e ordem de terceiro, é o estado do adquirente da mercadoria, e não o estado daquele que é contratado para registrar a declaração de importação.

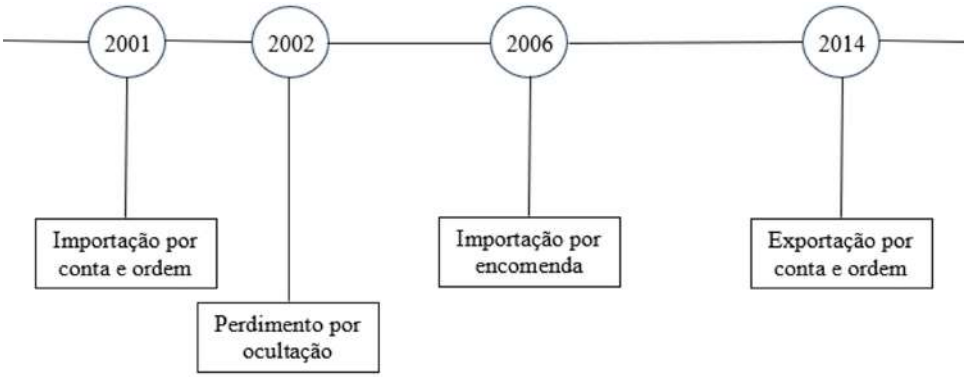
Foi por essa razão que o legislador, aproveitando a conversão da Medida Provisória nº 267, de 2005, na Lei nº 11.281, de 2006, criou uma terceira modalidade de importação, a importação por encomenda, cuja disciplina foi feita, inicialmente, pela IN SRF nº 634, de 2006.

Quanto à modalidade de exportação por conta e ordem de terceiro, ela só foi introduzida em nosso ordenamento jurídico no ano de 2014, quando a Lei nº 12.995, de 2014, alterou o inciso I do art. 80 da MP nº 2.158-35, de 2001, para fazer ali constar essa nova modalidade de exportação:

> Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:
>
> I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro; e (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 2014)

Feita essa breve introdução, vejamos como fica a linha do tempo referente às modalidades de importação e de exportação, destacando o momento em que foi introduzida em nosso ordenamento jurídico a hipótese de perdimento por ocultação dos sujeitos envolvidos com a operação de comércio exterior:

Figura 1 – Modalidades de importação e de exportação – linha do tempo



1.1 Importação por conta própria

De forma bastante resumida e direta, a importação por conta própria é aquela modalidade de importação em que a pessoa que adquire a mercadoria no exterior é a mesma que registra a declaração de importação.

Nessa modalidade de importação, o importador é o comprador (adquirente) da mercadoria no exterior, sendo ele sujeito passivo da obrigação tributária na condição de contribuinte.

A figura a seguir nos mostra como se dá uma importação por conta própria:

Figura 2 – Importação por conta própria



1.2 Importação por conta e ordem de terceiro

O conceito de importação por conta e ordem de terceiro pode ser obtido a partir do disposto no art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018:

> Art. 2º Considera-se operação de importação por conta e ordem de terceiro aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira adquirida no exterior por outra pessoa, física ou jurídica.
>
> § 1º Considera-se adquirente de mercadoria de procedência estrangeira importada por sua conta e ordem a pessoa, física ou jurídica, que realiza transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios, e contrata o importador por conta e ordem referido no caput para promover o despacho aduaneiro de importação.
>
> § 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a prestação do serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação, realizada pelo importador por conta e ordem de terceiro a pedido do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, outros serviços relacionados com a operação de importação, como a realização de cotação de preços, a intermediação comercial e o pagamento ao fornecedor estrangeiro.
>
> [...]

Note-se que, nessa modalidade de importação, aquele que registra a declaração de importação (importador por conta e ordem) o faz em relação a uma mercadoria que pertence a outra pessoa (adquirente), que a adquiriu (comprou) junto a um vendedor no exterior.

A compra e venda da mercadoria ocorre entre o adquirente e o vendedor no exterior, sendo o importador por conta e ordem contratado pelo real adquirente da

mercadoria tão somente para formalizar e registrar a importação junto à RFB, podendo essa contratação ocorrer, inclusive, depois de a mercadoria já se encontrar em território brasileiro (ou seja, após a ocorrência do elemento espacial do fato gerador, que é a entrada da mercadoria em território nacional).

Dessarte, a relação existente entre o adquirente e o importador por conta e ordem é uma relação de prestação de serviço (para registro da declaração de importação). Não ocorre, entre eles, qualquer compra e venda de mercadoria.

Nessa modalidade de importação, o adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem, além de ser o comprador da mercadoria no exterior, também assume a condição de sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos do disposto na alínea "c" do parágrafo único do art. 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966:

> Art. 32. É responsável pelo imposto:
>
> [...]
>
> Parágrafo único. É responsável solidário:
>
> [...]
>
> c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora [...].

Não obstante esse dispositivo legal referir que o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem é responsável solidário pelo imposto, temos defendido, há muito tempo, que ele é mais do que isso: ele é, de fato, contribuinte!

Isso porque é ele quem adquire a mercadoria no exterior e tem o ânimo de fazê-la vir para o país, o que se enquadra, à perfeição, na definição de importador e, portanto, de contribuinte do imposto, conforme disposto no art. 31 do Decreto-lei nº 37/1966: "Art. 31 - É contribuinte do imposto: I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional".

Além do fato de ser o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem a pessoa que pratica o verbo do elemento material do fato gerador (importar), outro argumento contundente que poderíamos utilizar para justificar nossa posição de que ele é o contribuinte do imposto diz respeito ao fato de ser ele quem revela a riqueza oferecida à tributação. Ou seja, é dele a capacidade contributiva nessa relação tributária.

Mas então temos a lei dizendo que o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem é responsável solidário e a realidade fática demonstrando que ele é contribuinte. O que deve prevalecer?

O art. 121 do CTN, quando trata dos sujeitos passivos, disciplina que:

> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
>
> Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
>
> I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
>
> II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Ora, contribuinte, nos termos do CTN, é quem tem relação pessoal e direta com o fato gerador. Nesse caso, o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem tem essa relação pessoal e direta com o fato importação. E por isso é contribuinte.

Por outro lado, diz o CTN que só poderá ser responsável aquele que, não sendo contribuinte, a lei diz que ele é.

Como o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem é contribuinte, o legislador não poderia tê-lo nomeado como responsável.

Assim, quando a lei diz que o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem é responsável solidário pelo pagamento do imposto, temos que entender que a lei não estabeleceu uma nova hipótese de responsabilidade, mas sim esclareceu a distribuição da responsabilidade nos casos em que estamos diante de uma importação por conta e ordem de terceiro. E, no caso, a responsabilidade é solidária.

Dessa forma, o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem pratica o verbo do elemento material do fato gerador do imposto de importação, revelando uma riqueza a ser oferecida à tributação e devendo responder pela obrigação tributária, na condição de contribuinte, desde o seu surgimento.

Observe-se que a Lei Complementar nº 214, de 2025, que trata da reforma tributária, ao esclarecer no parágrafo único do art. 72 que, "na importação por conta e ordem de terceiro, quem promove a entrada de bens materiais de procedência estrangeira no território nacional é o adquirente dos bens no exterior", acabou por incluir o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem no rol de contribuintes do IBS e da CBS incidentes sobre a importação de bens materiais:

> Art. 72. É contribuinte do IBS e da CBS na importação de bens materiais:
>
> I - o importador, assim considerado qualquer pessoa ou entidade sem personalidade jurídica que promova a entrada de bens materiais de procedência estrangeira no território nacional; e

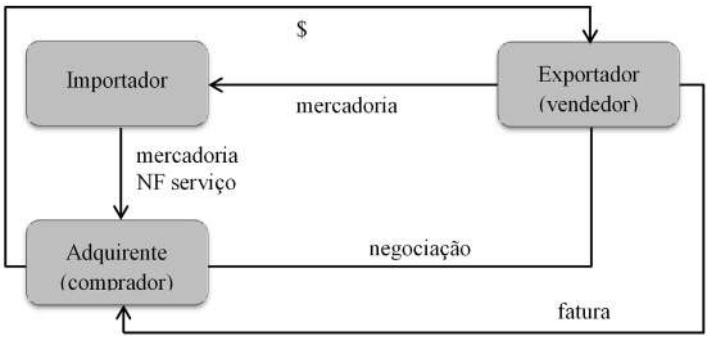
> II - o adquirente de mercadoria entrepostada.
>
> Parágrafo único. Na importação por conta e ordem de terceiro, quem promove a entrada de bens materiais de procedência estrangeira no território nacional é o adquirente dos bens no exterior.

Esclarecido o nosso entendimento a respeito do papel assumido pelo adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem mediante obrigação tributária, é preciso reconhecer que essa é uma discussão de pouca utilidade prática, uma vez que, sendo contribuinte ou sendo responsável, o fato é que o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem é sujeito passivo da obrigação tributária, e sua ocultação pode levar à aplicação da penalidade de perdimento prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976.

Quanto ao papel do importador por conta e ordem de terceiro nessa relação, é preciso que se diga que também ele, hoje, é contribuinte. Não porque revele qualquer capacidade contributiva, mas sim porque, ao registrar a declaração de importação, é ele quem promove a entrada da mercadoria para livre circulação na economia. É ele quem está diretamente ligado ao fato que é considerado para efeitos de cálculo de grande parte dos tributos incidentes na importação (registro da declaração de importação – elemento temporal).

De forma objetiva, a representação mais simples para uma importação por conta e ordem de terceiro seria a seguinte:

Figura 3 – Importação por conta e ordem de terceiro



1.3 Importação por encomenda

Em termos conceituais, a importação por encomenda ocorre quando uma pessoa adquire uma mercadoria no exterior e registra a declaração de importação, motivada pelo compromisso assumido por outra pessoa de comprar dela essa mercadoria. É isso que podemos extrair do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018:

Art. 3º Considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado.

§ 1º Considera-se encomendante predeterminado a pessoa, física ou jurídica, que contrata o importador por encomenda referido no caput para realizar a transação comercial de compra e venda de mercadoria de procedência estrangeira a ser importada, o despacho aduaneiro de importação e a revenda ao próprio encomendante predeterminado.

§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a transação comercial de compra e venda de mercadoria nacionalizada, mediante contrato previamente firmado entre o importador por encomenda e o encomendante predeterminado, podendo este participar ou não das operações comerciais relativas à aquisição da mercadoria no exterior. [...]

A leitura desse art. 3º deixa muito claro que, na importação por encomenda, ao contrário do que ocorre na importação por conta e ordem de terceiro, aquele que registra a declaração de importação (importador por encomenda) é, de fato, a pessoa que adquire (compra) a mercadoria no exterior, assumindo todos os riscos para fazer vir essa mercadoria para o país. A mercadoria pertence ao importador por encomenda até que seja entregue ao encomendante predeterminado.

O que temos aqui, de fato, são duas operações de compra e venda: uma que ocorre entre o encomendante predeterminado e o importador por encomenda e outra que ocorre entre o importador por encomenda e o vendedor no exterior.

Por isso a relação existente entre o importador por encomenda e o encomendante predeterminado se diferencia tanto da relação existente entre o importador por conta e ordem e o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem. Enquanto a importação por conta e ordem pressupõe uma relação de serviço entre os atores nacionais envolvidos (adquirente e importador por conta e ordem), a importação por encomenda revela uma relação negocial de compra e venda de mercadoria entre o encomendante e o importador por encomenda, que, inclusive, responde perante o encomendante por qualquer problema com a mercadoria ou por qualquer inadimplemento.

Nessa modalidade de importação, o importador por encomenda é quem efetivamente compra (adquire) a mercadoria no exterior e, por isso, é chamado para responder pelo crédito tributário na condição de sujeito passivo contribuinte.

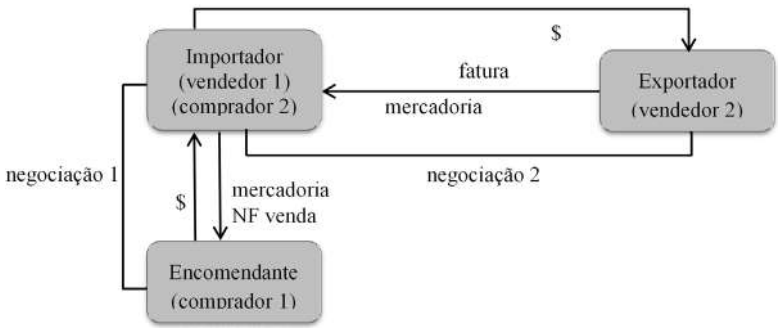
O encomendante, por sua vez, por opção do legislador, apesar de não participar diretamente da aquisição da mercadoria no exterior, é chamado para responder pelo

crédito tributário na condição de sujeito passivo responsável solidário, conforme expresso na alínea "d" do parágrafo único do art. 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966:

> Art. 32. É responsável pelo imposto:
>
> [...]
>
> Parágrafo único. É responsável solidário:
>
> [...]
>
> d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.

A figura a seguir mostra como ocorre essa modalidade de importação:

Figura 4 – Importação por encomenda



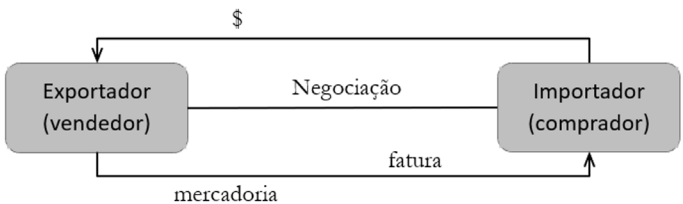
1.4 Exportação por conta própria

De forma espelhada ao que ocorre na importação, a exportação por conta própria é a modalidade em que a pessoa que vende a mercadoria no exterior é a mesma que registra a exportação.

Nessa modalidade de exportação, a figura do exportador se confunde com a do vendedor, sendo ele sujeito passivo da obrigação tributária na condição de contribuinte.

Eis a representação clássica de uma exportação por conta própria:

Figura 5 – Exportação por conta própria



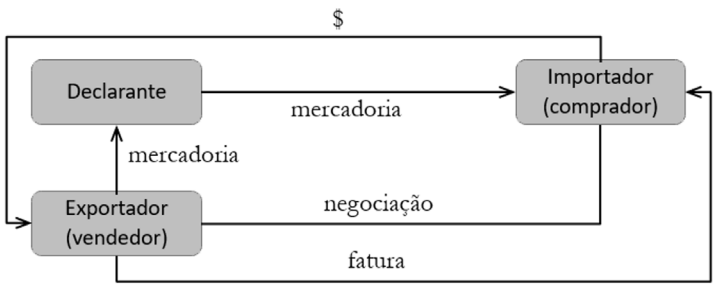
1.5 Exportação por conta e ordem de terceiro

A exportação por conta e ordem de terceiro encontra disciplina na IN RFB nº 1.702, de 2017, e é definida como aquela cuja DU-E é apresentada e cujo despacho aduaneiro de exportação é promovido por pessoa jurídica contratada para essa atividade.

Nessa modalidade de exportação, aquele que é contratado para promover o despacho aduaneiro atua como declarante na operação, permanecendo o real vendedor como exportador da mercadoria e, portanto, como sujeito passivo da obrigação tributária (contribuinte).

A figura a seguir expõe, de forma didática, como se caracteriza uma exportação por conta e ordem de terceiro:

Figura 6 – Exportação por conta e ordem de terceiro



1.6 Identificação da modalidade de importação ou de exportação

Como se percebe dos conceitos acima explorados, a identificação da modalidade de importação ou de exportação praticada em determinada operação depende, fundamentalmente, da compreensão do papel dos atores envolvidos, especialmente da identificação das operações de compra e venda realizadas, bem como dos compradores e vendedores envolvidos.

Se aquele que adquire a mercadoria no exterior registra a declaração de importação, estamos diante de uma importação por conta própria.

Se aquele que adquire a mercadoria no exterior contrata um terceiro para registrar a declaração de importação, estamos diante de uma importação por conta e ordem.

Se aquele que adquire a mercadoria no exterior, e registra a declaração de importação, o faz em razão de um contrato de compra e venda com um encomendante predeterminado, estamos diante de uma importação por encomenda.

Se aquele que vende a mercadoria no exterior registra a exportação, estamos diante de uma exportação por conta própria.

Se aquele que vende a mercadoria no exterior contrata um terceiro declarante para registrar a exportação, estamos diante de uma exportação por conta e ordem.

Simples assim!

Observe-se que, nos conceitos estabelecidos, especialmente naqueles atinentes às modalidades de importação, não mencionamos a questão que envolve a origem dos recursos utilizados na operação. E não mencionamos porque, conceitualmente, não é isso que define a modalidade de importação ou de exportação.

Não estamos dizendo, com isso, que a origem dos recursos não seja um fator importante para a identificação da modalidade de importação. Ela é, tanto que a lei trouxe, no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002, uma presunção nesse sentido: "Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001".

Também o § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, traz uma presunção de ocultação quando não há a comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados: "§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados".

O que estamos querendo dizer é que, não obstante a origem dos recursos seja uma informação importante, que nos ajuda a entender como se deu a operação, não é ela que, conceitualmente, define a modalidade de importação ou de exportação.

2. Elementos nucleares do tipo infracional

Traçado esse breve panorama conceitual a respeito das modalidades de importação e de exportação, vejamos os contornos teóricos relativos ao preenchimento do tipo infracional previsto no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, que, mais uma vez, reproduzimos a seguir:

> Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:
>
> [...]
>
> V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.
>
> [...]

Como se percebe, essa hipótese de infração punível com a penalidade de perdimento traz em seu tipo três elementos nucleares que precisam ser bem compreendidos para que possamos encontrar a melhor aplicação da norma: *ocultação, fraude/simulação e interposição fraudulenta*.

2.1 Ocultação

O primeiro elemento do tipo, a *ocultação*, corresponde ao verbo principal da conduta infracional. Em que pese alguém pudesse objetar que o fato de o verbo não estar em sua forma infinitiva traga uma certa incerteza de quem seria o sujeito da ação, o ocultante ou o ocultado, fato é que o art. 95 do Decreto-lei nº 37, de 1966, esclarece que a responsabilidade pela infração é tanto de quem registra a declaração de importação quanto de quem se oculta.

Superada essa questão, é preciso que compreendamos quem seriam as pessoas cuja ocultação é capaz de levar ao perdimento da mercadoria. E elas estão expressamente listadas no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, que fala em ocultação do *sujeito passivo*, do *real comprador*, do *real vendedor* e do *responsável pela operação*.

Nos termos do art. 121 do CTN, sujeito passivo é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo, e pode assumir tanto a condição de contribuinte quanto a condição de responsável.

Como já vimos, em uma importação por conta própria, o comprador da mercadoria no exterior é a mesma pessoa que registra a declaração de importação. E, ao registrar a declaração de importação, ele está se identificando para a RFB como contribuinte dos tributos incidentes sobre a importação. Por isso não há, nessa modalidade de importação, qualquer possibilidade de ocultação do sujeito passivo. É claro que aqui estamos considerando que aquele que registrou a declaração de importação tenha, efetivamente, adquirido a mercadoria no exterior.

Por outro lado, quando estamos diante de uma importação por conta e ordem de terceiro, e aqui estamos considerando que os fatos demonstram que aquele que registrou a declaração de importação não adquiriu a mercadoria no exterior, a ocultação do sujeito passivo ocorre justamente quando o real adquirente da mercadoria no exterior, que, conforme já vimos, é sujeito passivo da obrigação tributária, não é informado na declaração de importação, segundo determina o inciso I do art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018:

> Art. 5º O importador por conta e ordem de terceiro e o importador por encomenda, ao registrar a DI, deverão:
>
> I - indicar, em campo próprio da declaração, o número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) ou no Cadastro de Pessoas Físicas

> (CPF) do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem ou do encomendante predeterminado, conforme o caso [...].

Observe-se que o importador por conta e ordem, que é o outro sujeito passivo que existe nesse tipo de modalidade de importação, não tem como ser ocultado na declaração de importação, uma vez que ele só se torna importador por conta e ordem por registrar a declaração de importação.

Voltando à ocultação do sujeito passivo adquirente da mercadoria no exterior, ela resta caracterizada quando o importador por conta e ordem registra uma importação na modalidade por conta própria, como se ele fosse o real adquirente da mercadoria no exterior, ou quando ele registra uma importação na modalidade por conta e ordem ou por encomenda, mas indica o nome de outra pessoa, que não o adquirente da mercadoria no exterior, no campo adquirente.

Na importação por encomenda, da mesma forma como ocorre na importação por conta e ordem, a ocultação do sujeito passivo encomendante se dá quando seu nome não é informado na declaração de importação, conforme determina o mesmo inciso I do art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018.

No que diz respeito à ocultação nas operações de exportação, também não vemos possibilidade de que isso ocorra quando aquela pessoa que vende a mercadoria no exterior é a mesma que registra a declaração (exportação por conta própria), limitando a hipótese àquelas operações em que o real vendedor da mercadoria no exterior não figura como exportador na declaração registrada (exportação por conta e ordem).

Em resumo, como não há a possibilidade de se ocultar a pessoa que registra a declaração de importação ou de exportação (ela só vai fazer parte da relação jurídico-aduaneira-tributária se efetivamente registrar a declaração, e no momento em que fizer isso), a ocultação do sujeito passivo a que se refere o texto legal só pode ser do adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem, em uma importação por conta e ordem de terceiro, do encomendante predeterminado, em uma importação por encomenda, ou do exportador, em uma exportação por conta e ordem de terceiro. São esses sujeitos passivos que, uma vez ocultos, podem levar ao perdimento da mercadoria importada ou exportada.

Quanto à ocultação do real comprador, a norma parece ter sido feita para alcançar as ocultações que ocorrem nas operações de exportação de mercadorias (ocultação do real comprador estrangeiro), uma vez que, na importação, o real comprador da mercadoria no exterior também assume o papel de sujeito passivo, de tal sorte que não faria muito sentido o legislador utilizar dois termos para se referir a uma mesma pessoa.

Não obstante, com a publicação da Lei nº 11.281, de 2006, que criou a importação por encomenda quando já estava em vigência o inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, surge uma possibilidade de aplicação da penalidade de perdimento quando há a ocultação do real comprador, sem que haja a ocultação do sujeito passivo.

É o caso em que o importador por conta e ordem registra a declaração de importação na modalidade por encomenda, indicando o real adquirente na declaração de importação como se encomendante fosse. Aqui não há a ocultação do sujeito passivo, uma vez que o real adquirente foi informado na declaração de importação. Mas há a ocultação do real comprador da mercadoria. Ao registrar a declaração de importação na modalidade encomenda, o importador por conta e ordem está se apresentando como real adquirente da mercadoria no exterior, quando, na realidade, quem efetivamente adquiriu a mercadoria no exterior foi aquele apresentado na declaração de importação como encomendante.

Também a ocultação do real vendedor parece ter sido prevista pelo legislador para contemplar a ocultação que ocorre no exterior, mas aqui em uma operação de importação. Isso porque o vendedor nacional, quando exporta a mercadoria, seja por conta própria ou por conta e ordem de terceiro, é sujeito passivo da obrigação tributária, e sua ocultação já encontra previsão sob outro termo: ocultação do sujeito passivo.

O objetivo da norma é muito claro no sentido de que todas as operações de importação sejam declaradas da forma mais transparente possível para a RFB, a fim de que os controles aduaneiros sejam aplicados de forma adequada, inclusive para que possa ser avaliada uma possível vinculação entre o vendedor e o comprador. Por isso o vendedor estrangeiro deve ser informado na declaração de importação pelo importador, sob risco de, não o fazendo, ser aplicada a penalidade de perdimento na mercadoria importada.

Por fim, a hipótese de perdimento em análise fala ainda em ocultação do responsável pela operação. Em que pese nem a lei nem qualquer outra norma infralegal definirem quem seja esse responsável pela operação, entendemos que aqui estamos diante de alguém que tenha participado de forma efetiva da operação de compra e venda, sem ser o real adquirente (a pessoa que arca com o risco econômico e financeiro, em uma importação) ou o real alienante da mercadoria (em uma exportação). É o caso, por exemplo, de um agente de compras em uma operação de importação, que age a mando do comprador sem, no entanto, possuir poder de decisão além daqueles expressamente estipulados pelo comprador. É interessante notar que o agente de compras é o sujeito que compra a mercadoria, mas não a vende. Ele compra por conta e ordem do comprador (adquirente da mercadoria), prestando um serviço para ele.

2.2 Fraude ou simulação

O segundo elemento nuclear da hipótese de perdimento prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, fala em *fraude ou simulação*, de tal sorte que não basta a ocultação do sujeito passivo, do real comprador, do real vendedor ou do responsável pela operação para que se autorize a aplicação da penalidade de perdimento. Essa é uma condição necessária, mas não suficiente. É preciso que essa ocultação tenha ocorrido mediante fraude ou simulação.

O que é importante destacar em relação ao que diz o texto legal é que a fraude ou a simulação lá referidas antecedem a ocultação. Quando a norma fala em "ocultação mediante fraude ou simulação", ela está se referindo a uma fraude que leva à ocultação ou a uma simulação que propicia a ocultação. O texto da norma, aqui, não está se referindo à fraude ou à simulação que são o resultado esperado ou a motivação da ocultação, sendo elas irrelevantes para a caracterização do tipo infracional.

Por isso, a comprovação de que a ocultação do sujeito passivo teve como objetivo a quebra da cadeia do IPI, como frequentemente se vê nas autuações da RFB, é despicienda para fins de preenchimento do tipo infracional que enseja a aplicação da penalidade de perdimento, sendo necessário que se identifique a fraude ou a simulação utilizadas para a ocultação prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976.

Ainda sobre a matéria, um aspecto que merece reflexão é o alcance dado pela norma aos termos "fraude" e "simulação". Essa discussão é importante porque a referência que temos de fraude é aquela presente no art. 72 da Lei nº 4.502, de 1964, que está relacionada à conduta dolosa que busca reduzir, evitar ou diferir o pagamento de tributo.

Mas essa não é, definitivamente, a acepção que o legislador deu à expressão "fraude" utilizada no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976. Aliás, esse Decreto-lei, e especialmente seu art. 23, não tratam de matéria de direito tributário, mas sim de matéria de direito aduaneiro, com foco no controle aduaneiro.

Observe-se que, sendo a fraude uma conduta antecedente à ocultação, não haveria qualquer sentido em a lei estabelecer uma hipótese de infração em que alguém deixa de pagar tributo para se ocultar. Isso nem é factível. A conduta esperada é que alguém se oculte para, entre outras motivações, deixar de pagar tributo, e não o contrário.

Por isso, a acepção de fraude nesse inciso V do art. 23 é bem mais ampla do que isso. Vamos buscá-la, então, no *Vocabulário jurídico* de De Plácido e Silva (2008, p. 639), que a define como "o engano malicioso ou a ação astuciosa, promovidos de má-fé, para ocultação da verdade ou fuga ao cumprimento do dever". Por definição, "a

fraude sempre se funda na prática de ato lesivo a interesse de terceiros ou da coletividade, ou seja, em ato onde se evidencia a intenção de frustrar-se a pessoa aos deveres obrigacionais ou legais".

A partir dessa definição, podemos afirmar que a tipificação na hipótese prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-lei n. 1.455, de 1976, estará perfeita se demonstrada a intenção dolosa que busca ocultar um dos sujeitos ali elencados.

Com isso, não parece razoável admitirmos, como querem alguns, que a fraude referida no tipo infracional possa ser comprovada pelo simples fato de que os sujeitos não foram indicados na declaração de importação ou de exportação, ou foram indicados de forma incorreta. É preciso algo a mais, é preciso a prova de que a ocultação se deu com dolo.

Observe-se que não indicar os sujeitos na declaração aduaneira é o que caracteriza a ocultação. Se entendêssemos que apenas isso já seria suficiente para caracterizar a fraude, teríamos que fazer a seguinte associação lógica: fraude = não indicação dos sujeitos na declaração aduaneira = ocultação. E isso nos levaria ao seguinte resultado: ocultação mediante fraude = ocultação mediante ocultação, o que não faz qualquer sentido.

Mas, como já vimos, há outra hipótese que preenche o tipo e que também leva ao perdimento da mercadoria: a ocultação mediante simulação.

Podemos buscar o conceito de simulação no § 1º do art. 167 do Código Civil de 2002, que nos faz concluir que, se uma pessoa registrar, em seu próprio nome, uma declaração de importação ou de exportação relativa a mercadorias adquiridas/vendidas no exterior por outra pessoa, a fatura comercial (também em seu próprio nome), se apresentada, além de estar eivada com o vício da falsidade, estará simulando uma operação de compra e venda que não ocorreu entre o vendedor estrangeiro e o importador declarado ou entre o exportador declarado e o comprador estrangeiro. E essa simulação, sem dúvidas, é o que permite ao importador/exportador (aquele que registra a declaração aduaneira) ocultar o real adquirente/vendedor da mercadoria.

Dessa forma, uma vez demonstrado que a mercadoria foi adquirida/vendida no exterior por um terceiro que não consta na fatura, caracterizada estará a simulação, sujeitando as mercadorias à pena de perdimento por ocultação mediante simulação.

Ainda sobre o elemento dolo (fraude/simulação) previsto no tipo infracional, é preciso destacar, mais uma vez, a presunção trazida no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002, que assim dispôs: "Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de

aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001".

Ao estabelecer a presunção legal de que a operação de comércio exterior é realizada por conta e ordem de um terceiro quando há a comprovação de que foram utilizados recursos desse terceiro, o que a lei está dizendo é que aquele que forneceu os recursos deve ser chamado a responder por eventual crédito devido na operação, na condição de sujeito passivo, e por eventual infração cometida, bem como deve recolher o IPI quando da venda dos produtos no mercado interno.

Não obstante, por mais que essa presunção também permita que se conclua que o sujeito passivo está oculto na operação de comércio exterior, o texto da lei não está autorizando que se presuma que a ocultação do sujeito passivo se deu mediante fraude ou simulação.

Isso é muito claro no texto da lei, que diz que a presunção existe "para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001", não havendo nada que autorize essa conclusão para fins de aplicação do disposto no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976.

De novo, para que haja a aplicação da penalidade de perdimento por ocultação do sujeito passivo, é preciso que, além de caracterizada a ocultação, seja demonstrado que essa ocultação se deu mediante fraude ou simulação, inclusive quando a ocultação é constatada com base na presunção estabelecida pelo art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002.

2.3 Interposição fraudulenta

O inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, traz um terceiro elemento nuclear que, apesar de não compor o tipo que vimos até agora, não constitui exatamente uma hipótese infracional isolada. Falamos aqui da *interposição fraudulenta*.

Referenciado nesse inciso V do art. 23, o termo "interposição fraudulenta" não encontra definição precisa em qualquer norma legal ou infralegal do nosso ordenamento jurídico. Mas isso não é importante, uma vez que a definição do que seja interposição fraudulenta não é necessária para a aplicação da penalidade. A única interposição fraudulenta que interessa é aquela que está prevista no § 2º desse mesmo art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976: "§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados".

Ou seja, a interposição fraudulenta se presume quando a pessoa que diz ter adquirido a mercadoria não consegue comprovar a origem, a disponibilidade ou a transferência dos recursos empregados na operação realizada. E é razoável que o le-

gislador tenha estabelecido essa presunção. Se a pessoa não consegue comprovar que tinha recursos para adquirir a mercadoria, a probabilidade de que ela esteja ocultando o real adquirente é grande. É fácil perceber, com isso, que a interposição fraudulenta, ao fim e ao cabo, nada mais é do que uma presunção de ocultação do real adquirente da mercadoria, razão pela qual deve ser punida com a mesma penalidade de perdimento das mercadorias.

Com isso podemos compreender a relação existente entre a ocultação mediante fraude ou simulação, prevista na primeira parte do inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, e a interposição fraudulenta, prevista na parte final: trata-se de uma relação de gênero e espécie. A ocultação é o gênero que leva ao perdimento da mercadoria, e a interposição fraudulenta é uma de suas espécies (ocultação presumida).

Mas é importante destacar que essa presunção de interposição fraudulenta, assim como aquela prevista no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002, é uma presunção relativa, ou seja, admite-se que ela possa ser afastada caso se comprove que não houve ocultação, que não houve importação por conta e ordem de terceiro.

3. Preenchimento do tipo na importação por encomenda – diferenças em relação à importação por conta e ordem

A Lei nº 11.281, de 2006, já vimos, introduziu uma nova modalidade de importação em nosso ordenamento jurídico: a importação por encomenda. Além disso, ela estabeleceu a responsabilidade tributária e pelas infrações do encomendante, inclusive equiparando-o a industrial para efeitos de incidência do IPI quando da venda das mercadorias no mercado interno.

Mas, note-se, a lei não estabeleceu qualquer nova penalidade pela inobservância das normas. E não fez isso porque o legislador entendeu que as penalidades já existentes, especialmente a hipótese de perdimento incluída pela Lei nº 10.637, de 2002, no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, eram também aplicáveis à importação por encomenda.

E não há dúvidas de que elas se aplicam. Sendo o encomendante sujeito passivo do imposto de importação, o fato de ele não ser informado na declaração de importação pode levar à aplicação da pena de perdimento das mercadorias, desde que fique provado que a ocultação se deu mediante fraude ou simulação.

Mas há um detalhe sobre essa matéria que deve ser levado em consideração. Essa hipótese de perdimento foi formulada para a importação por conta e ordem de terceiro, em que a ocultação do sujeito passivo (real adquirente da mercadoria no exterior) necessariamente está associada a uma interposição não declarada. Observe-

-se que, na primeira parte do inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, o legislador tratou da interposição não declarada em que se identifica o sujeito passivo (ocultação mediante fraude ou simulação) e, na segunda parte, tratou da interposição não declarada em que não se identifica o sujeito passivo (interposição fraudulenta = presunção pela não comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior).

Ao se tentar subsumir a ocultação identificada em uma importação por encomenda a esse tipo infracional, ele perde um pouco esse significado, uma vez que aqui não necessariamente estamos diante de uma interposição. O fato de o importador não informar o nome do encomendante na declaração de importação até pode representar uma ocultação do sujeito passivo, mas não necessariamente significa uma interposição não declarada, e muito menos que essa ocultação tenha ocorrido mediante fraude ou simulação. Isso porque aquele que figura como importador na declaração de importação é o real adquirente das mercadorias no exterior, ou seja, é aquele que assume todos os riscos da operação. Ele, definitivamente, não é uma interposta pessoa. A fatura apresentada em seu nome, por exemplo, não está eivada com o vício da falsidade.

Essa "pequena" diferença traz um impacto na aplicação da norma: enquanto em uma importação por conta e ordem de terceiro não declarada, na qual o importador registra uma declaração de importação em seu nome sabendo que está ocultando o real adquirente das mercadorias no exterior, não conseguimos imaginar uma hipótese em que a ocultação não se dê mediante fraude ou simulação,[5] em uma importação por encomenda não declarada a ocultação pode se dar por mero erro, tendo em vista ser o importador o real adquirente das mercadorias no exterior. Por consequência, o esforço probatório da Fiscalização para demonstrar a fraude ou a simulação que levaram à ocultação do sujeito passivo em uma importação por encomenda é consideravelmente maior do que aquele despendido para demonstrar a fraude ou a simulação em uma importação por conta e ordem de terceiro.

Só para ficarmos com um exemplo, não é possível imaginar que a pessoa que vá até uma concessionária e adquira um automóvel importado para entrega futura possa ser penalizada com a pena de perdimento caso a concessionária não a indique como encomendante na declaração de importação. Mesmo que essa operação possua todas as características de uma importação por encomenda, e mesmo que a falta de indicação do encomendante na declaração de importação caracterize a ocultação do sujeito passivo, faltaria ainda um elemento essencial do tipo para que se pudesse aplicar a pena

[5] A fatura comercial apresentada em nome do importador, nesse caso, além de falsa, configura a simulação de uma compra e venda entre duas pessoas que não celebraram o negócio, com vistas à ocultação do real adquirente da mercadoria no exterior.

de perdimento, qual seja, a fraude ou a simulação que teriam propiciado a ocultação, o que, convenhamos, não parece existir no caso.

Não obstante, no que diz respeito à segunda parte do inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, o significado se mantém, independentemente da modalidade de importação declarada. Qualquer dos sujeitos passivos indicados na declaração de importação, que a depender da modalidade de importação declarada pode ser o importador, o adquirente ou o encomendante, se não comprovar a origem dos recursos empregados na operação que realizou, terá aplicada contra ele a presunção de que se trata de uma interposta pessoa, com ocultação do sujeito passivo.

Falando de forma mais explícita, se aquele que registra uma importação por conta própria ou por encomenda não comprovar a origem dos recursos empregados na operação de importação, estaremos diante de uma presunção de interposição fraudulenta, com indicativo de que se trata de uma importação por conta e ordem.

Por outro lado, se aquele que figura como adquirente em uma importação declarada como sendo por conta e ordem de terceiro, ou como encomendante em uma importação declarada como sendo por encomenda, não puder comprovar a origem dos recursos empregados na operação, também estaremos diante de uma presunção de interposição fraudulenta, em que o real adquirente da mercadoria no exterior, ou o real encomendante, está sendo ocultado, não por aquele que registra a declaração de importação, mas sim por aquele que consta como adquirente ou como encomendante.

Conclusão

Não há dúvidas de que há uma forte conexão entre a hipótese de infração punível com a penalidade de perdimento, prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, e as modalidades de importação e de exportação disciplinadas em nosso ordenamento jurídico.

Por isso a importância de conhecermos as características de cada uma dessas modalidades de importação e de exportação, que, conforme vimos, ao contrário do que vem sendo propagado ao longo dos anos pela doutrina, pela jurisprudência e até mesmo pela Fiscalização, não estão centradas na capacidade econômica e financeira do importador ou do exportador nem na origem dos recursos utilizados na operação, que são questões periféricas no que diz respeito à matéria, mas sim na forma como a transação comercial é realizada e na forma como a declaração aduaneira é registrada.

É fundamental para que se conclua sobre a modalidade de importação e de exportação praticada que se identifiquem as operações de compra e venda realizadas e os compradores e vendedores envolvidos. Sem isso, só o que podemos fazer é trabalhar

com as presunções estabelecidas nos textos legais, com todos os problemas e limitações que as acompanham.

Identificada a modalidade de importação e identificados os envolvidos, a penalidade de perdimento prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, só pode ser aplicada se preenchido o tipo ali previsto, que conta com três elementos em seu núcleo: a ocultação, o dolo (fraude/simulação) e a interposição fraudulenta.

Comprovado que houve ocultação do sujeito passivo, do real comprador, do real vendedor ou do responsável pela operação, e que essa ocultação foi fruto de uma fraude ou de uma simulação, ou, ainda, presumido que houve uma interposição fraudulenta, pela não comprovação da origem, disponibilidade ou transferência dos recursos utilizados na operação de comércio exterior, autorizada está a aplicação da penalidade de perdimento.

Qualquer outra coisa, além disso, é uma aventura fadada à insubsistência do auto de infração.

Outro ponto que merece destaque é a necessidade de fuga de uma armadilha posta na legislação, que traçou um desenho muito parecido para as importações por conta e ordem de terceiro e para as importações por encomenda (adquirente e encomendante possuem as mesmas responsabilidades tributárias e por infração, além do fato de ambos necessitarem de habilitação e vinculação no Siscomex e de serem indicados em campo próprio da declaração de importação), apesar de serem estas modalidades de importação fundamentalmente diferentes.

O aplicador da norma não pode tratar essas modalidades de importação da mesma forma, e muito menos pode confundi-las, como se tem observado em mais casos do que o aceitável. Há um abismo entre essas modalidades de importação. Declarar uma importação por conta e ordem como sendo por encomenda, ou vice-versa, pode ter consequências relevantes, especialmente para os estados. E não prospera o argumento falacioso de que é tudo a mesma coisa, de que os sujeitos passivos estão indicados na declaração de importação e que, portanto, não há prejuízo ao Erário. A identificação da pessoa que adquire a mercadoria no exterior é de fundamental importância para a determinação do sujeito ativo do ICMS, e a troca de sua posição na declaração de importação tem sido um expediente bastante utilizado para a obtenção indevida de benefícios financeiros e fiscais concedidos pelos estados.

Além disso, a depender da modalidade de importação, por conta e ordem ou por encomenda, o esforço probatório da Fiscalização para caracterizar a ocorrência de fraude ou simulação que leva à ocultação do sujeito passivo, e que justifica a aplicação da penalidade de perdimento, é significativamente afetado. Enquanto na ocultação do

real adquirente da mercadoria no exterior a simulação está invariavelmente presente (a fatura, quando apresentada, é falsa), na ocultação do encomendante não podemos adotar essa mesma premissa, uma vez que aquele que registra a declaração de importação é quem efetivamente adquire a mercadoria no exterior.

Por tudo isso, insistimos, é fundamental que qualquer análise no caso concreto tenha como ponto de partida a identificação das operações de compra e venda realizadas e dos compradores e vendedores envolvidos, para que, com isso, se possa concluir sobre a modalidade de importação ou de exportação efetivamente praticada e, na sequência, sobre o preenchimento do tipo para a aplicação da penalidade de perdimento das mercadorias.

Referências

DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. 27 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

FRAUDE DO COMÉRCIO EXTERIOR: A CONFIGURAÇÃO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA E A "QUEBRA DA CADEIA DO IPI"

ANNA DOLORES BARROS DE OLIVEIRA SÁ MALTA[1]

CYNTHIA ELENA DE CAMPOS[2]

Resumo: Este trabalho tem como objetivo analisar a configuração de interposição fraudulenta de terceiros em operações de importação e suas implicações sobre a desconsideração de negócios jurídicos, conciliando a autonomia da legislação aduaneira diante das demais normas do sistema jurídico brasileiro. Evidencia-se ser imprescindível a segurança jurídica, proporcionando previsibilidade e estabilidade para os operadores com o comércio exterior, sem prejuízo da necessária prevenção de desvios na aplicação das leis e regulamentos vigentes, incluindo normas fiscais, sanitárias, ambientais e de segurança, de forma a afastar consequências danosas ao Erário, dentre as quais será abordada a quebra da cadeia do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). A interpretação e aplicação da legislação aduaneira devem considerar o contexto específico de cada situação, assegurando que todas as partes

[1] Conselheira titular da 3ª seção de Julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Professora de Direito Tributário e Direito Aduaneiro. Doutoranda em Direito Internacional (comércio internacional) pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Master of Laws em Direito Aduaneiro pela Erasmus University Roterdã, Holanda. Mestre em Direito Público. Certificação em Gestão Jurídica Aduaneira e Tributação Internacional pelo Massachusetts Institute of Business. Coordenadora do LLM de Direito Aduaneiro e Comércio Exterior da Universidade Católica de Pernambuco (Unicap). Pesquisadora do Núcleo de Pesquisa em Direito Tributário Aduaneiro CNPq/Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Atualmente é presidente da Associação Brasileira de Direito Aduaneiro e Fomento ao Comércio Exterior, diretora jurídica da Câmara de Comércio Brasil-Argentina em Pernambuco e membro colaboradora da Comissão de Direito Aduaneiro e Comércio Exterior da OAB/PE seccional Recife.

[2] Conselheira titular e vice-presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) do Ministério da Fazenda. Mestranda em Direito pela Universidade Católica de Brasília (UCB). Pós-graduada em Direito Tributário pelo Centro Universitário de Maringá. Pós-graduada em Direito Internacional e Econômico pela Universidade Estadual de Londrina (UEL). Pós-graduada em Direito da Aduana e do Comércio Exterior Brasileiro pela Universidade do Vale do Itajaí (Univali). Graduada em Direito pelo Centro Universitário de Maringá.

DOI 10.5281/zenodo.17281766

envolvidas – importadores, exportadores ou outros intervenientes – sejam tratadas de forma justa e equilibrada, possibilitando a manutenção de garantias constitucionais sem acarretar prejuízo à preservação do interesse público.

Palavras-chave: Interposição fraudulenta; controle aduaneiro; legislação; quebra da cadeia do IPI; segurança jurídica.

Abstract: This paper aimed to analyze the configuration of fraudulent interposition of third parties in import operations and its implications on the disregard of legal transactions, reconciling the autonomy of customs legislation in relation to other rules of the Brazilian legal system. Legal certainty is essential, providing predictability and stability for operators in Foreign Trade, without prejudice to the necessary prevention of deviations in the application of current laws and regulations, including tax, health, environmental and safety standards, in order to avoid harmful consequences to the Treasury, among which the breaking of the Industrialized Products Tax (IPI) chain will be addressed. The interpretation and application of customs legislation must consider the specific context of each situation, ensuring that all parties involved – importers, exporters or other stakeholders – are treated in a fair and balanced manner, enabling the maintenance of constitutional guarantees without causing harm to the preservation of the public interest.

Keywords: Fraudulent interposition; customs control; legislation; breaking of the IPI chain; legal security.

Sumário

Introdução. 893
1. Elementos da norma aduaneira. 894
1.1 Controle aduaneiro e dano ao Erário 894
2. Interposição fraudulenta 895
2.1 A interposição fraudulenta de terceiros em operações de importação . . . 895
2.2 A ilicitude na interposição de pessoas e a possibilidade de desconsideração de atos jurídicos. 900
3. Possíveis consequências da interposição fraudulenta: quebra da cadeia do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) 902
Considerações finais 907
Referências 908

Introdução

O Direito Aduaneiro tem sua autonomia diante dos demais ramos do Direito, uma vez que apresenta questões conceituais para aplicação das normas internacionais, porém com estrita ligação com o Direito Tributário e Direito Administrativo, resultando em interpretação conjunta de tais ramos na análise de questões vinculadas às operações de importação e exportação.

Este trabalho visa conciliar a autonomia da legislação aduaneira ante as demais legislações do sistema jurídico brasileiro, bem como abordar a adequada subsunção do fato à norma para caracterização do instituto da interposição fraudulenta de terceiros em operações de importação, possibilitando o controle aduaneiro na preservação do interesse público.

Inicialmente serão tratados os elementos da norma aduaneira, com a conceituação do Direito Aduaneiro e a objetividade da legislação mediante o necessário controle realizado sobre as três modalidades de importação, de forma a prevenir o dano ao Erário (seção 1). Serão conceituados o instituto da interposição fraudulenta de terceiros e a configuração da ilicitude na interposição de pessoas, com a possibilidade de desconsideração de negócios jurídicos (seção 2). Por fim, será avaliado o impacto dessas operações com a consequente quebra da cadeira do Imposto sobre Produtos Industrializados (seção 3).

A justificativa para a realização deste estudo é demonstrar que a aplicação da legislação aduaneira deve buscar os objetivos do legislador, de forma a conciliar com as demais normas do sistema jurídico brasileiro, prevenindo possíveis generalizações e desvios de finalidade na configuração de interposição fraudulenta de terceiros em operações de importação, a qual deve ter absoluta fidelidade à verdade material, alcançada através de uma correta análise e valoração de provas indiciárias, possibilitando ao controle aduaneiro sua genuína finalidade fiscalizatória no combate às fraudes em negócios jurídicos envolvendo o comércio exterior.

A abordagem se faz importante para que sejam apurados os limites possíveis na correta aplicação da legislação aduaneira, preservando os negócios jurídicos realizados com legítima autonomia da vontade e o direito à livre iniciativa, assegurado pelo artigo 170 da Constituição Federal, porém com a devida atenção ao interesse público sobre o privado, o que garante, consequentemente, a necessária segurança jurídica inerente ao Estado Democrático de Direito.

1. Elementos da norma aduaneira

1.1 Controle aduaneiro e dano ao Erário

O Direito é compreendido pelo ordenamento jurídico como um completo sistema normativo passível de tornar uma sanção organizada e institucionalizada, garantindo a execução da norma jurídica (Bobbio, 1995).

O Direito Aduaneiro, por ser um ramo do direito público, possui autonomia em relação aos demais ramos jurídicos, constituindo um conjunto de normas legais específicas para regular e controlar as operações de comércio exterior. A legislação aduaneira é objetiva e impõe sanções severas àqueles que descumprirem suas disposições nas atividades de comércio internacional.

Acima de interesses privados, o controle aduaneiro tem como prioridade a proteção das fronteiras nacionais, com o objetivo de resguardar os interesses internos do país. Este controle visa garantir a estabilidade concorrencial e prevenir práticas ilícitas que possam gerar danos econômicos, sociais, ambientais e políticos.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, responsável pela implementação e fiscalização desse controle, atua principalmente em prol da segurança da sociedade, com foco na proteção da integridade social, e não na arrecadação tributária. O bem maior resguardado pelo Estado não é o tributo em si, mas a segurança e o bem-estar coletivo da população.

Ao abordar o tema, Fernandes (2016, p. 21) invocou o Princípio da Universalidade do Controle Aduaneiro, o qual retrata a soberania do território, bem como a definição de controle aduaneiro traçada pela Convenção de Quioto Revisada, a qual prevê, no seu Anexo Geral, Norma 6.1, que

> todos os bens que sejam introduzidos no território aduaneiro ou dele saiam estão sujeitos ao controle aduaneiro. O controle pode ser exercido em três momentos: (i) antes da chegada da mercadoria; (ii) no momento da apresentação da mercadoria às autoridades aduaneiras; e (iii) após o desembaraço aduaneiro das mercadorias.

Com o fim de resguardar interesses públicos primários, o Estado atua na proteção da sociedade, e a formalidade requerida nos atos praticados junto à administração aduaneira não consiste em mera obrigação acessória e burocrática, mas sim em medida de controle e segurança dos atos aduaneiros (Fernandes, 2016).

A configuração de dano ao Erário e suas penalidades são definidas pelo Decreto-Lei nº 1.455/1976, alterado pelo artigo 59 da *Lei nº 10.637/2002, bem como pelo artigo 689, inciso XXII, do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro)*.

O Regulamento Aduaneiro também considera como interposição fraudulenta em operações de comércio exterior a situação em que não se comprova a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos utilizados (§ 6º).

Está correto o posicionamento de Sehn (2019, p. 77-78), ao afirmar que "o legislador não é livre para penalizar cidadãos pelo seu modo de ser ou de pensar nem para definir como danosas ações ou omissões que, na realidade, não o são". Considera o autor que as condutas não lesivas de um bem jurídico não podem ser penalizadas em razão da aplicação do Princípio Constitucional da Ofensividade, porém, a infração, enquanto delito de aptidão, estará configurada quando comprovada a inidoneidade ou possibilidade de dano ao Erário.

O doutrinador em referência, ao citar Paulo de Barros Carvalho, classifica as infrações aduaneiras em objetivas e subjetivas: "as primeiras caracterizam-se pela não prestação, pura e simples, da obrigação ou do dever, independentemente da intenção do agente" e as segundas "pressupõem o dolo ou a culpa do infrator" (Sehn, 2019, p. 77-78).

Para garantir a correta adequação entre o controle aduaneiro (como mecanismo de preservação do interesse público) e o ordenamento jurídico brasileiro (como proteção das garantias individuais), é essencial que se comprove a intenção de fraudar a Administração Pública, de forma a tornar ilegítima a operação realizada. Isso se aplica mesmo que o ilícito final, que resulta da intenção do agente, não tenha sido consumado.

2. Interposição fraudulenta

2.1 A interposição fraudulenta de terceiros em operações de importação

Para realizar operações de importação, é imprescindível que o importador esteja previamente habilitado e submetido a monitoramento contínuo quanto ao uso da modalidade escolhida. O importador deve optar por uma das seguintes opções: importação direta, importação por encomenda ou importação por conta e ordem de terceiros.

A importação na modalidade direta é disciplinada pelo Decreto-lei n° 37/1966 e regulamentada pela Instrução Normativa SRF n° 680/2006 e alterações, correspondendo ao método convencional de importação, no qual o interessado (importador) contata ou é contatado pelo fornecedor (exportador), negocia diretamente as condições e termos da compra e, por fim, providencia por si só (ou auxiliado por despachantes

aduaneiros) todos os trâmites aduaneiros, cambiais, de licenciamento etc. As operações são realizadas com recursos do próprio importador e por seu próprio risco.

A importação na modalidade por conta e ordem de terceiros é disciplinada pelos artigos 80 e 81 da Medida Provisória n° 2.158-35/2001, com definição jurídica dada pelo artigo 27 da Lei n° 10.637/2002, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 225/2002 e, atualmente, pela Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018, com alterações trazidas pela Instrução Normativa RFB nº 1937, de 15 de abril de 2020, e Instrução Normativa RFB nº 2.101, de 9 de setembro de 2022. Nesta modalidade, o promotor da operação é o adquirente, que pactua a compra internacional e dispõe de capacidade econômica para o pagamento, pela via cambial, da importação, sendo igualmente obrigatória sua habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

A importação por encomenda é disciplinada e tem sua definição jurídica dada pelo art. 11 da Lei nº 11.281/2006, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 634/2006 e, atualmente, pela IN RFB n° 1.861/2018, com alterações trazidas pela IN RFB n° 1937/2020 e Instrução Normativa RFB nº 2.101, de 9 de setembro de 2022. Nesta modalidade, o encomendante e o importador são os protagonistas. Ainda que o importador esteja obrigado a revender as mercadorias importadas ao encomendante predeterminado, é o importador (e não o encomendante) que pactua a compra internacional e que deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação, pela via cambial. O encomendante, por sua vez, deve ter capacidade econômica para adquirir, no mercado interno, as mercadorias revendidas pelo importador contratado, sendo obrigatória sua habilitação no Siscomex.

Em síntese, tanto na modalidade de importação por conta e ordem, quanto na modalidade de importação por encomenda, o importador e o adquirente devem ter habilitação perante o Siscomex, com prévia vinculação do importador com o contratante/adquirente ou encomendante, devendo a Declaração de Importação ser registrada em nome do importador e conter as informações sobre o adquirente/encomendante.

De modo geral, a interposição de pessoas é prática lícita no ordenamento jurídico, representada pela outorga de poderes através de mandato a terceiro para intermediação em determinado negócio jurídico.

O Código Civil prevê a representação em seus artigos 115 a 120, classificando-a como aquela conferida por lei (ou representação legal) e aquela conferida pelo interessado (ou representação voluntária).

A possibilidade de participação de terceiros em operações de comércio exterior decorre diretamente da legislação, que define a extensão da representação, os casos

em que ela é necessária, o poder de administração envolvido e as situações em que se permite a disposição dos direitos do representado.

A pessoa interposta é aquela que, com o objetivo de cumprir ou realizar algo que o mandante não pode fazer, atua entre este e um terceiro. Em outras palavras, a interposta pessoa executa um ato ou uma série de atos por ordem ou mandato de alguém, seja por impossibilidade do mandante, seja por conveniência deste. Em termos jurídicos, a pessoa interposta é quem realiza o ato ou negócio em benefício de outro, mas em seu próprio nome.

Por sua vez, a interposição passa a ser fraudulenta quando a representação é articulada de modo a transparecer manifestação de vontade diversa da realidade, resultando na prática de ato fraudulento ou simulado. Relacionado à operação com o comércio exterior, o ato fraudulento ou simulado é realizado para burlar o controle aduaneiro.

A fraude é conceituada através do artigo 72 da Lei nº 4.502/1964. Trata-se de ação contrária àquilo que é verdade, cometida dolosamente (delito intencional) no intuito de enganar (burlar o controle aduaneiro) e obter vantagens indevidas em prejuízo de terceiro (dano ao Erário). Já a figura da simulação é prevista pelo ordenamento jurídico através do artigo 167, parágrafo 1º, inciso I, do Código Civil.

Ao tratar do tipo infracional, Fernandes (2018) interpreta que a ocultação do sujeito passivo se encaixa no conceito de simulação ligado à causa do negócio jurídico, tornando o negócio aparente divergente do negócio real e impedindo ou retardando o conhecimento, por parte da autoridade fiscal, das condições pessoais do contribuinte, o que resulta em vício na causa e consequente violação ao controle aduaneiro.

A lei, portanto, estabelece uma presunção (presunção legal) entre a existência de um fato conhecido e a probabilidade de existência de um fato desconhecido. Trata-se de uma correlação lógica entre dois fatos. A presunção opera, desse modo, constatando um fato (fato base) e presumindo outro (fato presumido).

Sehn (2019) caracteriza o instituto da interposição fraudulenta como a coalescência de quatro elementos: *(i) o conluio entre as partes; (ii) o negócio aparente ou simulado (a importação ou a exportação declarada); (iii) o negócio oculto ou dissimulado (a importação ou a exportação oculta); (iv) o intuito de enganar o fisco ou de afastar a incidência de preceito legal.*

Ao tratar da intenção das partes, o mesmo autor conclui que "a doutrina civilista entende que a intenção das partes perde relevância quando a simulação é empregada como meio de fraude, porque – segundo ensinam Pontes de Miranda e Humberto Theodoro Junior – fraude é sempre objetiva" (Sehn, 2019).

A expressão "interposição fraudulenta" foi positivada no nosso ordenamento por meio da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637, de 27 de dezembro de 2002.

A referida norma deu nova redação ao artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, estabelecendo no seu inciso V o seguinte:

> Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:
>
> [...]
>
> V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)
>
> § 1º. O dano ao Erário decorrente das infrações previstas no *caput* deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)
>
> § 2º. Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)
>
> § 3º. As infrações previstas no *caput* serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)
>
> § 4º. O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

Partindo da construção semântica do artigo 23, V, tem-se por evidente que o comportamento tido como ilegal é a ocultação mediante fraude ou simulação, incluindo a interposição fraudulenta. Além disso, a ocultação decorrente da interposição fraudulenta se presume nos casos de não comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior. Em contrapartida, a interposição fraudulenta em que há a comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos não se presume, devendo, portanto, ser comprovada a conduta dolosa, cujo ônus é da Autoridade Fiscal.

Quando há ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou responsável pela operação, através de fraude ou simulação, como é o caso da interposição

fraudulenta de terceiros, a penalidade incidente é o perdimento da mercadoria, ou, quando não localizadas ou consumidas, aplica-se a conversão do valor aduaneiro da mercadoria em uma multa equivalente.

Contudo, pela interpretação da lei, é importante apontar que não é necessária a demonstração de qualquer dano ao Erário para que se caracterize a infração. Pelo que pode ser entendido pelo disposto no artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976 que as infrações lá descritas são punidas com a pena de perdimento,[3] porque as condutas expressas são consideradas pela norma como dano ao Erário, ou seja, a norma entende que é pelo fato de essas condutas configurarem dano ao Erário que se aplica a sanção. O dano ao Erário decorre do texto da própria norma (decreto-lei com força de lei), sendo, nesse sentido, uma expressa presunção legal, uma presunção *jure et de jure* (Stahl, 2021).

A interposição fraudulenta, portanto, pode ser apurada de dois modos distintos. Um, de modo direto, quando a Autoridade Aduaneira deve provar que houve a ocultação mediante fraude ou simulação. Outro, indiretamente, quando o importador não comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

A interposição fraudulenta descrita no inciso V do referido artigo 23 é a comprovada, ou seja, aquela que demanda a produção de provas de que o agente tenha agido mediante fraude ou simulação para ocultar uma das partes da operação de importação.

A modalidade presumida é, na verdade, uma ficção judicial estabelecida pelo parágrafo 2º do dispositivo, eis que delega aos Agentes Aduaneiros a possibilidade de presumir a ocorrência da infração quando não restar comprovada a "origem, disponibilidade e transferência" do dinheiro empregado na operação comercial (Acórdão CARF n.º 3002-002.272.).

Ainda que a norma preveja a modalidade do instituto em sua forma presumida, ainda assim, faz-se necessário o mínimo de arcabouço probatório que levem a autoridade a entender que houve a ocultação, tais como: i) contratos; ii) ordens de compra; iii) elementos diversos que apontam que a negociação foi efetuada pelo sujeito oculto; iv) registros contábeis do importador e do sujeito oculto; iv) não comprovação, pelo importador, da origem dos recursos empregados; v) ausência de capacidade financeira

[3] Considerada uma das penas mais gravosas do direito, aplicada pela Receita Federal do Brasil em casos de irregularidades no trâmite de mercadorias, veículos e moeda, tais como contrabando, descaminho e falsificação de documentos. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas hipóteses dos arts. 689, 691 e 695 do Regulamento Aduaneiro.

do importador e vii) comprovante financeiro do pagamento da importação e demonstração do fluxo financeiro da operação.[4]

2.2 A ilicitude na interposição de pessoas e a possibilidade de desconsideração de atos jurídicos

Por meio do controle aduaneiro, o Estado busca combater a prática de fraude e simulação nas atividades de comércio exterior, a exemplo de atos realizados por meio de falsidade documental, com a intenção de omitir os verdadeiros intervenientes das operações de comércio exterior.

Por se tratar de penalidade sobre acusação de dolo, os elementos integrantes do tipo devem ser precisos e determinados, devendo a Autoridade Fiscal Aduaneira indicar, de forma pormenorizada, a comprovação que evidencia a interposição fraudulenta, o que torna possível a desconsideração dos negócios jurídicos que representam a operação de importação realizada mediante fraude e simulação e, por consequência, justifica a imposição da penalidade.

As três modalidades de importação (direta, por conta e ordem e por encomenda) guardam relação com a destinação da mercadoria importada no mercado interno, ou seja, se é direcionada ou não a pessoa predeterminada ou, ainda, se o adquirente foi definido antes da data do registro da Declaração de Importação e corretamente identificado para o controle aduaneiro, consoante as previsões legislativas incidentes. A utilização de interposta pessoa não reflete, *per si*, a infração punitiva com a pena de perdimento, sendo possível a importação mediante representação por terceiro, considerando-se as modalidades por conta e ordem e por encomenda.

O que inaugura o tipo infracional é a falta de adoção dos respectivos procedimentos previstos para a identificação do adquirente ou do encomendante no mercado interno, resultando na configuração da ocultação do sujeito passivo (real beneficiário da importação), infração tipificada no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002.

Todavia, para a adequada subsunção do fato investigado à norma estabelecida pelo legislador, não é razoável considerar que qualquer indício seja suficiente para afastar o propósito negocial da operação e justificar a desconsideração do negócio jurídico.

---

[4] Segundo o professor Rodrigo Mineiro, auditor fiscal da Receita Federal que por anos fez parte do Conselho Administrativo, em artigo publicado na obra *A eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF* (Bossa, 2020), a maioria dos casos tem aceitado os referidos elementos para configuração da ocultação.

Em que pese a objetividade da legislação aduaneira, deve ser ponderado que o direito de uma empresa importadora em exercer suas atividades por meio de livre iniciativa, nos termos do artigo 170 da Constituição Federal, não pode ser tolhido por ato administrativo desprovido de fundamento técnico e embasado apenas em presunções desmotivadas do agente fiscal.

Para Ulhoa Coelho (2001, p. 43),

> A Constituição Federal, ao dispor sobre a exploração de atividades econômicas, vale dizer, sobre a produção dos bens e serviços necessários à vida das pessoas em sociedade, atribuiu à iniciativa privada, aos particulares, o papel primordial, reservando ao Estado apenas uma função supletiva (art. 170).

Importa destacar, ainda, que toda operação comercial ou operação de compra e venda se constitui em negócio jurídico representado por um contrato e regido pelo Código Civil. Para tanto, o contrato (ou negócio jurídico) apresenta como pressuposto a capacidade das partes, a licitude e determinação do objeto, bem como a legitimação para sua realização, conforme requisitos previstos pelo artigo 104 do Código Civil.

Gomes (1979, p. 297) elucida que, "para a aquisição, transferência, modificação ou extinção de um direito, não basta a manifestação da vontade do sujeito de direitos. É preciso que seja intencional e conforme a lei".

A nulidade absoluta, em sentido amplo, é conceituada pela doutrina como a sanção imposta pela lei que determina a privação dos efeitos jurídicos do ato negocial, praticado em desobediência ao que ela prescreve. Diante de uma nulidade absoluta, o negócio jurídico não produz efeitos, uma vez ausentes os requisitos para o seu plano de validade.

O artigo 166 do Código Civil prevê, entre as hipóteses de nulidade absoluta do negócio jurídico: i) quando for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto (inciso II); ii) quando o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito (inciso III); iii) quando não revestir a forma prescrita em lei (inciso IV); iv) quando for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade (inciso V); v) quando tiver por objetivo fraudar lei imperativa (inciso VI).

A simulação do negócio jurídico igualmente está prevista no artigo 167, § 1º, do Código Civil como causa de nulidade, quando: i) aparentar conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem (inciso I); ii) contiver declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira (inciso II); iii) os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados (inciso III).

Por sua vez, dispõe o artigo 169 do Código Civil que "o negócio jurídico nulo não é suscetível de confirmação, nem convalesce pelo decurso do tempo".

Frisa-se que a invalidade é "consequência do ato jurídico sobre o qual faltam as condições essenciais ou em que são irregulares elementos internos essenciais, o que determina a sua insusceptibilidade para produzir os efeitos jurídicos para que tendia" (Prata, 2006, p. 671).

Desta forma, o negócio nulo não produz quaisquer efeitos jurídicos, uma vez se tratar de ato inválido, como ocorre quando resta configurado o instituto da interposição fraudulenta de terceiros em operações com o comércio exterior.

Diante de todo o regramento jurídico, conclui-se que, embora se deva respeitar a livre iniciativa e a força da vontade expressa em contratos bilaterais privados, qualquer objetivo que contrarie a lei está sujeito à revisão, com o intuito de assegurar o adequado controle aduaneiro.

Portanto, a invalidade passível de conferir às operações de importação a desconsideração dos negócios jurídicos realizados sob fraude ou simulação (interposição fraudulenta de terceiros) tem sustentação no ordenamento jurídico com base nos artigos 104, 166, 167 e 169, todos do Código Civil, convergindo com o objetivo do legislador especificado na exposição de motivos da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, que introduziu a figura da interposição fraudulenta através do incido V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, desde que a interposição esteja devidamente comprovada e, ainda que presumida, tenha provas da falta de capacidade econômica das partes.[5]

3. Possíveis consequências da interposição fraudulenta: quebra da cadeia do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

A prática de interposição fraudulenta no comércio exterior causa grave dano ao Erário e produz diversas consequências, impactando diretamente a arrecadação de tributos e prejudicando, assim, a concorrência justa e o sistema fiscal e econômico do país.

Estão entre as consequências advindas de uma interposição ilícita: i) acobertar que uma determinada empresa seja submetida ao procedimento de habilitação no Siscomex; ii) impedir a equiparação do real adquirente à condição de contribuinte do

[5] Cabe à Fazenda apresentar indícios de falta de capacidade, sem os quais não haverá algo a se contrapor. Em outras palavras, se a Fazenda simplesmente "alegar" que a importadora não tinha capacidade econômica para realizar a importação, para se contrapor à alegação a autuada precisaria apenas "alegar" que possuía capacidade econômica, ou seja, contra mera alegação outra alegação é suficiente para contrapô-la, porque alegação não produz direito para qualquer uma das partes (Acórdão CARF nº 3002-002.174).

IPI; iii) impedir a fiscalização sobre a origem dos recursos, restrições sobre o real adquirente e composição de custos das mercadorias importadas; iv) fruição indevida pelo importador oculto (adquirente) do benefício do ICMS; v) propiciar o aproveitamento indevido de incentivos fiscais estaduais (ICMS), impactando na "guerra fiscal" entre os estados da Federação; vi) blindar o patrimônio do real adquirente/encomendante; vii) quebra da cadeia de incidência do IPI; viii) lavagem de dinheiro e ocultação de bens e valores, dentre outros crimes resultantes da necessidade de atuação por meio de fraude e simulação nas operações com o comércio exterior.

Especificamente com relação à quebra da cadeia do IPI, não são poucos os casos no CARF que explicam a "engenharia" da ocultação do sujeito passivo na importação como forma de se buscarem vantagens indevidas acarretadas pela falta de destaque dos tributos e consequente ausência ou redução do recolhimento do tributo nas demais etapas de comercialização da mercadoria importada (Acórdão CARF n°3201-005.152).

Antes de qualquer consideração específica sobre o caso da "quebra" da cadeia do IPI, insta relembrar que, a partir da edição da Medida Provisória nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, o Decreto-lei nº 1.455/1964 passou a prever expressamente a existência de dano ao Erário para importações ou exportações realizadas mediante interposição fraudulenta de terceiros.

A partir desse momento, observa-se a existência de duas normas distintas que tratam da penalização de condutas relacionadas a fraudes na importação, sendo necessário analisar a correta aplicação dessas normas, inclusive quanto à possibilidade de cumulação das penas.

De pronto, percebe-se, pelo Princípio da Especialidade, que a pena de perdimento, incluída no Decreto-lei nº 1.455/1964 pela Lei nº 10.637/2002, é claramente específica em relação à legislação do IPI, que trata genericamente de fraudes ou irregularidades ocorridas na importação.

Convém destacar que não cabe ao agente público, aplicador da norma, decidir por essa ou aquela lei em virtude de critérios subjetivos, buscando inclusive a majoração da exigência fiscal. O conflito de normas aparentemente existente no ordenamento jurídico brasileiro é, e sempre foi, solucionado mediante utilização de critérios técnicos que busquem a correta aplicação da legislação ao caso concreto (Acórdãos CARF n° 3402-009.096 e 3401-003.200).

Ademais, a aplicação da especialidade como solução do aparente conflito de normas se mostra ainda mais cristalina quando analisada a atual redação do Regulamento

Aduaneiro, que passou a prever a inaplicabilidade da pena prevista no art. 83, I, da Lei nº 4.502/1964 quando houver tipificação mais específica:

> Decreto nº 6.759/2009:
>
> Art. 704. Sem prejuízo de outras sanções administrativas ou penais cabíveis, incorrerão na multa igual ao valor comercial da mercadoria os que entregarem a consumo, ou consumirem mercadoria de procedência estrangeira introduzida clandestinamente no País ou importada irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dele saído ou nele permanecido sem que tenha havido registro da declaração da importação, ou desacompanhada de Guia de Licitação ou nota fiscal, conforme o caso (Lei nº 4.502, de 1964, art. 83, inciso I; e Decreto-Lei no 400, de 30 de dezembro de 1968, art. 1º, alteração 2ª).
>
> Parágrafo único. A pena a que se refere o *caput* não se aplica quando houver tipificação mais específica nesse Decreto.

Pragmaticamente, com relação à quebra da cadeia do IPI, trata-se de situação em que um produto industrializado é vendido por um estabelecimento industrial para outro sem que haja a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, devido a isenções, incentivos fiscais ou regimes especiais, o que causa distorções na tributação e na concorrência entre empresas, sendo objeto de atenção por parte das autoridades fiscais.

Ocorre que, não raro, a maioria dos esquemas fraudulentos e simulatórios engendrados nessa seara, além de objetivar o não recolhimento dos tributos aduaneiros incidentes na importação, almejam o não recolhimento dos tributos internos, incidentes nas demais etapas de comercialização das mercadorias importadas no território brasileiro, destacando-se o não recolhimento do IPI.

É fundamental, desde logo, destacar qual é a relação jurídica entre o importador e o encomendante. Nessa modalidade, é da sua essência ocorrerem dois negócios jurídicos distintos e autônomos de compra e venda. O primeiro, internacional, entre o exportador e o importador; o segundo, entre este e o encomendante predeterminado. É pressuposto dessa modalidade de importação, para sua higidez em face dos moldes prescritos na legislação aduaneira de regência, que o importador aufira lucros na operação, adicionando sua margem ao valor dos custos de importação da mercadoria. Como já abordado neste artigo, a diferença entre essa modalidade e a importação direta é que na indireta o importador é contratado previamente por um terceiro interessado (encomendante) para realizar, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro da mercadoria que irá adquirir no exterior para, após nacionalizá-la, revendê-la ao interessado previamente determinado, o que não se confunde com a importação por conta e ordem (Pieri, 2022).

A diferença principal entre a operação de conta e ordem e a operação de encomenda é a utilização de recursos por parte do adquirente da mercadoria, sendo que na importação por encomenda o verdadeiro importador das mercadorias é a *trading*. Contudo, além da necessidade de ser identificado expressamente nas Declarações de Importação, é preciso ainda que o encomendante seja previamente habilitado no Siscomex (IN SRF nº 455/2004). Nos termos originários da Instrução Normativa nº 634/2006:

> Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa. Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.
>
> *Art. 2º O registro da Declaração de Importação (DI) fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).*
>
> § 1º Para fins da vinculação a que se refere o *caput*, o encomendante deverá apresentar à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF) de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz, requerimento indicando:
>
> I - nome empresarial e número de inscrição do importador no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e
>
> II - prazo ou operações para os quais o importador foi contratado. § 2º As modificações das informações referidas no § 1º deverão ser comunicadas pela mesma forma nele prevista.
>
> *§ 3º Para fins do disposto no* caput*, o encomendante deverá estar habilitado nos termos da IN SRF nº 455, de 5 de outubro de 2004.*
>
> *Art. 3º O importador por encomenda, ao registrar DI, deverá informar, em campo próprio, o número de inscrição do encomendante no CNPJ.*
>
> Parágrafo único. Enquanto não estiver disponível o campo próprio da DI a que se refere o *caput*, o importador por encomenda deverá utilizar o campo destinado à identificação do adquirente por conta e ordem da ficha "Importador" e indicar no campo "Informações Complementares" que se trata de importação por encomenda. (grifos nossos)

Logo, na importação por conta e ordem, surgem dois personagens: o importador propriamente dito e o adquirente dos produtos importados. O importador contratado é o responsável pelas atividades relacionadas ao despacho aduaneiro que culminam com a sua introdução no território nacional, e o adquirente é o responsável por todas

as tratativas comerciais que envolvem desde a negociação com o fornecedor estrangeiro, passam pela contratação da importadora e chegam, após o desembaraço dos produtos importados, à sua destinação no mercado interno (Deiab Junior , 2010).

Especificamente nas operações por encomenda, observa-se que deve haver os limites da habilitação no Radar, a equiparação do encomendante a industrial para efeito de incidência do IPI, além da previsão contida na IN nº 2.090/2022 sobre controle de valoração aduaneira nessa operação. Isso porque, se nesta modalidade estamos diante de uma operação de compra e venda, sendo a importação toda promovida pelo importador, o limite de habilitação a ser considerado, previsto no artigo 17 da IN nº 1.984/2020, deveria ser exclusivamente do importador. É ele quem deve possuir os recursos próprios para a operação, é ele quem irá negociar e adquirir o produto no exterior.

Ademais, a exigência do IPI na importação e nas revendas das mercadorias nacionalizadas e não submetidas à industrialização já foi julgada pelo STF, em 2020, no RE nº 946.648/SC, Tema 906.[6]

Contudo, essa tese deve ser aplicada com parcimônia, porque o encomendante não importa, não industrializa e não tem relação com os fatos geradores previstos no art. 46, I e II, do CTN. Ele é adquirente de mercadoria já nacionalizada que circula no mercado interno, como qualquer outro distribuidor, comerciante ou consumidor final que adquire de fábrica nacional e não é, por isso, equiparado a industrial.

Reitera-se que a tipificação prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, será considerada adequada quando devidamente comprovada a intenção dolosa de ocultar um dos sujeitos ali mencionados, quais sejam: o sujeito passivo, o real vendedor, comprador ou responsável pela operação (Acórdão CARF nº 3402-012.377).

Ademais, como bem observado na Solução de Consulta nº 158 – Cosit, de 24 de setembro de 2021, a ocorrência de relações comerciais autênticas com terceiros, nos casos de importação por encomenda, por si só, não caracteriza ocultação do real comprador mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários, de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, desde que as relações estabelecidas entre todas as partes sejam legítimas, com comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados, observado o disposto no § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976.

---

6 RE 946648, tese fixada: Violação ao princípio da isonomia (art. 150, II, da Constituição Federal) ante a incidência de IPI no momento do desembaraço aduaneiro de produto industrializado, assim como na sua saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno.

Em verdade, faz-se necessário que a Autoridade Fiscal, de fato, encontre o esquema fraudulento que permite às empresas "fugir" do pagamento do IPI de saída das mercadorias e da observância do valor tributável mínimo na apuração da base de cálculo deste imposto, e não apenas equipare o importador a industrial, aplicando uma tese sem avaliar cada caso concreto.[7]

E mais, apesar de restar inegável que a interposição fraudulenta é prática que, em tese, viabiliza a quebra da cadeia do IPI na saída das mercadorias do estabelecimento do sujeito oculto (importador indireto), a eventual sonegação tributária, nesse contexto, também é apenas presumida, salvo se houver provas concretas do não recolhimento do IPI nas operações subsequentes (que o perdimento dos bens impede que ocorra, não havendo crime sequer tentado), verificadas dentro do território nacional.

Considerações finais

Através da legislação aduaneira, são implementadas políticas governamentais que regulam e controlam as atividades voltadas ao comércio exterior, visando à defesa dos interesses internos do país. Essas políticas têm como objetivos principais garantir o equilíbrio concorrencial no mercado, proteger a economia nacional e prevenir práticas ilícitas que possam causar danos ao Erário.

A configuração da interposição fraudulenta de terceiros em operações de importação deve ser alcançada por meio de uma análise cuidadosa e valoração adequada dos fatos. Esse processo é fundamental para que o controle aduaneiro exerça sua verdadeira função fiscalizatória, permitindo a detecção e o combate eficaz às fraudes que envolvem o comércio exterior. A correta interpretação e uso das evidências são essenciais para identificar práticas fraudulentas, proteger a arrecadação tributária e garantir a integridade do sistema aduaneiro.

E, diante da comprovação de fraude ou simulação (interposição fraudulenta comprovada) ou da ausência de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados (interposição fraudulenta presumida), é legalmente permitida a desconsideração de negócios jurídicos que regem uma operação de importação, justificando o objetivo traçado pelo legislador.

A quebra da cadeia do IPI resultante de operações realizadas por meio de interposição fraudulenta compromete o princípio da não cumulatividade do imposto e resulta em perdas substanciais na arrecadação, além de criar um ambiente de concorrência desleal, afetando a integridade do sistema fiscal e a competitividade das empresas que operam legalmente.

[7] Na leitura do Acórdão CARF nº 3402-007.150, encontramos um claro exemplo em que o fiscal, de fato, comprova a quebra da cadeia do IPI.

Diante dos desafios impostos pela luta contra a interposição fraudulenta e a quebra da cadeia do IPI, conclui-se que a aplicação clara, consistente e justa da legislação aduaneira é fundamental para a garantia da segurança jurídica, proporcionando previsibilidade e estabilidade para empresas e demais operadores do comércio exterior.

Por sua vez, ao se assegurar que as normas sejam interpretadas e aplicadas de forma uniforme, evita-se a insegurança jurídica e os abusos administrativos, criando-se um ambiente de negócios mais confiável e favorável ao desenvolvimento econômico. Essa abordagem não só fortalece a confiança no sistema aduaneiro, mas também facilita o planejamento estratégico e a conformidade das operações comerciais internacionais.

Referências

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. 6. ed. Brasília: Editora UnB, 1995.

BOSSA, Gisele Barra (coord.). *A eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF*. Coimbra: Almedina, 2020.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

DEIAB JUNIOR, Remy. Ocultação do real sujeito passivo na importação e a quebra da cadeia de recolhimento do IPI. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 15, n. 2.632, 15 set. 2010. Disponível em: http://jus.uol.com.br/revista/texto/17172. Acesso em: 10 ago. 2024.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Revisão aduaneira e segurança jurídica*. São Paulo: Editora Intelecto, 2016.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Introdução ao Direito Aduaneiro*. São Paulo: Editora Intelecto, 2018.

GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1979.

KOTZIAS, Fernanda; CASTRO NETO, Oswaldo Gonçalves de. Território aduaneiro. Tipicidade criminal da interposição fraudulenta de terceiros na importação. *Conjur*, 24 set. 2024. Disponível em https://www.conjur.com.br/2024-set-24/tipicidade-criminal-da-interposicao-fraudulenta-de-terceiros-na-importacao/. Acesso em: 26 jan. 2025.

PIERI, Fernando. Importação por encomenda: três pontos de interrogação. *Conjur*, Coluna Território Aduaneiro, 15 ago. 2022. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2022-ago-02/territorio-aduaneiro-importacao-encomenda-tres-pontos-interrogacao/. Acesso em: 10 ago. 2024.

PRATA, Ana. *Dicionário jurídico*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2006.

SEHN, Solon. *Comentários ao Regulamento Aduaneiro*: infrações e penalidades. São Paulo: Aduaneiras, 2019.

STAHL, Sidney. Interposição fraudulenta e cessão de nome: uma análise sob a óptica da duplicidade da pena. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v. 28, ano 6, p. 137-153, jan./mar. 2021.

Impressão: TFW Traduções, Serviços Especializados e Sonorização Ltda - EPP
Especificação da obra: Miolo com 924 páginas no formato 160x230mm,
4/4 cores em papel AP 75g/m2. Capa no formato aberto 485x230mm, 4/0 cores
em Duo Design 250g/m2 com laminação fosca.

No ano do centenário do Colegiado, a presente coletânea de Estudos Tributários e Aduaneiros do CARF apresenta 25 artigos, distribuídos em quatro partes. O propósito desta publicação é registrar e difundir o conhecimento técnico e teórico que emergiu não apenas das temáticas do X Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro, mas também dos vibrantes debates ocorridos no Fórum Interno de suas três Seções de Julgamento.

Participam desta edição renomados especialistas das áreas tributária e aduaneira, incluindo conselheiros, professores, magistrados, parlamentares, procuradores, auditores-fiscais, advogados e representantes da sociedade civil. Com isso, a obra reafirma o papel do CARF como um fórum plural para a reflexão crítica, técnica e ética sobre o contencioso administrativo fiscal, sintetizando as principais aspirações de uma comunidade dedicada a construir um sistema tributário mais justo, simples e eficiente.

As coletâneas de Estudos Tributários e Aduaneiros são sempre aguardadas, mas esta edição reveste-se de um significado ainda maior. Ela não apenas eterniza as discussões do X Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro, como também celebra o centenário do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Tais marcos, por si sós, já demonstram sua magnitude.

A presente obra não tem a pretensão de esgotar a complexidade dos temas selecionados. Pelo contrário, seu propósito é fomentar a produção de novos trabalhos acadêmicos, inspirar agendas de pesquisa e contribuir para o aperfeiçoamento dos julgamentos no âmbito do Conselho, visando sempre o diálogo e a excelência dos serviços entregues à sociedade.

Aliás, a vocação para o diálogo e o aprimoramento institucional possui raízes históricas. O CARF contemporâneo é herdeiro direto dos antigos Conselhos de Contribuintes, notadamente do primeiro, o Conselho do Imposto de Renda, instalado em 1925. Sua criação foi uma resposta à necessidade de conferir legitimidade e equilíbrio à tributação, oferecendo aos cidadãos uma via justa para contestar os lançamentos fiscais.

Votos de uma leitura aprazível a todos. Que o CARF inaugure seu próximo século com a mesma vitalidade e excelência que hoje comemoramos.

ISBN 978-65-87496-04-7



BID
Banco Interamericano de Desenvolvimento

CARF
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
100 Anos
1925 • 2025

MINISTÉRIO DA FAZENDA

GOVERNO FEDERAL
BRASIL
UNIÃO E RECONSTRUÇÃO