

ISSN 2179-8036

# *REVISTA DA PGFN*

Ano XI  
Número 2



ISSN 2179-8036

# ***REVISTA DA PGFN***

**Procuradoria-Geral da  
Fazenda Nacional Brasília**

**2021**

**REVISTA DA PGFN**  
**PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**  
Centro de Altos Estudo da PGFN  
Setor de Autarquias Norte – Quadra 5 – Lote C  
Complexo Empresarial CNC – Torre D – 15º andar – Brasília – DF

**PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**  
Ricardo Soriano de Alencar

**SUBPROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**  
Ana Paula Lima Vieira Bittencourt

**PROCURADORES-GERAIS ADJUNTOS**  
Adriana Gomes de Paula Rocha  
Cristiano Neuenschwander Lins de Moraes  
Fabiano de Figueredo Araújo Maira Souza Gomes  
Mario Augusto Carboni  
Simone Anacleto  
Vitor Junqueira Vaz  
Paulo José Leonesi Maluf

**DIRETOR DO DEPARTAMENTO DE GESTÃO CORPORATIVA**  
Aleksy Lanter Cardoso

**DIRETOR-GERAL DO CENTRO DE ALTOS ESTUDOS DA PGFN**  
José Renato Fragoso Lobo

**CONSELHO EDITORIAL**  
Ministro Alexandre de Moraes  
Ariane Guimarães  
Claudia Aparecida de Souza  
Trindade Daniel Giotti de Paula  
José Maria Arruda de Andrade  
Leonardo de Andrade Rezende Alvim  
Luís Carlos Martins Alves Júnior  
Mario Augusto Carboni  
Murilo Teixeira Avelino  
Phelippe Toledo Pires de Oliveira

**COMITÊ AVALIADOR**  
Alexandre Marques da Silva Martins, Daniel Vieira Marins, Fabio Guimarães Bensoussan  
Flávio Garcia Cabral, Guilherme Raso Marques, Marcelo Claudio Fausto Maia  
Marcus de Freitas Gouvêa, Vinicius Garcia, Vitor Tadeu Carramao Mello

**EDITOR RESPONSÁVEL**  
José Renato Fragoso Lobo

**COORDENADORES**  
Aleksy Lanter Cardoso e José Renato Fragoso Lobo

**ARTE E CAPA**  
Maria Karla Lacerda Osorio Netto

**PRODUÇÃO EDITORIAL**  
Seike & Monteiro LTDA.

As opiniões emitidas nos artigos são de inteira responsabilidade dos autores e não refletem, necessariamente, o entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a respeito dos temas tratados.

Revista da PGFN / Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional v. 12 (jul./dez.2021). –  
Brasília: PGFN, 2021\_

Semestral

ISSN 2179.8036

Direito Público – Brasil – Periódico. 1. Brasil. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

CDD 341.05

CDU 342(05)

# SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO .....	5
--------------------	---

EDITORIAL.....	7
----------------	---

O reconhecimento contábil e a tributação de créditos judiciais:  
algumas ponderações sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo  
do PIS e da COFINS

<i>Fernando Daniel de Moura Fonseca e Júlia Furst Nóbrega de Oliveira</i> .....	9
---	---

O problema das normas gerais de Direito Financeiro na Constituição de 1988

<i>Jurandi Ferreira de Souza Neto</i> .....	35
---	----

Reflexões sobre o planejamento tributário: contribuições italianas

<i>Marina Righi Rodrigues Lara</i> .....	57
--	----

Transferência de sigilo: mecanismo de combate à erosão da base  
tributária e transferência de lucros

<i>Pryscilla de Araújo Campos Nóbrega</i> .....	81
---	----

A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS e a  
contabilidade pública: reflexões sobre o RE nº 574.706/PR

<i>Renato Adolfo Tonelli Júnior</i> .....	121
---	-----

A incidência do imposto de renda sobre as subvenções: uma análise  
à luz do conceito de renda, da legislação do imposto de renda e da  
Jurisprudência do CARF

<i>Ricardo Monteiro de Barros Montezano</i> .....	137
---	-----

Impacto das institucionalidades republicanas na gestão

*Magda de Lima Lúcio, Sávila Maria Leite Rodrigues e Ana Paula*

<i>Antunes Martins</i> .....	161
------------------------------	-----

O tributo como elemento definidor da fisionomia estatal

<i>Luiz Felipe Silveira Difini e Tiago Pereira Lisboa</i> .....	191
---	-----

A Administração Tributária Tecnológica: uma análise sobre os contributos dos recursos tecnológicos para o efetivo aperfeiçoamento da sua atuação <i>Tibério Celso Gomes dos Santos</i> .....	219
A regra da proporcionalidade e as sanções político-tributárias: a teoria de Robert Alexy como elemento construtivo do tema na jurisprudência do STF <i>Henrique Ribeiro Cardoso e José Leite dos Santos Neto</i> .....	253
Possibilidade de redirecionamento da execução fiscal nos casos de baixa regular da pessoa jurídica <i>Gustavo Henrique Formolo</i> .....	271
Cooperação fiscal internacional: compartilhamento de dados de interesse tributário e o dever de sigilo fiscal <i>Eduardo Muniz M. Cavalcanti</i> .....	287
Água, tributos e tarifas <i>Luís Carlos Martins Alves Jr.</i> .....	319
Execução fiscal e negócio jurídico processual <i>Lucas Dutra Bortolozzo</i> .....	347

## **APRESENTAÇÃO**

Com satisfação, apresento-lhes a 12ª edição da *Revista da PGFN*, veiculando trabalhos acadêmicos de fôlego, os quais abordam variados assuntos atinentes à nossa instituição, abrangendo os Direitos Tributário e Financeiro, a execução fiscal e a gestão, entre outros.

Trata-se, por certo, de estudos que apresentam temática atual e alinhada aos novos caminhos trilhados pela advocacia pública, notadamente pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Na certeza de que esta edição da *Revista da PGFN* continuará cumprindo a missão de divulgar teses e promover debates acadêmicos, registro meus cumprimentos aos que participaram da sua elaboração, além dos indispensáveis agradecimentos aos membros do Comitê Avaliador, do Conselho Editorial e aos autores que submeteram seus artigos à análise dos referidos Colegiados.

A todas e a todos uma excelente leitura!

**RICARDO SORIANO DE ALENCAR**

Procurador-Geral da Fazenda Nacional





## EDITORIAL

A 12ª Edição da *Revista da PGFN* conta com catorze artigos de colaboradores da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, da Advocacia-Geral da União, da Receita Federal do Brasil, bem como da advocacia privada.


Nestes artigos são abordados assuntos, como: a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, questões de direitos financeiros na Constituição de 1988, o planejamento tributário, questões atinentes à transferência de sigilo como mecanismo de combate a fraude tributária, a incidência do Imposto de Renda sobre as subvenções, o impacto das institucionalidades na gestão, ponderações sobre o tributo, a relação entre execução fiscal e o negócio jurídico, a tributação e a tarifação da água, a cooperação fiscal internacional, o redirecionamento da execução fiscal, o uso dos recursos tecnológicos na administração tributária e a regra da proporcionalidade e as sanções político-tributárias.

Desta forma, é retomado o projeto de edição da Revista da PGFN semestralmente, com a certeza de ser a divulgação do conhecimento importante instrumento de fortalecimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e, conseqüentemente, da Advocacia Pública.

**JOSÉ RENATO FRAGOSO LOBO**

Coordenador-Geral de Gestão de Pessoas e Desenvolvimento Institucional  
Diretor do Centro de Altos Estudos da PGFN





# O reconhecimento contábil e a tributação de créditos judiciais: algumas ponderações sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS

---

**Fernando Daniel de Moura Fonseca**

*Residência Pós-Doutoral em Direito Tributário pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG).*

*Mestre e Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP).*

*Master of Laws (LL.M.) pela New York University (NYU).*

*Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV).*

*Foi pesquisador visitante na Università Degli Studi Di Genova.*

*Professor da Faculdade de Direito Milton Campos (Graduação e Mestrado).*

*Advogado e Contador.*

*E-mail: fernando.moura.fonseca@gmail.com*

**Júlia Furst Nóbrega de Oliveira**

*Graduada em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG).*

*Advogada.*

*E-mail: juliafurstno@gmail.com*

**RESUMO:** O presente artigo tem por objetivo sugerir uma abordagem mais estratégica para o reconhecimento contábil e a tributação das receitas de créditos judiciais referentes à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS e assegurados por decisão judicial transitada em julgado. Desse modo, considerando os posicionamentos vinculantes exarados pela Receita Federal do Brasil sobre o tema e os requisitos necessários à compensação administrativa conclui-se que, a despeito das divergências existentes quanto à abrangência dos créditos dessa natureza, o contribuinte, se assim o avaliar, poderá contabilizar as respectivas receitas de acordo com os valores de ICMS indicados nas notas fiscais, restringindo a tributação pelo IRPJ e pela CSLL ao imposto incidente na operação. Com relação ao momento de contabilização e oferecimento à tributação, acredita-se que apenas a partir do Pedido de Habilitação e da decisão que o defere seja possível conferir aos créditos judiciais a liquidez necessária à compensação e ao reconhecimento do benefício econômico a eles correspondente.

## **PALAVRAS-CHAVE:** Créditos judiciais. Contabilização. Tributação.

**ABSTRACT:** This paper aims to propose a more strategic approach to the revenue recognition and assessment of tax credits which were judicially granted according to the exclusion of ICMS from the PIS and COFINS calculation basis. Thus, in order to do so, the matter was examined considering the mandatory understandings set forth by the Internal Revenue Service and the requirements for the administrative offset. Therefore, it is possible to affirm that, despite the divergences regarding the scope of those tax credits, the taxpayer can recognize the revenue deeming the amount of ICMS informed in their fiscal invoices. Nevertheless, the legal assessment can only consider the tax amount which was verified in the transaction itself. Furthermore, with respect to the timing for the revenue accounting and taxation, only after the Tax Credit Claim and its decision the economic benefit will be able to measure.

**KEYWORDS:** Tax credits. Revenue recognition. Taxation.

### **1. Delimitação do tema**

Muito se discutiu acerca do julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR,1 submetido à sistemática da repercussão geral (Tema nº 69), ocasião por meio da qual o Supremo Tribunal Federal (STF) consolidou o entendimento de que o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) não compõe a base de cálculo para a incidência da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).2 No entanto,

---

<sup>1</sup> RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 574706/PE. Estado de Pernambuco. Relatora Ministra Cármen Lúcia, 15 mar. 2017.

<sup>2</sup> Tese firmada para o Tema nº 69 do STF: “[o] ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS.”

embora a apreciação da matéria tenha ocorrido em março de 2017 e o tema não seja, propriamente, uma novidade, sob uma perspectiva prática, a questão ainda suscita questionamentos entre os contribuintes.

O presente trabalho, portanto, tem por enfoque dois aspectos específicos, que não perpassam, necessariamente, pela fruição, em si, dos créditos dessa natureza quando assegurados por decisão judicial transitada em julgado. De modo mais claro, o que se pretende examinar é, em que medida, as eventuais divergências relacionadas à extensão de tais créditos podem influenciar na contabilização das respectivas receitas e, a partir disso, quais são os riscos atrelados ao recolhimento do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Nesse mesmo contexto, para os casos nos quais a opção adotada tenha sido a compensação efetivada perante a Receita Federal do Brasil (RFB), também se indaga qual é o momento mais adequado para o reconhecimento contábil e a tributação do direito creditório.

Conquanto essas abordagens já tenham sido debatidas,<sup>3</sup> algumas ponderações se revelam necessárias, especialmente ao se considerar as especificidades que permeiam a compensação tributária administrativa, cujo requisito essencial é a habilitação de créditos, as implicações decorrentes de posicionamentos vinculantes exarados pela Administração Fazendária e a própria compatibilização entre o Direito e a Contabilidade. Partindo-se dessa delimitação, esse estudo se dividirá em quatro partes distintas, sendo que as duas primeiras serão concebidas como premissas necessárias para os apontamentos subsequentes.

Assim, inicialmente, haverá uma breve contextualização quanto à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, tema que norteia todo o trabalho. Afinal, em razão da repercussão geral atribuída ao Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, o precedente firmado, em consonância com a jurisprudência do próprio STF,<sup>4</sup> teve aplicação imediata, o que culminou, por todo o país, no ajuizamento de diversas demandas e na instauração dos procedimentos para o aproveitamento dos créditos.

---

<sup>3</sup> Nesse sentido, o trabalho recentemente elaborado por Carlos Augusto Daniel Neto no artigo intitulado “A incidência de IRPJ e CSLL sobre os indébitos tributários decorrentes de decisões judiciais” DANIEL NETO, Carlos Augusto. A Incidência de IRPJ e CSLL sobre os Indébitos Tributários Decorrentes de Decisões Judiciais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, IBDT, v. 37, n. 43, p. 459-483, 2º semestre 2019. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/12/Carlos-Daniel.pdf>. Acesso em: 05 jan. 2022.

<sup>4</sup> Para ilustrar, destaca-se a seguinte decisão, cuja ementa está transcrita a seguir: [...] POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO IMEDIATA DOS ENTENDIMENTOS FIRMADOS PELO PLENÁRIO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM REPERCUSSÃO GERAL. 1. A existência de precedente firmado pelo Plenário desta Corte autoriza o julgamento imediato de causas que versem sobre o mesmo tema, independente da publicação ou do trânsito em julgado do paradigma. Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário 930647/PR**. Estado do Paraná, Relator: Min. Roberto Barroso, 11 abr. 2016.

A despeito disso, em embargos de declaração opostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) nesse processo, foram pontuadas dúvidas no que diz respeito à abrangência do crédito de PIS e COFINS apto à repetição do indébito, circunstância que, de certa forma, motivou a Receita Federal a adotar uma interpretação restritiva quanto à matéria. Somam-se a esse ponto as controvérsias já existentes em relação à ocasião para a contabilização e tributação dos créditos judiciais, o que também foi objeto de pronunciamento expresso (e obrigatório) pela Administração Fazendária.

Elucidada essa conjuntura, na sequência, o artigo retomará a natureza jurídica atribuída ao instituto da compensação tributária, analisando, com maiores detalhes, os requisitos necessários à sua efetivação no âmbito administrativo. Em síntese, o tópico tem por objetivo avaliar o que representa o “Pedido de Habilitação de Crédito Decorrente de Decisão Judicial Transitada” apresentado pelos contribuintes nesse tipo de compensação e como essa etapa já influencia na exata mensuração do direito creditório.

Com base nesses parâmetros iniciais, será possível abordar, de maneira mais crítica, os aspectos contábeis e tributários envolvendo tais créditos, o que corresponde, justamente, ao objeto do estudo ora proposto. Apenas para esclarecer, o trabalho adota como referência a autonomia dos conceitos jurídicos em relação às qualificações contábeis, embora também se reconheça que a tributação da renda e do lucro líquido parte, conforme a legislação, dos “princípios de contabilidade geralmente aceitos”.

Sob tal estruturação, será demonstrado que, apesar dos questionamentos sobre o alcance do crédito judicial, a tributação dessas quantias ocorre por simetria e, por questão de coerência, pode observar os critérios estritos estipulados pela Receita Federal, mesmo que o contribuinte tenha, contabilmente, indicado um ativo cuja extensão, de acordo com a sua expectativa, seja maior. Trata-se, precisamente, da independência do Direito para a demarcação dos fatos jurídicos passíveis de incidência tributária.

Posteriormente, em sua última parte, o artigo se dedicará ao elemento temporal que permeia o reconhecimento do direito em análise. Para tanto, considerando a aplicação do regime de competência, a avaliação procedida pelo contribuinte na habilitação será crucial para a delimitação do primeiro momento a partir do qual os créditos se revestem pelo atributo da liquidez, fator essencial à sua compensação (ainda que sob condição resolutória). Contestam-se, com isso, argumentos que eventualmente defendam a contabilização e a tributação por ocasião do trânsito em julgado da decisão judicial que reconheceu o creditamento ou apenas a partir da transmissão da Declaração de Compensação.

Ao fim, sem qualquer pretensão de exaurimento da discussão, o trabalho tem como principal propósito sugerir uma abordagem mais estratégica para o tratamento da questão. Como mencionado, não basta que seja assegurado ao contribuinte o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. A depender da generalidade do provimento judicial, é preciso compreender como e quando esses créditos serão registrados e tributados a título do IRPJ e da CSLL, análise que demanda uma aferição mais abrangente de todas as circunstâncias envolvidas, jurídicas, contábeis e, também, econômicas.

## 2. Controvérsias a respeito do tema

Antes de se adentrar no objeto de estudo, necessário perpassar pelos pontos que deram origem ao debate, que se relaciona, diretamente, com o Recurso Extraordinário nº 574.706/PR. Portanto, em linhas gerais, ressalta-se que, para a maioria dos Ministros, o faturamento, enquanto materialidade apta à incidência do PIS e da COFINS (vide art. 195, I, b, da Constituição Federal), foi tratado como espécie do gênero receita, sendo melhor compreendido como a receita bruta decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

Nessa perspectiva, considerou-se inviável a inclusão do ICMS na base tributável, pois o imposto não poderia representar um efetivo acréscimo patrimonial, mas mero trânsito financeiro a ser, posteriormente, repassado aos cofres públicos. Além disso, na oportunidade também se reconheceu a impossibilidade de tributos comporem o cômputo de outros, em referência à apreciação do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG.<sup>5</sup>

Conforme adiantado, contra tal decisão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, após a publicação do respectivo acórdão, apresentou embargos de declaração requerendo, dentre outras questões, a modulação de seus efeitos e esclarecimentos quanto à extensão do tributo a ser excluído da base de cálculo: seria o ICMS incidente na operação ou o valor destacado na nota fiscal?

Muito embora, até o momento, tais declaratórios se encontrem pendentes de julgamento, a Receita Federal, em 18/10/2018, publicou a

---

<sup>5</sup> TRIBUTOS – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da COFINS, porque estranho ao conceito de faturamento.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 240785/PR**. Relator Ministro Marco Aurélio, 08 out. 2014.

Solução de Consulta Interna Cosit nº 13,<sup>6</sup> externalizando interpretação restritiva sobre o aproveitamento dos referidos créditos. Em resumo, a mencionada Consulta teve por enfoque as seguintes questões: (i) a delimitação do montante a ser excluído da base de cálculo das contribuições; (ii) o critério de segregação do ICMS a depender do tratamento tributário conferido ao PIS e a COFINS; e (iii) o modo de levantamento do imposto a ser desconsiderado.

Nesses termos, a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), em alegada alusão ao Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, considerou que os votos vencedores teriam contemplado o indicativo de que, considerando o ICMS a recolher, apenas o ICMS pago poderia ser desconsiderado na base de cálculo do PIS e da COFINS, pois somente essa parcela não teria a natureza de receita ou faturamento. Dito de outra forma, os créditos se restringiriam à quantia efetivamente incidente sobre a operação, não abarcando o valor disposto no documento fiscal.

De toda maneira, mesmo que existam argumentos jurídicos para a defesa da inaplicabilidade da Solução de Consulta Interna Cosit nº 13/2018, o que aqui não se examina, importante registrar que as soluções de consulta emitidas pela Coordenação-Geral de Tributação têm, a partir de sua publicação, efeito vinculante no âmbito fazendário, conforme previsto no art. 9º, da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013 e no art. 12, da Portaria RFB nº 1.936/2018. Ademais, nos termos do art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), o lançamento apto à

<sup>6</sup> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. Para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime cumulativo ou não cumulativo de apuração, devem ser observados os seguintes procedimentos: a) o montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher, conforme o entendimento majoritário firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal; b) considerando que na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep do período a pessoa jurídica apura e escritura de forma segregada cada base de cálculo mensal, conforme o Código de Situação tributária (CST) previsto na legislação da contribuição, faz-se necessário que seja segregado o montante mensal do ICMS a recolher, para fins de se identificar a parcela do ICMS a se excluir em cada uma das bases de cálculo mensal da contribuição; c) a referida segregação do ICMS mensal a recolher, para fins de exclusão do valor proporcional do ICMS, em cada uma das bases de cálculo da contribuição, será determinada com base na relação percentual existente entre a receita bruta referente a cada um dos tratamentos tributários (CST) da contribuição e a receita bruta total, auferidas em cada mês; d) para fins de proceder ao levantamento dos valores de ICMS a recolher, apurados e escriturados pela pessoa jurídica, devem-se preferencialmente considerar os valores escriturados por esta, na escrituração fiscal digital do ICMS e do IPI (EFD-ICMS/IPI), transmitida mensalmente por cada um dos seus estabelecimentos, sujeitos à apuração do referido imposto; e) no caso de a pessoa jurídica estar dispensada da escrituração do ICMS, na EFD-ICMS/IPI, em algum(uns) do(s) período(s) abrangidos pela decisão judicial com trânsito em julgado, poderá ela alternativamente comprovar os valores do ICMS a recolher, mês a mês, com base nas guias de recolhimento do referido imposto, atestando o seu recolhimento, ou em outros meios de demonstração dos valores de ICMS a recolher, definidos pelas Unidades da Federação com jurisdição em cada um dos seus estabelecimentos. Dispositivos Legais: Lei nº 9.715, de 1998, art. 2º; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei nº 10.637, de 2002, arts. 1º, 2º e 8º; Decreto nº 6.022, de 2007; Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 1.009, de 2009; Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 1.252, de 2012; Convênio ICMS nº 143, de 2006; Ato COTEPE/ICMS nº9, de 2008; Protocolo ICMS nº 77, de 2008.



constituição de créditos tributários é atividade de competência privativa da autoridade administrativa, sendo “vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

Diante dessas circunstâncias, não é permitido à Receita Federal adotar outra conduta que não seja replicar o entendimento consignado na Solução de Consulta Interna Cosit nº 13/2018. Assim, caso se constate que o contribuinte procedeu à exclusão do valor destacado na nota fiscal, os créditos indicados não serão integralmente homologados, limitando-se o seu aproveitamento apenas ao valor do ICMS incidente na operação.

Para além dessas divergências, que dizem respeito, estritamente, à abrangência do direito creditório, o aspecto temporal atrelado à contabilização de tais créditos também é matéria controversa. Sobre esse tema, a Receita Federal considera que, para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, o reconhecimento do indébito deva ocorrer no momento do trânsito em julgado da decisão que assim o assegurou.

A Solução de Consulta de Divergência Cosit nº 19/2003<sup>7</sup> e o art. 5º, do Ato Declaratório Interpretativo nº 25/2003 sistematizam esse entendimento ao apontar que, no regime de competência, os créditos se tornam receitas tributáveis no trânsito em julgado da decisão que já define o

<sup>7</sup> ASSUNTO: Norma Gerais de Direito Tributário EMENTA: Tributação do indébito tributário reconhecido em sentença declaratória do direito à compensação. No trânsito em julgado da sentença declaratória do direito à compensação, os créditos compensáveis passam a ser receitas tributáveis do IRPJ e da CSLL - logicamente, quando tais valores tiverem sido reconhecidos anteriormente como despesas dedutíveis das bases tributáveis destes tributos. DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 170 do CTN. ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário EMENTA: Tributação do valor pago a título de juros de mora incidentes sobre o indébito tributário. Os juros incidentes sobre o indébito tributário recuperado é receita nova e, sobre ela, incidem o IRPJ, a CSLL, a COFINS e a Contribuição para o PIS/Pasep. No momento em que o valor a ser restituído se torna um crédito líquido e certo, passa a ser tributável a receita decorrente dos juros de mora (incidentes sobre o indébito) até ali incorridos, sendo que, a partir daí, os juros incorridos em cada mês deverão ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês. DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 167 do CTN; art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250, de 1995; e art. 9º da Lei nº 9.718, de 1988. ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário EMENTA: Tributação do valor restituído. Aspecto temporal das hipóteses de incidência. A definição do aspecto temporal das hipóteses de incidência só carece de análise quando a apuração do tributo estiver sujeita ao reconhecimento das receitas pelo regime de competência, pois, no caso de estar submetido ao regime de caixa, a incidência da norma tributária só se dá efetivamente no momento do pagamento do precatório. A sentença condenatória que define o valor a ser restituído é um título líquido, certo e exigível de um direito, razão pela qual é no seu trânsito em julgado que a receita dele decorrente passa a ser tributável pelo IRPJ e pela CSLL, quando aplicável o regime de competência. No caso de a sentença condenatória não definir o valor do indébito (sentença ilíquida), o valor a ser restituído só se torna receita tributável do IRPJ e da CSLL no trânsito em julgado da sentença que julgar os embargos à execução, fundamentados no excesso de execução (art. 741, inciso V, do CPC); ou na expedição do precatório, quando a Fazenda Pública deixar de oferecer embargos. DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996; arts. 586, 604 e 741, inciso V, do CPC. ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário EMENTA: Tributação do valor restituído. Aspecto material das hipóteses de incidência. Os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo IRPJ e pela CSLL, somente se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, seja qual for o fundamento para a repetição do indébito. Não há que se falar em incidência da COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de tributo pago a maior, já que tais valores, no período em que foram reconhecidos como despesas, não influenciaram a base tributável dessas contribuições. DISPOSITIVOS LEGAIS: art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996.

valor a ser restituído e, em decisões ilíquidas,<sup>8</sup> na data do trânsito em julgado da sentença que julgar os embargos à execução (fundamentados no excesso de execução) ou, na data da expedição do precatório, quando a Fazenda Pública deixar de oferecer embargos à execução. Tais posicionamentos, cumpre ressaltar, também têm efeitos vinculantes para os órgãos da Administração Fazendária, conforme se infere pelos art. 9º, da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013, acima mencionado, e pelo Parecer Normativo Cosit nº 05/1994.<sup>9</sup>

Por outro lado, há quem defenda que o lançamento da receita e o recolhimento do IRPJ e da CSLL referente aos créditos judiciais objeto de compensação administrativa deva acontecer apenas quando houver a efetivação da compensação pela transmissão da respectiva declaração.<sup>10</sup> Para essa acepção, só nessa oportunidade, os valores denotariam a disponibilidade jurídica e econômica necessária à tributação da renda (e, analogamente, do lucro líquido).

Feitas essas considerações, os apontamentos ora colacionados apenas evidenciam que, a despeito do julgamento da matéria pelo STF, o tema se encontra permeado por controvérsias, para as quais ainda não há soluções definitivas. Como demonstrado, questiona-se a abrangência dos créditos oriundos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS e o momento adequado para a contabilização e tributação das receitas dele provenientes. Diante dessa conjuntura, os contribuintes precisam se atentar para as eventuais implicações atreladas às manifestações exaradas pela Receita Federal, contabilizando-as, apenas quando for juridicamente possível, às peculiaridades de cada caso em concreto.

### **3. Compensação tributária e o papel da habilitação administrativa de créditos judiciais**

As questões indicadas no tópico precedente bem contextualizam as divergências envolvendo o aproveitamento dos créditos de PIS e

---

<sup>8</sup> Por decisão ilíquida entende-se como aquela que não defina o valor apto à restituição ou compensação, tornando-se necessária, como consequência, a elaboração de trabalhos de contadoria.

<sup>9</sup> ASSUNTO: Parecer Normativo e Ato Declaratório Normativo: eficácia temporal. O Parecer Normativo e o Ato Declaratório Normativo, por serem atos interpretativos, possuem natureza declaratória, retroagindo, sua eficácia, ao momento em que a norma por eles interpretada começou a produzir efeitos. Sua normatividade funda-se no poder vinculante do entendimento neles expresso.

<sup>10</sup> Em seu artigo, Carlos Augusto Daniel Neto assim concluiu: diante disso, a conclusão a que chegamos é a de que o reconhecimento de receitas decorrentes do indébito tributário e sua respectiva tributação só poderão ocorrer em três momentos: (i) na cessão do precatório a terceiros, pelo valor recebido pelo título; (ii) na transmissão do PER/DCOMP, hipótese em que há a eliminação de um passivo tributário utilizando-se do valor reconhecido judicialmente e habilitado perante a RFB; ou (iii) no exercício do empenho da despesa, momento em que nasce a obrigação do ente público de realizar o desembolso em favor do contribuinte, e apenas no valor que for efetivamente empenhado, nos casos em que o pagamento se dará de forma parcelada. DANIEL NETO, 2019, p. 482.

COFINS decorrentes da exclusão do ICMS da base de cálculo das referidas contribuições. No entanto, mesmo com essas incertezas, é comum que os contribuintes, assegurados por decisões judiciais transitadas em julgado que lhes conferem o direito ao crédito, optem por, logo na sequência, compensá-lo administrativamente.

Sendo essa a estratégia normalmente adotada, importante tecer alguns comentários a respeito da compensação, reexaminando seus requisitos essenciais, o que inclui, como adiantado, a natureza atribuída às habilitações dos créditos. Nesse sentido, veja-se que, no Direito Tributário, a compensação deve ser compreendida como um dos institutos jurídicos aptos à repetição do indébito,<sup>11</sup> que, ao fim, possibilita a extinção, ainda que sob condição resolutória, de créditos tributários, conforme art. 156, II, do CTN. Seu núcleo mínimo está delimitado no art. 170, caput, do CTN, ao indicar que “a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.”

A compensação tributária, nesses termos, figura como uma decorrência direta da legislação, por meio da qual se faculta (direito potestativo)<sup>12</sup> a utilização de créditos de natureza tributária plenamente identificáveis, não submetidos a condições futuras e decorrentes do indébito para o pagamento de dívidas fiscais que tenham nascido antes (débitos vencidos) ou depois (débitos vincendos) do recolhimento indevido. Partindo-se dessa definição, quando houver dúvidas razoáveis quanto à existência e validade do crédito, a questão poderá ser dirimida por ação judicial apta a assegurar o direito à compensação.

Sob tais circunstâncias, a utilização desse instituto estará, necessariamente, condicionada ao trânsito em julgado da decisão que concedeu o respectivo crédito, conforme estabelecido pelo já mencionado art. 170-A, do CTN. Tal limitação decorre da própria sistemática imposta pelo art. 170, desse mesmo diploma. Afinal, antes da certificação do trânsito em julgado, o crédito se encontra submetido a uma condição, qual seja, à sua

---

<sup>11</sup> Há pouco tempo, as expressões que usávamos – restituição, ressarcimento, repetição ou restituição do indébito – estavam associadas a devoluções em espécie, obtidas após demorados procedimentos administrativos, não raramente sucedidos ou substituídos por discussões judiciais e execuções em meio de lentos precatórios. Hoje, após o advento da Lei Federal nº 8.383/1991, o direito à restituição ou ao ressarcimento, se houve pagamento indevido de tributo ou de valor maior que o devido, encontra satisfação por meio da compensação. A rigor, o contribuinte que pagou indevidamente o tributo, preenchidos certos requisitos, pode optar pela compensação, hipótese em que não recebe em espécie, ou moeda corrente, mas sim em moeda escritural, com que quita seus débitos. BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 1.314.

<sup>12</sup> “Por exemplo, apesar de haver lei, no âmbito tributário, autorizando a compensação, esta não é automática e depende de ato de vontade do contribuinte, que deverá promover o encontro de contas por meio dos mecanismos próprios [...]”. LESSA, Donovan Mazza. **Manual de compensação tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 29.

confirmação por decisão irrecurável. Nesse sentido, até que se verifique esse marco, o crédito sequer é certo, não atendendo aos requisitos essenciais à repetição do indébito.

Além disso, interessante ressaltar que a compensação tributária se encontra melhor disciplinada pelo art. 66, da Lei nº 8.383/1991 e pelo art. 74, da Lei nº 9.430/1996, que descrevem os seus demais critérios.<sup>13</sup> Em complementariedade, a Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017 também regulamenta a matéria, elucidando os procedimentos aplicáveis no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Mais especificamente, os arts. 98 e seguintes, da referida Instrução Normativa, discorrem sobre a compensação de créditos decorrentes de decisão judicial transitada em julgado. Sendo assim, como condição prévia à transmissão de um Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP), o art. 100, caput, da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017 expressamente determina que o crédito a ser compensado seja habilitado perante a Delegacia Especial da Receita Federal de sua jurisdição.

De modo mais claro, a formalização desse pedido tem por objetivo permitir que a Administração Fazendária confirme a existência do trânsito em julgado, o objeto da ação judicial que o originou, bem como a titularidade dos créditos que serão aproveitados nas compensações, vide especificações dispostas no art. 101, da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017. Outra importante função do procedimento de habilitação é impedir que o contribuinte se aproveite duplamente do crédito reconhecido judicialmente, mediante a concomitante execução da sentença que reconhece o indébito<sup>14</sup>. Para o cumprimento dessas finalidades, a habilitação deve ser instruída com os documentos elencados no art. 100, da mencionada Instrução Normativa, os quais serão avaliados pela Receita Federal em um prazo de trinta dias, conforme art. 100, § 3º, da Instrução Normativa.

Esclarecidos esses pontos, cumpre ressaltar que a habilitação do crédito judicial representa uma etapa essencial para a efetivação das

---

<sup>13</sup> Nesse ponto, cumpre ressaltar que, em sua origem, os regimes dispostos nas Leis nº 8.383/1991 e 9.430/1995 eram bem demarcados, apresentando, cada um, vantagens e desvantagens. Em síntese, enquanto no primeiro diploma o contribuinte poderia realizar um encontro de contas diretamente, limitando-se, todavia, à compensação de tributos de mesma natureza, no segundo, era necessário submeter os créditos e débitos a prévio requerimento administrativo, podendo-se compensar, por outro lado, com espécies diversas. Tais diferenciações, contudo, foram mitigadas com a edição da Lei nº 10.637/2002, que, alterando a redação atribuída ao art. 74, da Lei nº 9.430/1996, mesclou ambas as sistemáticas de modo que, atualmente, prevalece a possibilidade de compensação entre todos os tributos administrados pela Receita Federal sem que haja a prévia autorização da autoridade fazendária. Assim, transmitida a Declaração de Compensação, oportunidade na qual se realiza o encontro de contas, os débitos são extintos sob condição resolutória vinculada a posterior homologação.

<sup>14</sup> LESSA, 2018, p. 301-302.

compensações futuras, mas não existe, nessa oportunidade, um juízo de valor por parte da Receita Federal quanto à higidez dos créditos habilitados. O parágrafo único do art. 101, da Instrução Normativa sob análise é expresso ao apontar que o deferimento do pedido de habilitação do crédito não implica o reconhecimento do direito creditório ou a homologação da compensação, orientação essa que também se encontra replicada no âmbito do Parecer Normativo Cosit nº 11/2014,<sup>15</sup> cuja observância é obrigatória dentre os órgãos fazendários (vide Parecer Normativo Cosit nº 05/1994).

Ainda assim, por meio desse procedimento, são conferidos aos créditos os contornos mínimos de liquidez. Tanto assim o é que, já nessa ocasião, o contribuinte deve indicar, precisamente, os valores que pretende compensar e, sem esse indicativo, a apresentação da Declaração de Compensação sequer é oportunizada. A habilitação, nesse sentido, viabiliza a operacionalização e a própria efetivação da compensação.

Portanto, é possível afirmar que, embora a habilitação figure como uma espécie de etapa preliminar em que são examinadas questões formais relativas ao direito creditório, trata-se de etapa cujas implicações não podem ser banalizadas, pois, o pedido em questão, em termos práticos, não se equipara a uma fase meramente protocolar. Nessa perspectiva, a decisão administrativa que defere a habilitação, mesmo que não faça um juízo apurado quanto à extensão dos créditos, preliminarmente admite a

<sup>15</sup> Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário. COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO DECORRENTE DE AÇÃO JUDICIAL. PRAZO PARA APRESENTAR DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE DE HABILITAÇÃO PRÉVIA. SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL. O crédito tributário decorrente de ação judicial pode ser executado na própria ação judicial para pagamento via precatório ou requisição de pequeno valor ou, por opção do sujeito passivo, ser objeto de compensação com débitos tributários próprios na via administrativa. Ao fazer a opção pela compensação na via administrativa, o sujeito passivo sujeita-se ao disciplinamento da matéria feito pela Secretária da Receita Federal do Brasil, especificamente a Instrução Normativa nº 1.300, de 2012, conforme § 14 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, e às demais limitações legais. Para a apresentação da Declaração de Compensação, o sujeito passivo deverá ter o pedido de habilitação prévia deferido. A habilitação prévia do crédito decorrente de ação judicial é medida que tem por objetivo analisar os requisitos preliminares acerca da existência do crédito, a par do que ocorre com a ação de execução contra a Fazenda Nacional, quais sejam, legitimidade do requerente, existência de sentença transitada em julgado e inexistência de execução judicial, em respeito ao princípio da indisponibilidade do interesse público. O prazo para a compensação mediante apresentação de Declaração de Compensação de crédito tributário decorrente de ação judicial é de cinco anos, contados do trânsito em julgado da sentença que reconheceu o crédito ou da homologação da desistência de sua execução. No período entre o pedido de habilitação do crédito decorrente de ação judicial e a ciência do seu deferimento definitivo no âmbito administrativo, o prazo prescricional para apresentação da Declaração de Compensação fica suspenso. O crédito habilitado pode comportar mais de uma Declaração de Compensação, todas sujeitas ao prazo prescricional de cinco anos do trânsito em julgado da sentença ou da extinção da execução, não havendo interrupção da prescrição em relação ao saldo. Eventual mudança de interpretação sobre a matéria será aplicável somente a partir de sua introdução na legislação tributária. Dispositivos Legais. Constituição Federal, arts. 37 e 100; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts. 100, 170 e 170-A; Decreto nº 20.910, Lei nº 9.430, de 1996, art. 74; Lei nº 9.779, art. 16; Lei nº 9.784, de 1999, art. 2º; Portaria MF nº 203, de 2012, art. 1º, III, e art. 280, III e XXVI; IN RFB nº 1.300, de 2012, arts. 81 e 82. e-processo 10880.724252/2013-46.

quantificação a eles imputada a partir das balizas apresentadas pelo próprio contribuinte.

Em outras palavras, ainda que a abrangência desses créditos possa ser, posteriormente, convalidada (ou não) pela Receita Federal por despacho decisório, a habilitação e a decisão administrativa que a acompanha permitem, em um primeiro momento, que haja a mensuração do direito. Tal atributo se revela ainda mais evidente para os casos nos quais o provimento judicial tenha sido ilíquido (embora certo).

Dessa maneira, o pedido de habilitação e o seu deferimento representam condições de admissibilidade à compensação a ser efetivada perante a Administração Fazendária. Admitindo-se esse papel, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), na apreciação do Recurso Especial nº 1.306.265/RS,<sup>16</sup> expressamente indicou:

Em outras palavras, a habilitação prévia revela-se mero juízo perfunctório quanto à existência do direito creditório. Traduz-se, então, na singela e expedita verificação quanto à plausibilidade do crédito que se pretende opor à Fazenda Pública, de forma a evitar fraudes e abusos. É, em síntese, um exame de admissibilidade, verdadeira busca do *fumus boni iuris* que passa ao largo

<sup>16</sup> TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ART. 74 DA LEI 9.430/96. LEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA DE PRÉVIA HABILITAÇÃO DO CRÉDITO JUDICIAL TRANSITADO EM JULGADO. 1. De acordo com os arts. 170, caput, do CTN, e 74, § 14, da Lei n. 9.430/96, e tendo em vista as condições à compensação tributária estipuladas no âmbito da Administração Tributária Federal, os créditos reconhecidos por decisão judicial transitada em julgado, desde 1º de março de 2005, somente podem ser objeto de compensação após prévia habilitação do crédito pela unidade da Receita Federal com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo. Ou seja, na hipótese de crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, a Declaração de Compensação somente será recepcionada após prévia habilitação do crédito pela Receita Federal. A habilitação será obtida mediante pedido do sujeito passivo titular do crédito, formalizado em processo administrativo. Constatada irregularidade ou insuficiência de informações nos documentos apresentados pelo sujeito passivo titular do crédito, o requerente será intimado a regularizar as pendências no prazo de 30 (trinta) dias, contado da data de ciência da intimação. No prazo de 30 dias, contado da data da protocolização do pedido ou da regularização de pendências, será proferido despacho decisório sobre o pedido de habilitação do crédito. O deferimento do pedido de habilitação do crédito não implica homologação da compensação. 2. Não existe óbice à regulamentação quanto à forma e procedimentos para a efetivação da compensação tributária, bem como à imposição de limites ao seu exercício, por parte do legislador ordinário, desde que obedecidos os parâmetros estabelecidos no Código Tributário Nacional. O pedido de habilitação de crédito reconhecido por decisão judicial visa a conferir segurança jurídica às compensações, restituições e ressarcimentos, garantindo, de forma preliminar, a viabilidade jurídica do crédito oponível à Fazenda Pública. Em outras palavras, a habilitação prévia revela-se mero juízo perfunctório quanto à existência do direito creditório. Traduz-se, então, na singela e expedita verificação quanto à plausibilidade do crédito que se pretende opor à Fazenda Pública, de forma a evitar fraudes e abusos. É, em síntese, um exame de admissibilidade, verdadeira busca do *fumus boni iuris* que passa ao largo de considerações quanto ao mérito da compensação (verificação de pagamentos, bases de cálculo utilizadas, índices de atualização aplicados, glosas de créditos já utilizados etc.). O pedido de habilitação também procura assegurar que os contribuintes não realizem, em duplicidade, o aproveitamento do valor econômico envolvido, quer dizer, mediante compensação e/ou restituição administrativa cumulada com a execução do julgado no âmbito do Poder Judiciário. 3. Recurso especial provido. BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário** 1.309.265/RS. Estado do Rio Grande do Sul. Relator Ministro Mauro Campbell Marques, 24 abr. 2012.

de considerações quanto ao mérito da compensação (verificação de pagamentos, bases de cálculo utilizadas, índices de atualização aplicados, glosas de créditos já utilizados etc.).

Partindo-se de todas essas questões, convém, novamente, registrar: para que a compensação tributária se efetive, não há dúvidas de que os créditos devam ser líquidos e certos. Sendo assim, administrativamente, a habilitação e a decisão que a convalida representam, especialmente sob a perspectiva do contribuinte, a primeira oportunidade onde se propõe uma mensuração para esse direito creditório. Embora não se negue que, nessa oportunidade, não haja uma aferição quanto ao seu mérito, o que só será realizado mediante a sua homologação (ou não), a habilitação figura como requisito de admissibilidade para a compensação, conferindo aos créditos os contornos mínimos de liquidez.

#### **4. Reconhecimento contábil de créditos judiciais e seu oferecimento à tributação**

##### ***4.1. Implicações decorrentes do posicionamento adotado pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 13/2018***

Como visto anteriormente, o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS foi judicialmente assegurado pelo STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, matéria sobre a qual a Receita Federal já se manifestou expressamente. No âmbito fazendário, considera-se, em síntese, que apenas o valor pago do imposto poderá ser desconsiderado da base tributável, interpretação que promove a limitação do direito ao creditamento, notadamente ao se comparar com o montante indicado nas notas fiscais que subsidiaram as operações.

Diante desse entendimento e na pendência de um posicionamento judicial definitivo quanto à extensão atribuída ao crédito de PIS e COFINS, natural que remanesçam dúvidas acerca do reconhecimento contábil das receitas atreladas ao direito creditório que já tenha sido garantido por decisão transitada em julgado e os respectivos impactos à apuração do IRPJ e da CSLL.

Nesse ponto, essencial esclarecer que, independentemente da abrangência que possa ser reconhecida, os créditos assegurados judicialmente não representam uma riqueza nova sob a perspectiva da tributação da renda (e do lucro líquido). Ainda que circunstancialmente o referido direito importe em um resultado positivo (receita), cuja contrapartida

patrimonial seja um ativo representativo de um recurso econômico controlado pela entidade, os valores em questão tiveram por origem recolhimentos a maior do PIS e da COFINS.

Significa dizer que, no passado, antes da apreciação da matéria pelo Poder Judiciário, tais tributos eram devidos considerando em suas bases o valor do ICMS. Sendo assim, possivelmente, o pagamento das contribuições nesses patamares, à época, representou para os contribuintes uma despesa apta à dedução no cômputo do IRPJ e da CSLL.

Dessa maneira, a tributação ora examinada (oriunda do direito garantido por decisão transitada em julgado) não tem por cerne um acréscimo patrimonial propriamente dito, representando, tão somente, a mera recomposição daquelas quantias que, no passado, haviam sido deduzidas a partir de um parâmetro maior (recolhimento do PIS e da COFINS com inclusão do ICMS), em consonância com a Solução de Consulta de Divergência Cosit nº 19/2003 e com o disposto no art. 1º, do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25/2003. Dito de outra forma, o registro contábil dos ativos correspondentes aos créditos judiciais e a consequente incidência do IRPJ e da CSLL hoje se caracteriza como uma correção, por simetria, daqueles valores que, antes, reduziram a apuração de tais tributos.

Elucidados esses pontos principais, cabe, agora, tecer a seguinte observação: caso os contribuintes, atentando-se às peculiaridades das situações em concreto, concluam que as decisões judiciais transitadas em julgado viabilizaram a tomada de créditos pelo valor do ICMS destacado na nota fiscal, será possível registrar a integralidade destes ativos, restringindo, por outro lado, a tributação do IRPJ e da CSLL à parcela do crédito tida por incontroversa, isto é, ao ICMS efetivamente incidente na operação.

Trata-se de interpretação que melhor se compatibiliza com o posicionamento exarado pela própria Receita Federal na Solução de Consulta Interna Cosit nº 13/2018. Afinal, se os créditos de PIS e COFINS estão restritos ao ICMS devido, a tributação da receita decorrente desses ativos deverá ocorrer nessa exata medida, considerando, sobretudo, a vinculatividade, no âmbito fazendário, do entendimento consolidado na Solução de Consulta em comento (vide art. 9º, da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013 e no art. 12, da Portaria RFB nº 1.936/2018).

Não se ignora o risco de autuação nas hipóteses nas quais o reconhecimento da receita se dê em um montante superior ao que posteriormente venha a ser tributado. Sabe-se, por exemplo, que o lucro real apto à incidência do IRPJ parte, nos termos do art. 6º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e do art. 258, *caput*, do Decreto nº 9.580/2018, da apuração do lucro líquido e este, por sua vez, corresponderá à “soma algébrica do



lucro operacional, das demais receitas e despesas, e das participações, e deverá ser determinado em observância aos preceitos da lei comercial,” conforme disposto nos art. 6º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e no art. 259, do Decreto nº 9.580/2018.

Conciliando tais previsões à estipulação do art. 265, do Decreto nº 9.580/2018, vislumbra-se o teor do art. 177, da Lei nº 6.404/1976, segundo o qual a escrituração das companhias será mantida “com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos”. Portanto, em um primeiro momento, poder-se-ia afirmar que o fato de, contabilmente, constar um valor divergente daquele ofertado à tributação resultaria, de forma inequívoca, no lançamento de ofício das quantias não tributadas.

Contudo, esse entendimento não deve prevalecer. Conforme mencionado, mantendo-se a coerência com o posicionamento disposto na Solução de Consulta Interna Cosit nº 13/2018, a tributação dos ativos oriundos dos créditos judiciais de PIS e COFINS estará circunscrita à parcela a qual a Receita Federal efetivamente entende como passível de creditamento, ou seja, ao ICMS apurado e incidente na operação (e não aquele constante no documento fiscal).

De toda maneira, ainda que a observância dessa Solução de Consulta não fosse obrigatória, ressalta-se que a contabilização de determinado substrato econômico não tem a prerrogativa para, automaticamente, promover a sua qualificação jurídica definitiva, tornando-a disponível à tributação. Seria uma ingenuidade sustentar que, apenas em razão do modo de determinação do lucro líquido, a juridicização dos fatos se subordinaria, em absoluto, ao registro contábil.

Argumentos desta natureza desconsideram que Direito e Contabilidade são ciências autônomas, que partem de metodologias distintas para a verificação dos conceitos e fenômenos que lhes são próprios. A consideração de um mesmo elemento por ambas as ciências, faz com que ele seja valorado de forma diversa. Portanto, é essencial que as premissas de cada um dos ramos guardem correspondência com o seu respectivo sistema, de modo a evitar influências externas que não tenham sido previstas por suas próprias regras.<sup>17</sup>

Apenas para ilustrar as peculiaridades atinentes a cada uma dessas ciências, chama-se atenção ao modo de estruturação da Contabilidade atual. A partir do processo de convergência das normas contábeis ao padrão ditado pelo *International Financial Reporting Standards*

---

<sup>17</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

(IFRS), adotado como referência obrigatória no Brasil a partir da Lei nº 11.638/2007, as demonstrações financeiras passaram a se preocupar em estimar fluxos de caixa futuros por meio de registros baseados em transações com conteúdo econômico, de acordo com a máxima *accounting follows economics*<sup>18</sup>

Desse modo, nessa nova abordagem, a Contabilidade se aproxima do conceito de valor justo, concomitantemente se pautando na primazia da essência econômica sobre a forma jurídica. Trabalha-se, assim, com expectativas, uma vez que o valor presente do patrimônio terá relação direta com os efeitos dele esperado, relacionados, até mesmo, a fatos ainda não implementados e de ocorrência incerta. A estrutura conceitual contábil também adota como cerne a figura do ativo (*primacy of assets*), de forma que as oscilações patrimoniais frutos dessas expectativas sejam comumente permitidas, importando, inclusive, no registro em contrapartida de contas de resultado (receitas e despesas).

O Direito, por outro lado, não admite, para fins de tributação, a utilização do referido valor justo. Isto porque, tal parâmetro, lastreado em verificações futuras, desvincula-se da realidade objetivamente aferível, condição necessária à concretização das hipóteses de incidência tributárias,<sup>19</sup> cujas balizas estão rigidamente consagradas pelas regras de competências dispostas na Constituição Federal. Dito de outra maneira, os preceitos contábeis encontrarão seus limites na própria competência tributária, pois esta circunscreve a atividade do legislador infraconstitucional para a designação das materialidades aptas à exação tributária.

Destaca-se, por oportuno, que, demarcado constitucionalmente o escopo da tributação, a norma tributária veiculará, em seu aspecto material, uma situação fática ou jurídica<sup>20</sup> que, materialmente verificada ou definitivamente constituída, importará no nascimento da obrigação tributária pela ocorrência do respectivo fato gerador. Essa é a sistematização disposta pelo art. 116, do CTN, que bem demonstra a vinculação

---

<sup>18</sup> CARVALHO, Nelson. Essência x forma na contabilidade. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis: aproximações e distanciamientos**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 376.

<sup>19</sup> “Hipótese de incidência é a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência em concreto a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária”. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 76.

<sup>20</sup> De forma mais clara, confira-se a seguinte passagem: [o] Código Tributário Nacional reporta-se a fatos geradores que são situação de fato e a fatos geradores que são situação jurídica. A rigor, a hipótese da norma tributária converte em fato jurídico-tributário a situação a que se reporta, seja a de fato, seja a jurídica. O que o Código Tributário Nacional quer dizer é que existem certos fatos geradores que configuram singela execução ou situação de fato de obrigações oriundas de outros fatos jurídicos (civis ou mercantis) múltiplos e numerosos em que a relevância tributária não está posta no ato ou negócio mercantil originário, mas na execução ou efeitos concretos dele resultantes. É assim a grande massa das hipóteses de incidência das normas tributárias. BALEIRO, 2018, p. 1.094.

do Direito Tributário a substratos que já tenham se perfectibilizado no mundo jurídico.

Nessa perspectiva, para haver tributação, eventuais receitas deverão, em primeiro plano, ter sua juridicidade confirmada pelo direito positivo – e não pelos registros contábeis –, de modo a se alcançar a verdadeira correspondência entre forma e substância jurídicas.

Para além da definitividade da situação jurídica, a incidência de tributos sobre a renda demanda a verificação quanto à sua disponibilidade. Nota-se, a partir da definição contida no art. 43, do CTN, que o legislador define o fato gerador do IRPJ como a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Essa disponibilidade, por sua vez, ocorrerá quando for possível atestar a possibilidade de que o contribuinte disponha da renda advinda da atividade econômica produtora do acréscimo patrimonial, sem que haja qualquer oposição.

De forma mais clara, a disponibilidade pode ser compreendida como a aptidão de se dispor do acréscimo patrimonial, isto é, a possibilidade de alienar, transferir ou mesmo gravar essa parcela acrescida. Na ausência dessa prerrogativa, não haverá a referida disponibilidade, pois faltará a própria realização do acréscimo patrimonial, realização essa apta a tornar a riqueza um ganho real e não meramente potencial ou hipotético<sup>21</sup>

Sendo assim, ao se conjugar as determinações do art. 116, II e do art. 43, CTN, conclui-se que a tributação da renda (e do lucro líquido) apenas ocorrerá sobre riquezas previamente realizadas e constituídas em definitivo, inviabilizando quaisquer exigências sobre expectativas relativas a acréscimos patrimoniais futuros, ainda que contabilmente se reconheça tal possibilidade<sup>22</sup>

Tais constatações, cumpre salientar, não comprovam a existência de um conflito entre Contabilidade e Direito, mas evidenciam as diversas qualificações que podem ser atribuídas para um mesmo fato patrimonial. Nesses termos, argumentos no sentido de que os postulados contábeis devam prevalecer sobre a forma jurídica nega que, sob o aspecto jurídico, o fato deve se reportar a uma substância igualmente jurídica e não econômica, pois o Direito é dotado de ampla autonomia para qualificar a realidade conforme os seus próprios preceitos.

---

<sup>21</sup> MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)*. São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 114.

<sup>22</sup> SHAVIRO, Daniel N. *The optimal relationship between taxable income and financial accounting income: analysis and a proposal*. New York: NYU Law and Economics, 2008. Research Paper Series nº 07-38. p. 23.

A compreensão dessas premissas se mostra essencial à presente análise. Isto porque, na hipótese de os contribuintes considerarem que o direito ao crédito de PIS e COFINS, assegurado pela decisão judicial transitada em julgado, alcança os valores destacados na nota fiscal, é razoável que o respectivo registro contábil abarque tal integralidade.

Como visto, para a Contabilidade, os ativos consistem em recursos econômicos controlados pela entidade como resultado de eventos passados, ou seja, direitos com potencial de gerar benefícios econômicos futuros. As demonstrações financeiras, por sua vez, devem fornecer informações relevantes,<sup>23</sup> que sejam representações fidedignas da realidade, isto é, completas, neutras e livres de erros.<sup>24</sup>

No entanto, essa conformação contábil não enseja a tributação de toda a quantia reconhecida, pois, ainda que haja uma expectativa de benefício futuro, sobre uma parcela remanesce considerável controvérsia acerca de sua juridicidade. De forma mais clara, a Receita Federal questiona, por meio da Solução de Consulta Interna Cosit nº 13/2018 (cujo efeito é vinculante, repisa-se), o conteúdo jurídico dos créditos, caso estes sejam aproveitados considerando-se o valor do tributo disposto nos documentos fiscais. Assim, sobre a integralidade desses valores subsiste evidente oposição, tornando-as indisponíveis à tributação.

Significa dizer que apenas o ICMS devido na operação teria o condão de ensejar os referidos créditos e, por consequência, a receita passível de tributação a título de IRPJ e CSLL. Afinal, considerando todo o questionamento acerca do tema, somente esse montante, nessa exata limitação, poderia retratar uma situação jurídica definitivamente constituída e pudesse denotar a disponibilidade apta à ocorrência do fato gerador (vide arts. 116, II e 43, do CTN).

Nessa perspectiva, é possível afirmar que, ainda que contabilmente se reconheça como ativos os créditos levantados a partir dos valores destacados nas notas fiscais, a apuração do IRPJ e da CSLL poderá se restringir ao ICMS efetivamente apurado na operação. Não se

---

<sup>23</sup> CPC 00: “QC6. Informação contábil-financeira relevante é aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários. A informação pode ser capaz de fazer diferença em uma decisão mesmo no caso de alguns usuários decidirem não a levar em consideração, ou já tiver tomado ciência de sua existência por outras fontes”.

<sup>24</sup> CPC 00: “QC12. Os relatórios contábil-financeiros representam um fenômeno econômico em palavras e números. Para ser útil, a informação contábil-financeira não tem só que representar um fenômeno relevante, mas tem também que representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar. Para ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos. Ela tem que ser completa, neutra e livre de erro. É claro, a perfeição é rara, se de fato alcançável. O objetivo é maximizar referidos atributos na extensão que seja possível.”

nega, nesse ponto, o risco de autuação fiscal, o que revelaria uma conduta intoleravelmente contraditória por parte da Fiscalização.

Ressalta-se, por fim, que os apontamentos ora apresentados não inviabilizam a adoção de estratégia diversa. De modo mais claro, também não há óbices, caso seja essa a opção eleita pelo contribuinte, para que o reconhecimento dos créditos em discussão esteja limitado ao valor do ICMS incidente na operação. Trata-se, como visto, de direito creditório já reconhecido e chancelado pela própria Receita Federal.

#### ***4.2. Aspectos temporais relativos ao reconhecimento contábil da receita decorrente do crédito judicial e ao seu oferecimento à tributação***

No tópico precedente, pontuou-se que a tributação a título de IRPJ e CSLL das receitas correspondentes aos créditos judiciais de PIS e COFINS assegurados em função da exclusão do ICMS da sua respectiva base, a princípio, não decorre da constatação de uma nova riqueza acrescida ao patrimônio do contribuinte, mas sim da recomposição de valores. Trata-se, portanto, de uma tributação por simetria, cujo propósito é equalizar apurações pretéritas.

Também se ressaltou que, por coerência, a tributação em questão poderia se limitar ao valor do ICMS incidente em cada operação, parcela essa que, segundo a Receita Federal, demarcaria, de modo incontroverso, a extensão do indébito. Nesse sentido, ainda que se registre contabilmente a integralidade do direito creditório a partir das quantias destacadas nas documentações fiscais, é possível que se ofereça à tributação apenas o crédito já reconhecido pela Solução de Consulta Interna Cosit nº 13/2018.

De toda maneira, ainda que esses pontos tenham sido melhor esclarecidos, persistem alguns questionamentos no que diz respeito ao momento para a contabilização dos créditos judiciais e a sua respectiva tributação pelo regime da competência. Nesse aspecto, como já informado, a Receita Federal, em linhas gerais, considera que o reconhecimento do indébito deva se dar no momento do trânsito em julgado da decisão que assim o assegurou, conforme Solução de Consulta de Divergência Cosit nº 19/2003 e o art. 5º, do Ato Declaratório Interpretativo nº 25/2003.

Todavia, referida interpretação ignora que o trânsito em julgado, por si só, não confere os contornos de liquidez necessários ao registro contábil de determinado crédito e a sua consequente tributação, notadamente se considerar que muitas das ações judiciais que reconhecem tal

direito assim o fazem em uma abordagem meramente declaratória. As próprias manifestações fazendárias parecem admitir a necessidade de uma melhor delimitação desse direito ao fazer menção, nas hipóteses de decisões ilíquidas, ao momento de expedição de precatórios, por exemplo, oportunidade em que o crédito estará definido.

Dessa maneira, em se tratando de compensação administrativa, efetivada perante a Receita Federal, acredita-se que o reconhecimento do indébito possa ocorrer no momento do deferimento da habilitação dos respectivos créditos. Muito embora esse procedimento represente uma etapa preliminar à operacionalização da compensação, onde são verificados aspectos formais do crédito, nessa ocasião, necessariamente, o contribuinte atribui ao direito um valor em específico, o qual será adotado, ainda que de forma condicional (passível de posterior homologação), pela Administração Fazendária.

De forma mais clara, o deferimento da habilitação representará a ocasião mais adequada à contabilização, pois, diferentemente do que ocorre com o trânsito em julgado, nela se atribuirá ao crédito o seu devido substrato econômico, conforme as expectativas do contribuinte. A própria Receita Federal atribui à habilitação a sua relevância para a quantificação dos créditos ao tratá-la como procedimento inerente ao próprio reconhecimento e apuração do direito. De acordo com o Parecer Normativo Cosit nº 11/2014, também de aplicação cogente, “[a] habilitação prévia de créditos decorrentes de ação judicial [...] é típico procedimento estabelecido a fim de garantir que a declaração de compensação de crédito reconhecido judicialmente não ocorra de forma que possa lesionar o interesse público[...]”<sup>25</sup>

Nesses termos, é necessário que a habilitação seja concebida como a primeira oportunidade na qual a Receita Federal avaliará, de acordo com aquilo que o contribuinte entenda como seu ativo, a possibilidade de compensação do crédito, conferindo segurança inicial à própria Administração Fazendária.

Tanto assim o é que, no Recurso Especial nº 1.309.265/RS, já referenciado, o STJ indicou que “[o] pedido de habilitação de crédito reconhecido por decisão judicial visa a conferir segurança jurídica às compensações, restituições e ressarcimentos, garantindo, de forma preliminar, a viabilidade jurídica do crédito oponível à Fazenda Pública”.

Portanto, diante desses fundamentos, esclarecido que a habilitação, ao ser deferida pela Receita Federal, melhor representará o

---

<sup>25</sup> BRASIL. Parecer normativo COSIT nº 11, de 19 de dezembro de 2014. **Diário Oficial da União**, Seção 1, Brasília, DF, n. 11, p. 18, 19 dez. 2014. Disponível em: <https://bit.ly/3ra1wCq>. Acesso em: 05 jan. 2021.

momento apto ao reconhecimento dos créditos, a tributação de tais valores acontecerá desde que o direito em si represente uma situação jurídica definitivamente constituída, nos termos do art. 116, II, do CTN e que denote a necessária disponibilidade (jurídica ou econômica), essencial à tributação da renda, segundo o art. 43, do CTN. Trata-se de circunstância que ocorrerá ao se convalidar o Pedido de Habilitação, pois, a partir de então, não remanescerá qualquer oposição para que o contribuinte disponha desses valores, isto é, aproveite tais créditos via compensação.

De forma mais clara, em linha com as premissas já trabalhadas no decorrer desse artigo, o reconhecimento de determinado ativo não suscita a sua imediata juridicização para fins tributários, consistindo, inclusive, em uma livre escolha do contribuinte quanto ao momento de expressar monetariamente a expectativa sobre seu direito. Contudo, na hipótese de o ativo representar uma situação efetivamente constituída (o que ocorrerá pelo direito inequívoco à realização da compensação – deferimento da habilitação), a sua contrapartida, isto é a receita dele oriunda, será passível de tributação, pois terá ocorrido o respectivo fato gerador.

Não se ignora aqui o risco de que a Receita Federal autue contribuintes que, desconsiderando a data do trânsito em julgado da decisão judicial, reconheçam e tributem o indébito apenas a partir da habilitação dos créditos, por exemplo. Nessas circunstâncias, as autoridades fazendárias costumam suscitar como infração a omissão de rendimentos tributáveis.<sup>26</sup>

Não obstante, embora a questão ainda seja controvertida no âmbito administrativo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Economia (CARF), no julgamento do Caso Delta Construções (Acórdão nº 1301001.739 – 3ª Câmara/ 1ª Turma Ordinária),<sup>27</sup> manteve o cancelamento dos autos de infração sob o fundamento de que a escrituração de receitas e a consequente tributação deve ocorrer

---

<sup>26</sup> Nesse sentido, destaca-se a ementa da seguinte decisão: IRPJ. FATO GERADOR. CRÉDITOS CONTRA A UNIÃO. MOMENTO EM QUE OCORRE A DISPONIBILIDADE. Os créditos contra a União reconhecidos em sentença judicial em embargos à execução constituem receita tributável pelo imposto de renda da pessoa jurídica a partir do trânsito em julgado, sendo a disponibilidade revelada pelo fato de que tais valores podem ser objeto de pedido de restituição ou declaração de compensação, independentemente da expedição de precatório [...] CARF, Acórdão nº 1401001.898, PTA nº 11516.722152/2015-68, sessão de 20/06/2017.

<sup>27</sup> OMISSÃO DE RECEITA. VARIAÇÃO MONETÁRIA ATIVA. PRECATÓRIO. PAGAMENTO SUSPENSO. EXECUÇÃO DE SENTENÇA CONTRA A UNIÃO QUESTIONADA EM AÇÃO RESCISÓRIA. As receitas variáveis que dependem de evento futuro, por sua natureza aleatória, deverão ser contabilizadas no período-base de sua disponibilidade jurídica, dada a impossibilidade de, previamente, serem determinados ou fixados seus valores e por não se encontrarem juridicamente disponíveis antes daquele momento. CARF, Acórdão nº 1301001.739, PTA nº 18471.000530/2005-90, sessão de 27/11/2014.

no período de sua disponibilidade, afastando o entendimento proposto pelo art. 5º, do Ato Declaratório Interpretativo nº 25/2003. Para tanto se argumentou que “[...] se a União ainda discute em juízo o valor devido em face do processo de execução contra ela ajuizado pela interessada, ausente se encontra o requisito da existência de, ao menos, disponibilidade jurídica da renda.”

De modo semelhante, o CARF, no Caso Pedro Ometto (Acórdão nº 1301002.122 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária),<sup>28</sup> em alusão à decisão proferida pela Delegacia da Receita de Julgamento, apontou que “[o]s valores tributáveis devem apresentar a certeza e a liquidez suficientes à configuração do fato gerador dos tributos e contribuições, o que não ocorre com o simples trânsito em julgado da sentença [...]”. A decisão em comento indicou, ainda, que a tributação deva se dar no momento da realização financeira do direito.

Ainda nesse contexto, interessante ressaltar o teor do acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3),<sup>29</sup> que, ao

<sup>28</sup> PRECATÓRIOS. RECONHECIMENTO COMO RECEITA. REALIZAÇÃO FINANCEIRA. Os valores relativos a precatórios, expedidos em execução contra a Fazenda Pública, quando tributáveis, devem ser reconhecidos como receita no momento de realização financeira do direito ou de cessão do crédito, pois antes disso, não se tem a exata definição do valor a ser tributado, salvo nas hipóteses de repetição de indébito, quanto ao valor que tenha sido deduzido da base de cálculo dos tributos. CSLL, PIS E COFINS. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. MESMA DECISÃO. Quando os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS recaíam sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo” CARF, Acórdão nº 1301002.122, PTA nº 10880.726733/2012-13, sessão de 13/09/2016.

<sup>29</sup> AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. MOMENTO DA TRIBUTAÇÃO. DISPONIBILIDADE PATRIMONIAL. 1. O e. Superior Tribunal de Justiça assentou o entendimento de que o mandado de segurança é instrumento adequado à declaração do direito de compensação de tributos indevidamente pagos, ex vi da Súmula nº 213 daquele Sodalício. 2. O E. STJ, por ocasião do REsp nº 1.124.537/SP, submetido ao rito dos recursos repetitivos, firmou orientação, no sentido de que “A Administração Pública tem competência para fiscalizar a existência ou não de créditos a ser compensados, o procedimento e os valores a compensar, e a conformidade do procedimento adotado com os termos da legislação pertinente, sendo inadmissível provimento jurisdicional substitutivo da homologação da autoridade administrativa, que atribua eficácia extintiva, desde logo, à compensação efetuada” (Rel. Ministro LUIZ FUX, DJe 18/12/2009). 3. Significa dizer, a quantificação dos valores compensáveis, reconhecidos judicialmente é de responsabilidade da autoridade administrativa, sem interferência do Poder Judiciário. 4. A sentença que declara o direito à compensação se constitui em título líquido e certo quando, ao declarar a existência de créditos compensáveis, já define o seu montante, permitindo, portanto a contabilização. Nesse caso, essa certeza é estabelecida pelo trânsito em julgado da decisão. 5. Por outro lado, antes de transmitir a declaração de compensação (“DCOMP”), instrumento pelo qual se aproveita os créditos reconhecidos pela sentença, o contribuinte deve formular um pedido administrativo de habilitação do crédito, na forma do art. 100 da Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017. 6. Depreende-se, pois, que até a decisão administrativa que homologa a habilitação creditória do contribuinte, os valores reconhecidos pela decisão judicial não são certos, líquidos e exigíveis. 7. No caso concreto, o fato de se tratar de crédito reconhecido judicialmente concernente aos montantes decorrentes da inclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS ganha especial relevo, ante o entendimento perfilhado pela Receita Federal de que o valor do ICMS a ser excluído é o efetivamente pago e não o destacado nas notas fiscais, bem assim a pretensão de limitar o entendimento firmado pelo STF aos períodos anteriores à Lei nº 12.973/14. 8. Quanto ao IR, conforme dispõe o art. 43 do CTN, tal tributo tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. 9. O



examinar o agravo de instrumento interposto por contribuinte contra decisão que negara a concessão de medida liminar, consignou que até a decisão administrativa que defere a habilitação, os créditos não são certos, líquidos e exigíveis. Muito embora a ementa dessa decisão faça menção à necessidade de homologação da compensação, por uma análise mais detida do voto proferido pela relatora do caso, depreende-se a seguinte passagem:

[...] ao menos em sede de cognição sumária, tenho que somente a partir da manifestação da autoridade administrativa quanto à habilitação do crédito é que se reconhece contabilmente os créditos decorrentes de decisão judicial transitada em julgado, com a consequente contabilização da receita que integrará o lucro líquido para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Veja-se, com isso, que não persistem os fundamentos que defendem o reconhecimento e a tributação dos ativos na data do trânsito em julgado do comando judicial que assegurou o crédito.

Significa dizer que a alegação quanto à suposta omissão de receitas, em eventual auto de infração, também se mostraria insustentável pois, sob a perspectiva da repetição de um indébito, o contribuinte figura como credor e a mora na habilitação e reconhecimento de seus créditos apenas o prejudicaria, na medida em que obstaria o próprio aproveitamento do direito. Não deve a Administração Fazendária, enquanto devedora de um crédito oriundo de um recolhimento a maior, unilateralmente estipular a data que melhor lhe convém para o reconhecimento de um direito de titularidade exclusiva do sujeito passivo.

A propósito, o momento do reconhecimento dessas quantias e a sua tributação sequer deveria ensejar tamanho debate. Afinal, sob uma perspectiva estritamente econômica, não interessaria ao contribuinte postergar a contabilização destes ativos,<sup>30</sup> pois, apesar de as

---

fato gerador da CSLL, por sua vez, é o auferimento de lucro e, nos termos do art. 2º da Lei 7.689/88, sua base de cálculo é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda. 10. In casu, à míngua da liquidez do crédito tributário reconhecido no mandado de segurança, a caracterização da disponibilidade jurídica ou econômica da renda como fato gerador do IRPJ e da CSLL, ocorrerá somente no momento da homologação da compensação pelo Fisco. 11. Agravo de instrumento provido. SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal (4. Turma). 3ª Região, **Agravo de Instrumento 5033080-78.2019.4.03.0000**. Relatora Desembargadora Federal Marli Marques Ferreira, Intimação via sistema 05 jun. 2020.

<sup>30</sup> Corroborando esse apontamento, vale transcrever trecho do acórdão prolatado pelo CARF no julgamento do Caso Irmãos Brantes (Acórdão nº 3802000.399 – 2ª Turma Especial): “[o]ra, não se pode provocar uma inversão de papéis. O Fisco deve ao contribuinte. Logo, a demora do contribuinte em formular recurso ou executar o seu direito de credor, melhor dizendo, de exigir que a União (Fazenda Nacional) lhe pague aquilo que foi condenada a fazer pelo Judiciário, labora em prejuízo do próprio contribuinte. Não pode o Fisco, na condição de devedor, tirar proveito de atos que ele próprio gera, em todos os seus aspectos” CARF, Acórdão nº 3802000.399, PTA nº 13738.000070/2007-70, julgado em 03/03/2011

correspondentes receitas se submeterem à incidência de IRPJ e CSLL, esses mesmos valores são representativos de créditos aptos à compensação e, conseqüentemente, à própria extinção de tributos diversos (vide art. 156, II, do CTN).

Financeiramente, a estratégia mais natural parece ser pelo breve reconhecimento de tais receitas. De todo modo, essa prerrogativa, repisa-se, diz respeito a uma escolha do contribuinte, que optará por expressar monetariamente seu direito na ocasião que melhor lhe servir (momento esse que possivelmente não se dará no trânsito em julgado, pela ausência de liquidez do provimento judicial).

Por fim, necessário destacar que, por essas mesmas razões, também não seria possível argumentar que a contabilização e o oferecimento à tributação só pudessem ocorrer por ocasião da efetivação da compensação, caracterizada pela apresentação da respectiva declaração. Como já pontuado, a habilitação e o seu deferimento definem a primeira oportunidade por meio da qual o contribuinte efetivamente mensura e quantifica o seu direito, sobretudo nos casos de decisões judiciais meramente declaratórias.

Tanto assim o é que o valor informado no Pedido de Habilitação deferido irá consubstanciar a Declaração de Compensação transmitida. Dessa maneira, considerando o próprio regime de competência e que a Contabilidade atual se lastreia, essencialmente, em expectativas de ocorrência de fatos futuros, não soa irrazoável alegar-se que, nessa oportunidade, o direito creditório deva ser registrado como um verdadeiro ativo da sociedade.

Tem-se, portanto, que a opção pelo reconhecimento e pela tributação das receitas atreladas a créditos judiciais envolve uma escolha pela melhor ocasião apta a expressar monetariamente o benefício econômico advindo dos créditos judiciais. Tais circunstâncias melhores se concretizam por meio do requerimento de habilitação e do seu subseqüente deferimento.

## 5. Conclusões

Por todo o exposto, pode-se concluir que, a despeito das controvérsias relativas à abrangência dos créditos judiciais decorrentes da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, para uma parte desses valores, isto é, para o montante equivalente ao ICMS incidente na operação, não remanescem maiores dúvidas acerca da definitividade do direito creditório, de acordo com a própria Receita Federal.

Sendo assim, diante do posicionamento vinculante firmado por meio da Solução de Consulta Interna Cosit nº 13/2018, é possível que o contribuinte, caso seja essa a sua avaliação a depender das peculiaridades das situações em concreto, opte por reconhecer a integralidade das receitas atreladas a esses créditos, considerando os valores destacados nas notas fiscais (parcela controvertida), mas limite a tributação a título do IRPJ e da CSLL apenas ao valor correspondente ao ICMS já pago (parcela incontroversa). Trata-se de posicionamento que não parte apenas da necessidade de atuação com coerência pela Administração Fazendária, mas que considera, essencialmente, a autonomia existente entre Direito e Contabilidade e o seu modo de compatibilização à luz do ordenamento jurídico.

Além disso, no que diz respeito ao momento de contabilização e de oferecimento à tributação de tais receitas, é possível afirmar que o Pedido de Habilitação e a decisão administrativa que o defere representam a ocasião por meio da qual se atribui aos créditos judiciais seus contornos mínimos de liquidez.

Conquanto se reconheça que, nessas oportunidades, não haja um juízo de mérito quanto aos créditos em si, a habilitação e o seu deferimento correspondem a verdadeira condição de admissibilidade para a efetivação da compensação administrativa. Em tais circunstâncias, o contribuinte, lastreado em suas próprias expectativas, mensura e quantifica o direito que lhe fora judicialmente assegurado, valores esses que irão subsidiar as Declarações de Compensação. Nesse momento, portanto, já se verifica a liquidez necessária ao reconhecimento do ativo, o que perpassa por uma escolha do contribuinte quanto ao melhor instante para se expressar o benefício econômico, e da própria tributação, que, por sua vez, demanda uma aferição quanto à definitividade do respectivo acréscimo patrimonial.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Extraordinário 930647/PR**. Estado do Paraná, Relator: Min. Roberto Barroso, 11 abr. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 240785/PR**. Relator Ministro Marco Aurélio, 08 out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 240785/MG**. Auto Americano S/A Distribuidor de Peças. Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Roberto Barroso, 08 out. 2014..

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 574706/PE**. Estado de Pernambuco. Relatora Ministra Cármen Lúcia, 15 mar. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário 1.309.265/RS**. Estado do Rio Grande do Sul. Relator Ministro Mauro Campbell Marques, 24 abr. 2012.

BRASIL. Parecer normativo COSIT nº 11, de 19 de dezembro de 2014. **Diário Oficial da União**, Seção 1, Brasília, DF, n. 11, p. 18, 19 dez. 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=59600>. Acesso em: 05 jan. 2021.

CARVALHO, Nelson. Essência x forma na contabilidade. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis: aproximações e distanciamentos**. São Paulo: Dialética, 2010.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. A Incidência de IRPJ e CSLL sobre os Indébitos Tributários Decorrentes de Decisões Judiciais. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, IBDT, v. 37, n. 43, p. 459-483, 2º semestre 2019. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/12/Carlos-Daniel.pdf>. Acesso em: 05 jan. 2022.


DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no direito tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

LESSA, Donovan Mazza. **Manual de compensação tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

MACHADO, Brandão. Breve exame crítico do art. 43 do CTN. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Estudos sobre o Imposto de Renda (em memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária, 1994.

SÃO PAULO. Tribunal Regional Federal (4. Turma). 3ª Região, **Agravo de Instrumento 5033080-78.2019.4.03.0000**. Relatora Desembargadora Federal Marli Marques Ferreira, Intimação via sistema 05 jun. 2020.

SHAVIRO, Daniel N. **The optimal relationship between taxable income and financial accounting income: analysis and a proposal**. New York: NYU Law and Economics, 2008. Research Paper Series nº 07-38.



# O problema das normas gerais de Direito Financeiro na Constituição de 1988

---

## *The problem of the general Norms for Finance law in the Constitution of 1988*

Jurandi Ferreira de Souza Neto

*Procurador da Fazenda Nacional. Coordenador-Geral  
Substituto da Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros.*

*E-mail: jurandi.neto@pgfn.gov.br*

**RESUMO:** O presente trabalho busca expor contradições internas do sistema jurídico-financeiro, que acabam por inviabilizar o devido enforcement das normas gerais de finanças públicas. Passa-se por uma análise histórico-conceitual do instituto da lei complementar, bem como de sua razão de ser e do seu uso por nossa Constituição; avança-se sobre o conceito de normas gerais do âmbito da teoria geral do Direito e no âmbito do modelo federalista adotado pela Constituição da República de 1988, notadamente em relação à competência legislativa concorrente; examina-se o uso, pela nossa Constituição, da reserva legal qualificada em matéria de Direito Financeiro e os problemas daí decorrentes; e encerra-se com a proposição de uma solução hermenêutica para os problemas apresentados.

**PALAVRAS-CHAVE:** Normas gerais. Lei complementar. Finanças públicas.

**ABSTRACT:** The present work aims to expose internal contradictions towards the financial-legal system, which ends up avoiding the due enforcement of general norms of public finance. It goes through a historical-conceptual analysis of the complementary law institute, as well as its reason for being and its use by our Constitution; advances on the concept of general norms within the scope of the general theory of law and within the scope of the federalist model adopted by the Constitution of

the Republic, notably in relation to competing legislative competence; it examines the use, by our Constitution, of the qualified legal requirement in matters of Financial Law and the problems arising therefrom; and ends with the proposal of a hermeneutic solution to the problems presented.

**KEYWORDS:** General rules. Complementary law. Public finance.

## 1. Introdução

Por muito tempo, o homem viu várias das criações de sua imaginação como manifestações puras da natureza e do cosmo. O rei ou faraó não era escolhido pelos homens, mas pelas divindades<sup>1</sup>; as leis, de igual forma, ora eram entregues pelos deuses – *vide* os mandamentos hebraicos – ora buscavam realizar na Terra um regramento *sicut in caelo, et in terra*.

Foi nesse sentido que vertente da filosofia afirmara que “existe e pode ser reconhecido um direito natural (*ius naturale*), ou seja, um sistema de normas de conduta intersubjetiva diverso do sistema constituído pelas normas fixadas pelo Estado (direito positivo)” (BOBBIO; MATTEUCCI; PASQUINO, 2016, p. 655). Assim o era para Platão e Aristóteles, para os quais “toda a natureza era governada por uma lei universal racional e imanente” (BOBBIO; MATTEUCCI; PASQUINO, 2016, p. 656).

Marco Tulio Cícero, na obra “Da República”, aborda de maneira repetitiva a convicção de existência de uma lei suprema, eterna e imutável (Livro Terceiro, parágrafo XVII):

**A razão reta, conforme à natureza, gravada em todos os corações, imutável, eterna, cuja voz ensina e prescreve o bem, afasta do mal que proíbe e, ora com seus mandatos, ora com suas proibições, jamais se dirige inutilmente aos bons, nem fica impotente ante os maus. Essa lei não pode ser contestada, nem derogada em parte, nem anulada; não podemos ser isentos de seu cumprimento pelo povo nem pelo senado; não há que procurar para ela outro comentador nem intérprete; não é uma lei em Roma e outra em Atenas, - uma antes e outra depois, mas uma, sempiterna e imutável, entre todos os povos e em todos os tempos; uno será sempre o seu imperador e mestre, que é Deus, seu inventor, sancionador e publicador, não**

---

<sup>1</sup> “Ele não é um representante de um deus, como os governantes sumérios, mas é ele mesmo um deus, que garante a fecundidade da terra e, especialmente, a grande inundação do Nilo, que ocorre com regularidade num período determinado do ano” (BENEVOLO, 2019, p. 46).

**podendo o homem desconhecer-la sem renegar-se a si mesmo, sem despojar-se do seu caráter humano e sem atrair sobre si a mais cruel expiação**, embora tenha conseguido evitar todos os outros suplícios. (PLATÃO, 2016, grifo nosso).

Ainda em Antígona, Sófocles narra a história da filha de Édipo – malfadado rei de Tebas que após se descobrir assassino do pai e esposo da mãe, autocondenou-se ao ostracismo. Polinice e Etéocles, irmãos de Antígona e também filhos de Édipo, haveriam morrido em batalha, e Creonte, então rei, decidiu dar a Etéocles um funeral honroso mas a Polinice proibiu todos de “honrá-lo com um túmulo ou lamentar publicamente sua morte”, condenando seu cadáver a ficar “insepulto, repasto de abutres e cães” (SÓFOCLES, 2002, p. 81). Inconformada, Antígona procede ao enterro de seu irmão.

Quando confrontada pelo rei Creonte, Antígona indomitamente o responde lançando mão da justiça em face da lei:

Creonte – (...) Fala tu agora, mas fala sem demora! Sabias que eu havia proibido, por uma proclamação, o que fizeste?

Antígona – Sim, eu sabia! Nem o poderia ignorar, pois era coisa pública!

Creonte – E, contudo, tiveste a ousadia de desobedecer a essa determinação?

Antígona – Sim, pois não foi decisão de Zeus; e **a Justiça**, a deusa que habita com as divindades subterrâneas, **jamais estabeleceu tal decreto entre os humanos; tampouco acredito que tua proclamação tenha legitimidade para conferir a um mortal o poder de infringir as leis divinas, nunca escritas, porém irrevogáveis; não existem a partir de ontem, ou de hoje; são eternas, sim!** E ninguém pode dizer desde quando vigoram! Decretos como o que proclamaste, eu, que não temo o poder de homem algum, posso violar sem merecer a punição dos deuses. (SÓFOCLES, 2002, p. 88).

Também Platão, em A República, diz que a justiça é a virtude da alma (2016, p. 48).

De igual forma, o Barão de Montesquieu inicia sua obra mais célebre afirmando que “as leis, em seu significado mais extenso, são as relações necessárias que derivam da natureza das coisas” (MONTESQUIEU, 1995, p. 5).

Na medida que se observa a sociedade e seus conflitos, viu-se problemática a noção de que a justiça seria imanente da própria natureza. Isso porque, como bem reconhece Rousseau, ao falar sobre o conceito

de natureza, “não é sem surpresa e sem escândalo que se nota o pouco acordo reinante sobre essa importante matéria entre os diversos autores que a têm estudado. Entre os mais renomados escritores, mal se encontram dois com a mesma opinião” (ROSSEAU *apud* BOBBIO, 2010, p. 48, grifo nosso), complementa:

Mas, então, se a observação da natureza não oferece um apoio suficiente para determinar o que é justo e o que é injusto de modo universalmente reconhecível, a redução da validade à justiça só pode levar a uma única e grave consequência: à destruição de um dos valores fundamentais em que se apoia o direito positivo (entenda-se o direito válido), o valor da certeza. **De fato, se a distinção entre o justo e o injusto não é universal, é preciso colocar o problema: a quem cabe estabelecer o que é justo e o que é injusto?**

O historiador Yuval Noah Harari aponta que a sobrevivência da espécie humana, ao longo dos milênios, deu-se em razão de sua capacidade de cooperar melhor e mais eficientemente. O professor israelense argumenta que essa cooperação apenas se tornou possível através de uma hipertrofia das funções comunicativas do *homo sapiens*, que lhe possibilitaram deixar as dimensões comumente habitadas pelos outros animais – a objetiva e a subjetiva – e se lançar para uma terceira vertente, a dimensão intersubjetiva.

Enquanto a dimensão objetiva seria aquele universo “das árvores e dos leões” e a dimensão subjetiva seria relativa à experiência particular de cada indivíduo animal, a dimensão intersubjetiva reside, para o autor, no que intitula “mitos compartilhados”, pelos quais o *homo sapiens* logrou êxito em atingir um elevado nível de cooperação (HARARI, 2015, grifo nosso):

**Toda cooperação humana em grande escala – seja um Estado moderno, uma igreja medieval, uma cidade antiga ou uma tribo arcaica – se baseia em mitos partilhados que só existem na imaginação coletiva das pessoas.** As igrejas se baseiam em mitos religiosos partilhados. Dois católicos que nunca se conheceram podem, no entanto, lutar juntos em uma cruzada ou levantar fundos para construir um hospital porque ambos acreditam que Deus encarnou em um corpo humano e foi crucificado para redimir nossos pecados. **Os Estados se baseiam em mitos nacionais partilhados.** Dois sérvios que nunca se conheceram podem arriscar a vida para salvar um ao outro porque ambos acreditam na existência da nação sérvia, da terra natal sérvia e da bandeira sérvia. **Sistemas judiciais se baseiam em mitos jurídicos partilhados.** Dois advogados que nunca se conheceram podem unir esforços para defender um



**completo estranho porque acreditam na existência de leis, justiça e direitos humanos** – e no dinheiro dos honorários.

**Mas nenhuma dessas coisas existe fora das histórias que as pessoas inventam e contam umas às outras. Não há deuses no universo, nem nações, nem dinheiro, nem direitos humanos, nem leis, nem justiça fora da imaginação coletiva dos seres humanos.**

(...)

Desde a Revolução Cognitiva, os sapiens vivem, portanto, em uma realidade dual. Por um lado, a realidade objetiva dos rios, das árvores e dos leões; por outro, a realidade imaginada dos deuses, nações e corporações. Com o passar do tempo, a realidade imaginada se tornou ainda mais poderosa, de modo que hoje a própria sobrevivência de rios, árvores e leões depende da graça de entidades imaginadas, tais como deuses, nações e corporações.

Temas como a justiça, pois, não apenas são melhor abordados pelo consenso manifestado na vontade geral; a justiça efetivamente é fruto desse consenso. Não há justiça fora do prisma intersubjetivo e dos próprios mitos compartilhados.

As conclusões do professor israelense vão de pleno encontro às densas teorias de Jürgen Habermas. O alemão, componente levemente desviado da Escola de Frankfurt (WHITE, 1995, p. 4), tinha por fundamento ideal para o Direito e o Estado o consenso, como esclarece Stephen K. White:

O esforço para refletir sobre a razão de uma forma diferente deu seu primeiro fruto em 1965, em “Knowledge and Human Interests: A general Perspective”, sua palestra inaugural ao assumir um cargo de professor em Frankfurt. A tese foi logo expandida para um livro com o mesmo nome. Ali postulou a existência de três interesses antropológicamente profundos dos seres humanos, aos quais correspondem três categorias de conhecimento e racionalidade. Temos “interesses constitutivos do conhecimento” no controle técnico do mundo à nossa volta, no entendimento dos outros e na libertação de estruturas de dominação: um interesse “técnico”, um “prático” e um “emancipatório”. Seguindo Horkheimer e Adorno, Habermas descobriu que a sociedade moderna promoveu uma expansão desequilibrada do interesse técnico no controle: o impulso de dominar a natureza se torna o impulso de dominar outros seres humanos. A especulação de Habermas sobre como aliviar essa distorção girava em torno de reafirmar a racionalidade inerente aos nossos interesses “práticos” e “emancipatórios”. Entrelaçando esses dois interesses de maneira distinta, **Habermas anunciou que uma base racional para a vida coletiva só seria alcançada quando as relações sociais**

**fossem organizadas “de acordo com o princípio de que a validade de toda norma de consequência política fica dependente de um consenso alcançado em comunicação livre de dominação”<sup>2</sup>** (WHITE, 1995, p. 5, grifo nosso).

Se neste ponto consideramos haver extrema semelhança entre o consenso habermasiano e a formação dos mitos compartilhados no seio da já mencionada realidade intersubjetiva, faz-se importante ainda destacar que ambos os conceitos guardam uma necessária relação com a concepção rousseauiana de pacto social:

Ora, como os homens não podem engendrar novas forças, mas somente unir e dirigir as que existem, não têm outro meio para se conservar senão formar, por agregação, uma soma de forças que possa prevalecer sobre a resistência, pondo-as em jogo por um único objetivo, e fazendo-as agir em concerto.

Essa soma de forças somente pode nascer do concurso de muitos; (...).

Se, portanto, separar do pacto social aquilo que não pertence à sua essência, veremos que ele se reduz aos seguintes termos: **“cada um de nós põe sua pessoa e toda a sua potência sob a suprema direção da vontade geral; e recebe, enquanto corpo, cada membro como parte indivisível do todo”**.

Imediatamente, **em lugar da individualidade particular de cada uma das partes contratantes, esse ato de associação produz um corpo moral e coletivo** composto de tantos membros quantos são os votos da assembleia, o qual recebe, desse mesmo ato, sua unidade, seu eu comum (*moi*), sua vida e sua vontade. **Essa pessoa pública, que se forma assim pela união de todas as outras, recebeu outrora o nome de cidade, e agora recebe o de república ou de corpo político, o qual é chamado por seus membros de Estado**, quando é passivo; soberano, quando é ativo; potência, ao ser comparado a seus semelhantes. No que se refere aos associados, eles recebem coletivamente o nome de povo, e se chamam, em particular, cidadãos, como participantes da autoridade soberana, e súditos, posto que submissos às leis do Estado. (...). (ROUSSEAU, 2013, p. 27-28, grifo nosso).

O pacto social é não mais do que um consenso – o que também acaba por desaguar de alguma forma em seu conceito de vontade geral – e, de igual forma, é fruto dessa mesma realidade intersubjetiva.

---

<sup>2</sup> Tradução Livre

Disto se conclui que, progressivamente, a partir da modernidade, o fundamento do Estado deixa de ter raiz pretensamente divina ou na natureza objetiva. O fundamento reconhecido passa a ser o consenso, e tão melhor é a democracia quanto mais eficientes forem as ferramentas que permitam alcançá-lo.

A decisão política, considerada nos termos de Karl Loewenstein (1970, p. 62), é atividade do Poder Legislativo exatamente porque este, que decorre da escolha livre pelo povo, possui maior capacidade de dizer – no sentido de se apresentar como um veículo – os consensos existentes na sociedade ou, melhor, de falar em nome da vontade geral.

Por essa razão tivemos em 1988 uma Assembleia Constituinte, cujo intuito foi de levar a vontade geral a constituir a República Federativa do Brasil. De igual forma, estabeleceu-se que o consenso ali firmado apenas poderia ser alterado por um consenso mínimo de três quintos dos votos de cada casa parlamentar, em dois turnos. Estabeleceu-se cláusulas cuja abolição significaria abolir também o próprio consenso firmado (art. 60, §4º), e fixou-se a possibilidade de, mediante um consenso mínimo, editar-se leis (art. 47).

Ato contínuo, sentiu o constituinte que alguns tópicos traziam discussões demasiadamente complexas e sensíveis, ou que simplesmente demandavam maior estabilidade em sua disciplina.

Para estes casos, entendeu que seria imprescindível se atingir um nível superior de consenso para que as normas mantivessem sua legitimidade<sup>3</sup>, e assim determinou que apenas fossem regulados por consenso mínimo de maioria absoluta do Parlamento (art. 69). Tivemos assim a previsão da lei complementar.

## **2. Da lei complementar no ordenamento brasileiro**

A Constituição de 1988, seguindo o exemplo de constituições anteriores, trouxe algumas matérias que, em razão de sua maior sensibilidade, demandam maior estabilidade. Por isso, demanda-se do Parlamento maior consenso para sua disciplina.

João Trindade Cavalcante Filho conceitua as leis complementares como “atos normativos primários que, como o próprio nome já diz, complementam, em nível infraconstitucional, as normas da Constituição” (CAVALCANTE FILHO, 2020, p. 205). Para André Ramos

<sup>3</sup> Lucio Levi afirma que “num primeiro enfoque aproximado, podemos definir Legitimidade como sendo um atributo do Estado, que consiste na presença, em uma parcela significativa da população, de um grau de consenso capaz de assegurar a obediência sem a necessidade de recorrer ao uso da força, a não ser em casos esporádicos” (BOBBIO; MATTEUCCI; PASQUINO, 2010b, p. 675).

Tavares, a espécie legal trata de matérias em que “o legislador constituinte entendeu serem importantes, mas para cuja alteração reconheceu a necessidade de ser mais flexível, deixando de inseri-las no contexto constitucional” (CAVALCANTE FILHO, 2020, p. 1064). A esta exigência se deu o nome de reserva legal qualificada.

É bem verdade que não apenas as leis complementares, mas todas as leis, e inclusive os demais atos normativos primários, complementam o texto constitucional. No caso, porém, como destacado, o constituinte buscou estabelecer matérias que, em razão de sua sensibilidade, demandariam um grau mais elevado de consenso. Por essa razão, o art. 69 da Constituição da República assentou que “as leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta”.

As diferenças principais em face das leis ordinárias consistem, pois, em dois pontos: “1º) matéria própria; 2º) *quorum* próprio” (TAVARES, 2019, 1064). A matéria própria consiste nos temas em que a Constituição expressamente remeteu a respectiva disciplina ao legislador complementar (*v. g.*, art. 79, parágrafo único; art. 84, XXII; art. 93; art. 131; e art. 163). O quórum próprio, por sua vez, é explicado por Cavalcante Filho (2020, p. 208):

Maioria simples (=relativa) é a maioria dos votos efetivamente dados, a maioria dos votos dados pelos presentes. Já a maioria absoluta é a maioria de apoios dentre o número total de membros da Casa. Pode-se dizer, então, que a maioria absoluta é um número fixo, enquanto a maioria simples é um valor variável (relativo).

E é neste sentido que se pode afirmar, *e. g.*, que a maioria absoluta no âmbito do Senado Federal, que tem oitenta e um membros, será sempre de quarenta e um votos, e qualquer projeto de lei complementar – PLP que se pretenda aprovar deverá atingir esse número mínimo na referida casa.

A primeira conclusão, pois, é a de que as leis complementares têm quórum mais restritivo do que as ordinárias.

As normas desta espécie de lei podem ser exaurientes (como o art. 35 da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF), que encerram em si mesmos a extensão de seu sentido em âmbito legal; ou continuáveis (como o art. 68, §2º, da LRF), que ocorre quando a lei complementar permite a extensão da disciplina por lei ordinária (BASTOS, 1999, p. 95-95).

Talvez a maior das discussões travadas em um passado recente sobre a espécie normativa resida na sua hierarquia. Parte respeitável dos autores de direito constitucional opina no sentido de que a Constituição estabelece uma hierarquia normativa entre leis complementares e leis

ordinárias<sup>4</sup>. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF, contudo, vem se consolidando no sentido de que não há hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, tendo em vista que uma não serve de fundamento de validade para a outra (*vide* o Recurso Extraordinário – RE nº 377.457/PR). Sobre o assunto, ensina Kelsen (2002, p. 103, grifo nosso):

Devido ao caráter dinâmico do direito, **uma norma vale porque e até ser produzida através de outra norma**, isto é, através de outra determinada norma, representando esta o fundamento da validade para aquela. A relação entre a norma determinante da produção de outra norma produzida de maneira determinada pode ser representada com a imagem espacial do ordenamento superior e inferior.

É um sistema que em muito lembra uma muralha, em que uma pedra serve de sustento à outra pedra. Ora, se duas pedras menores (leis ordinárias e complementares) têm sustento em uma única, maior (a Constituição), ambas se encontram no mesmo nível de alicerce.

De igual forma explica o Parecer SEI nº 4598/2020/ME, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (CAF), de nossa lavra, na oportunidade em que se analisou minuta de ato normativo que viria a ser a Medida Provisória nº 946, de 2020:

Os dispositivos revogados não cuidam de matéria reservada a lei complementar, e nestes casos a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é pacífica quanto à possibilidade de revogação, como se vê no precedente vinculante do Tema nº 177 de Repercussão Geral: “*são legítimas as alterações introduzidas pela Medida Provisória 1.858/1999, no que revogou a isenção da COFINS e da contribuição para o PIS concedidas às sociedades cooperativas*”. A premissa é clara e advém da própria teoria da norma: **apenas há hierarquia quando uma norma serve de fundamento de validade para outra**. Inexistindo tal relação, o que se tem é divisão de matérias por força da Constituição, e as revogações trazidas na minuta dizem respeito a fundo contábil de natureza privada e, por isso, não atraem reserva legal qualificada.

Parece-nos pacífico, neste sentido, que não há qualquer hierarquia entre leis ordinárias e complementares. Ocorre, portanto, fenômeno igual àquele da lei orçamentária anual – LOA, que apenas pode tratar da previsão de receita e fixação de despesa (art. 165. §8º, da Constituição). São processos legislativos especiais em razão de sua matéria.

<sup>4</sup> Neste sentido, Manoel Gonçalves Ferreira Filho (2001, p. 243) e Geraldo Ataliba (1971, p. 29).

Caso se veicule, pela LOA, dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, tal dispositivo será formalmente inconstitucional, por violação do processo legislativo próprio. De igual sorte, caso se veicule, por lei ordinária, matéria afeta pela Constituição a lei ordinária, estar-se-á também diante de uma inconstitucionalidade formal.

No caso inverso, pode uma lei ordinária prever receita ou fixar despesa? Entendemos que sim, mas a realização de eventual despesa estará condicionada à sua inclusão na LOA (art. 167, II, da Constituição).

Em relação à lei complementar, contudo, ocorre efeito diverso. Caso uma lei complementar veicule matéria afeta a lei ordinária, sua validade não é afetada. Isto porque o quórum para discussão e o processo específico das leis complementares atendem às exigências da lei ordinária, e “a lei complementar será aproveitada como se fosse uma lei ordinária”, pois “se a normatização foi aprovada por maioria absoluta, então fatalmente também teria sido aprovada por maioria simples” (CAVALCANTE FILHO, 2020, p. 211-212). Aqui, vê-se que foi atendido ao aludido critério do consenso mínimo exigido.

Toda a discussão foi pacificada no âmbito do RE nº 377.457/PR, em que o Supremo Tribunal consignou que inexistente “relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar”, bem como que lei complementar que avance sobre matéria não sujeita a reserva legal qualificada “é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária”.

### **3. Das normas gerais e os critérios clássicos para solução de antinomias**

Embora as leis e normas sejam incontáveis, ordenamento jurídico é uno (BOBBIO, 2010, p. 201). Por essa razão, ao longo dos milênios os juristas desenvolveram métodos que não permitissem uma interpretação segregada das normas jurídicas<sup>5</sup>. No caso de haver choque entre normas, a vetusta doutrina orienta no sentido de considerarmos, nesta ordem: a) o critério hierárquico; b) o critério cronológico; e c) o critério da especialidade (BOBBIO, 2010, p. 250).

Dentro da aplicação do critério da especialidade localizaremos o conceito jurídico de normas gerais<sup>6</sup>. Do contrário do que se pode pensar,

---

<sup>5</sup> Bobbio afirma que a preocupação com a hermeticidade do Direito remonta a obra de Justiniano e as discussões do direito romano (2010a, p. 240).

<sup>6</sup> Neste ponto, gize-se que o ponto Bobbio traz também outro conceito para normas gerais (2010a, p. 171), ao se aprofundar em problema similar ao que León Duguit tratou ao dividir as leis entre leis materiais e formais (TAVARES, 2019, p. 1030-1031). Mas esta discussão não importa à presente análise.

as normas gerais não constituem fundamento de validade das normas especiais, que podem excepcioná-las, como normas especiais que são.

A hermenêutica básica traz o brocardo pelo qual *lex specialis derogat generali* (a lei especial derroga a geral), de sorte que “a lei que trate especificamente sobre uma matéria revoga a lei que cuide genericamente do assunto” (MONTEIRO FILHO; ROSENVALD; DENSA, 2020, p. 154). Assim é que o CPC não se sobrepõe à Lei de Execução Fiscal – LEF, mas é por ela derrogado. Este critério é explicado por Norberto Bobbio (2010, p. 253-254, grifo nosso):

O terceiro critério, chamado precisamente de *lex specialis*, é aquele com base em que, de duas normas incompatíveis, uma geral e uma especial (ou excepcional), prevalece a segunda: *lex specialis derogat generali*. Também nesse caso a razão do critério não é obscura: **lei especial é aquela que derroga uma lei mais geral, ou seja, que subtrai a uma norma uma parte da sua matéria para submetê-la a uma regulamentação diversa (contrária ou contraditória).** (...) A passagem da regra geral para a regra específica corresponde a **um processo natural de diferenciação das categorias** e a uma descoberta gradual, por parte do legislador, dessa diferenciação. Ocorrida ou descoberta a diferenciação, a persistências na regra geral implicaria o tratamento igual de pessoas que pertencem a categorias diversas e, portanto, uma injustiça. **Nesse processo de especialização gradual, operado através das leis especiais, coloca-se em prática uma das regras fundamentais de justiça, a do suum cuique tribuere.** (...)

A situação antinômica, criada a partir da relação entre uma lei geral e uma lei especial, é aquela que corresponde ao tipo de **antinomia total-parcial**. Isso significa que quando se aplica o critério da *lex specialis* **não ocorre a eliminação total de uma das duas normas incompatíveis, mas apenas daquela parte da lei geral que é incompatível com aquela especial.** Por efeito da lei especial, **a lei geral decai parcialmente.**

O critério foi positivado em nosso ordenamento pelo art. 2º, §2º, do Decreto-lei nº 4.657, de 1942, a Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – LINDB, pelo qual “a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior”.

Desta sorte, no âmbito hermenêutico, tratar de normas gerais é se referir a normas com maior grau de abstração. Não há normas gerais *per se*, mas apenas normas mais gerais do que outras – mais abstratas.

#### 4. Das normas gerais no âmbito das competências legislativas concorrentes

No âmbito da competência legislativa concorrente, a discussão sobre normas gerais e especiais ganha um contorno especial pela nossa Constituição de 1988.

O art. 24 da Constituição prevê um rol de matérias sobre as quais devem a União e os Estados-membros legislar de forma concorrente. No §1º do dispositivo, a Constituição invoca a discussão do critério da especialidade para preconizar que “no âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais”.

A carta constitucional segue, nos próximos parágrafos, confirmando que está considerando, *in casu*, a lógica do critério da especialidade, e afirma que “inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades” (§3º), bem como que “a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário” (§4º). O diploma, contudo, adota raciocínio inverso: a norma geral federal excepciona a norma especial subnacional.

No caso de a lei especial, do ente subnacional, trazer disposições contrárias às normas gerais fixadas pela União, o Supremo Tribunal Federal tem entendido que não há uma relação de excepcionalização, mas uma efetiva inconstitucionalidade formal:

2. A Constituição de 1988 estabeleceu uma competência concorrente não cumulativa, na qual há expressa delimitação dos modos de atuação de cada ente federativo, os quais não se sobrepõem. Compete à União editar as normas gerais (art. 24, § 1º), não cabendo aos estados contrariar ou substituir o que definido em norma geral, mas sim o suplementar (art. 24, § 2º). Se, por um lado, a norma geral não pode impedir o exercício da competência estadual de suplementar as matérias arroladas no art. 24, por outro, não se pode admitir que a legislação estadual possa adentrar a competência da União e disciplinar a matéria de forma contrária à norma geral federal, desvirtuando o mínimo de unidade normativa almejado pela Constituição Federal. **A inobservância dos limites constitucionais impostos ao exercício da competência concorrente implica a inconstitucionalidade formal da lei.** (Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 3.357/RS).

Tal fenômeno, gize-se, não se confunde com a ofensa reflexa à Constituição – ou inconstitucionalidade reflexa ou indireta –, que ocorre nos casos em que atos normativos secundários violam preceitos



constitucionais. Nestes casos, o Supremo Tribunal Federal tem entendido que “os alegados excessos do poder regulamentar do ato impugnado não revelariam inconstitucionalidade, mas sim eventual ilegalidade frente à lei ordinária regulamentada, sendo indireta, ou reflexa, a alegada ofensa à CF” (ADInMC 1.990, rel. Min. Ilmar Galvão, 05 de maio de 1999. Informativo nº 148/STF).

Neste sentido é que, diversamente do que ocorre nos princípios básicos de hermenêutica – em que a lei especial derroga a geral –, no âmbito da competência legislativa concorrente há uma necessária simetria entre as normas gerais e as especiais.

Não é possível falar que, neste caso, a norma geral serve de fundamento de validade da norma especial, considerando que a superveniência de norma geral federal apenas “suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário”. Houvesse fundamento de validade – como entre uma Emenda à Constituição – EC e uma lei ordinária –, ocorreria mera revogação. Mas apenas se suspende a eficácia, de forma que no caso de posterior revogação da norma geral, a norma especial recobra sua eficácia.

Assim, podemos dizer que, no âmbito da competência concorrente, a União possui a prerrogativa de definir quais normas devem ser gerais e quais não. Quanto maior o espectro tecido pela União, maior o risco de norma subnacional posterior ter sua validade infirmada.

De nossa parte, entendemos que o entendimento não deveria ser aquele delineado no bojo da ADInMC 1.990, que concluiu pela invalidade (inconstitucionalidade) da norma especial contrária à geral, inclusive porque lei infraconstitucional da União é que determina o alcance da norma geral.

Seguindo o raciocínio do §4º, que dita que “a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário”, entendemos que o mais coerente seria dizer que a norma especial posterior é válida, mas ineficaz. Não seria, pois, cabível ação no âmbito do controle concentrada, mas mera declaração incidental que reconhecesse sua ineficácia, em um processo similar ao que ocorre com as normas gerais e especiais na hermenêutica comum – embora em sentido oposto.

Um ponto final, mas de necessária atenção, é o fato de que a União não edita apenas normas gerais. O ente nacional edita também normas especiais para aplicação em nível federal. Ou seja, dentro do próprio sistema normativo editado pela União há normas gerais e normas especiais. Neste caso, não vemos por que seguir a lógica invertida do art. 24 da Constituição, mas se deve seguir a lógica usual do critério da especialidade.

## 5. Da reserva legal qualificada em matéria de finanças públicas

O Direito Financeiro é quase integralmente regido por leis complementares, em razão de previsão expressa de reserva legal qualificada, para diversos de seus assuntos, pela Constituição da República.

O art. 163 da Constituição da República prevê que lei complementar disporá sobre: a) finanças públicas; b) dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público; c) concessão de garantias pelas entidades públicas; d) emissão e resgate de títulos da dívida pública; e) fiscalização das instituições financeiras; f) fiscalização financeira da administração pública direta e indireta; g) operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; h) compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

Ainda, o §9º do art. 165 prevê que cabe à lei complementar: a) dispor sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual; b) estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos; e c) dispor sobre critérios para a execução equitativa, além de procedimentos que serão adotados quando houver impedimentos legais e técnicos, cumprimento de restos a pagar e limitação das programações de caráter obrigatório, para a realização do disposto nos §§ 11 e 12 do art. 166.

A Constituição trata também como matéria sujeita a lei complementar: a) definir como será o envio dos projetos de lei do plano plurianual, das diretrizes orçamentárias e do orçamento anual pelo Presidente da República ao Congresso Nacional (art. 166, §6º); b) definir valores e estabelecer normas referentes aos fundos de participação e à repartição da receita tributária (art. 161); c) definir as hipóteses em que os recursos de regime próprio de previdência social poderão ser utilizados para realização de despesas distintas do pagamento dos respectivos benefícios (art. 167, XII); d) estabelecer a forma de entrega dos recursos destinados aos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário, do Ministério Público e da Defensoria Pública (art. 168); e) estabelecer limites para a despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art. 169) e o prazo para adaptação das referidas despesas (art. 169, §2º); f) normas gerais de direito tributário e diversas de suas nuances, o que não cabe aprofundar neste trabalho.

No âmbito do art. 163 há uma peculiaridade, considerando que a Seção I traz em seu título o termo “normas gerais”. O conceito de norma geral é extraído da teoria geral do Direito, em lições de hermenêutica, quando se estabelece critérios para enfrentamento de antinomias aparentes.

Logo, surge uma questão fundamental para o direito financeiro: qual o alcance da reserva legal qualificada preconizada pelo art. 163 da Constituição?

Quanto às matérias elencadas nos incisos de II a VII não há maiores dúvidas, porquanto se mostram devidamente claros e densificados. A maior controvérsia reside no inciso I, que traz referência genérica a “finanças públicas”.

Em face disso, entendemos haver três caminhos possíveis para se chegar a uma conclusão sobre o conteúdo das normas gerais em Direito Financeiro.

### *5.1. A primeira via de análise: desconsiderar o título da Seção I, do Capítulo II, do Título VI, da Constituição*

O primeiro dos caminhos possíveis é desconsiderar o título da seção. O texto em si não traz menção a normas gerais e, por esta via, todos os atos normativos que cuidassem de finanças públicas deveriam ser veiculados por lei complementar. A exceção seriam aqueles sobre os quais a Constituição faz menção expressa em associação a outras espécies legais, como as leis orçamentárias (art. 165) e as autorizações para abertura de créditos orçamentários e operações de crédito (art. 165, §8º).

Haveria, contudo, duas dificuldades.

A primeira se refere a leis que criam obrigações envolvendo o Estado – receitas ou despesas. Elas estariam cingidas à reserva de lei complementar? Não vislumbramos uma resposta fácil a esta pergunta, mas a conclusão inicial seria de que tais leis estariam igualmente sujeitas à reserva legal qualificada.

A segunda se daria em relação às leis não incluídas na reserva de lei complementar, como as leis orçamentárias, as autorizações de crédito adicional e as autorizações de operações de crédito. Estas normas seriam hierarquicamente inferiores às leis complementares de finanças públicas? Aqui remetemos à conclusão já assentada pelo STF: não há hierarquia. Neste sentido, ter-se-ia por obsoleto, *e. g.*, qualquer regramento sobre operações de crédito em lei complementar, que não poderia condicionar a validade ou eficácia de normas posteriores de mesma hierarquia.

## 5.2. A segunda via de análise: aplicar o critério da especialidade

O segundo caminho possível seria aplicar o critério da especialidade, nos termos do art. 2º, §2º, da LINDB. Por este raciocínio, as normas de finanças públicas constantes de lei complementar seriam gerais e, portanto, apenas aplicáveis na ausência de norma específica em sentido diverso.

As normas específicas, por sua vez, excepcionariam as normas gerais da lei complementar, e não sendo gerais não estariam sujeitas à reserva legal qualificada. É dizer: uma lei ordinária ou medida provisória poderia excepcionar os requisitos trazidos pelo art. 32 da LRF para operações de crédito contratadas para uma finalidade específica.

Essa tese, embora inusitada, foi adotada em parecer vinculante da Advocacia-Geral da União, aprovado pelo presidente da República em 1996, o Parecer AGU/GQ nº 101, de 1996, que veicula a seguinte conclusão:

No caso presente, portanto, **a existência de norma especial a autorizar a compensação de créditos de natureza não tributária, afasta, nos estritos termos que enuncia, a aplicação das normas gerais** estatuídas no art. 54 da Lei nº 4.320, de 17.03.64, e no art. 170, da Lei nº 5.172, de 25.10.66 (Código Tributário Nacional), por força do disposto no art. 2º, § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil.

Não haveria como se dizer, por este raciocínio, que ao se autorizar, *i. e.*, operação de crédito contrária à LRF se está invadindo o espaço reservado à lei complementar. O espaço reservado à lei complementar haveria sido aquele para as “normas gerais”, e uma autorização específica não é norma geral.

O caso enfrentado no Parecer AGU/GQ nº 101 tratou de lei ordinária que, confrontando diretamente o art. 54 da Lei nº 4.320, de 1964<sup>7</sup>, permitiu expressamente à União proceder à compensação de créditos vencidos e vincendos de natureza não tributária<sup>8</sup> (Lei nº 9.711, de 1998).

---

<sup>7</sup> Art. 54. Não será admitida a compensação da obrigação de recolher rendas ou receitas com direito creditório contra a Fazenda Pública.

<sup>8</sup> Art. 5º Fica a União autorizada, a exclusivo critério do Ministério da Fazenda, a promover a compensação de créditos vencidos de natureza não tributária, observadas as seguintes condições:  
I - o encontro de contas somente poderá ser realizado com quem for devedor da União e, simultaneamente, contra ela detiver, em 31 de julho de 1997, créditos líquidos, certos e exigíveis;  
II - não poderão ser utilizados no presente mecanismo os créditos contra a União originários de títulos representativos da dívida pública federal.

Art. 6º Fica a União autorizada, a exclusivo critério do Ministério da Fazenda, a promover a compensação de créditos vincendos não tributários, mantida, no mínimo, a equivalência econômica dos créditos recíprocos, com abatimentos sempre das parcelas finais para as mais recentes.

O problema desta via é simples e gritante: ele condenaria a uma completa obsolência, em relação à União, as normas gerais previstas em lei complementar, de sorte que quase qualquer regramento trazido pela LRF e pela Lei nº 4.320, de 1964, poderia ser afastado por lei ordinária ou medida provisória que veiculasse normas específicas.

### *5.3. A terceira via de análise: interpretar o art. 163, I, sistematicamente com o art. 24, I*

O terceiro caminho interpretativo seria o de se afirmar que as normas gerais de que trata o art. 163, inciso I, seriam aquelas decorrentes do exercício da competência legislativa concorrente, prevista no art. 24, inciso I, da Constituição. A via interpretativa é abordada pelo magistério de Régis Fernandes de Oliveira:

Como se cuida de legislação concorrente, “a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais” (§ 1º do art. 24 da CF).

Impõe-se, pois, saber o que são normas gerais, para que possamos perceber se a norma estadual eventualmente editada é ou está compatível com a norma federal. É que “a competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados” (§ 2º do art. 24). Complementa o § 3º do mesmo dispositivo constitucional que, “inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades”.

(...)

É fundamental saber o que significa norma geral em matéria de direito financeiro, para, inclusive, saber quando haverá incompatibilidade vertical com a norma federal e qual o limite da competência da União.

(...)

O problema surgiu na Constituição Federal/1946, que dispunha sobre a competência da União para legislar sobre “normas gerais de direito financeiro” (art. 5º, XV, “b”). A constituição/1967, no art. 8º, XVII, “c”, dispôs da mesma forma. A Emenda Constitucional 1/1969 estabeleceu a competência para legislar sobre “normas gerais sobre orçamento, despesa e gestão patrimonial e financeira de natureza pública; (...) de direito financeiro; (...)” (art. 8º, XVII, “c”).

Assim desembocou o problema no texto atual, já transcrito.

(...) Segundo Rubens Gomes de Souza, **parece, à primeira vista, que somente sejam “normas gerais” as que se dirijam por igual**

**à União, ao Estado e ao Município, porque qualquer “norma geral” ditada pela União que só atinja o Estado ou só o Município seria uma invasão daquela competência legislativa institucional do Estado ou do Município em matéria financeira.**

O conteúdo de tais normas somente poderá atingir o que diga respeito ao âmbito do direito financeiro, ou seja, as entradas e receitas originárias, o crédito público, a despesa, o orçamento, a fiscalização orçamentária e financeira, a recepção de fundos e as formas de participação nos produtos arrecadados.

Por esse viés interpretativo, superaríamos, como no tópico 5.2, novamente o primeiro problema, referente à definição do que seriam normas gerais em direito financeiro.

O segundo problema, contudo, persiste: qual o grau de cogência detido por uma lei complementar para que condicione a validade de uma lei ordinária? Ou, ainda, na linha das conclusões do tópico 4, para condicionar a sua eficácia?

Este segundo problema fica resolvido em âmbito federativo, em razão do §4º do art. 24 da Constituição. Como dito, se “a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual”, concluímos que a superveniência de lei estadual em desacordo com as normas gerais também geraria uma sanção no plano da eficácia – e não da validade. Assim, lei estadual superveniente que trouxesse requisitos para operações de crédito distintos daqueles do art. 32 da LRF seria válida – porquanto de acordo com a Constituição – mas ineficaz – porque colidente com norma geral (art. 24, §4º). Eventualmente revogada a norma geral, aquela estadual recobriria sua eficácia.

E esta é a nossa opinião sobre o tema; mas, como vimos, o STF tem entendido pela efetiva invalidade da norma (ADInMC 1.990, rel. Min. Ilmar Galvão, 05 de maio de 1999. Informativo nº 148/STF). A razão pela qual, *data venia*, ousamos discordar, reside no já citado elemento da teoria do direito pelo qual “uma norma vale porquê e até ser produzida através de outra norma, isto é, através de outra determinada norma, representando esta o fundamento da validade para aquela” (KELSEN, 2002, p. 103). Como as normas gerais não são fundamento de validade das normas estaduais, sua validade não tem arrimo nelas.

Apesar desta disposição do art. 24, §4º, da Constituição – e aqui reside o problema – em âmbito federal não há fundamento sequer para que as normas gerais condicionem a eficácia das demais normas gerais, porque não há previsão constitucional neste sentido.

Do contrário, dentro da competência legislativa da União, há apenas normas gerais e normas específicas, e seu embate se resolve

nos termos colocados pelo já mencionado Parecer AGU/GQ nº 101, de 1996.

Neste sentido, como nas duas hipóteses anteriores, resta o problema de que as leis complementares que estabeleçam normas gerais em direito financeiro não têm o condão de impedir a edição de normas específicas por leis ordinárias, que não padecerão de óbices em sua validade ou eficácia.

A conclusão é inusitada ao ponto de pensarmos que uma lei ordinária federal – ou mesmo medida provisória – que autorize uma operação de crédito em termos distintos daqueles do art. 32 da LRF é plenamente válida e eficaz, porque não veicula norma geral, mas norma específica, e não guarda qualquer relação de hierarquia com a lei complementar.

Neste ponto, é importante destaca que há entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional pelo qual a observância das normas gerais poderia constituir condição de eficácia das normas específicas, como conclui o Parecer SEI nº 430/2018/CAF/PGACFFS/PGFN, de lavra da Coordenação-Geral de Assuntos Financeiros:

33. Assim, esta consultoria jurídica entende que, diante de um caso de medida legislativa aprovada sem a devida adequação orçamentária e financeira e em inobservância ao que determina a legislação vigente, o gestor público deverá entender, fundada em pareceres técnicos e jurídicos, que a nova norma tem sua eficácia suspensa até que se possam cumprir as exigências constitucionais e legais de adequação orçamentária e financeira. Deverá, ainda, o gestor público comunicar às Instituições Financeiras, às quais a nova lei faça referência, de que não serão ressarcidos custos ou realizadas despesas pela União até a adequação acima mencionada.

34. Por todo o exposto, esta consultoria jurídica orienta-se no sentido de que medidas legislativas que impliquem em aumento de despesa pública, independentemente da natureza da despesa não podem ser executadas sem a devida adequação orçamentária e financeira, por representar violação os arts. 167 da CF/88, 15, 16 e 17 da LRF e 112 da LDO, além do art. 113 do ADCT quando se tratar de despesa obrigatória.

*Data maxima venia*, ousamos discordar parcialmente do entendimento esposado, considerando que a relação entre normas geral e especial se dá exatamente no sentido oposto: a norma especial suspende a eficácia da norma geral.

Ressalte-se que o mesmo não se pode dizer, entretanto, quanto à inexistência de adequação orçamentária, em razão do art. 167, inciso II, da Constituição da República, que subtrai parcialmente a eficácia da norma que institua despesa ou obrigação sem lastro orçamentário, ponto que merece um trabalho próprio.

## 6. Uma possível solução

Em nosso entendimento, o problema posto – da falta de *enforcement* federal pelas leis complementares em Direito Financeiro – pode ser resolvido de duas formas: *i*) pela alteração formal do texto constitucional; *ii*) por uma interpretação teleológica ou tópico-problemática do §4º do art. 24 da Constituição.

A primeira opção é simples e direta: ampliar a redação do §4º do art. 24 para que abranja normas especiais do âmbito federal. Para isso, primeiro seria necessário se entender que normas específicas supervenientes contrárias à norma geral também têm sua eficácia suspensa – de igual modo às anteriores.

Dessa forma, poderia o texto constitucional prever que não produz efeitos a lei superveniente, federal ou estadual, sobre normas especiais, no que lhe for contrário à norma geral prevista em lei complementar.

A segunda via, seria lançar mão de uma interpretação teleológica ou tópico-problemática do §4º do art. 24 da Constituição para se concluir o quanto exposto acima. Em outras palavras, se a norma estadual especial não pode desafiar as normas gerais editadas pela União – caso em que ela seria ineficaz ou inválida<sup>9</sup> –, também não o podem as normas especiais da União.

Falamos em interpretação teleológica porque ela buscaria “a finalidade subjacente ao preceito” (SARMENTO; SOUZA NETO, 2017, p. 420); interpretação tópico-problemática porque ela seleciona o desenlace “que seja mais adequado para a promoção de uma solução justa ao caso concreto” (MENDES; BRANCO, 2014, p. 92).

Há que se ter atenção, ainda, ao princípio da unidade da Constituição, que existe uma “concordância prática” na interpretação da Carta Constitucional (SARMENTO; SOUZA NETO, 2017, p. 439), assim como o próprio princípio federativo, considerando que, como destacou Régis Fernandes de Oliveira, uma norma geral editada pela União que

---

<sup>9</sup> Aqui, novamente, faço referência à ADInMC 1.990, cujo julgamento foi divulgado no Informativo nº 148/STF.



só se aplique aos entes subnacionais configura mero avanço sobre suas competências legislativas e interferência sem fundamento em seu auto-governo.

## 7. Conclusão

A Assembleia Constituinte de 1988 parece ter efetivamente considerado que haveria alguma espécie de hierarquia entre as leis complementares e leis ordinárias, e em matéria de Direito Financeiro não cuidou de fazer uma exposição analítica como fez no Direito Tributário ao tratar da reserva de lei complementar (art. 146).

As consequências práticas são inúmeras. Qual o fundamento para que um advogado do Estado, ao assessorar juridicamente na elaboração de determinado ato legal, decline óbices jurídicos a uma lei ordinária que contrarie a LRF? A lei sob análise é inválida? Ineficaz? Veicula norma geral de finanças públicas?

Em razão desses problemas, que parecem abstratos, mas têm impacto imenso no cotidiano, é que os juristas do Direito Financeiro, notadamente os membros da Advocacia Pública, devem se inclinar para uma análise dos casos práticos à luz do quanto consagrado pela teoria geral do Direito.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. **Lei complementar na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei complementar: teoria e prática**. 2. ed. revista e ampliada. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional/Celso Bastos Editor, 1999.

BENEVOLO, Leonardo. **História da cidade**. 7. ed. São Paulo: Perspectiva, 2019.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**: vol. 1. 13. Edição. Brasília: Universidade de Brasília, 2016.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**: vol. 2. 13. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 2010.

BOBBIO, Norberto. **Teoria geral do direito**. 3. e. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

CAVALCANTE FILHO, João Trindade. **Processo legislativo constitucional**. 4. ed. revista, ampliada e atualizada. Salvador: Ed. JusPodivm, 2020.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Do processo legislativo**. 4. ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 2001.

HARARI, Yuval Noah. **Sapiens: uma breve história da humanidade**. São Paulo: L&PM Pocket, 2015.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito: introdução à problemática científica do direito**. Tradução: J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. 2. ed. rev. da tradução. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

LOEWENSTEIN, Karl. **Teoría de la Constitución**. Tradução por Alfredo Gallego Anabitarte. 2. ed. Barcelona: Ariel, 1970.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MONTEIRO FILHO, Carlos Edison do; ROSENVALD, Nelson; DENSA, Roberta (Coord). **Coronavírus e responsabilidade civil: impactos contratuais e extracontratuais**. Indaiatuba SP: Foco, 2020.

MONTESQUIEU, Charles Louis de Secondát, baron de la Brède et de. **O espírito das leis**. Tradução por Fernando Henrique Cardoso e Leôncio Martins Rodrigues. 2. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1995.

PLATÃO. **A república**. Tradução de Leonel Vallandro. Edição especial. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2016.


ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do contrato social**. São Paulo: Martin Claret, 2013.

SÓFOCLES. **Édipo Rei, Antígona**. São Paulo: Martin Claret, 2002.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira. SARMENTO, Daniel. **Direito Constitucional: teoria, história e métodos de trabalho**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 17. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

WHITE, Stephen K. **The Cambridge companion to Habermas**. Cambridge: Cambridge University Press, 1995.



# Reflexões sobre o planejamento tributário: contribuições italianas

---

## *Reflections on tax planning: italian contributions*

Marina Righi Rodrigues Lara

*Advogada.*

*Doutoranda em Direito Público pela Università di Roma Tor Vergata (Itália).*

*E-mail: marinarighilara@gmail.com*

**RESUMO:** O presente artigo tem como objetivo contribuir com os estudos brasileiros acerca dos limites do planejamento tributário, tomando como base a experiência italiana sobre o assunto. Será demonstrado de forma descritiva, e sem qualquer intenção de importação acrítica de conceitos, como se deu a evolução da matéria na Itália. Para tanto, se dividirá a experiência italiana em cinco fases principais, abordando em cada uma delas as principais teorias doutrinárias e os posicionamentos mais relevantes adotados pela jurisprudência (suas respectivas críticas).

**PALAVRAS-CHAVE:** Limites. Planejamento tributário. Itália.

**ABSTRACT:** The present article aims to contribute to the Brazilian studies on the limits of tax planning, using the Italian experience on the subject as basis. It will be demonstrated, in a descriptive way, and without any intention of uncritical importation of concepts, how the evolution of the subject took place in Italy. For this purpose, the Italian experience will be divided into five main stages, treating in each one of them the main doctrinal theories and the most relevant positions adopted by the jurisprudence (with their respective critics).

**KEYWORDS:** Limits. Tax planning. Italy.

## 1. Introdução

Desde o surgimento dos tributos, tem-se notícia de reações dos contribuintes no sentido de tentar reduzir o ônus incidente sobre o produto das suas atividades econômicas, o que é genericamente conhecido pela expressão “planejamento tributário”. Ao longo dos tempos, a crescente sofisticação observada no mundo dos negócios foi igualmente refletida na criatividade das estruturas engendradas pelos empresários, fazendo gerar questionamentos acerca dos limites ao direito de economizar tributos.

Afora os extremos, que ou negam peremptoriamente o direito à redução da carga tributária (limitação supostamente imposta pelo princípio da capacidade contributiva) ou defendem um direito quase sem limites à estruturação de atos e negócios jurídicos que tenham como finalidade exclusiva a economia fiscal (foco na autonomia privada), é preciso reconhecer a necessidade de maior rigor no trato da questão. As dificuldades são evidentes, o que se comprova pela multiplicidade de trabalhos dedicados a esse tema.

No entanto, dado o atual contexto brasileiro, de intensa discussão acerca dos limites ao planejamento tributário - vide julgamento da ADI n. 2446, pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”) -, o amadurecimento da questão deve também passar pelo conhecimento adquirido por nações que igualmente têm se debruçado sobre o assunto. Não se trata de importar definições, mas de tentar aprender com os erros e acertos já observados em outras importantes jurisdições.

A esse respeito, como se sabe, a influência da doutrina italiana sobre o direito brasileiro é bastante antiga. No que diz respeito ao Direito Tributário, não se ignora a deferência de juristas como Rubens Gomes de Sousa - autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional (“CTN”) - a autores como Dino Jarach, expoente da conhecida “Escola de Pavia”. Para além disso, o ordenamento jurídico italiano está assentado no direito codificado e a sua Constituição da República consagra princípios como o da legalidade em matéria tributária, assim como ocorre no Brasil.

Nesse sentido, o que o presente estudo se propõe a fazer é lançar luzes sobre o debate brasileiro por meio da experiência italiana. Trata-se de propósito que se valerá de método essencialmente descritivo, sem muito ambiente para juízos de valor, que demandariam um espaço que certamente iria além das limitações exigidas por um artigo científico. Em outras palavras, por meio da exposição da questão no direito italiano, buscar-se-á oferecer algumas contribuições, ainda que singelas, à mesma discussão atualmente em curso no Brasil.

## 2. Uniformização de conceitos

No Brasil, o vocábulo comumente utilizado pela doutrina para se referir aos planejamentos tributários lícitos, ou seja, atos típicos da legítima economia de tributos, é ‘elisão’. Em sentido oposto, para fins de caracterizar atos que representem uma economia marcada pela ilicitude, tem-se a figura da ‘evasão’. (TÔRRES, 2003, p. 182-186).

Na Itália, assim como em nosso ordenamento, a economia legítima de tributos (*lecito risparmio d'imposta*) se manifesta como expressão da autonomia negocial do sujeito, que pode se valer de meios lícitos para evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária (ANGHILERI, 2016, p. 14), ainda que não apenas para as situações em que a norma confere uma opção (MANZITTI; FANNI, 2014, p. 3). A evasão fiscal (*evasione d'imposta*), também como no Brasil, consiste na violação direta a uma norma tributária. Em termos práticos, o fato tributável descrito na hipótese de incidência ocorre em sua totalidade, tendo o sujeito passivo atuado no sentido de (ilicitamente) alterar as suas consequências (MELILLO, 2010, p. 2).

Não obstante a coincidência dos conceitos, em sentido um pouco diverso do binômio lícito/ilícito adotado no Brasil, na Itália percebe-se a existência de uma figura (*elusione fiscale, i.e.*) situada em uma zona “cinzenta” entre o conceito de economia tributária lícita e a evasão fiscal (MARCHESELLI, 2010, p. 2). Desde o início das discussões acerca do fenômeno da elusão tributária, não tem sido fácil pôr um fim ao debate acerca de seus diferentes aspectos, o que pode ser demonstrado pelos problemas inerentes à sua própria definição (ANGHILERI, 2016, p. 42).

*Eludere*, em italiano, significa *aggirare, evitare*. Tal como na língua portuguesa, o vocábulo eludir significa evitar, desviar. Nesse contexto, assim como nos casos de economia legítima de tributos, o contribuinte opta por alcançar um resultado mediante atos e negócios jurídicos lícitos, evitando, porém, incorrer na situação prevista pela lei como tributável (MARCHESELLI, 2010, p. 2). Para a maior parte da doutrina, restará caracterizada a elusão diante da presença de conduta que esteja formalmente conforme a norma tributária, mas cujo efeito concreto se revela contrário ou incompatível com a sua razão subjacente. A consequência, portanto, seria a possibilidade de desconsideração dos efeitos tributários, a despeito da ausência de um ilícito civil (TESAURO, 2019, p. 250). Em resumo, por meio de condutas elusivas nada se esconde, o que a distingue da evasão. Dito de outro modo, o traço distintivo está na licitude dos meios empregados.

De todo modo, a definição do momento em que a razão subjacente a uma norma é violada é tarefa complexa, o que leva a uma relativa indeterminação do conceito de elusão. Tal fato se comprova pela alta carga principiológica que, por vezes, domina a discussão. Tem-se, de um lado, a ideia de equidade, representada pelos princípios da igualdade material (art. 3, *comma* 2, Cost.), da solidariedade (art. 2, Cost.), da capacidade contributiva e da progressividade (art. 53 Cost.). De outro lado, no entanto, observa-se a necessidade de respeito à segurança jurídica, cuja base normativa deriva da igualdade formal (art. 3, *primo comma*, Cost.) e da reserva de lei tributária (art. 23, Cost.).

Segundo Marcheselli, no combate ao fenômeno elusivo busca-se uma maior equidade. Mas até que ponto o valor da segurança jurídica pode ser sacrificado? Entre os direitos fundamentais do homem estão, ainda, as liberdades econômicas: tributos imprevisíveis conduzem a consequências igualmente imprevisíveis da própria atividade econômica. O ponto decisivo da questão torna-se então: quanta certeza deve ser garantida ao contribuinte? (MARCHESELLI, 2010, p. 6).

Como se verá ao longo desse estudo, um dos mecanismos utilizados por diversos países de *civil law*, e até mesmo por alguns de *common law* (como é o caso da Inglaterra), para o combate ao fenômeno da elusão fiscal, é a introdução de normas gerais “antielusivas” no ordenamento tributário. Na Itália, portanto, se fala em norma geral antielusiva, e não em norma geral antielisiva (termo adotado no Brasil).

Cabe ressaltar que em nosso país a expressão elusão fiscal é utilizada por parte da doutrina, especialmente na seminal obra “Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação e Elusão Tributária”, de Heleno Torres, fortemente inspirada em seus estudos ocorridos na Itália. Contudo, como esclarecido, grande parte doutrina brasileira adota apenas o binômio elisão (lícito) e evasão (ilícito) para se referir à matéria do planejamento tributário.

Ultrapassadas essas questões terminológicas, será possível demonstra o porquê da relevância de um estudo e de uma análise histórica da experiência italiana para o Brasil.

### 3. O problema brasileiro

O atual estágio de desenvolvimento da matéria no Brasil passa por um problema de natureza legislativa. Em que pese a existência do art. 116, parágrafo único, do CTN, a ausência de regulamentação pelo legislador tem gerado um estado de absoluta insegurança jurídica. Trata-se, acima de tudo, de um dispositivo de redação criticável e que

vem gerando, desde a sua introdução, uma série de controvérsias interpretativas.

Por um lado, há quem se posicione no sentido de sua inconstitucionalidade, por censurar inteiramente o exercício de qualquer planejamento tributário, conferindo às autoridades fiscais poder ilimitado para o uso da interpretação econômica da norma tributária e, até mesmo, autorizando a tributação por meio de analogia (GODOI, 2012, p. 131). Essa é exatamente a interpretação sustentada pela Confederação Nacional do Comércio (“CNC”), que requereu ao STF a declaração de inconstitucionalidade do referido dispositivo, por violação aos princípios da legalidade, da tipicidade e da segurança jurídica. O julgamento está atualmente em curso. De todo modo, a relatora, Ministra Carmen Lúcia, já proferiu o seu voto no sentido de declarar a constitucionalidade do dispositivo, reconhecendo, porém, a natureza anti-evasiva e não anti-elusiva da norma (PONTES, 2020, online).

Essa é a posição defendida por outra parte da doutrina brasileira. Para estes autores, o legislador, ao utilizar a expressão “dissimular”, teria se referido diretamente ao instituto da simulação relativa presente no âmbito do Direito Civil. Derzi, exatamente nessa linha, sustenta que o art. 116, parágrafo único, do CTN, não se comporta como uma norma geral antielusiva, e, tampouco, altera os critérios de interpretação da regra tributária para autorizar o abandono da forma, conceitos e instituições de Direito Privado em favor do uso de uma interpretação econômica. A autora fundamenta o seu entendimento nos artigos 109 e 110 do CTN, que autorizariam o legislador tributário a modificar o conteúdo de institutos de Direito Privado, atribuindo-lhes efeitos fiscais próprios, somente nos casos em que o fizer de forma expressa. Nesse sentido, não tendo o legislador conferido qualquer significado diverso ao instituto já existente no âmbito da legislação civilista, não poderia o intérprete adaptá-lo, de modo a conceder-lhe particular efeito fiscal (DERZI, 2001, p. 217-220).

Há, ainda, aqueles que, baseando-se nos motivos do Projeto de Lei n. 77/1999, sustentam que o referido parágrafo, ao invés de se referir ao instituto da simulação relativa, representaria uma norma geral antiabuso. Para Rocha, os motivos do mencionado Projeto de Lei não poderiam ter sido mais claros, demonstrando que a introdução do dispositivo buscou representar uma inovação no ordenamento tributário brasileiro. Segundo o autor, com o objetivo de limitar ainda mais o direito ao planejamento tributário, a disposição teria instituído novos instrumentos, anteriormente não existentes no campo do Direito Tributário. Em sua opinião, o termo “dissimular” teria sido claramente utilizado no seu sentido vulgar, de ocultar, esconder, não indicando, de

forma alguma, uma referência ao instituto de simulação relativa já existente no Código Civil (ROCHA, 2019, p. 142-143).

Ao contrário de Rocha e Derzi que, apesar de adotarem diferentes pontos de vista, defendem a impossibilidade de aplicação do referido dispositivo enquanto ausente os procedimentos a serem definidos em lei ordinária, Torres reconheceu que a eficácia desta disposição dependeria exclusivamente da existência de regras gerais de procedimento administrativo tributário. Assim, segundo autor, como estas regras já existem no ordenamento brasileiro, nenhuma regulamentação específica seria necessária para sua aplicação (TORRES, 2012, p. 52).

Finalmente, para Greco, de forma ainda mais ampla, o referido dispositivo teria sido inserido no ordenamento jurídico brasileiro para autorizar a desconsideração de atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, sem que seja necessária a presença de qualquer patologia já prevista pelo sistema. Isto é, sem a existência de simulação, abuso de direito ou fraude à lei (GRECO, 2011, p. 557). Segundo o autor, o sistema jurídico brasileiro já possui instrumentos capazes de combater tais hipóteses, o que reservaria a aplicação do artigo 116 aos casos de ilicitude ainda não existentes no ordenamento (GRECO, 2011, p. 340).

É importante salientar que o autor, para validar o seu entendimento, recorre justamente à experiência italiana, em particular às famosas sentenças da Corte de Cassação proferidas no ano de 2008. Tal posicionamento da jurisprudência italiana será analisado de forma mais aprofundada ao longo deste estudo. O que importa nesse momento é que, segundo Greco, tais julgamentos demonstrariam a existência da eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva, no sentido de que as regras podem ser automaticamente dele deduzidas, independentemente da mediação da legislação ordinária. Na opinião do autor, é exatamente neste contexto que se insere o parágrafo único do artigo 116. O dispositivo abriria espaço para a avaliação da conformidade dos atos ou negócios jurídicos de forma direta ao princípio da capacidade contributiva. Greco enfatiza, contudo, que tal dispositivo carece de eficácia, enquanto não existir no ordenamento lei que regule expressamente os seus procedimentos (GRECO, 2011, p. 568).

O resultado prático do vácuo legislativo tem sido observado na jurisprudência, especialmente a administrativa em âmbito federal, que aplica, sem muito rigor técnico, conceitos, definições e institutos diversos para censurar atos e negócios jurídicos praticados pelos contribuintes. Nesse cenário, as ideias de Greco (muitas vezes de forma distorcida) encontraram um contexto bastante favorável de propagação,



o que pode ser demonstrado pela frequente referência ao seu livro “Planejamento Tributário” em autos de infração e decisões administrativas (ROCHA, 2019, p. 4).

Nesse contexto, por vezes, instrumentos próprios de Direito Civil são distorcidos para que possam ser aplicados de forma direta no âmbito do planejamento tributário considerado “abusivo”. Mas não só isso. É também bastante comum a presença de decisões que invocam a existência de um dever fundamental de pagar tributos, ou que deduzem da capacidade contributiva a necessidade de demonstração da existência de um propósito negocial. Nessas hipóteses, portanto, a censura a atos e negócios praticados pelos contribuintes não invoca qualquer ilicitude civil, mas apenas uma pretensa vedação a estruturas concebidas com a finalidade precípua de economizar tributos.

Assim como o Brasil, a Itália também viveu durante muito tempo esse mesmo contexto de incertezas e insegurança jurídica, em razão das diversas (e quase idênticas) discussões e teorias criadas no âmbito do planejamento tributário. Atualmente, contudo, o país se encontra em uma fase diferente e as discussões sobre o tema ganharam novos contornos. Justamente em função da incerteza gerada por essa diversidade de posicionamentos e, ainda, em razão de fortes influências de outros países membros e órgãos da própria União Europeia, no ano de 2015, introduziu-se no ordenamento italiano a atual norma geral antielusiva (art. 10-*bis* dello Statuto dei diritto del contribuente - Legge 27 luglio 2000, n. 212).

Em relação a outros países europeus, verifica-se que a norma geral antielusiva italiana é recente (2015), definindo elusão como um abuso do direito de economizar tributos, sem qualquer vinculação à expressão homônima existente no Direito Privado. Foi positivado no ordenamento italiano, portanto, um instituto que expressa um conceito de ilicitude para fins exclusivamente tributários. É importante esclarecer que não se está aqui a afirmar que o quadro de insegurança jurídica tenha desaparecido por essa razão, uma vez que a atual norma italiana ainda apresenta seus problemas. Apesar disso, certamente, algumas discussões foram afastadas e outras mais bem delimitadas.

Diante de todo esse cenário, acredita-se que a experiência italiana sobre o combate ao planejamento tributário considerado ilícito se apresenta como uma riquíssima e importante contribuição para o atual debate no Brasil. Em face da similaridade de todo o histórico italiano com a atual conjuntura brasileira, poderão ser evidenciadas as razões pelas quais algumas das discussões brasileiras podem ser definitivamente superadas.

## 4. O contexto italiano

Como mencionado, as discussões italianas sobre o assunto são bastante ricas, considerando que o país, na tentativa de combater o planejamento tributário considerado ilícito, foi, durante décadas, palco de inúmeras propostas. Nesse contexto, com a intenção de demonstrar como se deu a evolução da matéria, tem-se que a experiência italiana pode ser dividida em cinco fases principais: (i) as primeiras reflexões sobre a elusão fiscal e o uso da interpretação funcional proposta pela Escola de Pavia; (ii) o recurso aos instrumentos típicos do Direito Civil; (iii) as primeiras tentativas de introdução de uma norma geral antielusiva; (iv) a existência de um suposto princípio geral antiabuso, decorrente do princípio constitucional da capacidade contributiva; (v) e a introdução da atual norma geral antielusiva (art. 10-*bis dello Statuto dei diritto del contribuente*).

### 4.1. A interpretação funcional

A questão dos limites ao planejamento tributário passa pelos critérios de interpretação de atos e negócios jurídicos e sua repercussão no âmbito fiscal. Por essa razão, merece destaque teoria que ficou conhecida pelo nome de “interpretação funcional da norma tributária”. Tem-se como grande representante dessa corrente de pensamento o jurista Benvenuto Griziotti, que tinha como referência importante o alemão Enno Becker, defensor de uma interpretação teleológica do Direito Tributário. Nos anos cinquenta, recurso à já existente teoria da interpretação funcional foi a primeira via invocada pela doutrina italiana para combater os comportamentos dos contribuintes que se demonstrassem contrários ao ordenamento (BUONO, 2018, p. 17).

A necessidade de grande quantidade de recursos financeiros decorrente de um período pós-guerra teria feito surgir o imperativo de que o Direito Tributário deveria ser aplicado considerando a finalidade das normas tributárias, ou melhor, no sentido da máxima arrecadação possível (DI GIACOMO, 2016, p. 9). Do ponto de vista prático, a tributação teria por fundamento a ideia de um “equivalente econômico”, que permitiria o alargamento de conceitos oriundos do Direito Civil, mesmo que por meio do recurso à analogia. Como consequência, efeitos tributários que decorressem de limites impostos pelas formas do Direito Privado poderiam ser desconsiderados (PROSPERI, 2012, p. 2).

Em sua essência, a teoria da interpretação funcional sustentava a ideia de que o Direito Tributário seria dotado de ampla autonomia

de qualificação, de tal sorte que institutos definidos no Direito Privado poderiam ser reavaliados quando considerados para fins de tributação. Ao contrário da premissa da unidade conceitual do ordenamento jurídico, a teoria da autonomia funcional do Direito Tributário sustenta ser o Direito Civil apenas um ponto de partida para a investigação dos efeitos tributários dos atos e negócios jurídicos. Como decorrência, estaria livre o intérprete para promover requalificações, sempre em busca de onerar igualmente idênticas (sob a perspectiva patrimonial) manifestações de capacidade contributiva (MELIS, 2018, p. 101). No âmbito dos planejamentos tributários, essa corrente chegou a ser adotada pela Suprema Corte italiana, o que teria levado à existência de um “padrão antielusivo griziottiano” (FALSITTA, 2000, p. 353).

Naturalmente, houve reação em sentido contrário de parte da doutrina. Autores como Uckmar e Berliri sustentavam que a impossibilidade do emprego da interpretação funcional derivava do papel fundamental exercido pelo princípio da legalidade no Direito Tributário (previsto no art. 23, da Constituição da República Italiana). Em outras palavras, a tributação somente pode ser considerada legítima quando expressamente prevista em lei, inexistindo espaço para o recurso à interpretação extensiva e analógica (DI GIACOMO, 2016, p. 15). Nessa linha de ideias, a interpretação funcional acabaria permitindo que a autoridade fiscal e o juiz se sobrepujassem à lei, dado que a vontade do legislador seria substituída pela do intérprete, que se transformaria em criador da norma tributária (AMATUCCI, 2005, p. 9).

A doutrina relata que a linha de pensamento autonomista defendida pela Escola de Pavia encontrava ressonância na legislação. O art. 8º, da Lei de Registro de 1923, determinava que o imposto deveria ser cobrado tendo como base a natureza intrínseca dos atos e transferências ocorridas, mesmo que ela (a natureza) não correspondesse ao título ou à forma exteriorizada (TESAURO, 2012, p. 684). Especificamente acerca do imposto registral, merece destaque a obra “*Principi per l'applicazione delle tasse di registro*”, de Dino Jarach. Em resumo, segundo o autor, em função da autonomia do Direito Tributário dois atos idênticos, quanto aos efeitos econômicos produzidos, por um imperativo decorrente da capacidade contributiva, deveriam ser igualmente tributados (JARACH, 1937, p. 29-31).

O posicionamento adotado pelos defensores da Escola de Pavia também foi fortemente criticado por envolver um sincretismo entre economia e direito. Ou melhor, por confundir efeitos jurídicos com meta-jurídicos (AMATUCCI, 2005, p. 9). Nas palavras de Berliri, uma inaceitável “confusão de línguas” que se refletia na impossibilidade de se

perseguir qualquer tipo de economia tributária lícita (DI GIACOMO, 2016, p. 15). Com o tempo, tal crítica se consolidou, inclusive com repercussões oriundas do legislador italiano. Como por exemplo, a atual lei de registro foi alterada para que se fizesse nela constar, expressamente, a expressão “efeitos jurídicos” dos atos apresentados ao registro.

Nesse contexto, ainda que durante algum tempo a jurisprudência italiana tenha recorrido à teoria da interpretação funcional como mecanismo de combate ao fenômeno elusivo, as críticas apontadas pela doutrina acabaram prevalecendo. Desse modo, o problema da aplicação da interpretação funcional ao Direito Tributário teria sido superado.

#### *4.2. O recurso aos instrumentos típicos do Direito Civil*

Superado o recurso à teoria da interpretação funcional como fundamento para o combate a planejamentos tributários abusivos, parte da doutrina e da jurisprudência italiana passou a invocar diretamente as causas de nulidade dispostas no Código Civil italiano. Em um primeiro momento, entre as décadas 1970 e 1980, ganhou relevância o instituto da fraude à lei, expressamente previsto no art. 1344, do Código Civil italiano. Em linhas gerais, tal como no ordenamento brasileiro, tem-se como fraude à lei a conduta tendente a evitar a aplicação de uma norma imperativa. Contudo, o recurso ao referido instituto de Direito Privado apresenta obstáculos quando aplicado para fins de interpretação da norma tributária.

Cipollina, por exemplo, aponta a existência de um duplo problema, na medida em que a fraude à lei seria, ao mesmo tempo, excessiva e insuficiente para tal fim. A excessividade decorreria do fato de que o fenômeno elusivo ocorre por meio de atos e negócios jurídicos plenamente lícitos perante o Direito Civil. Por essa razão, o problema da elusão, que se encontra na relação mantida entre Fisco e contribuinte, deveria ter consequências unicamente no âmbito fiscal, não sendo necessário (e tampouco razoável) a nulidade do ato no âmbito do Direito Privado. Para o Direito Tributário, bastaria o desconhecimento dos efeitos fiscais da operação realizada, que deveria permanecer produzindo todos os seus outros efeitos entre as partes. A insuficiência, por sua vez, teria origem no fato de que, para o Fisco, o que importa é a reclassificação da operação, de modo que possa tributá-la, recuperando a economia fiscal decorrente da operação elusiva. A nulidade do ato conforme determina o Direito Civil não faria nascer o direito do Fisco de reclassificar a operação anulada (CIPOLLINA, 1992, p. 154).

A aplicação direta do referido instituto também apresentava uma outra objeção: o pressuposto da imperatividade da norma expresso no dispositivo supracitado. Tal problemática foi reconhecida pela Suprema Corte italiana, que se posicionou no sentido de que a norma fiscal eludida não pode se qualificar como uma norma imperativa, uma vez que se limita a dispor determinados atos ou fatos considerados como índices de capacidade contributiva. Nesse sentido, um negócio jurídico entendido como elusivo não poderia ser considerado ilícito, nos termos do art. 1344, do Código Civil italiano (BUSA, 2006).

Com as primeiras tentativas de introdução de norma gerais antielusivas na Itália,<sup>1</sup> o recurso ao instituto da fraude à lei parecia ter sido definitivamente superado. É o que se analisará no próximo tópico. Todavia, a ausência de linearidade da experiência italiana é evidente. No ano de 2005, ainda que de forma isolada, com a sentença n. 20816/2005, surge uma nova posição interpretativa na Suprema Corte italiana, que aplicou diretamente o art. 1.344 do Código Civil como forma de coibir um comportamento elusivo. Na referida decisão, entendeu-se que as regras tributárias são regras cogentes, uma vez que exprimem o dever dos contribuintes de concorrerem às despesas públicas, na medida da sua capacidade contributiva.

Como se não bastasse, no mesmo ano, com as sentenças 20398/2005 e 22932/2005, a jurisprudência da Corte de Cassação recorreu novamente ao Código Civil para resolução dos casos em análise. Dessa vez, considerando como nulo e sem efeito, por ausência de causa, nos termos dos artigos 1.325 e 1.418 do referido diploma legal, o negócio jurídico celebrado sem qualquer interesse econômico e com fins de economia tributária.

Sobre o tema, é importante enfatizar que a definição de causa sempre foi uma das discussões mais controversas na doutrina italiana. Corasaniti expõe brevemente a questão, demonstrando que, inicialmente, a causa de um contrato foi definida pela doutrina como o fundamento abstrato e objetivo de sua relevância jurídica. Segundo o autor, com base nessa noção, a causa de um contrato não apresenta qualquer relação com os motivos perseguidos pelas partes na sua realização. Demonstra, contudo, que nos últimos anos essa abordagem teria sido refutada pelos defensores da teoria da “causa concreta”, segundo a qual o interesse concreto perseguido pelas partes com a conclusão do contrato deve ser considerado relevante para fins da individualização da sua causa (CORASANITI, 2006, p. 9-10).

<sup>1</sup> A primeira delas no ano de 1990, com a introdução do art. 10, da *Legge* n. 408/1990, e sucessivamente, no ano de 1997, com o art. 37-*bis*, do DPR n. 600/1973.

O que é relevante para o presente estudo é exatamente o fato de que a teoria utilizada pela Corte de Cassação, ao declarar que o contrato analisado naquele caso seria nulo e sem efeito, foi a da causa concreta. No entanto, essa posição foi amplamente criticada pela maior parte da doutrina, justamente em virtude da inexistência de consenso acerca do instituto no próprio âmbito do Direito Civil (CORASANITI, 2006, p. 11). Mais do que isso, o referido entendimento foi bastante condenado, inclusive por parte dos civilistas, como é o caso de Prosperi. Segundo o autor, um contrato típico, celebrado com a única finalidade de economia fiscal, é em si mesmo capaz de cumprir a função social ou legal que lhe é própria, não podendo ser considerado sem causa, seja em termos abstratos ou concretos. Em resumo, os motivos que orientam a realização do negócio jurídico não poderiam ser considerados para fins do Direito Civil como hipótese de sua ilicitude (PROSPERI, 2012, p. 2).

Diante desse cenário, restava clara a necessidade de criação, por parte do Direito Tributário, de mecanismos próprios que fossem capazes de atuar no combate ao fenômeno elusivo.

#### ***4.3. As primeiras tentativas de introdução de uma norma geral antielusiva***

Em um país fortemente caracterizado pela existência de um sistema tributário não flexível,<sup>2</sup> manteve-se na doutrina o debate em torno de como superar o problema da elusão fiscal. De um lado, com a defesa a criação de uma norma antielusiva que descreveria, em termos gerais, o seu campo de aplicação, alcançando uma maior amplitude de comportamentos. A norma, nesse sentido, seria capaz de acompanhar as novas estruturas elusivas desenvolvidas pelos contribuintes ao longo do tempo, apresentando, porém, o problema de conter relevante margem de indeterminação. De outro lado, com a criação de normas específicas antielusivas, com uma maior precisão e determinação, porém, com o defeito de resultar sempre tardia em relação às novas operações antielusivas dos contribuintes (GALLO, 2015, p. 4).

O legislador italiano optou pela adoção de uma norma geral antielusiva e as primeiras tentativas foram lançadas (em 1990, com o art. 10, da Lei n. 408 e, posteriormente, em 1997, com o art. 37-*bis*, do DPR n. 600). É interessante observar que ambos os dispositivos passaram a contemplar operações que se referiam a conjuntos de negócios

---

<sup>2</sup> A não flexibilidade do ordenamento tributário italiano decorre da expressa previsão constitucional ao princípio da legalidade tributária (art. 23, Cost).

jurídicos, uma vez que a evolução do mundo empresarial levou ao surgimento de estruturas cada vez mais complexas. O objeto da disciplina antielusiva passou de um único ato/negócio jurídico para buscar analisar e censurar operações econômicas em seu complexo (MISCALI, 2017, p. 2). Nesse contexto, as causas de ilicitude dos atos e negócios jurídicos previstas no Direito Civil se confirmavam insuficientes para combater o problema da elusão fiscal.

Dito isso, as referidas normas demonstraram que a invalidade de um determinado planejamento tributário não precisa ter origem na caracterização de um ilícito perante o Direito Civil. É certo que todo ilícito civil irá provocar repercussões tributárias, mas a ausência de censura civilista a uma determinada operação não precisa gerar a sua necessária licitude para fins tributários. Com as referidas normas, elaborou-se um conceito de ilícito independente das hipóteses previstas no Código Civil italiano, uma vez que o legislador limitou a aplicação do instituto a operações que, mesmo válidas para o Direito Civil, possuíam como objetivo essencial a obtenção de uma vantagem fiscal indevida (MARGOTTINI, 2019, p. 100).

Todavia, ambas as disposições eram vistas como normas “quase gerais”. Isso porque, ao mesmo tempo em que possuíam uma estrutura de norma geral, também dispunham de um elenco taxativo de operações a elas aplicáveis. De todo modo, para além dos diversos problemas e discussões acerca do conteúdo de ambas as normas, o conceito de elusão ganhou pela primeira vez previsão legislativa (ANGHILERI, 2016, p. 42). Em síntese, a parte geral de ambas as normas consentia à administração fazendária desconsiderar as vantagens tributárias alcançadas por operações realizadas sem válidas razões econômicas e com o escopo exclusivo de obter uma economia tributária indevida.

Contudo, em função da expressa referência aos tipos específicos de operações (como, por exemplo, operações de fusão, cisão e incorporação), a Corte de Cassação (sentenças 3979/2000, 11351/2001 e 3345/2002) passou a qualificar como irrelevante no confronto do Fisco os comportamentos que, mesmo considerados elusivos pelo disposto na parte geral das normas, não foram por elas tipificados (MISCALI, 2017, p. 3). Nesse sentido, o entendimento da Corte era de que a autonomia contratual das partes e a liberdade de escolha do contribuinte poderiam ser limitadas apenas por disposições específicas de lei, e, portanto, a sua ausência permaneceria no âmbito da mera lacuna legislativa tributária (LUNELLI; BARAZZA, 2009, p. 2).

Nesse contexto, em que pese a intenção do legislador de recorrer às normas gerais como mecanismo de combate ao fenômeno da elusão

fiscal, verifica-se que suas primeiras tentativas acabaram se revelando frustradas. Desse modo, as primeiras disposições “gerais” antielusivas italianas não foram suficientes para resolver o problema de forma ampla.

#### 4.4. O abuso de direito

No ano de 2006, com a famosa sentença *Halifax* (n. C-255/02, de 21 de fevereiro de 2006), proferida pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, o fenômeno da elusão ganhou novos contornos. Os julgadores comunitários, em nome de um princípio geral europeu antiabuso, entenderam que a fiscalização dos países membros estaria apta a contestar operações que atraíssem a aplicação de uma disposição fiscalmente mais vantajosa, de modo contrário à sua própria *ratio*, quando realizadas sem válidas razões econômicas.

A questão levada ao Tribunal de Justiça se referia à impossibilidade de o Banco britânico Halifax se beneficiar da dedução do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), prevista na Sexta Diretiva da União Europeia. Em resumo, a sociedade, no contexto de sua atividade comercial (atividade bancária) precisava construir *call centers*. Cabe aqui esclarecer que o exercício de atividade bancária é isento de IVA, o que, pelo princípio da neutralidade do imposto, não geraria ao sujeito passivo que a exerce o direito à dedução do imposto pago em relação às despesas de construção ou de renovação do imóvel.<sup>3</sup>

Pois bem. A sociedade Halifax optou por transferir os contratos de locação dos bens imóveis para uma de suas subsidiárias, que, conforme as leis vigentes, teria o direito de optar pela tributação da locação do bem e, por consequência, de deduzir a totalidade do IVA pago na ocasião da reforma. De acordo com o Governo do Reino Unido, a operação teria sido realizada com a finalidade exclusiva de contornar a estrita relação existente entre a vedação ao direito à dedução e o exercício de operações isentas. Isso porque, a operação permitiu à sociedade controlada deduzir o imposto pago sobre os custos de construção e renovação relativos aos imóveis, o que não teria sido permitido se realizado diretamente pelo Banco Halifax.

Para o Tribunal de Justiça, o princípio europeu segundo o qual é vetado o uso fraudulento ou abusivo do direito comunitário deve ser

---

<sup>3</sup> O artigo 17º, n.º 2, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, dispõe que o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto do qual é devedor, o IVA devido ou pago no território do país, em relação a bens que lhe foram cedidos e/ou serviços que lhe foram prestados por outro sujeito passivo, desde que os bens e os serviços sejam utilizados para fins das próprias operações tributáveis.



aplicado igualmente no âmbito do IVA. Nesse contexto, em busca de definir as características presentes em um comportamento entendido como abusivo, a sentença estabeleceu alguns pontos principais. Um comportamento abusivo emerge quando operações (i) que decorrem da aplicação formal de disposições internas e comunitárias, (ii) produzem uma vantagem fiscal, (iii) cuja concessão se demonstra contrária ao objetivo prosseguido pelas próprias disposições aplicadas. Ademais, o abuso deve resultar de uma série de elementos objetivos, dos quais se pode inferir que as operações realizadas (iv) carecem de substância econômica, (v) tendo sido realizadas com o escopo essencial de obter a vantagem fiscal.

A Sentença esclarece que a Sexta Diretiva da União Europeia não obriga o contribuinte a escolher o caminho fiscalmente mais oneroso. Ao contrário, reconhece o direito de o sujeito passivo optar por estruturas que permitam a redução da carga tributária. Assim, concluiu que a abusividade de uma operação não decorre de uma simples vantagem fiscal, mas de uma economia que se configure como indevida, isto é, que se demonstre contrária à *ratio* da norma tributária aplicada.

Tendo em vista tais considerações, no caso específico, a Corte entendeu que as operações realizadas entre as sociedades do Grupo tiveram como único objetivo a obtenção de uma vantagem fiscal. Acrescentou que, conforme as disposições da Sexta Diretiva ou da legislação nacional, no exercício das atividades bancárias da sociedade Halifax, nenhuma operação a ela relacionada (como é o caso da construção dos centros de chamadas) teria permitido a dedução do imposto. Dessa forma, concluiu pela abusividade da operação, uma vez que a vantagem fiscal alcançada se mostrava indevida, por contrariar o princípio da neutralidade do IVA.

É importante salientar que a referida sentença limitou a sua aplicação, no âmbito doméstico dos Estados Membros, apenas aos tributos comunitários, como é o caso do IVA. Nesse contexto, a Corte de Cassação italiana, diante da impossibilidade de invocar a sentença emanada pela Corte comunitária de forma geral, isto é, aplicando-a a todos os outros tributos, passou a utilizar o princípio da capacidade contributiva, disposto no art. 53 da Constituição italiana, como fundamento de ilegitimidade das operações elusivas (sentenças 30055, 30056 e 30057 de 2018). Segundo a Corte, do princípio da capacidade contributiva decorreria um princípio constitucional de vedação ao abuso de direito, uma vez que o referido dispositivo da Constituição não toleraria uma discriminação ao dever do contribuinte de concorrer com as despesas públicas. Assim, seria vedado constitucionalmente qualquer ato,

negócio ou operação que, por manifestarem uma mesma capacidade contributiva, comportassem uma tributação desigual.

Desse modo, em que pese a limitação disposta no art. 37-*bis*, DRP n. 600 de 1973 (vigente à época), a jurisprudência passou a considerar a existência de uma norma geral antielusiva não escrita (pressuposta), decorrente de uma pretensa vedação constitucional geral de abuso de direito para fins tributários (TESAURO, 2019, p. 250), individualizando a conduta abusiva como aquela que, no uso distorcido das normas jurídicas, fosse realizada com o objetivo de obter vantagens fiscais (IGRAO, 2016, p. 3).

Contrino aponta que a Corte de Cassação italiana passou a delinear a vedação do abuso de direito em modo totalmente particular e destoante do princípio esculpido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia. Segundo o autor, a Cassação teria adotado pela metade os elementos constitutivos do abuso de direito de matriz comunitária, eliminando o principal deles: uma vantagem fiscal para ser considerada indevida deve ser contrária à finalidade da norma aplicada (CONTRINO, 2009, p. 5).

Nessa perspectiva, o tributo passou a ser considerado como expressão concreta do dever do contribuinte de concorrer com as despesas públicas em razão da sua capacidade contributiva. Esse entendimento da jurisprudência permitiu uma aplicação geral do princípio de abuso de direito, sem que fosse criado um sistema de tutela do contribuinte. O recurso aos atos ou negócios jurídicos que buscam uma menor carga tributária é expressão da livre iniciativa, reconhecida tanto na Constituição italiana quanto no sistema comunitário. A aplicação da capacidade contributiva como justificativa do abuso de direito, admitindo o seu uso sem qualquer limitação, anula completamente o direito constitucional à livre iniciativa e, conseqüentemente, o direito de auto-organização do contribuinte (MARGOTTINI, 2019, p. 101).

Grande parte da doutrina era contrária ao posicionamento adotado pela Corte italiana. Segundo Lunelli e Barazza, o artigo 53 da Constituição (que expressa o princípio da capacidade contributiva) não poderia ser lido isoladamente e considerado prevalente sobre os outros princípios constitucionais. Ele deveria ser interpretado e compreendido em conjunto com os artigos 3 (princípio da igualdade), 23 (princípio da reserva de lei tributária) e 97 (princípio da imparcialidade da administração pública) da Constituição. Para os autores, a pretensão de censurar fatos, atos e comportamentos (em particular aqueles não considerados pelas disposições antielusivas), à luz de um “princípio geral antiabuso” nunca antes positivado (e de fato expressamente excluído, até outubro

de 2005, pela mesma jurisprudência) deveria ser certamente rejeitada, sob pena de absoluta falta de confiabilidade do ordenamento em uma matéria (como a tributária) protegida pelo princípio constitucional da reserva de lei (LUNELLI; BARAZZA, 2009, p. 2).

Ademais, segundo Contrino, a prática administrativa e jurisprudencial acabou criando um contexto de aplicação do abuso do direito como uma “carta coringa”. E, por essa razão, apesar da licitude do objetivo de minimizar a carga tributária ter sido reconhecido diversas vezes, o abuso do direito foi aplicado de forma equivocada em inúmeras situações que constituíam claras hipóteses de economia tributária legítima. Da mesma forma, o instituto foi aplicado erroneamente em casos evidentes de simulação, de interposição fictícia de pessoa e de evasão, acabando por moldar uma noção de abuso rotulado como “abuso/simulação”, em oposição ao “abuso/elusão” que seria a sua forma “pura” (CONTRINO, 2016, p. 2). Cumpre salientar que a confusão dos conceitos gerou também consequências sob a perspectiva sancionatória. Em diversos casos, ainda que criticado pela maior parte da doutrina, criou-se na jurisprudência uma ideia de responsabilização penal do fenômeno elusivo.

Em meio a essa situação de indefinição de conceitos e insegurança jurídica, o problema do planejamento tributário abusivo havia adquirido novos contornos também no âmbito internacional. Em 6 de dezembro de 2012, a Comissão Europeia emitiu a Recomendação n. 2012/772/UE, que orientava os seus Estados Membros a introduzirem em seus próprios ordenamentos uma norma geral antiabuso. O objetivo da Recomendação era aquele de sistematizar a matéria do abuso de direito também no âmbito dos tributos diretos, visando, por consequência, combater os planejamentos tributários tidos por “agressivos”.

Nos termos da Recomendação, considerava-se como planejamento tributário agressivo uma construção (ou uma série de construções) artificial realizada essencialmente com o escopo de evitar a aplicação de uma norma tributária, comportando uma vantagem fiscal indevida. A Recomendação esclarecia, ainda, que a operação deveria ser entendida como artificial quando ausente a sua substância econômica, enumerando, de forma exemplificativa, quais seriam os “sintomas” mais significativos para sua identificação. Finalmente, a Recomendação especificou, também, que o escopo das operações artificiais elude a aplicação de uma norma tributária quando, independentemente de qualquer intenção subjetiva do contribuinte, é contrária ao objetivo, ao espírito e à finalidade da disposição tributária aplicável.

Sobre a referida Recomendação, lecionam Contrino e Marcheselli que o abuso não é marcado pela simples existência de uma economia

tributária, ou, tampouco, pela ausência de válidas razões extrafiscais. Ou melhor, assim como não abusam aqueles que economizam, também não abusam aqueles que agem apenas com o intuito de economizar. Em última análise, para os autores, segundo a Recomendação, existe abuso se a economia for indevida e, mesmo nos casos em que for indevida, a existência de razões extrafiscais é capaz de excluir a caracterização do abuso (CONTRINO; MARCHESELLI, 2015, p. 3). O legislador italiano tinha, portanto, um primeiro guia possível para definir o que deveria ser entendido como abuso de direito para fins tributários.

#### 4.5. A atual norma geral antielusiva italiana

Sob influência da Recomendação 2012/772/EU, emitida pela União Europeia, e à luz do contexto relatado anteriormente, na tentativa de frear a aplicação incontrolada da teoria do abuso de direito, introduziu-se no ordenamento jurídico italiano a atual norma geral antielusiva, prevista no art. 10-*bis*, do Estatuto do Contribuinte italiano (lei n. 212/2000). Uma reorganização da matéria se manifestava necessária para precisar os contornos do instituto, e assim, assegurar uma maior uniformização e previsibilidade na sua aplicação (ZIZZO, 2016, p. 2). Nesse sentido, a figura do abuso do direito na Itália deixou de ser uma construção jurisprudencial, com raízes constitucionais e comunitárias, para entrar formalmente no campo jurídico, tipificado pelo legislador tributário. A equivalência dos conceitos de elusão e abuso do direito<sup>4</sup> foi o caminho escolhido pelo legislador (IGRAO, 2016, p. 4).

A elusão (ou abuso de direito), como consta no dispositivo supramencionado, passou a ser uma figura positivada que ocupa uma “posição intermediária” entre a economia lícita de imposto, prevista e incentivada pelo legislador, e a evasão fiscal, proibida e reprimida também em âmbito penal (CONTRINO, 2016, p. 2). Nesse sentido, o próprio art. 10-*bis*, estabeleceu a sua natureza residual, reconhecendo, por um lado, em seu *comma* 4, a validade da escolha do contribuinte pelo caminho menos oneroso (desde que conforme à *ratio* das disposições tributárias aplicadas). Negando, por outro lado, em seu *comma* 12 a aplicação do abuso de direito nos casos de violação direta de uma específica disciplina tributária (DE MARTINO, 2018, p. 6).

A fim de delimitar ainda mais a questão, com a reforma dos Crimes Tributário de 2015 (*la riforma dei reati tributari*), restou modificado

---

<sup>4</sup> Deve-se esclarecer, novamente, que o conceito de abuso de direito ao qual se refere não possui qualquer ligação com o conceito de abuso de direito existente para o Direito Civil.

o art. 1, *lett g-bis*, da Lei n. 74/2000, dispondo que o conceito de simulação para fins tributários passa a ser entendido como operações aparentes, realizadas com a intenção de não as realizar, no todo ou em parte, excluindo expressamente qualquer possibilidade de se enquadrar na hipótese de simulação as operações elusivas estabelecidas pelo art. 10-*bis*. Ademais, sobre o tema das sanções penais, o art. 10-*bis, comma* 13, também esclarece a situação, afirmando que as operações abusivas não podem ser consideradas como fatos puníveis nos termos da lei penal tributária, restando aplicável ao caso somente sanções administrativas tributárias.

O que deve restar evidenciado é que, com a introdução da norma geral antielusiva na Itália, permitiu-se às autoridades fiscais a requalificação dos fatos, atos e negócios jurídicos, exclusivamente para fins fiscais, independentemente de uma avaliação prévia de nulidade sob a ótica do Direito Civil. Assim, como resultado, a conduta permanece válida e eficaz nos termos da legislação civil, mas as autoridades fiscais podem desconhecer as vantagens tributárias entendidas como indevidas (TASSANI, 2016, p. 1). A consequência dos comportamentos abusivos é, portanto, a sua não oposição ao Fisco, ao qual é atribuído o poder de impor o pagamento do tributo devido com base na norma eludida (TESAURO, 2019, 257).

É importante destacar que a referida norma introduziu e regulamentou todo um procedimento próprio para que as autoridades fiscais pudessem realizar esse tipo de desconsideração. O art. 10-*bis, comma* 6, estabelece a obrigatoria instauração de um contraditório anterior à formalização do lançamento, devendo o contribuinte ser intimado para prestar esclarecimentos acerca da operação realizada, sob pena de nulidade do ato de contestação da operação entendida como abusiva pelo Fisco.

Ademais, o *comma* 8 do mesmo dispositivo prevê que o ato impositivo deve, também sob pena de nulidade, ser especificadamente motivado, demonstrando a conduta abusiva, as normas e/ou princípios eludidos, a vantagem fiscal indevida realizada pelo contribuinte e o porquê do não acolhimento dos esclarecimentos trazidos pelo contribuinte na fase do contraditório. O *comma* 9, por sua vez, distribui de forma clara o ônus da prova do procedimento, dispondo que o dever de demonstrar a existência de uma conduta abusiva é da autoridade administrativa, sendo papel do contribuinte a demonstração da existência de razões extrafiscais.

Um ponto de extrema relevância é o conteúdo do art. 10-*bis, comma* 5, que introduziu um procedimento que visa a garantir uma

maior segurança jurídica aos contribuintes em relação aos casos concretos de incerteza acerca da aplicação e da abrangência da cláusula geral antiabuso. Reconhecendo a especificidade do processo de sub-sunção do fato concreto às normas gerais, o legislador introduziu um procedimento de consulta preventiva (*interpello antiabuso*), que pode ser proposto pelo contribuinte, anteriormente ao prazo de apresentação da declaração ou do cumprimento da obrigação tributária, direcionado ao conhecimento da abusividade da operação pretendida. Outro ponto interessante a ser destacado é o prazo de 120 dias estabelecido para que a autoridade administrativa responda a consulta formulada. No caso de desrespeito a esse prazo, a falta de resposta se qualifica como silêncio consentido, ou melhor, presume-se a operação como não abusiva.

O ordenamento italiano estabelece ainda um outro tipo de instituto bastante relevante: as consultas “de não-aplicação” (*interpello disapplicativo*). Nesse caso, não se trata de uma questão de incerteza, mas de aplicação (ou não) de uma norma específica antielusiva a um determinado caso concreto. Como dito, a elusão fiscal pode ser também contrastada por meio de normas específicas, normas em que a antielusividade reside na sua *ratio*. Normalmente são disposições com as quais o legislador intervém na disciplina de direito material do tributo, com a finalidade de impedir determinadas práticas elusivas (TESAURO, 2019, 262).

Contudo, pode ser que no momento da formulação dessas leis o legislador não tenha levado em conta que, em alguns casos, o propósito elusivo poderia não estar presente, o que acabaria restringindo de forma injustificada algum direito do contribuinte. O referido instituto dispõe de uma função corretiva exatamente oposta àquela de atuação das normas gerais antielusivas. Isto é, enquanto em alguns casos as normas específicas antielusivas podem representar um excesso da atuação legislativa, em outros representam uma insuficiência formal legislativa. Nesses últimos, a função da norma geral antiabuso seria aquela de corrigir essa insuficiência, levando em consideração o objetivo do legislador, o que pode ser extraído da *ratio* da própria lei.

Como dito, a atual norma italiana apresenta ainda seus problemas e suas críticas, muitos deles decorrentes da vagueza e da indeterminação das expressões por ela utilizadas como “ausência de substância econômica” e “vantagens fiscais indevidas” (FRANSONI, 2017, p. 1). Ainda que o próprio legislador tenha definido o que se deve entender por cada uma delas, não se pode ainda afirmar estar-se diante de um estágio de desenvolvimento que permita ao contribuinte planejar as suas ações com a segurança de ter conhecimento preciso das fronteiras que separam o lícito do ilícito.

De todo modo, a experiência italiana se apresenta como extremamente relevante para os estudos da temática relativa aos limites ao planejamento tributário no Brasil, demonstrando como e porque o nosso país precisa se desvincular de discussões essencialmente ideológicas que acabam ocupando o espaço de debates mais relevantes acerca dos reais limites das operações no âmbito do planejamento tributário.

## 5. Conclusões

O presente artigo apresentou uma contribuição ao estudo do planejamento tributário no Brasil, tomando como base a experiência italiana sobre o tema. Apesar dos problemas ainda existentes no ordenamento italiano, a evolução histórica dos limites ao planejamento tributário mostra que alguns pressupostos devem ser necessariamente afastados. Especialmente, a possibilidade de a autoridade fiscal invocar a eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva como fundamento para a desconsideração dos planejamentos tributários. A atribuição de eficácia positiva ao referido princípio ofende os princípios da legalidade e da livre iniciativa e ignora a necessidade de uma leitura homogênea da Constituição.

Além disso, a ideia de um ilícito tributário não tem qualquer relação com a incorporação de conceitos e teorias oriundas das ciências econômicas. A necessidade de uma ilicitude criada para fins tributários encontra justificativa no fato de que o abuso pode não estar na ilicitude de um ato ou negócio jurídico individualmente considerado pelo Direito Civil, mas nos efeitos que decorrem da prática de atos e negócios jurídicos válidos, cujo resultado de sua aplicação conjunta tem o objetivo de contornar situações expressamente previstas pelo legislador tributário. Meios lícitos podem levar a efeitos ilícitos, mesmo que apenas para fins tributários.

Por fim, e não menos importante, a experiência italiana nos mostra que, em função de todas as peculiaridades da matéria tributária (como previsão constitucional do princípio da reserva de lei tributária), a criação de um ilícito para fins tributários, deve necessariamente partir da positivação de uma norma no ordenamento jurídico, que estabeleça os critérios e os procedimentos por meio do qual a Administração Pública possa reclassificar as operações entendidas como abusivas. A atuação do legislador é fundamental para que se garanta ao contribuinte um mínimo de previsão e segurança jurídica, impedindo, desse modo, interpretações que visam garantir a arrecadação do estado a qualquer custo.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMATUCCI, Andrea. La questione metodologica tra teoriche vecchie e nuove e l'autonomia scientifica del diritto tributario. **Diritto e Pratica Tributaria**, n. 2, 2005.

ANGHILERI, Francesca. **Elusione fiscale e abuso del diritto tributario tra legge e diritto vivente. Profili di responsabilità penale**. 241 f. (Tesi di Laurea) - Dipartimento di Giurisprudenza, Università di Pisa, Pisa, 2016.

BUONO, Emanuela. **L'abuso del diritto in materia tributaria: La clausola generale antiabuso nella prospettiva interna e comunitaria**. 245 f. (Dottorato di Ricerca in Scienze Giuridiche, Curriculum Diritto Tributario) - Sapienza Università di Roma, Roma, 2018.

BUSA, Vincenzo. La nullità civilistica come strumento generale antielusivo: riflessioni a margine dei recenti orientamenti della Cassazione civile. **Il Fisco**, n. 45, 2006.

CIPOLLINA, Silvia. **La legge civile e la legge fiscale**. Il problema dell'elusione fiscale. Cedam: Padova, 1992.

CONTRINO, Angelo; MARCHESELLI, Alberto. Luci e ombre nella struttura dell'abuso fiscale "riformato". **Corriere Tributario**, n. 37, 2015.

CONTRINO, Angelo. Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamentali giuridici e connotati strutturali. **Diritto e Pratica Tributaria**, n. 3, 2009.

CONTRINO, Angelo. La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta. **Diritto e Pratica Tributaria**, n. 4, 2016.

CORASANITI, Giuseppe. La nullità dei contratti come strumento di contrasto alle operazioni di dividend washing nella recente giurisprudenza della Suprema Corte. **Diritto e Pratica Tributaria**, n. 2, 2006.

DE MARTINO, Lorenzo. **L'abuso del diritto nella materia penale tributaria**. 176 f. (Dottorato di ricerca in Scienze Giuridiche) - Università di Bologna, Bologna, 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos Atos e Negócios Jurídicos Dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O planejamento tributário e a Lei Complementar n. 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

DI GIACOMO, Simone Pietro. **L'elusione fiscale negli ordinamenti nazionali, europeo ed internazionale: profilo definitorio**. 331 f. (Tesi di Laurea in Diritto tributario) - LUISS Guido Carli, Roma, 2016.



FALSITTA, Gaspare. Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia. **Rassegna Tributaria**, n. 2, 2000.

FRANSONI, Guglielmo. Abuso del diritto: generalità della clausola e determinatezza del procedimento. **Rassegna Tributaria**, n. 2, 2017.

GALLO, Franco. La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale. **Rassegna tributaria**, n. 6, 2015.

GODOI, Marciano Seabra de. Estudo comparativo sobre o combate ao planeamento tributário abusivo na Espanha e no Brasil: sugestão de alterações legislativas no ordenamento brasileiro. **Revista de informação legislativa**, v. 49, n. 194, 2012.

IGRAO, Giuseppe. L'evoluzione dell'abuso del diritto in materia tributaria: un approdo con più luci che ombre. **Diritto e Pratica Tributaria**, n. 4, 2016.

JARACH, Dino. **Principi per l'applicazione delle tasse di registro**. Padova: Cedam, 1937.

LUNELLI, Roberto; BARAZZA, Enzo, L'«abuso del diritto» secondo le SS.UU. e la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione. **Corriere tributario**, n. 20, 2009.

MARCHESELLI, Alberto. Equivoci e prospettive dell'elusione tributaria, fra principi comunitari e principi nazionali. **Diritto e Pratica Tributaria**, n. 1, 2010.

MARGOTTINI, Paolo. Abuso del diritto e pratica tributaria *In*: GRISI, Giuseppe (Coord.). **L'abuso del diritto. In ricordi di Davide Messinetti**. Roma: Roma TrE-Press, 2019. p. 97-106.

MANZITTI, Andrea; FANNI, Matteo. Abuso ed elusione nell'attuazione della delega fiscale: un appello perché prevalgano la ragione e il diritto. **Corriere tributario**, n. 15, 2014.

MELILLO, Claudio. Elusione e abuso del diritto: tra ipotesi di integrazione ed esigenze di certezza normativa. **Diritto e Pratica Tributaria**, n. 3, 2010.

MELIS, Giuseppe. **Lezioni di Diritto Tributario**. 6. ed. Torino: Giappichelli, 2018.

MISCALI, Mario. Contributo allo studio dell'abuso del diritto tributario. **Diritto e Pratica Tributaria**, n. 4, 2017.

PONTES, Helenilson Cunha. O planeamento tributário na visão do STF: a ADI 2.446. **Revista Consultor Jurídico**, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-22/consultor-tributario-planeamento-tributario-visao-stf-adi-2446>. Acesso em: 12 fev. 2022.

PROSPERI, Francesco. L'abuso del diritto nella fiscalità vista da un civilista. **Diritto e Pratica Tributaria**, n. 4, 2012.

ROCHA, Sérgio André. **Planejamento Tributário na Obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

TASSANI, Thomas. **I nuovi confini del divieto di abuso del diritto**. 2016. Disponível em: <https://fdocumenti.com/document/i-nuovi-confini-del-divieto-di-abuso-del-diritto-prof-ordinario-di-diritto.html>. Acesso em: 10 jul. 2020.


TESAURO Francesco. **Istituzioni di Diritto Tributario**: parte generale. 13. ed. Torino: Utet Giuridica, 2019.

TESAURO, Francesco. Elusione e abuso nel diritto tributario italiano. **Diritto e pratica tributaria**, n. 4, 2012.

TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**: Autonomia Privada, Simulação e Elusão Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: Elisão Abusiva e Evasão Fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

ZIZZO, Giuseppe. La nozione di abuso nell'art. 10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente, *In*: Della Valle Eugenio, Ficari Valerio, Marina Giuseppe (coord.). **Abuso del diritto ed elusione fiscale**. (Diritto tributario italiano ed europeo. Sezione Studi ed attualità. Commenti, 2). Torino: Giappichelli, 2016.



# Transferência de sigilo: mecanismo de combate à erosão da base tributária e transferência de lucros

---

## *Transfer of secrecy: mechanism to combat base erosion and profit shifting*

Priscilla de Araújo Campos Nóbrega

*Procuradora da Fazenda Nacional.*

*Mestranda em Constitucional pela UFRN.*

*Pós-Graduada em Direito Tributário pela Estácio.*

*Pós-Graduada em Direito Público pela Anhaquera.*

*E-mail: priscilla.campos@pgfn.gov.br*

**RESUMO:** O presente trabalho tem como propósito analisar a contraposição entre as garantias fundamentais da intimidade, privacidade e o dever de solidariedade, com enfoque no princípio da capacidade contributiva, enfatizando a intitulada transferência de sigilo entre as instituições bancárias e as autoridades fiscais e suas implicações, analisando sua constitucionalidade ou não, sob a ótica das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal. Outro ponto relevante a ser abordado por esse trabalho diz respeito à cooperação entre Estados Nacionais e a transferência de sigilo entre eles, abordando novos mecanismos criados pelas administrações tributárias para combater a erosão da base tributária e desvio de recursos. Aponta-se como exemplos o acordo bilateral entre os estados Unidos da América e o Brasil (Foreign Account Tax Compliance Act), obrigando instituições financeiras estrangeiras a prestar informações sobre contas de contribuintes brasileiros, o Plano de Ação BEPS (Base Erosion and Profit Shifting Action Plan), e o instituto do Preço de Transferência, como forma de combate ao planejamento tributário abusivo e a sonegação fiscal. Ademais, o presente estudo tem como problemática como deve ser harmonização entre os direitos fundamentais individuais e a quebra de sigilo diretamente pelas autoridades fazendárias de modo que não haja abuso.

**PALAVRAS-CHAVE:** Transferência de sigilo. Intercâmbio Fiscal. Fisco Global.

**ABSTRACT:** The purpose of this paper is to analyze the contraposition between the fundamental guarantees of intimacy, privacy and the duty of solidarity, focusing on the principle of contributory capacity, emphasizing the so-called transfer of secrecy between banking institutions and fiscal authorities and their implications, analyzing its constitutionality or not, from the point of view of the decisions handed down by the Federal Supreme Court. Another relevant point to be addressed by this work is the cooperation between National States and the transfer of secrecy between them, addressing new mechanisms created by tax administrations to combat erosion of the tax base and diversion of resources. Examples are the bilateral agreement between the United States and Brazil (Foreign Account Tax Compliance Act), obliging foreign financial institutions to provide information on Brazilian taxpayers' accounts, the BEPS (Basic Erosion and Profit Shifting Action Plan Plan), and the Transfer Price Institute, as a way to combat abusive tax planning and tax evasion. In addition, the present study has as problematic how it should be harmonization between individual fundamental rights and the breach of secrecy directly by the farm authorities so that there is no abuse.

**KEYWORDS:** Transfer of secrecy. Tax Exchanges. Global Tax.

## 1. Introdução

Este estudo passará pela noção de transferência de sigilo, intercâmbio de informações fiscais entre órgãos públicos e suas implicações, hipóteses em que são possíveis, requisitos para sua efetivação, mostrando as posições doutrinárias que sejam a favor e contrárias a esta quebra, os benefícios de um Fisco forte e eficiente, e seus reflexos, inclusive, na economia do País e nos programas de Governo, para distribuição de renda, realizando a justiça fiscal e justiça social.

Ademais, não é possível compreender o fenômeno da transferência de sigilo como assunto isolado do território nacional. O intercâmbio de informações fiscais deixou de ser assunto exclusivo de um Estado com o crescimento da economia e da globalização. A transferência de lucros e a erosão da base tributária é um problema real enfrentado pelo mundo todo, considerando a existência dos denominados “paraísos fiscais” ou países de subtributação. Tanto é assim, que a Organização para

Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), editou um Plano de Ação para combater estes fenômenos indesejáveis, que acarretam perda da arrecadação do Estado.

## 2. Sigilo bancário e garantias fundamentais

A dimensão subjetiva dos direitos fundamentais é a faculdade de impor uma atuação negativa ou positiva aos titulares do Poder Público. É a simples questão de não interferência ilegítima do Estado no círculo individual de liberdades e direitos do cidadão e, ao mesmo tempo a atuação comissiva de propiciar condições de exercícios de direitos.

Por outro lado, a dimensão objetiva, também conhecida como “eficácia irradiante” dos direitos fundamentais, pela qual a Constituição federal irradia seu conteúdo material e axiológico sobre todas as outras normas, em quaisquer ramos do Direito, transformando os direitos fundamentais em verdadeiros filtros, fundamentando todo o ordenamento jurídico. Essa concepção é típica do Constitucionalismo Social.

Não se pensa em normas tributárias apartadas da constituição da República, excluídas de uma interpretação constitucional, passando pelo chamado filtro dos direitos fundamentais.

### 1.1. Direitos fundamentais e a teoria do limite dos limites (*Schranken-schranken*)

O entendimento contemporâneo quanto aos direitos fundamentais é de compreensão uníssona pela sua relativização. Há uma dissidência doutrinária acerca da possibilidade de sua relativização por meio de normas infraconstitucionais.

Para a teoria interna, o limite de um direito está interno a ele, não é possível sua restrição por uma norma infraconstitucional, porquanto sua limitação é imanente ao próprio direito, não ocorrendo limitações externas, nessa perspectiva, “cada direito apresenta limites lógicos, iminentes, oriundos da própria estrutura e natureza do direito e, portanto, da própria distinção que o prevê.”<sup>1</sup>

Para a teoria externa, é preciso reconhecer dois objetos: primeiro, o direito em si; segundo e, destacado dele, suas restrições. As limitações aos direitos fundamentais não têm a capacidade de influenciar

<sup>1</sup> BARCELOS, *apud* SILVA, Virgílio Afonso. Direitos Fundamentais, conteúdo essencial, restrições e eficácia. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 65.

no conteúdo do direito em si, pois sua restrição se fará na situação em concreto, podendo, inclusive, ser restringido por normas infraconstitucionais.

É certo que a relativização de um direito não pode ser de modo tão abrangente que, ao invés de dar mais efetividade ao direito, o prejudique, tornando a legislação restritiva em norma inconstitucional. Dessa forma, o critério utilizado para aferir a relativização seria o pressuposto da proporcionalidade. Para Silva “toda restrição proporcional é constitucional”.<sup>2</sup>

Para privilegiar o mecanismo de defesa dos Direitos Fundamentais, surge a teoria do limite dos limites (Schranken-Schranken), em que há de se colocar parâmetros para delimitar cada restrição que é feita a um direito fundamental. Dessa forma, qualquer limitação deve respeitar o núcleo essencial desses direitos<sup>3</sup>. Ainda há uma outra exigência para a restrição, que é a necessidade de clareza e precisão na limitação, para prestigiar a segurança jurídica, não se considerando como legítimas restrições implícitas ou sub-reptícias. Outrossim, veda-se limitações casuísticas que possam gerar discriminações desarrazoadas.

Ademais, as limitações devem ser proporcionais, e em conformidade com seus subprincípios.

O conceito de limites dos limites (Schranken-Schranken) indica as restrições para os poderes públicos (legislador) quando o mesmo restringe o exercício de direitos fundamentais e nele, como já salientado incluem: a reserva do parlamentar, o princípio da proporcionalidade (proibição do excesso – *Übermassverbot*) – a garantia do conteúdo essencial (art. 19, §2º, da Lei Fundamental); - a proibição de leis casuísticas (art. 19, §1º, alínea 1); - o dever de clareza e plena determinação do suporte fático e da consequência jurídica (princípio da determinação – *Bestimmtheitsgrundsatz*), PIEROTH/SCHLINK<sup>4</sup>

A nossa Corte Constitucional já teve a oportunidade de se debruçar sobre esta teoria, mais recentemente no Mandado de segurança nº. 33.340, cujo relator foi o Ministro Luiz Fux, em que o Supremo Tribunal Federal sedimentou que o envio de informações ao Tribunal de

---

<sup>2</sup> SILVA, 2009, p. 206.

<sup>3</sup> Quanto ao núcleo essencial do direito fundamental, surgem duas teorias. A primeira delas, a teoria absoluta do núcleo, nesses termos, o núcleo essencial independe de contextualização, sendo determinado e inquestionável para o legislador. A outra teoria, é a chamada teoria relativa do núcleo, em que o núcleo essencial vai depender de situações concretas, vindo a ser definido caso a caso.

<sup>4</sup> MILLER, 1999 *apud* TORRES, Heleno Taveira.. **Direito tributário internacional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001., p. 65.

Contas da União relativas a operações de créditos originárias de recursos públicos não é coberto pelo sigilo bancário, sendo, o acesso a tais dados, imprescindível à atuação do Tribunal na fiscalização das atividades do BNDES. O Ministro Luiz Fux mencionou, na discussão, a teoria da “restrição das restrições”, ou teoria do limite dos limites, como base para essa decisão.

## *1.2. Sigilo como garantia fundamental*

Não há situação de equivalência entre direito e garantia fundamental, não sendo, portanto, expressões sinônimas. Assim o é porque não basta que o direito exista, mas que sejam assegurados meios que o garantam quando estiver prestes a ser violado.

Os direitos teriam caráter declaratório, enquanto as garantias teriam caráter assecuratório. Ao mesmo tempo em que a Carta Magna declara direitos aos destinatários, ela assegura mecanismos de proteção e defesa àqueles direitos.

A Constituição da república traz em seu bojo o direito à inviolabilidade da intimidade, da vida privada e da honra e imagem das pessoas. É inevitável reconhecer a conexão que existe entre esses direitos alocados no art. 5º, X, da Constituição com a inviolabilidade do sigilo preconizada no art. 5º, XII. Não custa olvidar a relatividade de todos os direitos e garantias fundamentais especificados no texto constitucional.<sup>5</sup> Dessa forma, é certo que o sigilo bancário pode ser quebrado por ordem judicial e, ainda, pelas Comissões Parlamentares de Inquérito.

É possível perceber, portanto, que o sigilo bancário e de dados, é uma proteção para o cidadão contra os possíveis abusos do poder público. Fazendo com que a sua quebra seja uma situação excepcional, justificada, trazendo uma perspectiva axiológica a essa compatibilização.

Partido deste pressuposto de relatividade dos direitos e garantias fundamentais, o acesso da Receita Federal a dados protegidos pelo sigilo bancário é autorizado pelos arts. 5º e 6º da lei Complementar 105/2001, obrigando as instituições financeiras a fornecer-lhe informações acerca das “operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços”<sup>6</sup>

<sup>5</sup> A doutrina reconhece que existe um único direito no bojo do texto constitucional que poderia ser chamado de “direito absoluto”, a violação à tortura, inserida no art. 5º, III da CF (BRASIL, 1988).

<sup>6</sup> BRASIL. **Lei Complementar n.º 105 de 10 de janeiro de 2001**. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 11 de janeiro de 2001. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp105.htm). Acesso em: 11 jan. 2022.

art. 5º *caput*. Ao receberem as informações, as autoridades tributárias, conforme a Lei Complementar 105, têm a obrigação de manter o sigilo fiscal, abstendo de repassar a terceiros. art. 5º, §5º.

### ***1.3. Princípio da capacidade contributiva e da solidariedade***

Insta frisar que, o Supremo Tribunal Federal tem, em sua jurisprudência de maneira inequívoca, o entendimento de que os direitos fundamentais estão espalhados por todo o corpo da Constituição Federal, não se restringindo àqueles alocados no art. 5º, de modo que, por exemplo, as limitações ao poder de tributar, insertas na Magna Carta, seriam verdadeiras garantias fundamentais do contribuinte e, por conseguinte, seriam cláusulas pétreas.

O princípio da capacidade contributiva decorre do princípio da isonomia, vertente do Direito Constitucional e está disposto no art. 145, §1º, da Constituição, onde os tributos devem ser graduados “segundo a capacidade econômica do contribuinte”<sup>7</sup> art. 145, §1º. Embora o texto constitucional faça menção expressa à “capacidade econômica”, a doutrina alerta que foi um equívoco de expressão, em que a Constituição aludiu à “capacidade contributiva”. Há esse entendimento porque a capacidade econômica significa a potencialidade de bens e direitos que a pessoa possui, por outro lado, a capacidade contributiva significa a possibilidade de a pessoa contribuir para o Fisco, sem afetar o mínimo existencial.

Assim, tem-se que, o mínimo existencial é um limite negativo, patamar inaugural<sup>8</sup> à capacidade contributiva, sendo enxergado pela doutrina majoritária como uma espécie de imunidade implícita na nossa Carta Magna. E assim o é, por tratar-se de uma imunidade ontológica.

Percebe-se, portanto, que a capacidade contributiva é a disponibilidade de meios econômicos de arcar com a tributação, concorrendo ao custeio das despesas públicas, assim como preconiza o princípio da solidariedade, em que todos devem arcar com uma fatia da suas disponibilidades econômicas para que o País possa arrecadar, concretizando uma justiça fiscal e para que possa repartir e diminuir as desigualdades sociais, realizando a justiça social.

---

<sup>7</sup> BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 11 jan 2022.

<sup>8</sup> Como outro lado da moeda, tem-se que o patamar máximo da imposição tributária, é aquele que obsta a tributação exasperada, ultrapassando demasiadamente a capacidade contributiva do sujeito passivo, tendo como premissa a vedação à utilização de tributos com efeitos confiscatórios (art. 150, IV, da CF).



Tem-se, dessa forma, que o mínimo vital, embora demonstrativo de capacidade econômica, não denota capacidade contributiva, razão por que é intributável.

### ***1.3.1. Aplicação do princípio da capacidade contributiva***

“O princípio da capacidade contributiva constitui critério fundamental de graduação dos impostos”<sup>9</sup>. Entretanto, cumpre ressaltar, que pairam divergências doutrinárias ao âmbito de sua aplicação, inclusive no que toca aos impostos extrafiscais, havendo doutrina que negue sua aplicação a estes impostos, devendo utilizar-se de outros critérios de comparação, como o princípio da necessidade, do mérito ou um outro<sup>10</sup>

Em que pese tal entendimento, o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado aos impostos extrafiscais, não como critério único, mas sempre deve ser considerado, uma vez que seria, no mínimo, um absurdo instituir algum imposto que não denote em alguma demonstração de capacidade contributiva.

Importante lembrar que o próprio Supremo Tribunal Federal, validou a aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas, no caso do julgamento pela improcedência da ADI nº 453, onde a Corte Constitucional considerou constitucional a taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários.

Tem-se que, o princípio da capacidade contributiva, tendo como vetor, o princípio da isonomia na esfera tributária, deve-se aplicar a todos os tributos, embora existam vozes em sentido contrário, para quem a capacidade contributiva é nascedouro exclusivo dos impostos. Contudo, sua aplicação deve ser ampla.

Por fim, ainda sobre a capacidade contributiva, é imprescindível compreender suas dimensões objetivas ou absolutas e subjetivas ou relativas. A capacidade contributiva como pressuposto objetivo, serve para nortear o legislador ao escolher a hipótese de incidência de determinado tributo, evitando que sejam escolhidos fatos que não demonstrem capacidade contributiva, já em seu aspecto subjetivo, o princípio se revela como um verdadeiro dosador, em que vai impondo limites à tributação propriamente dita.

<sup>9</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição Tributária Interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 68.

<sup>10</sup> TIPKE *apud* VELLOSO, 2012, p. 69.

### ***1.3.2. Direitos individuais dos contribuintes e fiscalização tributária***

O mesmo artigo que garante ao contribuinte uma tributação com base na capacidade contributiva, permite à administração tributária, para conferir efetividade a esses objetivos, identificar o patrimônio, o rendimento e as atividades econômicas dos contribuintes, tudo nos termos da lei e respeitando os direitos individuais dos mesmos.

Dessa forma, o constituinte demonstrou interesse em que a administração tributária investigue a realidade fática dos contribuintes para que dê efetividade ao princípio da capacidade contributiva e cumpra seu intuito fiscalizatório sem olvidar das garantias fundamentais, vedando sua violação, “o art. 145, §1º, da CF impõe que todos os direitos fundamentais do art. 5º sejam respeitados pela administração tributária”<sup>11</sup>. Ao lado da permissão ao Fisco, encontra-se uma verdadeira garantia ao contribuinte, surgindo como verdadeiro limitador à atuação estatal.

### ***1.4. A evolução do tema no supremo tribunal federal e na doutrina***

A lei Complementar nº 105 de 2001, garante o acesso da Receita Federal a dados protegidos pelo sigilo bancário, independentemente de decisão judicial art. 5º e 6º.<sup>12</sup>

Inicialmente, o Supremo Tribunal Federal, embora existissem várias Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade, ao se deparar com a questão, em 2010, em sede de recuso Extraordinário, sem repercussão geral, afastou essa possibilidade do Fisco ter acesso direto, sem ordem judicial, a dados bancários.

Sem embargo, em dezembro de 2010, a Corte rechaçou, por apertada maioria, a possibilidade de quebra de sigilo bancário pelo Fisco (ou de transferência, a ele, do sigilo, como preferem alguns), conferindo aos preceitos citados, interpretação conforme à Constituição, de modo a afastar a possibilidade de a fazenda Pública ter acesso a informações bancárias dos contribuintes sem prévia autorização judicial. Ficou vencido o posicionamento de que não haveria, na espécie, quebra de sigilo bancário, mas mera “transferência do dever

---

<sup>11</sup> Ibid., p. 82.

<sup>12</sup> BRASIL. **Lei Complementar n.º 105 de 10 de janeiro de 2001**. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 11 de janeiro de 2001. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp105.htm). Acesso em: 11 jan. 2022.

de manter o sigilo”, bem exposto no voto do Ministro Dias Toffoli, que abriu a inexistosa divergência.<sup>13</sup>

Note-se, portanto, que o Supremo Tribunal Federal, ao utilizar do método de interpretação conforme à Constituição, com uma sentença normativa, em um julgado individual, sem efeitos *erga omnes*, decidiu que a Fazenda Pública não poderia quebrar esse sigilo bancário isoladamente, sendo necessário que houvesse uma decisão judicial, e assim decidiu a Suprema Corte, porque a Fazenda Pública não teria uma equidistância de interesse quanto aos dados, como tem o Poder Judiciário.

Em que pese o entendimento do Supremo Tribunal Federal, vozes dissonantes do entendimento doutrinário, sempre se posicionaram pela possibilidade da quebra de sigilo por parte da Fazenda Pública, sem necessidade de autorização judicial.

A matéria atinente à obrigação das instituições financeiras é regulada, com maior detalhamento, pela LC 105/01, que determina a informação à administração tributária das operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços, com identificação dos titulares e dos montantes globais movimentados mensalmente e, mediante requisição no bojo de procedimento fiscal devidamente instaurado, que seja facultado o exame de documentos, livros e registros atinentes às respectivas movimentações. Note-se que o sigilo bancário não constitui um valor em si. Tem cunho meramente instrumental, só se justificando em função da proteção dos verdadeiros direitos fundamentais consagrados constitucionalmente. Não ostenta, de modo algum, caráter absoluto. Na quase totalidade dos países ocidentais, existe a possibilidade de acesso às movimentações bancárias sempre que tal seja importante para apuração de crimes e fraudes tributárias em geral. No Brasil, não é diferente. A possibilidade de quebra depende da análise do caso concreto, considerando-se as suas circunstâncias específicas e o princípio da proporcionalidade. Além disso, deve-se considerar que sequer ocorre propriamente uma quebra de sigilo, mas, isto sim, uma transferência de sigilo. Isso porque as informações sob sigilo bancário são repassadas ao Fisco, que tem a obrigação de mantê-las sob sigilo fiscal. O art. 198 do CTN é expresso no sentido de vedar a divulgação, por parte da Fazenda Pública, de informação obtida em razão do ofício sobre situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios.<sup>14</sup>

<sup>13</sup> VELLOSO, 2012, p. 85.

<sup>14</sup> PAULSEN, 2014, p. 405. **Curso de Direito Tributário Completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado

Posteriormente, o Superior Tribunal de Justiça, por meio do Recurso Especial 1.134.665/SP, julgado pelo rito dos recursos repetitivos, consignou que a autoridade fiscal poderia solicitar diretamente das instituições financeiras, sem autorização judicial, informações sobre operações realizadas pelo contribuinte, requerendo extratos de contas bancárias. Para este Superior Tribunal, no âmbito de processo administrativo fiscal, para fins de constituição de crédito, é possível a requisição direta às instituições bancárias. O único óbice imposto foi de que essas informações colhidas pela Fazenda Pública não fossem utilizadas em desfavor do contribuinte em processo penal.

Posteriormente, o Supremo Tribunal Federal teve que se debruçar sobre a matéria novamente e, dessa vez, para acabar com as celeumas, o fez em decisão com eficácia *erga omnes*, porquanto decidiu por meio de Ações Declaratórias de Inconstitucionalidade (ADI 2390/DF, ADI 2386/DF, ADI 2397/DF E ADI 2859/DF, Rel. Min. Dias Toffoli, julgados em 24/02/2016) e por meio de Recurso extraordinário com repercussão geral (RE 601.314/SP, Rel. Min Edson Fachin, julgado em 24/02/2016). Nessa hipótese o Supremo revisitou seu antigo entendimento e, com um entendimento mais moderno e consentâneo com as evoluções das legislações alienígenas e com a dinamicidade das relações jurídicas, evitando que a vedação se torne um verdadeiro retrocesso diante, até mesmo de diversos compromissos internacionais assumidos pelo Brasil com vistas ao combate à sonegação fiscal e à lavagem de dinheiro, pronunciou-se pela constitucionalidade da Lei Complementar nº 105 de 2001, possibilitando que as autoridades e os agentes fiscais tributários de todos os entes da federação, possam requisitar, diretamente das instituições financeiras, sem o intermédio do Poder Judiciário, informações sobre as movimentações bancárias dos contribuintes, de modo que o art. 6º, da supracitada Lei, é dotado de constitucionalidade. Ademais, o Supremo Tribunal Federal, no mesmo sentido do entendimento do Professor Leandro Paulsen, considerou que sequer poderia ser chamado em efetiva quebra de sigilo bancário, uma vez que as autoridades tributárias deveriam manter resguardadas aquelas informações, transformando o que era sigilo bancário em sigilo fiscal, havendo, no caso, verdadeira transferência de sigilo, só podendo ser considerada efetivamente uma quebra de sigilo bancário, caso houvesse vazamento dessas informações da órbita fiscal para conhecimento de terceiros estranhos à administração tributária, violando a intimidade, a privacidade e o filtro acerca das informações que o particular e, no caso específico, o contribuinte, permite que as pessoas saibam ao seu respeito. Na mesma ocasião, a Corte considerou constitucional, também, o artigo 5º da mesma lei, que obriga as instituições financeiras a informarem periodicamente à

Receita Federal as operações financeiras realizadas acima de determinado valor.

O Supremo Tribunal Federal também elucidou que, para que Estados e Municípios se utilizem dessa obtenção de informações da Lei Complementar nº 105, é necessário que, semelhante ao que ocorreu com a União (Decreto Federal nº. 3.724/2001), aqueles entes editem decreto delimitando a atuação da administração tributária, impondo que haja pertinência temática entre a obtenção das informações e o tributo a que se refere a cobrança, que exista prévia notificação do contribuinte acerca da instauração do procedimento administrativo fiscal e dos demais atos que lhe sucederem, garantindo ao mesmo amplo acesso aos autos do processo e de todas as suas decisões, que haja uma sujeição do pedido de acesso a um superior hierárquico, que existam sistemas de segurança eletrônicos para certificar o registro de acesso e ainda instale-se mecanismos de apuração e para correção de eventuais desvios.

Ademais, a Corte fundamentou sua decisão, outrossim, com o princípio da capacidade contributiva, que, ao mesmo tempo em que é um óbice à Fazenda Pública perpetrar abusos, é um mecanismo de implementação de uma tributação justa, consentânea com a realidade da possibilidade de cada um de arcar com o ônus da tributação, sem ferir o seu mínimo vital.

Cumprido ressaltar, que o Supremo Tribunal Federal, diferentemente do Superior Tribunal de Justiça, não fez quaisquer ressalvas acerca da utilização dessas informações em processos penais, ou seja, não restringiu a atuação da administração fazendária quanto à busca das informações, levando a entender que, inclusive no caso de processos penais, é possível que as informações colhidas pela Receita Federal possam ser utilizadas.

### *1.5. Da transferência de sigilo e seus requisitos*

Conforme demonstrado quando da análise da evolução jurisprudencial do Supremo Tribunal acerca do tema, o que ocorre no caso em concreto não é uma quebra de sigilo bancário, mas uma transferência de sigilo.

Ademais, o próprio Supremo, ao julgar as Ações Diretas de Inconstitucionalidade, elencou alguns parâmetros indispensáveis a essa transferência de sigilo, tendo como paradigma a legislação infra legal federal, mais especificamente, o Decreto Federal nº. 3.724/2001, impondo que a Receita Federal só poderia analisar registros de

instituições financeiras e entidades equiparadas quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis. A Corte Constitucional considerou de suma importância a notificação prévia do contribuinte quanto ao procedimento e todos os atos que lhe forem subsequentes, garantindo amplo acesso aos autos, garantindo uma defesa ampla.

## **2. Fisco global: a transferência de sigilo entre estados nacionais**

O Código Tributário Nacional garante, em seu art. 199, que “a Fazenda Pública da União e dos Estados prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações”<sup>15</sup>. É possível esse intercâmbio de informações entre pessoas políticas, privilegiando o princípio da moralidade (art. 37, CF/88) e a cooperação entre os entes federativos.

Ademais, o artigo 199, em seu parágrafo único, permite que a Fazenda Pública federal “na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos”<sup>16</sup>

Tendo em vista a evolução e a dinamicidade das relações jurídicas, é necessário que os Estados nacionais, por meio de convênios, tratados, ampliem sua rede de conhecimentos das verdadeiras relações travadas pelos contribuintes, conhecendo minuciosamente a capacidade contributiva de cada um, retirando o véu de obscuridade e promovendo um Fisco globalmente integrado.

### **2.1. A ideia de um fisco global**

A noção de um fisco internacionalmente conectado, insurge como um novo paradigma do Direito Tributário, que sempre esteve muito vinculado à noção de soberania estatal e do princípio da territorialidade, em que a legislação tributária tem vigor apenas nos limites do território da pessoa política competente para a instituição da espécie tributária. Embora, o próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 102, admita a extraterritorialidade da norma tributária, desde que existam tratados ou convenções firmadas pela União.

---

<sup>15</sup> BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Brasília, DF: Presidência da República, 25 de outubro de 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em: 11 jun. 2022.

<sup>16</sup> BRASIL, 1966.

Os Estados soberanos têm o poder de estabelecer um sistema tributário autônomo, incidente dentro de seus próprios território – esse poder deriva-se da soberania estatal. São titulares, pois, de soberania fiscal, da qual decorre a competência tributária, que lhes permite instituir e cobrar tributos em relação às pessoas submetidas à sua jurisdição. Ocorre que, em algumas circunstâncias, fatos ocorridos no exterior podem acabar abrangidos pela soberania tributária de um outro Estado. Assim, seguindo a lição de Antônio Moura Borges, é possível afirmar que a competência tributária do Estado pode ser analisada a partir de seu âmbito de abrangência interno e internacional, considerando-se, de forma geral, que a competência tributária do Estados deve cingir-se às pessoas que, de alguma forma, com eles se relacionem e se beneficiem, ao menos de forma presumida, dos serviços que prestam.<sup>17</sup>

A ideia de conectar Estados Nacionais e suas legislações tributárias fica bastante evidente no que diz respeito a evitar a bitributação internacional, que ocorre quando um mesmo fato gerador dá ensejo a duas tributações por diferentes países. Ademais, é fundamental distinguir a bitributação jurídica da econômica.

A dupla, ou múltipla, tributação jurídica internacional ocorre quando o rendimento de um contribuinte é sujeito a imposto em duas ou mais jurisdições fiscais. Diferentemente, a dupla, ou múltipla, tributação econômica ocorre apenas quando o mesmo rendimento é tributado em mais que um Estado (e.g. tributação de lucros distribuídos).<sup>18</sup>

O fato de um sujeito passivo estar subordinado à tributação por mais de um Estado nacional, de fato, desestimula a circulação de riquezas e o investimento de pessoas físicas e jurídicas em determinado país. Tendo em vista essa situação, vários Estados começaram a celebrar tratados e convênios para minorar os efeitos da tributação múltipla.

Compreender a necessidade de um Fisco ligado internacionalmente, para que se evite a bitributação internacional e a erosão da base tributável, é estimular a circulação de riquezas, portanto, o crescimento econômico do país, sem desatentar ao risco de evasão de divisas, lavagem de dinheiro e sonegação fiscal.

<sup>17</sup> GONTIJO, 2014. **Bitributação Internacional: as medidas internas e internacionais para evitá-la ou diminuí-la**. Conteúdo Jurídico, Brasília

<sup>18</sup> TEIXEIRA *apud* GONTIJO, 2014. **Bitributação Internacional: as medidas internas e internacionais para evitá-la ou diminuí-la**. Conteúdo Jurídico, Brasília

Com essas medidas, o isolamento fiscal das nações, encasteladas em suas soberanias intransponíveis, chegou ao fim. Mais uma “cortina de ferro” que o mundo assiste à sua queda. Em tempos passados, como se sabe, os ordenamentos caracterizavam-se pela territorialidade das Administrações dos Estados, até por conta da escassa relevância da atividade econômica com amplitude internacional. Sequer a homologação das sentenças estrangeiras de execuções fiscais e a concessão às cartas rogatórias do *exequatur* em matéria tributária eram admitidas.

Surge, assim, o mais novo paradigma do Direito Tributário, o “Fisco Global”, pelo rompimento com a dogmática tradicional de soberania, ao se autorizar a realização de fiscalizações, notificações ou cobrança do crédito tributário.

Devido ao aumento da atividade econômica em escala mundial, a expansão da complexidade das legislações fiscais nacionais, problemas políticos de ordem econômica, incrementaram-se os fenômenos de evasão e de planejamentos internacionais agressivos, afora a chamada “concorrência fiscal danosa”<sup>19</sup>

## 2.2. Elusão, elisão e evasão fiscal

A Evasão ou somegação fiscal constitui um crime, uma vez que aquele responsável deixa de contribuir, injustificadamente, com a sua parte para a manutenção do Estado de direito. A Lei nº. 4.729/1965 previu, em seu art. 1º, as definições do que vem a ser sonegação fiscal e as respectivas penalidades, assim como a Lei nº. 8.137/1990, sujeitando o infrator às penas da lei, inclusive, privando-o de sua liberdade.<sup>20</sup>

*A sonegação (tax evasion em inglês; steuerhinterziehung em alemão) é sempre ilícita. Dá-se após a ocorrência do fato gerador e consiste na sua ocultação com o objetivo de não pagar o tributo devido de acordo com a lei, sem que haja qualquer modificação na estrutura da obrigação ou na responsabilidade do contribuinte.*

A fraude ocorre também posteriormente ao fato gerador e consiste na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos nos livros fiscais, com

---

<sup>19</sup> TORRES, Heleno Taveira. Brasil inova ao aderir às sofisticadas práticas do sistema do Fisco Global. **Revista Consultor Jurídico**, 08 jul. 2015a Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-jul-08/consultor-tributario-brasil-inova-aderir-praticas-sistema-fisco-global>. Acesso em: 11 jan. 2022.

<sup>20</sup> BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 28 de Dezembro de 1990. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm). Acesso em: 11 jan. 2022.



o objetivo de não pagar tributo ou de pagar importância inferior à devida. É crime definido pela lei penal<sup>21</sup>

Ademais, insta ressaltar que o Código Tributário Nacional permite o lançamento de ofício quando houver dolo, fraude ou simulação, conforme art.149.<sup>22</sup>

A elisão fiscal, não constitui crime e nem prática ilícita, isso porque, o sujeito passivo atua com vistas reduzir, de maneira legítima, a tributação que recai sobre ele, é o chamado planejamento tributário, em que, havendo mais de uma forma de se cumprir a obrigação tributária, o sujeito passivo opta por aquela que lhe é menos gravosa, dentre as diversas opções que lhe são propostas.

Elisão (*tax avoidance* em inglês; *steuerumgehung* em alemão; *elusione* em italiano) é a economia de imposto obtida pela prática de um ato revestida de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei. Os adeptos da interpretação lógico- sistemática e do primado dos conceitos do direito civil defendem a licitude da elisão: será lícita qualquer conceptualização jurídica do fato sujeito ao imposto, eis que a aptidão lógica do conceito para revestir juridicamente certos fatos repugna a ideia de abuso de forma jurídica. A tese da ilicitude da elisão, hoje em refluxo, defenderam-na os adeptos da consideração econômica do fato gerador e da autonomia do direito tributário, já que constituiria abuso da forma jurídica qualquer desconcordância entre a roupagem exterior do negócio e o conteúdo econômico que lhe corresponde. Na verdade a elisão ilícita se restringe ao abuso da possibilidade expressiva da letra da lei e do conceito de direito privado, decorrendo da necessidade de se evitar que o contribuinte manipule, pela interpretação, conceitos jurídicos abertos ou indeterminados; mas é sempre difícil de se caracterizar e o combate à ilicitude redundante, não raro, no emprego da analogia, inclusive pela jurisprudência, disfarçadamente, se não se faz na via legislativa por meio de conceitos determinados e cláusulas específicas<sup>23</sup>

Nota-se, portanto, que a elisão é apenas o planejamento tributário, uma situação legítima, não podendo corresponder a nenhum ilícito penal. Entretanto, cumpre ressaltar a teoria do propósito negocial, pela qual, qualquer planejamento tributário que tenha como único objetivo

<sup>21</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 209.

<sup>22</sup> BRASIL, 1966.

<sup>23</sup> TORRES, 1999, p. 209.

a redução de tributos, sem que haja qualquer motivação econômica que lhe impulse, é considerado abusivo e, portanto, passível de ser desconsiderado para que a norma tributária alcance a realidade dos fatos. Dessa forma, o planejamento tributário só seria válido, se existisse motivação extratributária.

A doutrina critica bastante a teoria do propósito negocial, isso porque, em um País com elevada carga tributária, como o nosso, que muitas vezes prejudica a livre iniciativa e livre concorrência, a redução dos tributos por meio de planejamento tributário lícito, leva à otimização da atividade empresarial, que acarretaria em mais circulação de riquezas e geração de empregos. Ademais, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 108, veda a tributação por analogia e, ao utilizar a teoria do propósito negocial o que a administração pretende é trazer à tributação um fato que não é considerado fato gerador da obrigação tributária. Por fim, a obrigação de vedar o planejamento tributário com intuito exclusivamente redutor de tributação, seria do Poder Legislativo, e não da Fazenda Pública.

Por fim, cumpre tratar acerca da elusão tributária, fenômeno considerado ilegítimo. É chamado planejamento tributário abusivo, em que há um abuso das formas, pelo qual o sujeito passivo visa a utilizar de meios ardilosos para que o negócio por ele efetivado tenha a aparência de outro, em que a tributação seja reduzida, ou até mesmo não ocorra. Esse fenômeno decorre da chamada jurisprudência dos interesses, desenvolvida na Alemanha pós-Guerra, com vistas a arrecadar mais, porque sempre foi disseminado que a tributação deveria se ater apenas ao núcleo do tipo, tudo o que estivesse nas bordas do núcleo, não era considerado fato gerador do tributo. Portanto, tendo este como pano de fundo, surge a teoria da interpretação econômica do fato gerador, em que importa mais a realidade econômica daquele fato, do que o aparente véu que encobre a situação.

O Código Tributário Nacional, inclusive, previu em seu corpo, a possibilidade de a autoridade administrativa desconsiderar negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, atentando para o procedimento que deve ser estabelecido em lei conforme art. 116<sup>24</sup>, parágrafo único. Entretanto a “norma antielisiva”, não trata de elisão fiscal, mas, propriamente de elusão fiscal e enquanto não regulamentada pela legislação ordinária, utiliza-se o Código Civil, em substituição a norma ordinária, no que tange à parte do abuso das formas e da simulação como vício do negócio jurídico. Isso porque, a elusão, a grosso modo, não passa de uma simulação.

---

<sup>24</sup> BRASIL, 1966.

Dissimular é ocultar, esconder, encobrir. Resta o Fisco, assim, autorizado a desconsiderar atos ou negócios jurídicos cujo conteúdo não corresponda à sua aparência e à real intenção do contribuinte.

Note-se que o artigo exige que o ato tenha o efeito de ocultar a ocorrência do fato gerador ou a natureza dos elementos que configuram a hipótese de incidência e que o ato tenha sido praticado com tal finalidade.

Faz-se necessário que o Fisco, ao invocar a desconsideração, justifique suficientemente sua decisão, demonstrando que o ato ou negócio foi realizado com a finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador.

A norma do art. 116, parágrafo único, do CTN remete à observância dos procedimentos “a serem estabelecidos em lei ordinária”. Mas o legislador ainda não se desincumbiu de tal mister.

Há muitas medidas de planejamento, algumas bastante corriqueiras e regulares, outras desdobrando para a sonegação.<sup>25</sup>

### ***2.3. A erosão da base tributária, transferência de lucros e preço de transferência***

A erosão da base tributável ocorre quando empresas multinacionais, beneficiando-se do sistema de tributação mais favorecida em determinado país, inclusive nos chamados paraísos fiscais, tentam driblar a tributação em outro local, reduzindo, significativamente, a sua carga tributária no país em que deveria oferecer à tributação, ou seja, transferem seus lucros a determinada sucursal com uma carga tributária menor, prejudicando todo o sistema tributário de um país em detrimento de outro.

A erosão da base tributária é uma problemática de envergadura internacional, tendo em vista a globalização e o desenvolvimento tecnológico, ficou cada vez mais fácil driblar os sistemas tributários.

No nosso país, a tributação dos lucros de pessoas jurídicas, tem como fundamento uma tributação em bases universais (*world wide income taxation*), em que se tributam todos os rendimentos e os ganhos de capital, independentemente de onde eles foram gerados. Tem como principal embasamento, o princípio da universalidade do imposto de renda, previsto na Constituição Federal, em seu artigo 153, §2º.

<sup>25</sup> PAULSEN, 2014, p. 278. **Curso de Direito Tributário Completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado

O artigo 74 da Medida provisória 2.1258/01<sup>26</sup> uniformizou o conceito de disponibilização dos lucros apurados no exterior para coligadas e controladas, considerando como disponibilizados na data do balanço no qual forem apurados, mesmo que não haja o efetivo repasse desses valores. Com essa medida, procura-se evitar, justamente, a erosão da base tributável em conformidade com o que dispõe a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Ocorre um deslocamento temporal para a disponibilização dos lucros e das rendas, fundamentado na extrema dificuldade de fiscalização dessa transferência em outro momento, não havendo qualquer alteração no que deve pagar, já que a legislação possibilita a compensação quando da chegada ao Brasil.

O Supremo Tribunal Federal, se deparou com o tema quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2588 e julgou pela inconstitucionalidade, com efeito *erga omnes* e vinculante que, quando se tratar de empresas coligadas e país sem tributação favorecida, o art. 74 é inconstitucional. Por outro lado, por não ter alcançado a maioria, quando se tratar de empresa coligada e disser respeito a país com tributação favorecida, ou seja, paraíso fiscal, a norma é constitucional. No caso das controladas, o artigo em tela, será sempre constitucional e, respectivamente, no caso de país com tributação favorecida, a decisão tem eficácia *erga omnes* e vinculante.

Insta frisar a decisão do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial 1.325.709 de 2014, em que no caso de empresa controlada, dotada de personalidade jurídica própria distinta da controladora, os lucros por ela auferidos seriam próprios e assim tributados apenas no país de seu domicílio, não se aplicando o artigo 74 da Medida provisória 2.158 de 2001. No ponto, cumpre frisar a posição vencida do Ministro Sérgio Kukina, para quem, o artigo 74 da Medida Provisória 2.158, bem como o artigo 43 do Código Tributário Nacional e o artigo 25 da Lei nº. 9.249 de 1995, não cuidam de tributar o lucro auferido por empresa estrangeira no Brasil, mas o lucro auferido no exterior por empresa brasileira, cuja tributação está regulamentada pela legislação interna brasileira.

Ademais, a alteração efetuada pela Medida Provisória supra-mencionada não alterou a forma de cálculo do valor do tributo, apenas alterou o momento em que se considera ocorrido o fato gerador. Ainda

---

<sup>26</sup> BRASIL. **Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.** Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/2158-35.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm). Acesso em: 11 jan. 2022.

é preciso considerar que a empresa coligada ou controlada é uma pessoa jurídica autônoma instituída em um país estrangeiro para desenvolver determinada atividade econômica naquele país, de modo que não sofrem influência da legislação brasileira, apenas têm relevância para o nosso sistema tributário se proporcionarem algum lucro à empresa nacional. Não sendo permitido que haja o aproveitamento dos prejuízos suportados no exterior com os lucros auferidos no Brasil, acarretando em uma dupla compensação. Essa compensação, inclusive, é vedada expressamente pela legislação brasileira no artigo 25, §5ª da Lei nº. 9.249/95<sup>27</sup>.

Não se pode olvidar que, quanto à tributação em bases universais, a Lei nº 12.973 de 2014<sup>28</sup> trouxe um novo regime.

Poucos meses após a sessão plenária do STF (10 de abril de 2013) em que se proclamou o resultado do julgamento da adi 2.588, O Executivo Federal remeteu ao Congresso Nacional a Medida Provisória 627, em cujos arts. 72 a 91 se desenhou um novo sistema de tributação dos lucros auferidos no exterior. As linhas mestras desse novo sistema de tributação foram definidas num claro movimento de diálogo institucional entre o Executivo e o STF, com a posterior participação do Legislativo Federal que converteu a MP 627 na Lei 12.973/14. Vejamos.

O STF chegou majoritariamente a três consensos mínimos a respeito da legislação anterior: (1) não se pode tratar com o mesmo regime de tributação o caso das investidas sediadas em paraísos fiscais e o caso das investidas sediadas em países com tributação, digamos, *normal*; (2) não se pode tratar com o mesmo regime de tributação o caso das investidas que sejam *controladas* das empresas nacionais e o caso das investidas que sejam *coligadas* das empresas nacionais; (3) não se pode aplicar a fatos passados uma nova configuração do aspecto temporal do fato gerador do imposto sobre a renda oriunda do exterior.

O consenso (1) descrito acima repercutiu claramente no desenho de diversos institutos do novo sistema de tributação de lucros no exterior. No novo sistema, os lucros relativos às empresas investidas

<sup>27</sup> 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. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm). Acesso em: 11 jan. 2022.

<sup>28</sup> BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, [...]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm). Acesso em: 11 jan. 2022.

situadas em países de tributação favorecida, que desfrutam de regimes fiscais privilegiados ou de regime de subtributação têm um regime tributário distinto do regime aplicável aos lucros relativos a empresas investidas que não se enquadram nas três situações antes mencionadas. A tributação dos lucros relativos a empresas investidas que não se encaixam nos casos acima mencionados, nem são controladas – direta ou indiretamente – por pessoas jurídicas em tais situações, pode se beneficiar do *regime opcional de consolidação* disciplinado nos arts. 78 a 80 da lei 12.973/2014, desde que outros requisitos sejam também atendidos. Esse regime de consolidação, que em princípio vigorará até o ano de 2022, permite que os prejuízos de uma investida sejam compensados integralmente com os lucros de outras investidas, compensação que não era permitida no regime anterior, do art. 74 da MP 2.158-35, revogado pela Lei 12.973.[...]

O consenso (2) descrito acima repercutiu claramente na nova política legislativa de diferenciar a tributação do lucro das coligadas da tributação do lucro das controladas situadas no estrangeiro (arts. 81 e 82 da Lei 12.973/14), como de resto indicou expressamente a própria Exposição de Motivos da MP, em seu item

82. No caso das controladas, seus lucros são tributados no ano em que forem auferidos, ao passo que, para as coligadas, a regra geral volta a ser a da tributação no ano em que os lucros são *disponibilizados* para a investidora brasileira. Essa regra geral somente deixará de ser aplicada nos casos em que a coligada estrangeira situa-se em países de tributação favorecida, desfruta de regimes fiscais privilegiados ou está sujeita a regime de subtributação, ou então é controlada – direta ou indiretamente – por pessoa jurídica sujeita a regime de subtributação, o que indica, neste particular, a influência conjunta, sobre a nova política legislativa, dos consensos do STF (1) e (2) acima mencionados.

O consenso (3) acima mencionado também foi levado em conta pelos Poderes Executivo e Legislativo, visto que o marco temporal do início de aplicação da nova sistemática foi definido *pro futuro*, respeitando-se, também, a regra constitucional da anterioridade tributária. Com efeito, editada a MP 627 em novembro de 2013, a incidência das novas regras sobre tributação de lucros no exterior foi postergadas para 1º de janeiro de 2015 (art.98 da MP 627 e art.119 da Lei 12.973/2014), a não ser para as empresas que optarem pela aplicação das novas normas a partir de 1º de janeiro de 2014 (art.95 da MP 627 e art.96 da Lei 12.973/2014).

Além da influência marcante dos consensos alcançados pelo STF no julgamento da ADI 2.588, o Direito comparado também influenciou a nova política de tributação dos lucros auferidos no exterior. Com

efeito, algumas características importantes das legislações *CFC* em vigor no mundo foram incorporadas ao sistema brasileiro.<sup>29</sup>

Nesse diapasão, não custa lembrar o conceito de paraíso fiscal, sendo aquele que oferece uma não tributação da renda ou uma tributação abaixo do normal, não tem um sistema de transparência quando à constituição, fiscalização e arrecadação do crédito tributário, dificultando, até mesmo, que outro país juridicamente interessado tenha acesso às informações daquele contribuinte.

Para a OCDE, são fatores-chave para a identificação de um paraíso fiscal: (a) a não tributação ou uma baixa tributação da renda, (b) a falta de troca de informações fiscais, (c) a carência de transparência, e (d) a inexistência de exigências quanto à realização de atividades empresariais substantivas. A seu turno, as características fundamentais de um regime fiscal privilegiado seriam:

(a) a não tributação ou uma baixa tributação da renda, (b) a falta de troca de informações fiscais, (c) a carência de transparência, e (d) o *ring fencing*, ou seja, a existência de regimes que excluam empresas residentes dos benefícios concedidos ou tenham como requisito a realização exclusiva de atividades no exterior<sup>30</sup>

Por fim, o preço de transferência é um controle artificial de preços para impedir a evasão de divisas entre dois países diferentes, estabelecido pela legislação tributária para que se pague o Imposto de Renda devido, é uma norma de ajuste do imposto sobre a renda. No Brasil, o preço de transferência é um preço fiscalmente arbitrado para a operação, sem mudar o fato contábil.

Existe, por parte da doutrina, um certo questionamento constitucional quanto aos moldes do preço de transferência no Brasil, uma vez que é estabelecido o preço fictício, e a ficção não é admitida no Direito Tributário.

Vê-se, pois, que o fim específico do novo regramento é evitar a transferência indireta (por intermédio dos preços pactuados) de lucros para o exterior, nas operações realizadas por pessoas vinculadas. Verificada a transferência indireta, promove-se na base calculada do imposto sobre a renda, no âmbito da relação jurídica inter-

<sup>29</sup> GODOI, Marciano Seabra de. *A nova legislação sobre tributação de lucros auferidos no exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do diálogo institucional estabelecido entre o STF e os Poderes Executivo e Legislativo da União* São Paulo: Dialética, 2015, p. 277. vol. 19.

<sup>30</sup> ROCHA, Sergio André. *Paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados: Análise de algumas questões controvertidas*. São Paulo: Dialética, 2015, p. 349. 19 vol.

subjetiva, instalada no conseqüente da regra-matriz de incidência desse imposto.

A rigor, a preocupação do legislador ordinário federal com os negócios realizados entre pessoas ligadas não é recente. Deveras, os artigos 72 e 73 da Lei 4.506, de 30 de dezembro de 1964, já elencavam hipóteses de distribuição disfarçada de lucros, em operações entre pessoas ligadas. A matéria é hoje regulada pelo Decreto-Lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e decreto-lei 2.065, de 26 de outubro de 1983.<sup>31</sup> (BARRETO, 2001, p. 113)

Note-se, portanto, a importância, sobretudo, da troca de informações entre Estados soberanos para combater os planejamentos tributários abusivos e a transferência de lucro com vistas a desoneração fiscal. Atentos a esse fenômeno, cada vez mais países vêm prevenindo em sua legislação métodos para evitar que os indivíduos ou as empresas utilizem de subterfúgios para driblar a fiscalização tributária. Ademais, os países seguem a tendência, e o Brasil também, global de facilitar a troca de informações sobre rendimentos, atividades financeiras dos contribuintes com o fito de averiguar se a realidade é consentânea com o que o que demonstram aos olhos do Fisco. Essa troca de informações, via de regra é firmada por meio de tratados.

#### *2.4. Tratados que impulsionam a cooperação entre administrações tributárias*

Nada obsta que um tratado internacional regule matéria tributária, inclusive, há previsão expressa no Código Tributário Nacional quanto a isso, que, quando internalizados, passam a integrar a legislação tributária<sup>32</sup> conforme artigo 96. Ademais, o artigo 98 reza que: “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”<sup>33</sup> conforme artigo 98.

Desse dispositivo, tiramos que os tratados, mesmo quando dispõem de modo distinto do que estabelecem as leis internas, deverão ser observados. Mas a referência feita pelo art. 98 à revogação da legislação tributária interna é imprópria. Quando o tratado estabeleça tratamento específico para determinados produtos, países ou

---

<sup>31</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preço de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 113.

<sup>32</sup> BRASIL, 1966.

<sup>33</sup> Ibid.



blocos, a lei interna geral continua aplicável aos demais casos. Com razão Regina Helena Costa, ao afirmar que “os tratados e convenções internacionais não ‘revogam’ a legislação interna o que de fato ocorre é que as normas contidas em tais atos, por serem especiais, prevalecem sobre a legislação interna, afastando sua eficácia no que forem conflitantes (critério da especialidade para a solução de conflitos normativos). Tal eficácia, portanto, resta preservada, para todas as demais situações não contempladas nos atos internacionais”. Ricardo Lobo Torres ainda esclarece que se trata de “suspensão da eficácia da norma tributária nacional, que readquirirá a sua aptidão para produzir efeitos se e quando o tratado for denunciado”. O art. 85-A da Lei 2.212/91, acrescido pela Lei 9.876/99, dispõe no sentido de que “os tratados, convenções e outros acordos internacionais de que o Estado estrangeiro ou organismo internacional e o Brasil sejam partes, e que versem sobre matéria previdenciária, serão interpretados como lei especial”. Os tratados e convenções internacionais são firmados pela República Federativa do Brasil nas suas relações externas. [...] Há, ainda, inúmeras Convenções para evitar a bitributação da renda e a evasão, em que é acordado critério uniforme para que a tributação se dê apenas em um dos países, ou seja, só no de residência ou só no de percepção de renda.<sup>34</sup>

Nesse diapasão, é preciso destacar o tema central da agenda do G-20<sup>35</sup>, conhecido pela sigla BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), que é a erosão da base tributária e a transferência de lucros. Essa necessidade internacional de tratar acerca desta temática, advém da crise fiscal pela qual diversos países do grupo atravessam e para evitar a elusão tributária internacional.

Na semana passada, ampliaram-se sobremaneira os poderes das administrações tributárias no esforço contra a fraude fiscal internacional e os chamados “planejamentos tributários abusivos” (elusão tributária), com a reunião de Ministros do G20, em Lima, e entrega das propostas do *Base Erosion and Profit Shifting* (Beps), que visam a oferecer (i) “coerência” das normas internas de controle dos distintos países sobre as operações transnacionais elusivas, (ii) “substância” na relação entre a renda produzida e o vínculo com a jurisdição de cada país e de uma maior (iii) “transparência” e segurança jurídica para as relações entre Fisco e contribuintes.

<sup>34</sup> PAULSEN, 2014, p. 231. **Curso de Direito Tributário Completo**. 6a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado

<sup>35</sup> G-20 é uma abreviatura para um grupo formado por 19 países e a União Europeia que visam à cooperação desses países sobre assuntos financeiros e econômicos internacionais. O Brasil é membro do grupo.

Sobejam razões para este empenho. Estima-se que em virtude dos planejamentos com elusão tributária internacional verifica-se uma perda anual de arrecadação do Imposto sobre a Renda em torno de 5% a 10%, a variar segundo os países afetados. O Beps não apenas propõe-se a evitar estas perdas, como amplia a confiança no sistema econômico nacional, estimula o *compliance* e as regras de mercado, com competitividade equilibrada e redução de conflitividade.

Trata-se de momento histórico para a doutrina e a prática do Direito tributário Internacional, a conclusão, pela OCDE, dos estudos de preparação do Beps<sup>36</sup>

Embora o Brasil não faça, ainda, parte da OCDE, em 29 de maio de 2017, por meio de carta assinada pelos ministros das Relações Exteriores e da Fazenda, nosso país oficializou o pedido de ingresso na organização, configurando no primeiro passo no processo de adesão ao grupo.

Ao longo do tempo, as normas vigentes revelaram deficiências que criam oportunidade para a erosão da base tributária e a transferência de lucros. A erosão da base tributária e a transferência de lucros está relacionada principalmente às instâncias nas quais a interação das diferentes legislações tributárias leva a uma dupla não tributação, ou a uma imposição tributária inferior à ordinária. Está também relacionada com esquemas que atingem a não tributação ou uma tributação reduzida, através da transferência de lucros para fora das jurisdições nas quais ocorrem as atividades que geram esses mesmos lucros. A não tributação ou a baixa tributação não é por si só motivo de preocupação, mas torna-se motivo de preocupação quando associada a práticas que segregam artificialmente os rendimentos tributáveis das atividades que os geram. Ou seja, o que gera preocupações na política fiscal é que, devido às lacunas na interação dos diferentes sistemas tributários e, em alguns casos, devido à aplicação de acordos bilaterais para evitar a dupla tributação, os rendimentos gerados por atividades transnacionais possivelmente não são tributados em lugar nenhum, ou ficam indevidamente sujeitos à tributação inferior à ordinária.[...] Tal como requerido no recente relatório da OCDE *Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros* (OCDE, 2013a), este Plano de ação (i) identifica ações necessárias para enfrentar a erosão da base tributária e a transferência de lucros; (ii) estabelece prazos para a implementação

---

<sup>36</sup> TORRES, Heleno Taveira. A fiscalização Tributária ganha força no Fisco Global. **Revista Consultor Jurídico**, 14 out. 2015b Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-out-14/consultor-tributario-fiscalizacao-tributaria-ganha-forca-fisco-global>. Acesso em: 11 jan. 2022.

dessas ações; e (iii) identifica os recursos necessários e a metodologia adequada para implementar as ações<sup>37</sup>

A OCDE elaborou um Plano de ação para evitar a erosão da base tributária e a transferência de lucros, impedindo que indivíduos ou empresas driblem a fiscalização tributária e arrecadem valor menor que o devido ou, simplesmente, nada recolham aos cofres públicos.

Tendo em vista o problema internacionalmente considerado a OCDE elaborou um Plano de ações, que consiste em abordar alguns pontos desde a economia digital, reforço à elaboração de normas sobre as sociedades controladas, técnicas para limitar a erosão da base tributária através de dedução de juros e compensações financeiras, aumentar a transparência fiscal, por meio de acordos entre os países e colaboração dos mesmos, prevenindo também o a utilização abusiva dos tratados e convênios que evitam a dupla tributação, garantindo a realidade dos resultados dos preços de transferência.

1 – Abordar os desafios fiscais da economia digita [...] 3 – Reforçar as normas relativas às SEC. Desenvolver recomendações relativas à elaboração de normas sobre sociedades estrangeiras controladas[...] 4 – Limitar a erosão da base tributária através da dedução de juros e compensações financeiras. Desenvolver recomendações relativas às boas práticas para a elaboração de normas que visam à prevenção da erosão da base tributária através do uso de despesas de juros, como por exemplo o recurso a empréstimo de sociedades relacionadas ou terceiras, com o objetivo de obter deduções excessivas de juros para financiar a produção de um rendimento isento ou diferido, e outras compensações financeiras que são economicamente equivalentes ao pagamento com juros.[...] 5 – Combater de modo mais eficaz as práticas tributárias prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância. Reformular os trabalhos relativos às práticas tributárias prejudiciais, dando prioridade ao aumento de transparência, inclusive o intercâmbio espontâneo obrigatório no que diz respeito a decisões administrativas relativas aos regimes preferenciais, assim como a obrigação de requerer uma atividade substancial para qualquer regime preferencial.[...]8 – garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor: Ativos intangíveis. Desenvolver regras que impeçam a erosão da base tributária e a transferência de lucros através da transferência de ativos intangíveis entre membros de um mesmo grupo[...] 9 – garantir que os resultados dos preços de transferência

<sup>37</sup> OCDE. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. OECD Publishing, 2014. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>. Acesso em: 11 jan. 2022.

estejam alinhados com a criação de valor: riscos e capital. Desenvolver regras que impedem a erosão da base tributária e à transferência de lucros através da transferência de riscos entre membros de um mesmo grupo, ou da atribuição de uma fração excessiva do capital a membros de um mesmo grupo.[...] 10 – Garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor: outras transações de alto risco. Desenvolver regras que impeçam a erosão da base tributária e a transferência de lucros através de transações nas quais sociedades independentes jamais, ou raramente participariam.[...] 11 – Estabelecer metodologias para coletar e analisar os dados sobre os fenômenos econômicos da erosão da base tributária e da transferência de lucros e as ações para remediá-los. Desenvolver recomendações em matéria de indicadores da dimensão e do impacto econômico da erosão da base tributária e da transferência de lucros e assegurar a disponibilidade das ferramentas para monitorar e avaliar a eficácia e o impacto econômico das ações levadas a cabo para combate esse fenômeno de forma contínua.[...]12 – Exigir que os contribuintes revelem os seus esquemas de planejamento tributário agressivo. [...]Os trabalhos serão focados em esquemas tributários internacionais, onde se procurará definir de forma abrangente do conceito de “benefício tributário”, que possa englobar essas transações.[...] As normas a serem desenvolvidas incluirão o requisito de que todas as multinacionais proporcionem aos governos informação relevante necessária, sobre a repartição global dos lucros, sobre a sua atividade econômica e os impostos pagos nos diferentes países, de acordo com um modelo comum. [...]15 – Desenvolver um instrumento multilateral. Analisar as questões de direito tributário e direito público internacional estabelecidas pela elaboração de um instrumento multilateral, que permita ao país que o deseje, implementar as medidas adotadas no curso dos trabalhos relativos à erosão da base tributária e à transferência de lucros e, para retificar acordos bilaterais para evitar a dupla tributação.<sup>38</sup>

O plano de ação da OCDE inclui, entre seus objetivos, a troca de informações entre Estados soberanos, ou seja, um intercâmbio de informações fiscais, rompendo com a noção de territorialidade do Direito Tributário e a dogmática tradicional de soberania, permitindo uma maior efetividade na fiscalização, arrecadação tributária e cobrança do crédito tributário, ajustando a uma melhor praticabilidade da tributação, convergindo a noção de um Fisco Global, internacionalmente conectado, coerente com as complexidade das relações jurídicas atuais,

---

<sup>38</sup> OCDE, 2014.

com o aumento da tecnologia e o aumento da economia e com a crescente complexidade dos negócios.

Em 2015, o Brasil aderiu ao *Programa Foreign Account Tax Compliance Act (FACTA)*, que é um sistema controle e de troca de informações por instituições financeiras, das contas de correntistas nacionais ou residentes do outro País signatário, para os fins de intercâmbios espontâneos de informações, que podem ser automática ou a pedido. A adesão foi aprovada pelo Congresso Nacional pelo Decreto legislativo 146 de 2015, e é regulamentado pela Instrução Normativa nº.1.571 de 2015, prevendo que as instituições financeiras brasileiras são obrigadas a prestar informações de cidadãos ou empresas americanas à Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), em uma declaração eletrônica, denominada de “e-Financeira”, que conterà várias informações sobre as movimentações financeiras do cidadão, cadastro, abertura, ou seja, operações financeiras em geral. Posteriormente, a RFB encaminhará os dados contidos neste documento digital para a equivalente americana, qual seja, *Internal Revenue Service (IRS)* que, como uma via de mão dupla, se compromete a realizar o mesmo procedimento no que diz respeito aos cidadãos ou empresas brasileiras que tenham determinada conta bancária, de modo que as movimentações financeiras, operações de uma forma geral, seriam remetidas pelo governo americano à RFB que, dispondo desse arquivo, poderá fiscalizar, cobrar e arrecadar o respectivo crédito tributário que, porventura, pode ser devido por aquele contribuinte. Com essa parceria entre as Administrações Tributárias o cerco, para os sonegadores driblarem a fiscalização do Fisco, diminui consideravelmente. O que outrora era impossível de prever, dois países soberanos trocando informações acerca de seus contribuintes, atualmente já é uma realidade e em desenvolvimento cada vez mais avançado, tornando, dessa maneira, embora pareça contraditório, que o Estado aumenta sua soberania fiscal interna, fazendo com que seus tentáculos alcancem situações que, não fosse a colaboração do outro país signatário, seria muito improvável de se tributar, realizando o propósito de um país arrecadador que visa à uma justiça fiscal.

Esta reação começou com o combate aos planejamentos tributários mediante o uso de “paraísos fiscais” (*tax heavens*), como se vê do relatório OCDE *Harmful Tax Competiton – na Emerging Global Issue*, de 1998, que estimulava a introdução de leis internas de controle. Na sequência, a OCDE contribuiu para o aprimoramento das normas antielusivas (gerais e específicas) e a assinatura de convenções bilaterais com os “paraísos fiscais”, sob o Modelo *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters* (em geral, na forma de *Tax*

*information Exchange Agreement* – TIEA), ao tempo do surgimento do *Global Forum*, por volta do ano 2000. E, mais recentemente chega-se à mútua assistência com trocas automáticas de informações fiscais e financeiras, por convenções multilaterais, com intensa cooperação institucional, a exemplo do FATCA (EUA), da OECD com o BEPS (2013) e do *Global Forum*, que é a reunião informal de 128 países (OCDE, G20 e outros, incluídos “paraísos fiscais”).

[...] As instituições financeiras, nacionais ou estrangeiras, que não cooperarem ou cumprirem as regras de fornecimento de informações corretas serão oneradas em 30% sobre o montante integral de quaisquer transações financeiras realizadas nos EUA. Desde que foi aprovado, em 18 de março de 2010, já foram firmados 58 acordos no modelo IGA 1 e 7 no Modelo IGA 2.

No Brasil, o Congresso Nacional aprovou a adesão ao FATCA pelo Decreto Legislativo 146, de 26 de junho de 2015, cujo acordo foi firmado em 23 de setembro de 2014, e, após a adesão formal, viu-se regulamentado pela SRFB, no dia 3 de julho passado, pela Instrução Normativa 1571/2015. A primeira troca de informações encontra-se prevista para setembro de 2015.

Importante recordar que o Brasil, desde 2013, já mantinha em vigor um acordo para intercâmbio de informações tributárias (TIEA), mas que agora se vê aumentado nas suas possibilidades.

[...] Ao lado da convenção do FATCA, tem-se ainda a importantíssima Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal (*Multilateral Agreement o Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* – OECD), de 2011 que foi assinada por 66 países do G-20, da OCDE e Global Forum, e encontra-se em tramitação no Congresso Nacional (Mensagem 270, de 4 de setembro de 2014), no aguardo de aprovação. Esta Convenção opera com troca automática de informações tributárias e tem o propósito de combater a evasão fiscal internacional e a recuperação de bases tributáveis, nas suas múltiplas possibilidades (BEPS).

Em 21 de julho de 2014, a OCDE publicou a proposta de convenção *Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters* (AEOI). Esta Convenção, aprovada na reunião do G-20 de 2014, na Austrália, e que teve adesão imediata do Brasil, adotará o padrão *Common Reporting Standard*, à semelhança do FATCA, para intercâmbio automático de informação financeira entre os (atualmente) 1280 países do Global Forum, obtidas das instituições financeiras residentes em cada País e enviadas aos países de residência dos correntistas ou proprietários de fundos e outros<sup>39</sup>

---

<sup>39</sup> TORRES, 2015a.

Os direitos à intimidade e ao sigilo de dados podem ser excepcionados, com fundamento no princípio da proporcionalidade<sup>40</sup>. O que se tem, quando da transferência de dados bancários para a Fazenda Pública, não constitui quebra de sigilo bancário, mas uma transferência desse sigilo.

Quanto ao intercâmbio internacional dessas informações, também não há que se falar em inconstitucionalidade, principalmente porque existe uma disposição no CTN.

3. Basicamente, são as seguintes questões propostas:

a) poderia o Brasil trocar informações com outro Estado, a partir de tratado internacional, ainda que não se tenha interesse imediato na fiscalização e arrecadação de tributos, à luz do parágrafo único do art. 199 do CTN? e, b) poderia acordo internacional justificar instauração de processo administrativo tributário ou, ainda, justificar o encaminhamento de informações sigilosas para a Administração Fiscal do Estado interessado? Ambas as questões suscitam reflexões em torno da posição brasileira no que toca ao art. 26 da Convenção Modelo da OCDE.

4. O Brasil tem sido sistematicamente refratário à ampla aplicação de tal diretiva. No entanto, do ponto de vista institucional<sup>41</sup>, e de desenho de modelo normativo orientado para o desenvolvimento<sup>42</sup>, necessário que nossas posições sejam revistas, em ambiente de intensa cooperação internacional, especialmente em face de algumas tendências e ênfases que se tem presentemente, a exemplo da necessidade de avançarmos nos processos negociadores multilaterais e, em especial, na Organização Mundial do Comércio- OMC<sup>43</sup>, a par de tentativas nossas de inserção na própria OCDE. Há previsão semelhante na convenção modelo das Nações Unidas (art. 26) para se evitar a bitributação, ressalvando-se, no entanto, informações cuja revelação ameaçaria a ordem pública. No caso do modelo da ONU

<sup>40</sup> Em que pese existir uma tendência a negar como absoluto e justificante para qualquer ingerência do Poder Público sobre a vida dos particulares fundamentado no princípio da supremacia do interesse público, é preciso ponderar que, no caso concreto, embora o que a doutrina negue seja uma presunção apriorística deste princípio sobre os demais, é preciso perceber que o que existe não é a supremacia isolada do interesse público, mas um conflito entre direitos que devem ser compatibilizados. No caso em tela, teríamos o direito à intimidade e ao sigilo de dados em conflito com o dever de pagar tributos, o dever de honestidade e moralidade. Uma vez que, quando um direito é utilizado para mascarar atos ilegítimos, não pode, sequer, ser chamado de direito

<sup>41</sup> Nota 1 ao parecer: Cf NORTH, Douglass C. **Institutions, Institutional Change and Economic Performance**, New York: Cambridge University Press, 2007.

<sup>42</sup> Nota 2 ao parecer: Essa concepção remonta a teorias que **Relmic Development: a critical appraisal**. New York: Cambridge University Press, 2006. Verificar também SEN, Amartya. **Development as Freedom**, New York: Random Books, 1999.

<sup>43</sup> Nota 3 ao parecer: Cf. OLIVEIRA, Henrique Altemani de. **Política Externa Brasileira**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 264.

há especial atenção com informações referentes às transações relevantes implementadas por contribuintes dos países pactuantes<sup>44</sup>.

(...)

13. Devemos abandonar essa restrição. A inserção do Brasil num contexto internacional de cooperação e de transparência exige posição nossa mais firme, nesse sentido. Precisamos adotar o comando do item 5 do art. 26 do modelo da OCDE. Deve-se ter como referência, em geral, o modelo da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, bem como a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, especialmente com a modificação inserida no art. 198 do Código Tributário Nacional.

(...)

60. Como se vê, há disposição interna para que se agilizem modelos de trocas de informação, rompendo-se com o dogma liberal do sigilo absoluto, tanto na legislação, bem como na jurisprudência. De igual modo, pressão internacional exige postura mais rígida de nossa parte, pelo que necessário que abandonemos, imediatamente, as reservas indevidamente opostas ao art. 26 do Modelo de Convenção da OCDE. E concepção teórica justifica essa percepção, à luz da vontade e da representação na ordem internacional, tema em seguida tratado.

(...)

68. Por consequência, vencidas nossas restrições ao modelo convencional, o Brasil poderia permutar informações com outros Estados, ainda que não se tivesse interesse imediato do requerente, no que se refere à arrecadação e fiscalização de tributos. Isto é, pode-se dizer que a dicção legal *no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos* (parágrafo único do art. 199 do CTN, na redação da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001), se aplicaria a todos os Estados signatários do pacto, isto é, o Brasil tornaria seu o interesse do Estado requerente<sup>45</sup>

Em resumo, percebe-se que o Brasil avança, cada vez mais para um novo modelo de fiscalização, expressão cunhada por Heleno Torres como “Fisco Global”, com sua rede entrelaçando outros ordenamentos jurídicos para captar eventuais créditos tributários que estejam mascarados.

---

<sup>44</sup> Nota 4 ao parecer: United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: United Nations, Department of Economic and Social Affairs, 2001, p. 354.

<sup>45</sup> PGFN. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN nº 2458/2012**. 2012. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/24582012>. Acesso em: 11 jan. 2022.



### **3. Transferência de sigilo como técnica para evitar ilícitos tributários**

Como supramencionado, a transferência de sigilo consiste, basicamente, na transferência de informações financeiras dos contribuintes, pela instituição financeira, para a Fazenda Pública, que tem o dever de resguardar este sigilo, transformando o que outrora era sigilo de dados, em sigilo Fiscal.

Esse intercâmbio de informações além de auxiliar a Administração Tributária a combater o planejamento tributário abusivo, elusão tributária, ainda tem o efeito de prevenir e evitar a sonegação fiscal, seja pela dificuldade que o sonegador em potencial encontrará para driblar a Administração, seja pelo temor em receber uma sanção.

#### **3.1. Crimes fiscais**

A evasão fiscal consiste no ato de, deliberadamente, evadir-se do dever constitucional de pagar tributos, geralmente, após a ocorrência do fato gerador, utilizando de meios ardis ou fraudulentos para o desiderato.

É preciso observar que, diferentemente, das infrações tributárias, os crimes fiscais têm como pressuposto a responsabilidade subjetiva do autor, ou seja, não há que se falar em responsabilidade sem observar o elemento da culpa do agente, repelindo a ideia de responsabilidade objetiva, típica do regime de infrações tributárias.

#### **3.2. Infrações tributárias e suas implicações**

O descumprimento do dever de pagar tributos pode ter efeitos tanto na esfera administrativa e tributária, quanto na esfera penal, de forma que, a legislação tributária não poderia permanecer inerte aos avanços da tecnologia e da economia global, uma vez que, evitar o pagamento de tributos traz consequências e implicações graves à economia do país.

Infração subjetiva é aquela para cuja configuração exige a lei que o autor do ilícito tenha operado com dolo ou culpa (esta em qualquer dos seus graus). (...). As infrações objetivas, de outra parte, são aquelas em que não é preciso apurar-se a vontade do infrator. Havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a intenção do agente, dá-se por configurado o ilícito. (...) Sendo irrelevante o ânimo do devedor, não realizado o recolhimento até

o final limite final do prazo, incorrerá ele em juros de mora e multa de mora.

Ainda que o princípio geral, no campo das infrações tributárias, seja o da responsabilidade objetiva, o legislador não está tolhido de criar figuras típicas de infrações subjetivas. São elas a sonegação, a fraude e o conluio, além daquelas em que se eleger a culpa (nos aspectos da negligência, imprudência ou imperícia), como ingrediente necessário do tipo legal.

A legislação do IPI chegou a definir os três ilícitos dolosos (sonegação, fraude e conluio).

*Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

*I- Da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;*

*II- Das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.*

(...)

Bem parecida é a definição de fraude, também recolhida na legislação do IPI: *Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir seu pagamento.*

Nessa ideia de ilícito tributário subjetivo, temos o comportamento do infrator caracterizado pelo esforço deliberado no sentido de retardar ou impedir o acontecimento tributário, ou, ainda, tentando modificar ou excluir os traços peculiares à identificação daquele evento, tudo dirigido ao escopo de não pagar a quantia devida a título de imposto, de pagá-lo com redução, ou de diferir, no tempo, a prestação pecuniária. Para que se configure a fraude, o agente deve atuar de maneira dolosa. Consequentemente, identificado esse ilícito, a multa é agravada, dado o repúdio com que são tratadas as figuras nas quais o infrator age com intenção de se locupletar indevidamente, em prejuízo ao erário.

Observa-se que a sonegação pressupõe a ocorrência factual, ao passo que a fraude se opera em momentos que antecedem a efetivação do evento tributário.

A outra figura de infração de infração subjetiva, de natureza dolosa, é o conluio, assim relatado pela legislação do IPI: *Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos da sonegação ou da fraude.*

(...) Em todo caso, para que haja conluio, necessária se faz a presença de dois ou mais agentes, com personalidades distintas – pessoas físicas ou jurídicas, que concertam praticar a sonegação e a fraude, em benefício de uma, de algumas, ou de todas.

(...) O discripe entre infrações objetivas e subjetivas abre espaço a larga aplicação prática. Tratando-se da primeira, o único recurso que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, é concentrar razões que demonstrem a inexistência material do fato acoidado de antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constituintes. Cabe-lhe a prova, com todas as dificuldades que lhe são inerentes. Agora, no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou a culpa na compostura do enunciado descritivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexa entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente.[...] Tem-se configurada a fraude ou a simulação na hipótese de dolo comprovado [...]<sup>46</sup>

### *3.3. Transferência de sigilo e seus benefícios no âmbito das infrações tributárias*

A transferência de sigilo surge, principalmente, como uma técnica para frear o planejamento tributário abusivo e evitar o cometimento das infrações tributárias. É preciso classificar, portanto, a utilização dessa prerrogativa da Fazenda Pública como um meio extremamente eficaz de se evitar o abuso de direito, de se evitar o planejamento tributário ilegítimo, que visa a ludibriar o Fisco.

O conceito de abuso de direito vem sendo observado, no domínio tributário, na acepção que é apreendida pelos civilistas. Esta doutrina o considera como exercício anormal de um direito, que fará com que o ato abusivo seja considerado ato ilícito, devendo o seu autor reparar os danos daí advindos. O mesmo acontece com a noção de fraude à lei, assumida por ato jurídico que, “para burlar princípio cogente, usa de procedimento aparentemente lícito”. Ela altera de-

<sup>46</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 585-592, grifo nosso.

liberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir à incidência da norma. [...] Por este ponto de vista civilista, considera-se abuso de direito e fraude à lei toda forma contratual em “a) que existe, em termos objetivos, uma vantagem do contribuinte e um consequente prejuízo do Fisco, sob a forma de menor renda; e b) que a finalidade única da operação é subtrair recursos ao erário, reduzindo a base de cálculo ou evitando a realização do fato gerador através de uma atividade contratualmente fraudulenta, no plano civilístico”. Ora, sobre o primeiro aspecto, falar em vantagem do contribuinte e prejuízo do Fisco, sob a forma de menor renda, é considerar estritamente critérios econômicos e não jurídicos. A aproximação cognoscitiva que se pretender está fora do recorte que o Direito positivo atribui a seus fatos e, portanto, são notas que não podem ser consideradas como delimitadoras de um conceito jurídico.

Há que se tomar nota de que os antecedentes normativos, em qualquer subdomínio do direito, guardam, na multiplicidade de suas determinações, os recortes cognoscitivos que o próprio sistema normativo lhes imputa, não estando susceptíveis de interferências de outros universos, como o econômico. Aliás, oportuna a lição de Alfredo Augusto Becker: A doutrina da Interpretação do Direito Tributário, segundo a realidade economia, é filha do maior equívoco que tem impedido o Direito Tributário de evoluir como ciência jurídica. Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do Direito Tributário.<sup>47</sup>

Tudo no universo do Direito positivo, portanto, está sob a dependência dos critérios adotados pelo ordenamento jurídico que constrói o fato à sua maneira. Já em resposta ao item “b” apontado acima, pondera-se ainda que, no campo do Direito Tributário, todos os fatos vão seguir a gramaticabilidade própria deste subdomínio, respeitando imposições como Segurança Jurídica, estrita legalidade, tipicidade, todos orientados quanto à estrutura de repartição da competência tributária prescrita na Constituição Federal.[...]

No corpo desta temática, observando-se quadro conceptual do termo, o abuso de direito significa, portanto, norma produzida por particular, constituída no exercício de competência que excede as atribuições jurídicas que o Direito autoriza ao sujeito, identificando-o como incompetente naquela função, ao mesmo tempo que atribui ao ato caráter de ilicitude. Fraude à lei, por outro lado é a produção de norma ilícita, com feições de ato jurídico lícito, para fins de fugir à incidência normativa. A localização de um ou outro ilícito exige, como requisito essencial, norma válida no sistema, que, em termos objetivos, fundamenta a figura da ilicitude no

---

<sup>47</sup> BECKER, apud CARVALHO. 2010. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva

Direito. A partir do enunciado normativo válido é que o exegeta vai encontrar substrato para depreender desrespeito aos princípios constitucionais de (ii) segurança jurídica, (iii) certeza do direito (i), estrita legalidade e (v) tipicidade, em afronta direta à estrutura de repartição de competências tributárias realizada pela Constituição. Estão nesses elementos a figura do ilícito do abuso de direito e da fraude à lei<sup>48</sup>

É fundamental perceber que, em que pese vozes doutrinárias em contrário, compreender e evitar o abuso de direito, a elusão tributária, tomando como base a realidade econômica do contribuinte, não fere, de nenhuma maneira, a Constituição Federal. A uma, todos os direitos fundamentais dispostos no texto da Carta Constitucional são dotados de relatividade, não podendo blindá-los das interferências de outros princípios e outros direitos implícitos ou expressamente tratados na Constituição. A transferência de sigilo, como forma de evitar o abuso do direito de planejamento tributário, não só não fere o princípio da tipicidade tributária, como, no caso em concreto, privilegia o princípio da capacidade contributiva, fazendo com que o contribuinte apenas pague conforme a sua demonstração de riqueza real, sem atingir, por óbvio, o seu mínimo vital, dessa forma, quem demonstra maior riqueza e tenta mascarar este fato, deve ter seu negócio desconsiderado e levar à tributação a quantia efetivamente coerente com a riqueza movimentada. Percebe-se, portanto, que a transferência de sigilo, fazendo com que a Fazenda Pública tenha conhecimento da realidade dos fatos e traga ao cofre público a quantia efetivamente devida. A duas, não há que se compreender o Direito Tributário como uma ciência isolada das demais, alheia a própria realidade. O Direito tributário, principalmente, com base na Jurisprudência dos interesses, deixou de se ater a tipicidade tributária de maneira a desconsiderar a própria realidade, não há que se falar em tributação por analogia. O que ocorre é uma interpretação sistemática, uma interpretação econômica do fato gerador, já bastante disseminada pela doutrina em sentido global.

Este tipo de interpretação sofreu influência do Direito Alemão, e é utilizada por alguns juristas brasileiros no sentido de atribuir a lei tributária a existência do fato gerador e a respectiva compatibilidade das formas jurídicas, embora o Código Tributário não trate especificamente desse tipo de interpretação. Em Direito Tributário a interpretação econômica, seria um ato de conhecimento e também de vontade ao qual a autoridade fiscal, investida de poder, exigir o

<sup>48</sup> CARVALHO, 2010, p. 592-596, grifo nosso.

pagamento do tributo e efetivar o lançamento tributário com base na atividade econômica praticada pelo contribuinte, já que as leis tributárias têm natureza econômica. De acordo com Hugo de Brito Machado: a natureza econômica de tributação é importante para o intérprete da lei tributária, porque faz parte integrante do próprio conteúdo de vontade da norma, sendo elemento seguro de indicação do fim ou objetivo visado pela regra jurídica. Por outro lado, inspira um princípio prevalente em Direito Tributário, que é o da Capacidade Econômica, em função do qual se devem tanto o legislador como o intérprete orientar. Portanto, ao interpretar leis tributárias deve-se entender a realidade da norma e seus efeitos econômicos<sup>49</sup>

Não podemos, portanto, considerar inconstitucional as disposições antielusivas no Código Tributário Nacional e nas legislações esparsas. Uma vez que, elas traçam um novo momento no Direito Tributário, possibilitando à Fazenda Pública, tributar a realidade.

A possibilidade de o Fisco ter acesso às informações bancárias do contribuinte e de ser alertado, inclusive, em relação a operações financeiras acima de determinado valor, apenas reforça o princípio da capacidade contributiva, previsto na Carta Constitucional de 1988 e possibilita a existência de um Fisco mais forte, estratégico, que busque uma tributação justa, nem a mais nem a menos do que a realidade impõe.

#### 4. Conclusão

A transferência de sigilo como técnica para evitar a evasão fiscal e a elusão tributária, mostrou-se bastante eficaz, tanto o é, que o intercâmbio de informações tributárias, inclusive em âmbito internacional, está cada vez mais disseminado. Seguindo esta tendência mundial, o Brasil começou a aderir a tratados e convênios com este desiderato de transferir e receber informações acerca dos contribuintes dos países residentes, sem que com isso percam sua soberania.

A concepção de um Estado absolutamente soberano, sem interferências de outros países em âmbito de tributação, vem sendo relativizado com as elaborações de tratados e convênios pelos países para que haja esse intercâmbio fiscal internacional e que juntos consigam combater a

---

<sup>49</sup> AZEVEDO, Jeovana Costa de. **A interpretação econômica no Código Tributário Nacional**. Direito Net, 08 maio 2012. Disponível em: <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/7255/A-interpretacao-economica-no-Codigo-Tributario-Nacional>. Acesso em: 11 jan. 2022.

sonegação fiscal e a elusão tributária, eliminando a erosão da base tributável.

Como um novo paradigma do Direito Tributário, surge a noção de um Fisco Global, mundialmente conectado e cada vez mais forte no empenho de evitar as ações de criminosos fiscais, tendo em vista que a globalização está atingindo patamares outrora inimagináveis.

Em sintonia com o crescimento global da economia de maneira exacerbada e a evolução da tecnológica, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, a qual o Brasil pediu adesão recentemente, elaborou um plano de ação para evitar, justamente, a erosão da base tributária e a transferência de lucros para os chamados paraísos fiscais, em consonância com a tendência mundial, o Brasil assinou alguns tratados para proporcionar a transferência de sigilo internacional, para fins de cooperação das administrações tributárias, fazendo com que o Brasil receba informações de operações financeiras contribuintes brasileiros residentes em país estrangeiro e, em contrapartida, também remeta informações de operações financeiras de contribuintes estrangeiros residentes no Brasil. Um exemplo recente de um tratado desta envergadura é o *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA), assinado pelo Brasil e os Estados Unidos da América, em que os países abrem, em certo sentido, mão de suas soberanias fiscais e transladam informações tributárias de seus residentes.

A transferência de sigilo fiscal não viola os princípios constitucionais nem as garantias fundamentais do contribuinte, por outro lado, prestigia uma tributação mais justa e consentânea com a capacidade contributiva de cada um. Ademais, não há que se falar em direito fundamental a não pagar tributos. A transferência de sigilo mostra-se eficaz no desiderato de combater não só a evasão fiscal, mas também o planejamento tributário abusivo, uma vez que não há que se falar em direito fundamental, quando este direito é apenas um véu para mascarar o cometimento de fraudes e ilícitos, ou seja, direito não o é.

Sendo assim, conclui-se que, a transferência é um método eficaz necessário para que a Fazenda Pública alcance uma tributação justa.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AZEVEDO, Jeovana Costa de. **A interpretação econômica no Código Tributário Nacional**. Direito Net, 08 maio 2012. Disponível em: <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/7255/A-interpretacao-economica-no-Codigo-Tributario-Nacional>. Acesso em: 11 jan. 2022.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preço de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. Saraiva, 1963

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 11 jan 2022.

BRASIL. **Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001**. Regulamenta o art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas. Brasília, DF: Presidência da República, 11 de Janeiro de 2001. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2001/d3724.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/d3724.htm). Acesso em: 11 jan. 22..

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Brasília, DF: Presidência da República, 25 de outubro de 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em: 11 jun. 2022.

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 27 dez. 1990. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm). Acesso em: 11 jan. 2022.

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. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm). Acesso em: 11 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, [...]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm). Acesso em: 11 jan. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar n.º 105 de 10 de janeiro de 2001**. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 11 de janeiro de 2001. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp105.htm). Acesso em: 11 jan. 2022.



BRASIL. **Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.** Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/2158-35.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm). Acesso em: 11 jan. 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

GODOI, Marciano Seabra de. **A nova legislação sobre tributação de lucros auferidos no exterior (Lei 12.973/2014) como resultado do diálogo institucional estabelecido entre o STF e os Poderes Executivo e Legislativo da União** São Paulo: Dialética, 2015. vol. 19.

GONTIJO, Danielly Cristina Araújo. **Bitributação Internacional: as medidas internas e internacionais para evitá-la ou diminuí-la. Conteúdo Jurídico**, Brasília- DF, 2014. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/42476/bitributacao-internacional-as-medidas-internacionais-internacionais-para-evita-la-ou-diminui-la>. Acesso em: 23 fev. 2022.

NORTH, Douglass C. **Institutions, Institutional Change and Economic Performance**, New York: Cambridge University Press, 2007.

OCDE. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros.** OECD Publishing, 2014. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>. Acesso em: 11 jan. 2022.

OLIVEIRA, Henrique Altemani de. **Política Externa Brasileira.** São Paulo: Saraiva, 2005.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo.** 6a ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014

PGFN. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Parecer PGFN nº 2458/2012.** 2012. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/24582012>. Acesso em: 11 jan. 2022.

ROCHA, Sergio André. **Paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados: Análise de algumas questões controvertidas.** São Paulo: Dialética, 2015. 19 vol.

SEN, Amartya. **Development as Freedom**, New York: Random Books, 1999.

SILVA, Virgílio Afonso. **Direitos Fundamentais, conteúdo essencial, restrições e eficácia.** São Paulo: Malheiros, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre a renda das empresas**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001

TORRES, Heleno Taveira. Brasil inova ao aderir às sofisticadas práticas do sistema do Fisco Global. **Revista Consultor Jurídico**, 08 jul. 2015a. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-jul-08/consultor-tributario-brasil-inova-aderir-praticas-sistema-fisco-global>. Acesso em: 11 jan. 2022.

TORRES, Heleno Taveira. A fiscalização Tributária ganha força no Fisco Global. **Revista Consultor Jurídico**, 14 out. 2015b Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-out-14/consultor-tributario-fiscalizacao-tributaria-ganha-forca-fisco-global>. Acesso em: 11 jan. 2022.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS e a contabilidade pública: reflexões sobre o RE nº 574.706/PR

---

*The exclusion of ICMS from PIS tax base and the public accounting: reflections on RE nº 574.706/PR*

Renato Adolfo Tonelli Júnior  
*Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.*  
*E-mail: tonelli.renato@rfb.gov.br*

**RESUMO:** O trabalho busca examinar qual o valor de ICMS a excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS, a partir da decisão do Supremo Tribunal Federal no RE nº 574.706/PR. Defende-se que o valor a ser excluído corresponde ao ICMS a recolher, com fundamento nas regras e nas orientações de contabilidade pública que tratam da contabilização da receita tributária, especialmente as relativas ao ICMS, argumento não enfrentado pela Suprema Corte no julgamento do precedente.

**PALAVRAS-CHAVE:** ICMS. PIS/COFINS. RE nº 574.706/PR

**ABSTRACT:** This paper aims to examine the amount of ICMS that has to be excluded from PIS and COFINS tax basis, according to Brazilian Supreme Court decision on RE nº 574.706/PR. It is argued that the correct exclusion represents the payable amount of ICMS, based on public accounting rules, especially the accounting of ICMS as a tax revenue, argument not faced by the Brazilian Supreme Court on the leading case.

**KEYWORDS:** ICMS. PIS/COFINS. RE nº 574.706/PR

## 1. Introdução

O tema da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS tem se mostrado um dos mais controvertidos no atual cenário de disputas envolvendo a Administração Tributária e os contribuintes, tanto no âmbito administrativo, quanto no âmbito judicial.

O julgamento pelo Supremo Tribunal Federal do RE nº 574.606/PR, sob a sistemática da Repercussão Geral, ao contrário do que poderia parecer, não trouxe definição e nem pacificação das discussões sobre a matéria.

Pelo contrário, diante da indefinição dos contornos e dos limites da tese firmada no Tema nº 69 da Repercussão Geral, verificou-se a multiplicação das discussões concretas envolvendo o tema através da proliferação das denominadas “teses filhotes”<sup>1</sup>, bem como do debate acerca da “parcela” do ICMS a ser excluída, da possibilidade de realização do ajuste do valor do crédito da não-cumulatividade do PIS/COFINS *etc.*

A depender do posicionamento adotado em relação a esse último ponto, há consequências no deslinde de temas como revisão de débitos inscritos em DAU, a análise do direito creditório pleiteado em PER/DCOMPs, liquidação de decisões judiciais referentes à repetição de indébito tributário, dentre outros, apenas para citar alguns.

A questão sobre o montante de ICMS a ser excluído, a despeito de definida no julgamento dos Embargos de Declaração no RE nº 574.606/PR, pode não ter sido a melhor.

O presente artigo tenta demonstrar que a parcela a ser excluída da base de cálculo das contribuições é o valor do ICMS a recolher, tendo-se em vista as regras e as orientações de contabilidade pública que tratam da contabilização da receita tributária, especialmente as relativas ao ICMS.

Em resumo, propõe-se uma contribuição para o debate sobre o tema, a partir de uma perspectiva distinta, salvo melhor juízo, daquela até então abordada pela dogmática.

## 2. O decidido no RE nº 574.706/PR e os Embargos de Declaração opostos pela União

O Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE nº 574.706/PR, firmou, sob a sistemática da Repercussão Geral (Tema

---

<sup>1</sup> Exemplificam-se os seguintes temas: exclusão do ISS da base de cálculo do PIS/COFINS, exclusão do ICMS da apuração do IRPJ/CSLL pelo lucro presumido, exclusão do ICMS do IPI, exclusão do ICMS do FUNRURAL, exclusão do ICMS da apuração do SIMPLES NACIONAL, exclusão do ICMS da CPRB *etc.*

nº 69), a seguinte tese: “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”.

Trata-se de tema que já vinha sendo objeto de discussão no âmbito do Supremo Tribunal Federal, notadamente no RE nº 270.785, processo não afetado à repercussão geral, julgado em 2014 e no qual houve decisão favorável à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições.

Soma-se a ADC nº 18, que restou prejudicada em 2018 diante da decisão proferida no RE nº 574.706/PR, a despeito de ser ação do controle concentrado de constitucionalidade e ter sido ajuizada anteriormente à chegada do citado recurso extraordinário na Corte.

Não se trata, aqui, da sede adequada para realizar a reconstrução de cada um dos votos proferidos nessas diferentes ações<sup>2</sup>. O que se pretende, a partir da tese firmada, é examinar eventuais desdobramentos que dela advem, notadamente na prática tributária.

O resultado do julgamento do recurso extraordinário submetido à repercussão geral foi de 7 x 4, favoravelmente à tese da exclusão, embora, nas decisões, seja possível verificar a ausência de uniformidade a respeito do que essa tese da exclusão efetivamente significa.

Nesse sentido, verifica-se que o único voto que fez expressa menção à exclusão dos valores “destacados das notas fiscais” foi o do Min. Edison Fachin, apesar de ter votado no sentido contrário à possibilidade da exclusão<sup>3</sup>.

Os demais, contudo, seguiram o voto condutor da Rel. Min. Cármen Lúcia, que deu provimento ao recurso manejado pelo contribuinte e decidiu de forma genérica pela exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS<sup>4</sup>.

Esse ponto é muito significativo, pois denota que não houve definição expressa acerca do alcance da tese.

Tanto é assim que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, dentro do prazo legalmente previsto, manejou os respectivos Embargos de Declaração contra o acórdão, buscando, em breve síntese: (i) a rediscussão da tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal, no sentido da inadmissibilidade da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições; (ii) a definição de “qual ICMS” deve ser excluído da base de

<sup>2</sup> Sobre o tema, cf. DUQUE, Felipe. ICMS/PIS/COFINS: mutações vigorosas de entendimento. Jota: Opinião & Saúde, 10 dez. 2019. Disponível em: [www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/icms-pis-cofins-mutacoes-vigorosas-de-entendimento-10122019](http://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/icms-pis-cofins-mutacoes-vigorosas-de-entendimento-10122019). Acesso em: 14 jan. 2022.

<sup>3</sup> Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 574.706/PR. Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 15 mar. 2017, DJe 02 out. 2017. fls. 44/45.

<sup>4</sup> Idem, fls. 27, 80, 86, 107 e 195.

cálculo das contribuições, ou seja, o destacado das notas fiscais de saída ou o ICMS “a pagar”; e (iii) a apreciação do pedido de modulação dos efeitos da decisão, na forma do artigo 27, da Lei nº 9.868/99<sup>5</sup>.

O recurso foi julgado em 13/05/2021, com a definição de que a parcela do ICMS a ser excluída da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o ICMS destacado nas notas fiscais de saída da empresa e com a modulação dos efeitos da decisão, a partir de 15/03/2017, ressaltando-se as ações judiciais e os requerimentos administrativos apresentados até a data.

### **3. O montante a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS: o valor do ICMS a recolher**

#### **3.1. Considerações gerais**

Em que pese o teor da decisão do Supremo Tribunal Federal, importa destacar a existência de posicionamento no sentido da impossibilidade de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Argumenta-se que esse montante corresponde a preço embutido na mercadoria vendida e que, portanto, é repassado ao consumidor final, representando, sim, faturamento, base de cálculo das contribuições na forma do art. 195, § 1º, I, da CF/88. Assim como que há legitimidade nas opções legais que definem o conceito de receita bruta e de faturamento<sup>6</sup>.

Sobre a exclusão propriamente dita, cabem algumas considerações.

A operacionalização da exclusão do tributo estadual passa pela compatibilização da apuração de dois tributos sujeitos a regimes distintos: enquanto o ICMS tem incidência sobre operações singulares, compensando-se o montante devido com os créditos apurados em decorrência da incidência nas etapas anteriores da cadeia produtiva (art. 155, II, § 2º, I, da CF/88 e arts. 13, I, 19 e 20, da Lei Complementar nº 87/96), o PIS/COFINS tem como base de cálculo o faturamento/receita

---

<sup>5</sup> Cf. BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 574.706/PR**. Relator(a): Min. Cármen Lúcia, 15/ mar. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/embargos-pgfn-icms-pis-cofins.pdf>. Acesso em: 14 jan. 2022. Sobre as críticas ao pleito de modulação dos efeitos da decisão, cf. GRUPENMACHER, Betina. O imbróglio da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. **Revista Consultor Jurídico**, 25 ago. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-ago-25/opiniao-exclusao-icms-base-calculo-pis-cofins>. Acesso em: 14 jan. 2022.

<sup>6</sup> Cf. MENDES, Gilmar Ferreira. O STF e a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS. **Revista da PGFN**, Brasília, v. 4, n. 2, jul./dez. 2014. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.144.469/PR**. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. P/ Acórdão Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, j. 10 ago. 2016. DJe 02 dez./2016. que, à época, em sede de recurso repetitivo julgou válida a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições.

do mês (art. 195, I, *b*, da CF/88, a Lei nº 9.718/98, na apuração cumulativa, e as Leis nº 10.627/02 e 10.833/03, na apuração não-cumulativa).

Além disso, a não-cumulatividade desses tributos é igualmente distinta: no ICMS, trata-se de uma imposição constitucional (art. 155, § 2º, I, da CF/88), em que há o creditamento do valor destacado da nota fiscal da operação anterior<sup>7</sup>; no PIS/COFINS, a apuração não-cumulativa é uma faculdade atribuída ao legislador pela Constituição Federal (art. 195, § 12, da CF/88), cujos créditos passíveis de desconto na apuração representam as hipóteses expressamente previstas em lei, como insumos utilizados na produção, energia elétrica, depreciação de bens do ativo imobilizado *etc.* (art. 3º, das Lei 10.637/02 e 10.833/03)<sup>8</sup>.

Essas considerações podem levar à existência de dificuldades na operacionalização dos cálculos de exclusão, pois pode ser que uma determinada operação dê direito a crédito para o ICMS, mas não para o PIS/COFINS. Ou vice-versa. E isso deveria ter sido levado em consideração pela Suprema Corte.

No entanto, essa questão relativa ao cálculo dos créditos de ICMS dentro da sistemática da não-cumulatividade das contribuições acabou não sendo tratada no julgamento dos Embargos de Declaração, nos quais, em resumo, houve apenas a definição de que o ICMS destacado das notas fiscais de saída da empresa é que devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS.

### ***3.2. ICMS e a contabilidade pública: o que o Estado da Federação e o Distrito Federal contabilizam como receita tributária?***

O Supremo Tribunal Federal considerou como argumento determinante para decidir pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS o fato de esse tributo não constituir receita do contribuinte, mas, tão somente, do Estado<sup>9</sup>, figurando o contribuinte, assim, apenas como um agente auxiliar do Estado, para arrecadar e para repassar ao ente tributante os valores de ICMS.

<sup>7</sup> Sobre a não-cumulatividade no ICMS, cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Imposto sobre circulação de mercadorias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, BRITO, Edvaldo Pereira (orgs.). **Direito tributário: impostos estaduais**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 910. Coleção doutrinas essenciais v. 4. Publicado originalmente em Revista dos Tribunais. RT 399/45. jan. 1969.

<sup>8</sup> Em sentido contrário, defendendo no PIS/COFINS uma sistemática de não-cumulatividade idêntica à do ICMS e do IPI, cf. TEDESCO, Paulo Camargo; SANTOS, Bruno Maciel dos. A não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, BRITO, Edvaldo Pereira (orgs.). **Direito tributário: impostos municipais e contribuições**. Coleção doutrinas essenciais v. 5. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 979.

<sup>9</sup> Cf. STF. *Op. Cit.* (nota 03), p. 17 (Cármem Lúcia), p. 84 (Luiz Fux), p. 107 (Marco Aurélio) e pp. 133/134 (Gilmar Mendes).

Em outros termos, os valores referentes ao ICMS não se incorporariam ao patrimônio da empresa porque destinados aos cofres públicos estaduais ou distrital<sup>10</sup>.

Esse é o argumento central da doutrina que se debruçou sobre o assunto e que defende a exclusão<sup>11</sup>.

Essa ideia fundamenta-se na clássica noção trazida por Aliomar Baleeiro que diferencia “entradas” e “receitas”, no sentido de que somente esta ingressa no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo<sup>12</sup>.

Utilizando-se como premissa o argumento determinante do julgado, para examinar qual parcela do ICMS é passível de exclusão da base de cálculo das contribuições, será analisado *o que* os Entes Federados e o Distrito Federal entendem por receita de ICMS, a partir da perspectiva da contabilidade pública.

Para tanto, serão analisadas as disposições constantes da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/00), da Lei nº 4.320/64, do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, da Secretaria do Tesouro Nacional, assim como demais normas de contabilidade e orientações, emanadas pela Secretaria do Tesouro Nacional, que tratam do assunto.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 50, estabelece que a escrituração das contas públicas deverá obedecer às normas de contabilidade pública. Além disso, o § 2º do dispositivo prescreve que a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas ficará a cargo do órgão central de contabilidade da União.

Nesse sentido, a União editou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, por intermédio da Secretaria do Tesouro Nacional, que possui aplicação *obrigatória* às entidades do setor público, compreendidos: a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios, abrangidos todos os poderes, inclusive os Tribunais de Contas, as

---

<sup>10</sup> Cf. CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed., São Paulo: Malheiros: 2012. p. 666-667.

<sup>11</sup> Cf. ÁVILA, Humberto. O ICMS na Base do PIS e da COFINS: Incompetência, Iniquidade e Desigualdade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 195, p. 69-71, dez. 2011. PETRY, Rodrigo Caramori. Faturamento, receita e meros ingressos: a exclusão do ICMS e o IPI da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.151, p. 90-104, abr. 2008. COUTO, Márcio Lobianco Cruz. A exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins. **Revista de Direito Empresarial**, Curitiba. n. 6. jul./dez. 2006. CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Exclusão do ICMS da base de cálculo de tributos federais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.145, out. 2007. SEHN, Solon, **Regra-matriz da COFINS incidente sobre a receita bruta**. 287 f. Dissertação (Mestrado em Direito, área de Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 2005. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/8680/1/1-Texto-Completo.pdf>. Acesso em: 14 jan. 2022. p. 183.

<sup>12</sup> Cf. BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 18. ed. Forense, 2012, p. 147.



Defensorias Públicas e o Ministério Público, além de órgãos, secretarias, autarquias, fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, fundos, consórcios públicos e outras repartições congêneres integrantes das administrações direta e indireta desses entes políticos<sup>13</sup>.

Prossegue o documento indicando que “os requisitos obrigatórios relacionados ao reconhecimento, mensuração e evidenciação das transações e dos eventos nas demonstrações contábeis são especificados no MCASP”<sup>14</sup>.

Ademais, no caso de eventuais conflitos com outros atos normativos, deverão prevalecer as disposições do Manual, com aplicação subsidiária dos conceitos descritos nas demais normas, observada a seguinte ordem de preferência: a) Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) relativa ao assunto; b) Norma Brasileira de Contabilidade (NBC T 16.1 a 16.11), nas partes não revogadas; e c) Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) – Estrutura Conceitual<sup>15</sup>.

As normas de contabilidade pública diferenciam, em síntese, duas formas de contabilização da receita: (i) para fins de execução orçamentária e (ii) para fins de conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros da entidade.

Nos termos do artigo 35, da Lei nº 4.320/64, o registro da receita orçamentária ocorre no momento da *arrecadação* (regime de caixa), tendo-se em vista o do enfoque orçamentário da Lei e visando a evitar que a execução das despesas orçamentárias ultrapasse a arrecadação efetiva<sup>16</sup>.

Por outro lado, a mesma Lei, a partir de seu “Título IX – Da Contabilidade”, determina que as variações patrimoniais ocorridas devem ser evidenciadas, segundo o regime de *competência*<sup>17</sup>, sejam elas *independentes ou resultantes* da execução orçamentária, para fins de indicação do resultado patrimonial do exercício, o que se observa pela leitura dos artigos 85, 89, 100 e 104, da Lei nº 4.320/64.

Em outras palavras, os fatos modificativos do patrimônio da entidade devem ser levados à conta de resultado e as informações contábeis

<sup>13</sup> Cf. BRASIL, Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 8. ed., 2018. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:31484](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:31484). Acesso em: 14 jan. 2022. p. 21.

<sup>14</sup> Idem, p. 22.

<sup>15</sup> Ibidem.

<sup>16</sup> Idem, p. 50.

<sup>17</sup> Idem, p. 21.

devem permitir o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício<sup>18</sup>.

Assim, para fins de execução orçamentária, utiliza-se o regime de caixa para apuração das receitas; para fins de regime contábil, por sua vez, utiliza-se o regime de competência:

**Quadro 1 – Regimes da Contabilidade aplicada**

Regimes da Contabilidade Aplicada ao Setor Público <sup>19</sup>					
Regime Orçamentário			Regime Contábil (Patrimonial)		
Receita Orçamentária	Arrecadação	Lei nº 4.320/1964 art. 35	Variação Patrimonial Aumentativa	Competência	Res. CFC nº 750/93

Fonte: BRASIL, 2018.

A seguir, exemplo de lançamento contábil contemplando ambas as modalidades de regime, extraído do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público<sup>20</sup>:

“Por exemplo, a legislação que regulamenta o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) estabelece, de modo geral, que o fato gerador deste tributo ocorrerá no dia 1º de janeiro de cada ano. Nesse momento, os registros contábeis sob a ótica do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público são os seguintes: Lançamento no momento do fato gerador (dia 1º de janeiro): Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber (P)  
 C 4.1.1.2.x.xx.xx Impostos Sobre o Patrimônio e a Renda

Esse registro provoca o aumento do ativo e do resultado do exercício, atendendo ao disposto nos arts. 100 e 104 da Lei nº 4.320/1964. Na arrecadação, registra-se a receita orçamentária e procede-se à baixa do ativo registrado.

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)  
 C 1.1.2.2.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber (P)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar  
 C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

<sup>18</sup> Idem, p. 51.

<sup>19</sup> Idem, p. 51-52.

<sup>20</sup> Idem, p. 52.

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx    Controle da Disponibilidade de Recursos  
C 8.2.1.1.1.xx.xx    Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)”

Dentro dessa perspectiva do regime de competência, os ativos em geral devem ser mensurados pelo seu valor justo na data de aquisição<sup>21</sup>.

No que se refere a ativos decorrentes de relações tributárias, enquanto dos valores não forem efetivamente arrecadados, eles devem ser mensurados pela melhor estimativa de entrada de recursos para a entidade, que deve levar em consideração tanto a probabilidade de que esses recursos ingressem nos cofres públicos, quanto o valor justo dos ativos resultantes<sup>22</sup>.

Por esse motivo, a entidade deve “constituir um ajuste para perdas de créditos relativos a tributos”, de forma que a metodologia utilizada para cálculo dos ajustes “deve ser a que melhor reflita a real situação do ativo e deve ser evidenciada em notas explicativas”<sup>23</sup>.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público indica que o reconhecimento do crédito do crédito tributário tem como principal dificuldade a determinação do momento da ocorrência do fato gerador do tributo. Por essa razão, dentro da atividade tributária, é recomendada a utilização do momento do *lançamento* como referência para o respectivo reconhecimento<sup>24</sup>.

Dessa forma, os tributos devem ser analisados individualmente, de acordo com a modalidade de lançamento tributário aplicável, previstas nos artigos 147 a 150, do Código Tributário Nacional, quais sejam, de ofício, por declaração ou por homologação<sup>25</sup>.

Em outras palavras, o que se considera como receita do Estado para fins contábeis é o valor efetivamente lançado, seja ele decorrente de um lançamento de ofício ou de um lançamento sujeito à homologação da Administração Tributária, modalidades mais comuns verificadas na prática.

Esse valor, como já mencionado, pode estar sujeito a ajuste em função da probabilidade de eventuais perdas quando do *recebimento* respectivo, o qual se mostra determinante para fins de execução

<sup>21</sup> Cf. BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Instruções de Procedimentos Contábeis: IPC 02 – Reconhecimento dos Créditos Tributários pelo Regime de Competência**. 2013. Disponível em: <https://bit.ly/3roWg19>. Acesso em: 14 jan. 2022. p. 09.

<sup>22</sup> Ibidem.

<sup>23</sup> Cf. BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Op. Cit.* (nota 13), p. 233.

<sup>24</sup> Idem, p. 51.

<sup>25</sup> Idem, p. 232.

orçamentária, mas não para indicação do resultado patrimonial do ente público.

Especificamente no que diz respeito ao ICMS, trata-se de um tributo cujo lançamento, via de regra, dá-se por homologação, podendo também ser lançado de ofício caso sejam constatadas omissão ou inexatidão na respectiva apuração<sup>26</sup>.

Pelo fato de ser não-cumulativo, o cálculo do imposto devido é feito mensalmente mediante apuração do saldo devedor de ICMS a pagar, ou seja, após a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas etapas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal<sup>27</sup>.

Como consequência, os valores que são objeto de lançamento são aqueles informados como *a pagar* na declaração que constitui o crédito tributário<sup>28</sup>, sujeitos a homologação posterior por parte da Administração Tributária.

Ainda que posteriormente a Administração Tributária efetue algum lançamento de ofício suplementar, em face das informações constantes da declaração apresentada pelo contribuinte, isso não levará à desconsideração do lançamento contábil como receita anteriormente efetuado pelo Estado ou pelo Distrito Federal, a partir das informações constantes da declaração originalmente apresentada.

Esse lançamento posterior será igualmente contabilizado pelo ente público como receita de ICMS.

A arrecadação posterior – com ou sem influência da conta redutora da Variação Patrimonial – leva à baixa da conta “ICMS a receber” com conseqüente incremento da conta “Caixa e Equivalentes de Caixa”.

No caso de a arrecadação ocorrer apenas depois de os valores terem sido inscritos em Dívida Ativa, primeiramente há a reclassificação da conta “ICMS a receber” para “Dívida Ativa Tributária – ICMS” e, em seguida, a baixa desta conta com incremento da conta “Caixa e Equivalente de Caixa”.

Em todos os casos, para fins de execução orçamentária (art. 35, da Lei nº 4.320/64), há a baixa, ainda que parcial, da conta “Receita a Realizar” em contrapartida à conta “Receita Realizada”.

---

<sup>26</sup> Cf. BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Op. Cit.* (nota 21), p. 31.

<sup>27</sup> Cf., também com referência à sistemática do Direito Francês, NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Op. Cit.* (nota 07), p. 910.

<sup>28</sup> Com conclusão similar, relativamente ao valor da obrigação tributária a ser adimplida, cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O princípio da não-cumulatividade na Constituição Federal*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, BRITO, Edvaldo Pereira (orgs.). *Direito tributário : impostos municipais e contribuições*. Coleção doutrinas essenciais v. 5. 2ª ed, 2014. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, p. 920. Publicado originalmente na Revista Tributária e de Finanças Públicas – Rtrib 20/110, jul.-set./1997.

Os lançamentos contábeis acima indicados de maneira resumida encontram-se devidamente detalhados nas Instruções de Procedimentos Contábeis – IPC 02 – Reconhecimento dos Créditos Tributários pelo Regime de Competência, especificamente nas páginas 33/35.

A seguir reproduz-se fluxograma extraído do mesmo documento da Secretaria do Tesouro Nacional, que, pela clareza e pela didática, trata de todas as etapas envolvendo a ocorrência do fato gerador do ICMS, a constituição do crédito tributário pelo lançamento e a arrecadação efetiva, seja em sede administrativa ou judicial, mediante execução da dívida ativa, com os reflexos nos lançamentos contábeis acima descritos<sup>29</sup>:

Figura 1 - Fluxo ICMS



**Fonte:** Secretaria do Tesouro Nacional. **Instruções de Procedimentos Contábeis:** IPC 02 – Reconhecimento dos Créditos Tributários pelo Regime de Competência. 2013, p. 32

O que se conclui do quanto apresentado é que os *valores lançados* a título de ICMS correspondem ao montante contabilizado pelo Estado da Federação ou pelo Distrito Federal a título de receita tributária.

Dentro da sistemática do lançamento por homologação, especificamente no ICMS, ele corresponde ao montante *a pagar* informado na declaração que constitui o crédito tributário, sujeito à homologação da Administração Tributária.

<sup>29</sup> Cf. BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Op. Cit.* (nota 21), p. 32.

Note-se que eventual compensação de créditos decorrentes da não-cumulatividade, previamente à apuração do montante a recolher em determinado período, não transita pela contabilidade pública, diante do que é possível afirmar que não possui reflexos na contabilização das receitas tributárias do Estado ou do Distrito Federal, dado que as normas de contabilidade pública têm como ponto de partida os valores informados na declaração.

Independentemente da perspectiva orçamentária ou contábil, o valor do ICMS computado como receita do exercício pelo ente público *não é* obrigatoriamente aquele destacado nas notas fiscais de saída, mas, sim, aqueles objeto de lançamento sujeito à homologação, indicado como valor a pagar na declaração respectiva, passível, portanto, de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Em uma situação o valor do ICMS a pagar pode coincidir com o valor do ICMS destacado nas notas fiscais de saída: no caso em que o contribuinte não desconte os créditos da não-cumulatividade dentro do período de 5 (cinco) anos previsto no art. 23, parágrafo único, da Lei Complementar nº 67/96, e recolha, mês a mês, o montante integral, que será igual aos valores destacados nas notas fiscais.

Vale destacar entendimento que verifica na apuração do ICMS “o procedimento do acréscimo valorativo periódico para definição do tributo devido, com compensação das incidências do período anterior”, razão pela qual a compensação dos valores devidos nas etapas anteriores da cadeia de incidência seria obrigatória, sob pena de inconstitucionalidade<sup>30</sup>.

A despeito disso, admitida essa possibilidade, observe-se que o valor *será igual* ao valor do ICMS a pagar, o que, nos casos em que há desconto de crédito por parte do contribuinte, não ocorre.

Daí porque a questão da facultatividade do desconto de créditos<sup>31</sup> pelo contribuinte prevista na Lei não necessariamente invalida a conclusão de que o montante que representa receita tributária do ente público corresponde ao valor informado na declaração.

O mesmo raciocínio valeria para o caso em que o contribuinte sofresse uma autuação de ofício da fiscalização tributária do Estado ou do Distrito Federal: o montante objeto de imposição por meio de auto

---

<sup>30</sup> Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Op. Cit.* (nota 28), pp. 620/621.

<sup>31</sup> Cf., com conclusão em sentido contrário, TAKANO, Caio Augusto; GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; PRZEPIORKA, Michell. Ainda sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. *Revista Consultor jurídico*, 14 out. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-out-14/opinioao-ainda-exclusao-icms-calculo-piscofins>. Acesso em: 14 jan. 2022.

de infração também é contabilizado como receita tributária pelo ente público, com base nas regras acima descritas.

Diante disso, em tese, caso houvesse discriminação das competências com acréscimo na apuração do ICMS no auto de infração, esse valor poderia ser igualmente excluído da base de cálculo das contribuições.

Justifica-se, portanto, a adoção dos critérios da contabilidade pública para determinação do valor de ICMS que constitui a receita do Estado da Federação ou do Distrito Federal em virtude da existência de lei em sentido formal<sup>32</sup> prescrevendo a respectiva adoção.

Trata-se também de mecanismo vigente e convencionado, que abrange todos os integrantes da Federação e que consiste em critério de uniformidade e de segurança para definição, operacionalização e tratamento da receita tributária como um todo.

Seria desejável ao Supremo Tribunal Federal na tarefa de interpretação da Constituição estabelecer um entendimento que desse conformidade e coerência ao sistema, daí porque, nesse tema, a preferência pela adoção do critério contábil de tratamento das receitas de ICMS.

A exclusão dos valores destacados nas notas fiscais de saída de cada contribuinte inserido na cadeia econômica levaria à desoneração do PIS e da COFINS em montante superior ao total do ICMS devido ao Estado e ao Distrito Federal ao longo de todas as etapas produtivas.

Ademais, essa exclusão representaria a admissibilidade de múltipla incidência do ICMS sobre uma *mesma* parcela de riqueza, a qual, segundo o regime constitucional e legal vigente, deve ser tributada uma única vez ao longo da cadeia produtiva.

O entendimento que se defende tem fundamento na neutralidade que se almeja pela técnica da não-cumulatividade<sup>33</sup>, de forma que o valor de tributo que grave a última operação represente efetivamente a carga global incidente sobre as diferentes etapas, que é transferida ao consumidor<sup>34</sup> e, também, que seja a carga devida ao Estado ao longo do ciclo econômico.

Assim, a neutralidade na incidência do ICMS como meio de oneração da cadeia produtiva deve ser observada da mesma forma quando

<sup>32</sup> Cf. art. 50, § 2º, da Lei Complementar nº 101/00 e arts. 86 a 106, da Lei nº 4.320/64.

<sup>33</sup> Cf. DERZI, Misabel. Não-cumulatividade, neutralidade, PIS e Cofins e a Emenda Constitucional n. 42/2003. *Grandes Questões de Direito Tributário*, vol. 8. 2004, p. 346.

<sup>34</sup> Cf. SOUZA, Hamilton Dias de. *Princípio da não-cumulatividade e crédito de ICMS de bens do ativo fixo*. 6º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário. São Paulo: IOB, nov. 1997, p. 149.

examinada sob o aspecto da desoneração desse tributo da base de cálculo das contribuições federais.

Desse modo, a partir da premissa fixada no julgamento do Supremo Tribunal Federal, o que é relevante examinar para fins de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS é o valor que efetivamente constitui receita tributária do Estado ou do Distrito Federal, que, numa perspectiva da contabilidade pública, corresponde ao valor declarado como devido pelo contribuinte e/ou lançado de ofício pela Administração Tributária, ao contrário do quanto decidido no RE nº 574.706/PR.

#### **4. Conclusão**

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 574.706/PR – Tema nº 69, da Repercussão Geral, definiu que o ICMS destacado das notas fiscais de saída deve ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS.

Entretanto, ao invés de trazer pacificação para as controvérsias envolvendo a Fazenda Pública e os contribuintes, os conflitos e as discussões sobre o assunto permanecem vivos na seara administrativa e judicial, em virtude de pontos que não foram devidamente esclarecidos acerca do alcance da tese firmada e de teses derivadas da examinada.

O presente trabalho buscou demonstrar que, a partir da premissa teórica fixada no julgamento do Supremo Tribunal Federal, o que é relevante examinar para fins de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS é o valor que efetivamente constitui receita tributária de ICMS do Estado ou do Distrito Federal, o qual, numa perspectiva da contabilidade pública, corresponde ao valor declarado como devido pelo contribuinte e/ou lançado de ofício pela Administração Tributária.

Como consequência, admitir-se a exclusão de valor distinto representaria desconsiderar as regras que regem a contabilização pelos Estados e pelo Distrito Federal da receita tributária decorrente do ICMS, argumento não levantado pela União e nem enfrentado pela Suprema Corte na ocasião do julgamento.

Propõe-se, em resumo, uma contribuição para o debate sobre o tema, a partir de uma perspectiva distinta, salvo melhor juízo, daquela até então abordada pela dogmática que se propôs a examinar o assunto.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. O ICMS na Base do PIS e da COFINS: Incompetência, Iniquidade e Desigualdade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 195, dez. 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 18. ed. Forense, 2012

BRASIL, Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Instruções de Procedimentos Contábeis: IPC 02 – Reconhecimento dos Créditos Tributários pelo Regime de Competência**. 2013. Disponível em: <https://bit.ly/3roWgL9>. Acesso em: 14 jan. 2022.

BRASIL, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 574.706/PR**. Relator(a): Min. Cármen Lúcia, 15/ mar. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/embargos-pgfn-icms-pis-cofins.pdf>. Acesso em: 14 jan. 2022;

BRASIL, Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 8. ed., 2018. Disponível em: <https://bit.ly/3GRv6Cl>. Acesso em: 14 jan. 2022.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **REsp nº 1.144.469/PR**. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. P/ Acórdão Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, j. 10 ago. 2016. DJe 02 dez./2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 574.706/PR**. Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 15 mar. 2017, DJe 02 out. 2017.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. Exclusão do ICMS da base de cálculo de tributos federais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.145, out. 2007.

CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. 16. ed., São Paulo: Malheiros: 2012.

COUTO, Márcio Lobianco Cruz. A exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins. **Revista de Direito Empresarial**, Curitiba. n. 6. jul./dez. 2006.

DERZI, Misabel. Não-cumulatividade, neutralidade, PIS e Cofins e a Emenda Constitucional n. 42/2003. **Grandes Questões de Direito Tributário**, vol. 8. 2004.

DUQUE, Felipe. **ICMS/PIS/COFINS: mutações vigorosas de entendimento**. Jota: Opinião & Saúde, 10 dez. 2019. Disponível em: [www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/icms-pis-cofins-mutacoes-vigorosas-de-entendimento-10122019](http://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/icms-pis-cofins-mutacoes-vigorosas-de-entendimento-10122019). Acesso em: 14 jan. 2022.

GRUPENMACHER, Betina. O imbróglio da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. **Revista Consultor Jurídico**, 25 ago. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-ago-25/opiniao-exclusao-icms-base-calculo-pis-cofins>. Acesso em: 14 jan. 2022.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da não-cumulatividade na Constituição Federal. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva, BRITO, Edvaldo Pereira (orgs.). **Direito tributário: impostos municipais e contribuições**. Coleção doutrinas essenciais v. 5. 2. ed, 2014. São Paulo: Revista dos Tribunais. Publicado originalmente na Revista Tributária e de Finanças Públicas – Rtrib 20/110, jul.-set./1997.

MENDES, Gilmar Ferreira. O STF e a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS. **Revista da PGFN**, Brasília, v. 4, n. 2, jul./dez. 2014.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Impôsto sôbre circulação de mercadorias. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva, BRITO, Edvaldo Pereira (orgs.). **Direito tributário: impostos estaduais**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2014. p. 910. Coleção doutrinas essenciais v. 4. Publicado originalmente em Revista dos Tribunais. RT 399/45. jan. 1969.


PETRY, Rodrigo Caramori. Faturamento, receita e meros ingressos: a exclusão do ICMS e o IPI da base de cálculo das contribuições Cofins e PIS/Pasep. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.151, abr. 2008.

SEHN, Solon, **Regra-matriz da COFINS incidente sobre a receita bruta**. 287 f. Dissertação (Mestrado em Direito, área de Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 2005. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/8680/1/1-Texto-Completo.pdf>. Acesso em: 14 jan. 2022.

SOUZA, Hamilton Dias de. **Princípio da não-cumulatividade e crédito de ICMS de bens do ativo fixo**. 6º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário. São Paulo: IOB, nov. 1997.

TAKANO, Caio Augusto; GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; PRZEPIORKA, Michell. Ainda sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. **Revista Consultor Jurídico**, 14 out. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-out-14/opiniao-ainda-exclusao-icms-calculo-pis-cofins>. Acesso em: 14 jan. 2022.

TEDESCO, Paulo Camargo; SANTOS, Bruno Maciel dos. A não-cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva, BRITO, Edvaldo Pereira (orgs.). **Direito tributário: impostos municipais e contribuições**. Coleção doutrinas essenciais v. 5. 2. ed, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.



A incidência do imposto de renda sobre as subvenções: uma análise à luz do conceito de renda, da legislação do imposto de renda e da Jurisprudência do CARF

---

*The incidence of income tax on subsidies: an analysis on the concept of income, the income tax legislation and the jurisprudence of CARF*

Ricardo Monteiro de Barros Montezano

*Procurador da Fazenda Nacional em Osasco/SP.*

*Pós-graduado latu sensu em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas.*

*Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro.*

*E-mail: ricardo.montezano@pgfn.gov.br*

**RESUMO:** O presente artigo trata da incidência do imposto de renda sobre os valores recebidos a título de subvenção para custeio e de subvenção para investimento. O seu escopo é analisar os elementos teóricos e práticos que fundamentam a tributação das subvenções pelo imposto de renda. O ponto de partida do estudo será a demonstração das distinções entre as subvenções para custeio e as subvenções para investimento. A partir dessa distinção, será analisada a adequação de cada espécie de subvenção ao conceito de renda, bem como o tratamento dado a cada uma delas por parte da legislação do imposto de renda. Por fim, serão demonstrados os parâmetros estabelecidos pela jurisprudência do CARF para o enquadramento prático das subvenções recebidas perante a legislação do imposto de renda.

**PALAVRAS-CHAVE:** Subvenção para Custeio. Subvenção para Investimento. Imposto de Renda.

**ABSTRACT:** This article deals with the incidence of income tax on the amounts received as subsidies for funding and investment subsidies. Its scope is to analyze the theoretical and practical elements that underlie the taxation of the subsidies by the income tax. The starting point of this analysis will be the demonstration of the distinctions between subsidies for funding and investment subsidies. From this distinction, the adequacy of each of these types of subsidies to the concept of income will be demonstrated, as well as the treatment given to each of them by the income tax legislation. Finally, the parameters established by the *CARF* jurisprudence for the practical treatment of the subsidies received in the income tax legislation will be demonstrated.

**KEYWORDS:** Subsidy for Funding. Investment Subsidy. Income Tax.

## 1. Introdução

É notório que o Estado dispõe de um considerável rol de instrumentos legais para intervir na área econômica e social. Um desses instrumentos consiste na concessão de subvenções destinadas ao incentivo de determinado setor ou projeto que seja considerado como de interesse público. Essas subvenções significam, basicamente, auxílios econômicos concedidos a entidades privadas, os quais são condicionados ao cumprimento de determinados requisitos.

Analisando-se a questão sob a ótica do beneficiário, é comum que haja certa complexidade quanto ao adequado tratamento contábil e tributário dos valores recebidos a título de subvenção, tendo em vista que há divergências teóricas e práticas em relação à adequação desses valores ao conceito de renda e, também, quanto ao seu correto enquadramento perante a legislação do imposto de renda. Essas complexidades teóricas e práticas têm levado à existência de divergências entre Fisco e contribuintes quanto à incidência do imposto de renda sobre tais repasses, o que acaba provocando o surgimento de inúmeros litígios administrativos e judiciais acerca da questão.

Com efeito, mostra-se essencial o adequado entendimento da matéria por ambas as partes da possível relação obrigacional tributária que pode surgir com o recebimento dessas subvenções pelo particular. Para isso, é necessária, primeiro, a compreensão do conceito de subvenção pública. Feito isso, mister distinguir as chamadas subvenções para custeio das subvenções para investimento, tendo em vista que o tratamento contábil e fiscal dos valores repassados dependerá do seu

enquadramento dentro de uma dessas duas subespécies de subvenção pública.

Diante desse quadro, à luz do conceito constitucional e legal de renda, da legislação do imposto de renda vigente e dos parâmetros estabelecidos pela jurisprudência administrativa do CARF para a diferenciação das duas espécies de subvenção, será possível realizar, com mais precisão e segurança jurídica, o correto enquadramento das subvenções recebidas perante a legislação do imposto de renda de pessoa jurídica.

Nesse contexto, analisar-se-á, primeiro, o conceito de subvenção pública, para, em seguida, ser realizada a distinção entre subvenções para custeio e subvenções para investimento. A partir dessa distinção, será feita uma breve digressão sobre o conceito constitucional e legal de renda, para que seja examinada a adequação de cada espécie de subvenção a esse conceito de renda. Depois, serão demonstrados os diferentes efeitos perante a legislação do imposto de renda da pessoa jurídica. Por fim, será feita uma análise dos parâmetros estabelecidos pela jurisprudência do CARF para o enquadramento dos repasses como uma dessas duas espécies de subvenção, tendo em vista que a maior parte dos litígios entre Fisco e contribuintes versa sobre essa questão.

## **2. Os conceitos de subvenção para custeio e subvenção para investimento**

O ponto de partida para a delimitação da problemática consiste na adequada compreensão do conceito de subvenção pública, cujo enquadramento dependerá da presença de determinados elementos subjetivos e objetivos. Feito isso, será possível diferenciar as subvenções para o custeio das subvenções para investimento, tendo em vista que essa distinção é ponto nevrálgico de boa parte dos litígios administrativos e judiciais acerca do adequado tratamento tributário do tema.

No âmbito do Direito Financeiro, o conceito de subvenção tende a ser analisado à luz do § 3º do art. 12 da Lei nº 4.320/64, que subdivide as subvenções em econômicas e sociais e as classifica como transferências correntes. Assim, sob a ótica da disciplina legal da atividade financeira do Estado, essas despesas correspondem a gastos públicos sem uma contrapartida direta por parte de seu beneficiário, fato este que conduz ao seu enquadramento orçamentário como transferências correntes.

Nessa linha, conforme a doutrina de Direito Financeiro, as subvenções públicas consistem no repasse de recursos pecuniários, por

parte do Estado, a determinadas instituições, sem que haja uma contraprestação direta por parte dessas entidades (LEITE, 2017, p. 411). Exige-se, todavia, que esses recursos sejam utilizados pela entidade de acordo com a finalidade que ensejou a transferência de recursos públicos, conforme previsto em contrato, convênio ou em instrumento congênere, o que diferencia esses repasses de simples doações (MINATEL, 2008, p. 42-43).

Com efeito, a subvenção se trata de um subsídio concedido pelo Estado, em pecúnia ou na forma de desoneração fiscal, a determinada instituição, que pode ser pública ou privada. Apesar desse subsídio não exigir uma contraprestação direta pelo beneficiário em favor do Estado - o que classifica essa despesa, no Direito Financeiro, como uma transferência corrente, exige-se que os recursos decorrentes do repasse ou do benefício fiscal sejam aplicados pelo beneficiário em determinada área, nos termos do estipulado em lei, convênio, contrato ou instrumento semelhante celebrado com o Poder Público.

Sob a ótica do Direito Tributário, ganha relevância a análise das subvenções econômicas, tendo em vista que essa espécie de subvenção é subdividida, pela legislação tributária e societária, entre subvenção para custeio e subvenção para investimento (OLIVEIRA, 2008, p. 155). Trata-se de distinção de suma importância tributária, tendo em vista que, conforme será demonstrado, a qualificação do repasse como subvenção para investimento ou para custeio é que determinará a incidência do imposto de renda sobre esses valores.

As subvenções para custeio são os repasses de recursos públicos ou desonerações fiscais destinadas a financiar as despesas ordinárias inerentes à manutenção da instituição favorecida. É, assim, a ajuda financeira para que a pessoa jurídica beneficiária possa fazer frente à totalidade das despesas decorrentes de seu funcionamento.

As subvenções para investimento, por outro lado, consistem em desonerações ou repasses de recursos públicos para finalidades mais específicas. Trata-se, em linhas gerais, de uma transferência de recursos, por meio de repasses ou de desonerações tributárias, para que esses valores sejam aplicados no financiamento de um empreendimento econômico certo e determinado, conforme previsto em lei ou instrumento celebrado com o Poder Público.

Como bem destacado por Minatel (2008, p. 43), a classificação constante no respectivo instrumento celebrado com o Poder Público será um dos aspectos determinantes para distinguir a espécie de subvenção, tendo em vista que a destinação dos recursos públicos recebidos

para o custeio das despesas gerais da entidade ou para a aplicação em uma finalidade específica estará formalizada no pacto firmado.

Percebe-se, portanto, que o traço distintivo entre essas duas espécies de subvenção é a finalidade com que os recursos serão repassados. Enquanto, nas subvenções para custeio, os recursos são repassados para financiarem as despesas gerais da entidade, no caso das subvenções para investimentos, os recursos são repassados para a aplicação direta em um projeto específico desenvolvido pela beneficiária. Por isso, pode-se afirmar que haverá um grau de discricionariedade muito maior sobre a disposição dos recursos recebidos a título de subvenção para custeio.

Definido o conceito e as espécies de subvenção, passar-se-á à análise dos respectivos efeitos contábeis e fiscais desses repasses no que tange à entidade beneficiária. Antes disso, contudo, mostra-se necessária uma breve digressão acerca do conceito de renda, para que, a partir dela, seja realizada uma análise da adequação das diferentes espécies de subvenção aos conceitos de renda e de disponibilidade jurídica ou econômica, tendo em vista que condicionarão a legitimidade constitucional e a interpretação da disciplina das subvenções constante na legislação tributária federal.

### **3. Do conceito da renda**

O artigo 153, III, da Constituição Federal de 1988, ao atribuir à União a competência tributária para instituir imposto sobre a renda, limitou-se a utilizar os termos “renda” e “proventos de qualquer natureza” de modo genérico, sem dispor sobre definição e os exatos contornos desses conceitos. Na realidade, o legislador constituinte optou expressamente por delegar ao legislador complementar nacional a tarefa de realizar essa definição, conforme se constata da leitura da alínea “a” do inciso III do art. 146 da Constituição Federal, que outorga à lei complementar nacional a função de definir o fato gerador dos impostos discriminados na Constituição.

É verdade que o texto constitucional, por não delimitar esse conceito, conferiu certa margem de discricionariedade ao legislador complementar. Isso não significa, contudo, que o legislador complementar tem absoluta liberdade para definir o que é renda. Na realidade, ao cumprir a função de definir a renda para fins de conceituação do fato gerador do imposto de renda, a lei complementar não pode ultrapassar os limites semânticos desse termo, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade. Por isso, como bem exemplificado pela clássica lição de Oliveira (2008, p. 177), “a lei não pode determinar que o fato de alguém

andar de pé na Rua Direita seja considerado renda para efeito de incidência do imposto de renda”.

De qualquer modo, dado esse cenário normativo vigente, a doutrina mais abalizada converge no sentido de que a compreensão do conceito constitucional de renda deve partir da análise do artigo 43 do Código Tributário Nacional (OLIVEIRA, 2008, p. 181; SCHOUERI, MOSQUERA, 2020, p. 14), tendo em vista que tal dispositivo legal, que foi recepcionado com *status* normativo de lei complementar pela Constituição Federal de 1967 e pela atual ordem constitucional, cumpriu a função de definir o fato gerador do imposto de renda, fazendo isso dentro dos limites semânticos do conceito de renda.

Como se trata de ponto de partida para a adequada compreensão do conceito de renda vigente em nosso ordenamento jurídico, revela-se oportuno transcrever, *in verbis*, o mencionado artigo 43 do CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. (BRASIL, 1966).

Interpretando esse dispositivo legal supratranscrito, parcela considerável da doutrina entende que tanto a teoria da renda-fonte quanto a teoria da renda-acréscimo patrimonial foram adotadas na definição do fato gerador do imposto de renda (COSTA, 1994, p. 27; SCHOUERI; MOSQUERA, 2020, p. 14). Nesse sentido, conforme os partidários desse entendimento, o inciso I do artigo 43 do CTN teria positivado a teoria da renda-fonte, segundo a qual a renda é o valor periodicamente produzido por uma fonte de rendimentos constante e permanente. O inciso II desse dispositivo legal, por sua vez, consagrara a teoria da renda-acréscimo patrimonial, a qual preconiza ser a renda todo acréscimo patrimonial líquido verificado ao final de determinado período de apuração.

Insta ressaltar, nesse ponto, que o tema não é pacífico, tendo em vista que há cisão na doutrina quanto ao entendimento de que o artigo 43 do CTN consagrara ambas as teorias da renda acima sintetizadas. Há aqueles que sustentam que a teoria da renda-produto não seria suficiente para a verificação do fato gerador do imposto, de forma que o acréscimo



patrimonial seria necessário também no caso do inciso I do artigo 43 do CTN (CANTO, 1994, p. 36). Outros defendem que a teoria da renda acréscimo-patrimonial não seria suficiente, por si só, para fazer surgir o fato gerador do imposto de renda, na medida em que haveria casos de acréscimos de patrimônio não abrangidos pela hipótese de incidência dessa exação (OLIVEIRA, 2008, p. 184).

A despeito do inegável gabarito dos doutrinadores que adotam posição diversa, o entendimento que melhor se coaduna com o direito positivo vigente parece ser no sentido de que o artigo 43 do Código Tributário Nacional adotou ambas as teorias da renda, de sorte que o fato gerador do imposto de renda pode ser verificado com base na teoria da renda-produto ou, alternativamente, com fundamento na teoria da renda-acréscimo patrimonial.

Nesse sentido, precisas as lições de Luis Eduardo Schoueri acerca das teorias da renda consagradas pelo artigo 43 do CTN (SCHOUERI, 2010, p. 247):

É verdade que o inciso II se refere a acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior, o que pressupõe que o inciso I também incluía acréscimos patrimoniais. Entretanto, não está dito que o inciso I compreende apenas os casos de acréscimos patrimoniais. Aquele primeiro inciso versa sobre a renda-produto, que pode, ou não, resultar em acréscimos patrimoniais. O inciso II, por sua vez, versa sobre acréscimos patrimoniais, apenas. Há uma intersecção, que compreende os casos de renda-produto que implique acréscimos patrimoniais. Entretanto, assim como no inciso II haverá acréscimos patrimoniais que não são renda-produto (como o ganho de capital), também no inciso I poderá haver renda-produto que não se mede a partir de um acréscimo patrimonial.

Com efeito, a legislação ordinária, recepcionada pela atual ordem constitucional com *status* de lei complementar, ao validamente definir o fato gerador do imposto de renda, optou expressamente pela delimitação do conceito da renda a partir da subsunção da verba a uma das diferentes situações descritas pelos dois incisos do artigo 43 do CTN. Isso significa que tanto a teoria da renda-produto quanto a teoria da renda-acréscimo patrimonial poderão, de modo independente uma da outra, justificar a incidência do imposto de renda sobre determinada riqueza auferida. Da mesma forma, a incidência da referida exação poderá decorrer de uma situação que se amolde, ao mesmo tempo, em ambas as teorias positivadas pelos incisos I e II do art. 43 do CTN.

O multicitado artigo 43 do CTN não parece sustentar a posição de que a teoria renda-produto, sozinha, não poderia ensejar na incidência do imposto de renda, eis que a combinação do inciso I com o *caput* do dispositivo já se mostra suficiente para que haja a tributação dos rendimentos periodicamente produzidos pelo capital ou pelo trabalho, ainda que não representem, ao final do período de apuração, um aumento líquido em um determinado patrimônio. Há, inclusive, alguns exemplos de tributação com base exclusivamente na teoria da renda-produto que não tiveram a inconstitucionalidade ou a ilegalidade reconhecida. Talvez o principal desses exemplos seja o da tributação do não residente pelo ganho de capital decorrente da alienação de bem ou direito situado no Brasil. Nessa hipótese, o artigo 18 da Lei nº 9.249/95 e o artigo 26 da Lei nº 10.833/03 preveem a incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido pelo não residente, independentemente de haver um aumento líquido em seu patrimônio durante o período de apuração do imposto. (BRASIL, 1995; BRASIL, 2003).

Já a posição de que a teoria da renda-acrécimo patrimonial, por si só, não seria suficiente para o enquadramento de uma verba recebida no conceito de renda parece ainda mais distante da moldura constitucional e legal do imposto de renda. Isso porque essa corrente se baseia na distinção entre renda e transferências patrimoniais para justificar a não incidência do imposto de renda sobre determinados acréscimos de patrimônio qualificados como transferências patrimoniais, sustentando que os acréscimos patrimoniais enquadráveis como renda seriam apenas aqueles decorrentes da conduta pessoal do contribuinte ou, então, da exploração de seu patrimônio (OLIVEIRA, 2008, p. 187). Todavia, a inconsistência de tal corrente está justamente na ausência de um fundamento de direito positivo para tal entendimento, na medida em que não se conhece nenhum dispositivo constitucional ou de lei complementar que estabeleça essa restrição ao conceito de renda, como bem reconheceu Gilberto Ulhôa Canto (*apud* OLIVEIRA, 2008, p. 188).

Em suma, dada a redação do artigo 43 do CTN, que cumpre validamente a função outorgada diretamente pelo texto constitucional de determinar o fato gerador do imposto de renda, possível concluir que o legislador optou por positivizar um conceito amplo de renda, sem adotar as limitações defendidas por parte da doutrina. Por isso, tanto a teoria da renda-produto quanto a teoria da renda acréscimo patrimonial poderão, de maneira independente uma da outra, fundamentar a subsunção de determinada riqueza auferida ao conceito de renda vigente no direito positivo brasileiro. O essencial é que o valor auferido, enquadrando-se

no inciso I ou no inciso II do referido dispositivo legal, esteja sob a disponibilidade jurídica ou econômica do contribuinte.

Não menos polêmicas são as aceções acerca das distinções entre os conceitos de disponibilidade jurídica e disponibilidade econômica traçadas pela doutrina pátria. A posição mais tradicional, bem desenvolvida por Pedreira (1979, p. 195-200), defende a ideia de que a aquisição de disponibilidade econômica estaria associada ao regime de caixa, de modo a representar o efetivo ingresso de dinheiro, ao passo que a disponibilidade jurídica estaria vinculada ao regime de competência, representando, assim, a aquisição do direito ao recebimento de um numerário. Outros, contudo, defendem que a disponibilidade jurídica seria aquela decorrente de fatos regidos pelo direito, enquanto a disponibilidade econômica seria aquela oriunda de um ato não regulamentado pelo ordenamento jurídico (OLIVEIRA, 2008, p. 301).

A exata distinção entre os conceitos de disponibilidade jurídica e disponibilidade econômica, todavia, não se mostra relevante para os objetivos do presente estudo. Isso porque, como bem observado por Schoueri (2010, p. 251-322), a redação do artigo 43 do CTN dispensou a discussão da diferença entre os termos “jurídica” e “econômica”, na medida em que qualquer uma dessas espécies de disponibilidade será suficiente para que renda possa ser tributada. Por isso, para a verificação do fato gerador do imposto de renda, o essencial é que a renda auferida esteja sob a disponibilidade do contribuinte, seja essa disponibilidade econômica ou jurídica.

Com efeito, a renda percebida, para ser tributada, deve estar, alternativamente, sob a disponibilidade jurídica ou econômica do contribuinte. Isso significa que o titular da renda, ainda que não conte com os valores em caixa, deve ter a riqueza à sua disposição, de modo que possa destiná-la conforme o seu entendimento. Como bem pontua Oliveira (2008, p. 290), essa disponibilidade representa o poder do titular para “fazer com eles [rendas ou proventos de qualquer natureza] o que bem entender, nos limites da lei reguladora do uso de propriedade de qualquer bem”.

Portanto, possível inferir que o ordenamento jurídico pátrio adotou um conceito amplo de renda, eis que permite que um determinado valor seja considerado renda tributável com base, alternativamente, na teoria da renda-produto ou, então, com fundamento na teoria da renda acréscimo patrimonial, consoante se depreende dos incisos I e II do art. 43 do CTN. O essencial é que a riqueza, encaixando-se em uma dessas duas teorias, esteja sob a disponibilidade jurídica ou econômica do seu receptor, nos termos do *caput* deste dispositivo legal.

#### **4. Da adequação das subvenções ao conceito de renda**

As considerações realizadas no tópico anterior permitem que se chegue à seguinte premissa: o valor auferido poderá se subsumir ao conceito de renda positivado pelo artigo 43 do CTN caso represente um acréscimo patrimonial líquido verificado em um determinado período ou, então, caso seja fruto de uma fonte periódica produtora de renda. Representando um acréscimo patrimonial líquido ou o produto de uma fonte periódica de renda, para que ocorra a subsunção à regra do artigo 43 do CTN, o valor deve, também, estar sob a disponibilidade econômica ou jurídica do titular da renda, isto é, sob a disposição do titular de acordo com a sua vontade, ainda que não haja o efetivo ingresso do numerário.

Partindo dessa premissa, possível realizar, com mais precisão, o cotejo entre o conceito de renda vigente em nosso ordenamento jurídico, demonstrado na seção anterior, e os valores recebidos a título de subvenção para custeio e de subvenção para investimento, cujos conceitos e distinções foram detalhados no item de número 2 do presente estudo.

Inicialmente, a partir desse cotejo, pode-se constatar que nenhuma dessas duas espécies de subvenção pode ser enquadrada na teoria da renda-produto, positivada pelo inciso I do art. 43 do CTN. Isso porque, nesse caso, os recursos recebidos não decorrem de uma fonte periódica de rendimentos, posto que não são obtidos por meio da exploração do patrimônio ou do trabalho do beneficiário da subvenção. Ao revés, na medida em que esses valores são recebidos dos cofres públicos e por um prazo determinado, diretamente relacionado ao cumprimento da finalidade pública perseguida por meio da concessão da subvenção.

Também não parece possível a subsunção dos valores recebidos a título de subvenção para investimento na norma contida no inciso II do artigo 43 do CTN, que positivava a teoria da renda acréscimo patrimonial. Isso ocorre porque a previsão e a efetiva aplicação exclusiva e específica dos valores repassados em um empreendimento econômico determinado são elementos inerentes ao conceito de subvenções para investimentos. Sendo assim, havendo a aplicação exclusiva desses valores em um projeto econômico específico, eles não poderão ser considerados como uma riqueza nova, isto é, como um acréscimo patrimonial líquido, mas sim como um valor imediatamente utilizado para fazer frente aos gastos com o empreendimento subvencionado.

Não configurando acréscimo líquido no patrimônio do beneficiário, tais valores escapam do âmbito de incidência do artigo 43, II, do CTN.

Com efeito, as subvenções para investimento não se adéquam ao conceito de renda com base na teoria da renda-produto, consagrada pelo inciso I do artigo 43 do CTN, e nem com fundamento na teoria da renda acréscimo patrimonial, positivada pelo inciso II do artigo 43 do CTN, tendo em vista que os valores recebidos a esse título não consistem em um fruto periódico de uma fonte permanente de rendimentos e também não representam um acréscimo patrimonial líquido verificado em um determinado período de apuração.

Ademais, também em razão das subvenções para investimento terem como elementos constitutivos a previsão e a efetiva aplicação dos valores repassados, com exclusividade, em um empreendimento econômico determinado, não se mostra possível conceber que a entidade beneficiária possui a disponibilidade jurídica ou econômica sobre as verbas recebidas a título de subvenção para investimento. Justamente por ser obrigada por instrumento específico a aplicar o montante recebido com exclusividade em um projeto econômico específico, a entidade perde a capacidade de dispor desses valores segundo a sua livre vontade. Por isso, nesse caso, como bem afirma Minatel (2009, p. 43), “A momentânea disponibilidade financeira costuma vir acompanhada de encargo que impede a discricionariedade na destinação.”

No entanto, a situação é oposta quando se analisam os traços distintivos das subvenções para o custeio. Do mesmo modo que os elementos característicos das subvenções para investimento são responsáveis pelo afastamento dos recursos recebidos a esse título do conceito legal de renda, os elementos identificadores das subvenções para custeio são diretamente responsáveis pelo enquadramento do montante recebido sob essa rubrica no conceito de renda vigente em nosso ordenamento jurídico.

Como são destinados ao custeio das despesas gerais da entidade beneficiária, e não à aplicação em um empreendimento econômico específico, os valores recebidos a título de subvenção para custeio podem representar um acréscimo patrimonial líquido, caso as despesas custeadas, que serão dedutíveis do lucro real apurado, sejam inferiores ao valor recebido como subvenção durante o respectivo período de apuração. Ocorrendo isso, esses valores representarão uma riqueza nova, de modo que se enquadrarão, com exatidão, na norma positivada pelo inciso II do artigo 43 do CTN, que consagra a teoria da renda acréscimo patrimonial.

Dessa forma, como os recursos recebidos pelo beneficiário a título de subvenção para custeio podem representar um acréscimo líquido em seu patrimônio durante um determinado período de apuração, não há como se entender pela não adequação desses valores ao conceito de renda vigente em nosso ordenamento jurídico, tendo em vista a norma plasmada no inciso II do artigo 43 do CTN, que positivara a teoria da renda acréscimo patrimonial.

A bem da verdade, não incluir os valores recebidos a título de subvenção para custeio na base de cálculo do imposto de renda teria como consequência a própria distorção do conceito de lucro real tributável, o que deturparia, também, o conceito de renda tributável da pessoa jurídica. Isso porque, nesse caso, permitir-se-ia que as despesas custeadas com os recursos oriundos das subvenções para custeio fossem deduzidas da base de cálculo do imposto de renda, mas, ao mesmo tempo, não se incluiria a receita decorrente desses valores na base de cálculo desse tributo. Esse fato teria o condão de impedir a incidência do imposto de renda sobre o efetivo acréscimo patrimonial erigido como fato gerador do tributo pelo inciso II do artigo 43 do CTN e, ao mesmo tempo, de conceder uma redução indevida da base de cálculo desse tributo, em desrespeito ao § 6º do artigo 150 da Constituição Federal.

Nesse sentido, pertinentes os ensinamentos de José Antonio Minatel (2009, p. 47).

Partindo da premissa de que o registro contábil, como custos ou despesas, dos encargos sustentados por ingressos dessa espécie de subvenção reduz o resultado da empresa e são encargos dedutíveis para apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda, não titubeou o legislador tributário em também fixar regra neutralizadora nessa apuração, [..].

Além do mais, sendo os valores recebidos a título de subvenção para custeio destinados ao financiamento das despesas gerais da entidade, haverá uma considerável margem de discricionariedade sobre a sua destinação, a qual será suficiente para que tais valores sejam considerados como sob a disponibilidade jurídica ou econômica do seu destinatário. O fato de o beneficiário poder custear, com esse montante, as diferentes despesas necessárias para a manutenção da sua atividade lhe confere um grau de discricionariedade que pode ser considerado suficientemente forte para que esteja configurada a disponibilidade econômica ou jurídica sobre o montante recebido a título de subvenção para custeio, nos termos do exigido pelo *caput* do artigo 43 do CTN.

Portanto, as subvenções para custeio se encaixam com exatidão no conceito de renda vigente em nosso ordenamento jurídico, nos termos da norma positivada no artigo 43 do CTN. Tais valores representam um acréscimo patrimonial ao beneficiário, quando superiores às despesas custeadas, atraindo, assim, a incidência da norma contida no inciso II do mencionado artigo 43 do CTN. Ademais, considerando que são utilizados para fazer frente às despesas gerais do beneficiário, há um elevado grau de discricionariedade sobre a sua destinação, o que faz com que esse montante esteja sob a disponibilidade jurídica ou econômica de quem o recebeu.

Nesse contexto, é de se concluir que as subvenções para custeio recebidas por determinada pessoa jurídica podem se enquadrar nos conceitos constitucionais e legais de renda, o que justifica a previsão, em lei ordinária, de sua tributação pelo imposto de renda. Assim, nos termos do inciso II do artigo 43 do CTN, o seu recebimento poderá se configurar como hipótese de incidência do imposto de renda em caso de verificação de efetivo acréscimo patrimonial, tendo em vista que a beneficiária terá a disponibilidade jurídica ou econômica sobre tal montante, em razão das características inerentes às subvenções para custeio.

Também por conta dos elementos inerentes ao conceito de subvenção para investimento é que os valores regularmente recebidos a esse título não se adéquam ao conceito legal de renda em nenhuma das teorias positivadas pelo artigo 43 do CTN e não podem ser considerados sob a disponibilidade jurídica ou econômica do seu beneficiário, em razão de sua vinculação a um empreendimento econômico específico.

Realizado o cotejo de cada uma das espécies de subvenção ao conceito legal de renda, passa-se à análise da disciplina legal específica conferida a cada uma delas pela legislação do imposto de renda.

## **5. A disciplina das subvenções pela Legislação do Imposto de Renda**

Por conta das distinções entre as subvenções para custeio e as subvenções para investimento, cada uma dessas duas espécies de subvenção foi objeto de regramento próprio por parte da legislação do imposto de renda.

Antes da promulgação da Lei nº 11.638/07, conforme a então vigente redação do artigo 182, § 1º, “d”, da Lei nº 6.404/76, dispunha-se que os valores recebidos a título de subvenção para investimento deveriam ser contabilizados no item “reserva de capital”, conta que, no balanço patrimonial, integra o patrimônio líquido da sociedade.

Todavia, com o advento da Lei nº 11.638/07, o referido dispositivo legal foi revogado, sem que fosse inserida outra previsão legal acerca da forma de contabilização dos valores decorrentes de subvenção para investimento. (BRASIL, 2007).

Esse vácuo normativo gerou algumas controvérsias contábeis, as quais reverberaram imediatamente para a seara tributária, tendo em vista que o artigo 38, § 2º, do Decreto-lei nº 1.598/77, ao excluir as subvenções para investimento da determinação do lucro real, condicionava isso ao registro contábil desse ativo como “reserva de capital”.

De todo modo, o assunto veio a ser novamente pacificado com a edição da Lei nº 12.973/2014, que reafirmou, em seu artigo 30, a não incidência do imposto de renda sobre as subvenções para investimentos, passando a exigir que esses valores fossem contabilizados no item “reserva de lucros”, o qual também integra, dentro o balanço patrimonial, o patrimônio líquido da sociedade.

Em razão da relevância, oportuno transcrever o mencionado artigo 30 da Lei nº 12.973/2014:

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 nº 6.404, de 15 de 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. (BRASIL, 2007, grifo nosso).

Já os recursos recebidos a título de subvenção para custeio, por se adequarem ao conceito de renda, foram objeto de tratamento legislativo diverso do demonstrado acima. O inciso IV do artigo 44 da Lei nº 4.506/64 dispôs expressamente que as subvenções para custeio integram a receita bruta operacional da pessoa jurídica, nos seguintes termos:

Art. 44. **Integram a receita bruta operacional:**

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;



III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - **As subvenções correntes, para custeio ou operação**, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais. (BRASIL, 1964, grifo nosso).

Essa previsão contida no preceito legal supratranscrito fundamenta o cômputo dos valores recebidos a título de subvenção para custeio no lucro operacional da pessoa jurídica, conforme previsto pelo artigo 392 do Regulamento do Imposto de Renda editado em 1999 – RIR/1999, sendo tal redação repetida pelo artigo 441, inciso I, do Decreto nº 9.580/2018, que regulamenta atualmente o imposto de renda.

Nesse sentido, transcreve-se a redação do mencionado artigo 441 do Decreto nº 9.580/2018:

Art. 441. **Serão computadas para fins de determinação do lucro operacional** (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, caput, incisos III e IV; e Lei nº 8.036, de 1990, art. 29):

I - **as subvenções correntes para custeio ou operação**, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais;

II - as recuperações ou as devoluções de custos, as deduções ou as provisões, quando dedutíveis; e

III - as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do FGTS. (BRASIL, 2018, grifo nosso).

Desse modo, possível notar a diferença do tratamento conferido pela legislação do imposto de renda entre as subvenções para custeio e as subvenções para investimento. Enquanto as subvenções para custeio integram a base de cálculo do imposto de renda, nos termos inciso IV do art. 44 da Lei nº 4.506/64, conforme enunciado pelo artigo 441 do Decreto nº 9.580/2018, as subvenções para investimento são expressamente excluídas da apuração do lucro real, conforme inteligência do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014. (BRASIL, 2014).

Com efeito, considerando a premissa conceitual acerca da definição constitucional e legal do conceito de renda demonstrada no presente estudo, forçoso reconhecer que a legislação tributária que disciplina o imposto de renda, ao prever a inclusão dos recursos recebidos a título de subvenção para custeio na base de cálculo do imposto de renda, não

desbordou da moldura legal traçada pelo artigo 43 do CTN na delimitação do fato gerador dessa exação. Do mesmo modo, andou bem o legislador ao excluir os recursos recebidos a título de subvenção para investimento da base de cálculo do imposto de renda, tendo em vista a sua aparente inadequação ao conceito de renda.

## **6. Dos parâmetros estabelecidos pela Jurisprudência do CARF para o enquadramento da subvenção como para custeio ou para Investimento**

Em razão do cenário normativo demonstrado no item anterior, é tranquilo, no âmbito do CARF, o entendimento pela possibilidade da inclusão de valores recebidos a título de subvenção para custeio na base de cálculo do imposto de renda, conforme demonstram os acórdãos abaixo colacionados:

**Acórdão:** 1003-000.451; **Número do Processo:** 11618.721868/2011-76; **Data de Publicação:** 12/03/2019; **Contribuinte:** EMPRESA PARAIBANA DE TURISMO S/A-PB-TUR; **Relator(a):** BARBARA SANTOS GUEDES

**Ementa:** Obrigações Acessórias Ano-calendário: 2010 MULTA POR ATRASO NA ENTREGA DA DECLARAÇÃO DIPJ. PREVISÃO LEGAL. A entrega da Declaração de Rendimento da Pessoa Jurídica DIPJ após o prazo previsto pela legislação tributária, sujeita o contribuinte à incidência da multa correspondente. **SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. BASE DE CÁLCULO É A RECEITA AUFERIDA. Os valores auferidos pela contribuinte tem caráter de subvenção de custeio, categoria que se inclui dentre os rendimentos tributáveis.** (grifo nosso).

**Acórdão:** 1301-003.471; **Número do Processo:** 15586.720191/2014-77; **Data de Publicação:** 11/01/2019; **Contribuinte:** PARAGON OFFSHORE DRILLING DO BRASIL LTDA; **Relator(a):** AMELIA WAKAKO MORISHITA YAMAMOTO

**Ementa:** Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2010 SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO. FORMA DE CONTABILIZAÇÃO. RESULTADO OPERACIONAL. **São computadas na determinação do resultado as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais, bem como, as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou revisões,**

**quando dedutíveis (Artigo 44, incisos III e IV, da Lei nº 4.506, de 1964).**..(grifo nosso).

Embora desborde do assunto tratado no presente tópico, importante registrar que, no âmbito judicial, o STJ vem firmando jurisprudência no sentido de que a subvenção concedida por Estados na forma de crédito presumido de ICMS não pode integrar a base de cálculo do imposto de renda, independentemente desse benefício se classificar como uma subvenção para custeio ou para investimento. Todavia, o fundamento desse entendimento não é no sentido da impossibilidade de subvenções para custeio integrarem a base de cálculo desse tributo. Na realidade, tal entendimento fundamenta-se na impossibilidade de se considerar o incentivo fiscal concedido por Estado-membro como lucro, tendo em vista que tal prática ensejaria em violação da competência tributária do Estado.<sup>1</sup>

De qualquer forma, no âmbito administrativo, é possível afirmar que a jurisprudência do CARF já pacificou o entendimento acerca do modo de enquadrar essas duas espécies de subvenção na legislação do imposto de renda. O tribunal administrativo vem entendendo que as subvenções para custeio integram a base de cálculo do imposto de renda, nos termos do inciso IV do art. 44 da Lei nº 4.506/64. Por outro lado, essa mesma jurisprudência do CARF milita no sentido de que as subvenções para investimento não podem integrar a base de cálculo do IRPJ, ante a regra do art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Na prática, não obstante a diferenciação conceitual e de efeitos perante a legislação do imposto de renda entre as subvenções para o custeio e para investimentos, as maiores controvérsias surgem quanto ao enquadramento fático, em cada caso concreto, de uma dada subvenção recebida como subvenção para custeio ou subvenção para investimento, tendo em vista que há diversas situações concretas que provocam dúvidas acerca da classificação da verba recebida como subvenção para custeio ou subvenção para investimento.

<sup>1</sup> Trata-se de entendimento firmado no âmbito do STJ por ocasião do julgamento do EREsp nº 1.517.492/PR, julgado em 2016. Todavia, da leitura da ementa do julgado, percebe-se que o precedente judicial apenas é aplicável à categoria de subvenções concedidas na forma de benefício fiscal por ente federativo diverso, como é o caso de benefícios concedidos no âmbito do ICMS. Ademais, tal questão já teve a repercussão geral conhecida no STF, nos autos do RE nº 835.818/PR, estando pendente de julgamento na Corte Constitucional. Por isso, não se pode afirmar, ainda, que a jurisprudência judicial possui um entendimento geral pacificado acerca da incidência do imposto de renda sobre os recursos recebidos a título de subvenção.

Essa dificuldade prática vem sendo o ponto central de uma série de lides administrativas, tendo em vista que suscita interpretações divergentes entre contribuintes e Administração Tributária. Todavia, embora ainda não haja absoluta uniformidade na jurisprudência do CARF, há alguns parâmetros comuns que foram estipulados para o enquadramento dos recursos recebidos em uma dessas duas espécies de subvenção.

Nessa linha, conforme excelentes análises da jurisprudência do CARF realizadas por Silva (2016) e Pinto (2019), é possível notar a existência de alguns critérios para se definir, no caso concreto, o enquadramento dos valores como subvenção para custeio ou como subvenção para investimento. Embora muitos deles tratem de subvenções concedidas a título de benefício fiscal, não se vislumbra óbice para a sua utilização em caso de subvenções concedidas na forma de repasses de recursos pecuniários.

O primeiro requisito identificado consiste na previsão na lei concessora do benefício fiscal ou no instrumento que prevê o repasse dos recursos de aplicação direta e exclusiva dos respectivos valores em determinado empreendimento (Da Silva, 2016, p. 4). Um bom exemplo de como o CARF trata esse primeiro parâmetro pode ser encontrado no acórdão nº 1202-000.755, em que o tribunal administrativo, primeiro, analisou as disposições do contrato em que previsto o repasse, para concluir se os recursos eram repassados com a finalidade de aplicação exclusiva em determinado empreendimento econômico, o que seria o ponto de partida para que uma subvenção pudesse ser caracterizada como para investimento.

Além do mais, a efetiva aplicação dos recursos no empreendimento parece ser um segundo requisito presente na jurisprudência do CARF, conforme acórdãos nº 9101-002.329 e 9101-002.335. Dessa forma, para além da mera previsão em abstrato na lei ou no instrumento pactuado, exige-se, também, para a caracterização da subvenção como para investimento, que os recursos sejam fática mente aplicados no empreendimento específico que justificou o financiamento.

Nesse particular, importante destacar que, por conta do termo “investimento”, há decisões asseverando pela necessidade de aplicação da subvenção apenas no ativo fixo. Há outras decisões, por outro lado, admitindo, também, a aplicação dos recursos no estoque, desde que vinculados com o empreendimento financiado, como bem observou Silva (2016, p. 5). De qualquer modo, não parece haver consenso quanto a esse tema no CARF, razão pela qual se entende que não é possível

elencar a aplicação dos recursos no ativo fixo como um terceiro requisito para a caracterização da subvenção como para investimento.

Na realidade, o termo “investimento” não parece induzir à conclusão de que os recursos devam apenas ser aplicados em bens do ativo fixo para que se caracterizem como subvenção para investimento. O traço distintivo a subvenção para investimentos não é o tipo de bem que é adquirido com os recursos decorrentes do subsídio outorgado. O que caracteriza essa espécie de subvenção pública é a aplicação exclusiva dos recursos em um projeto ou empreendimento certo e específico, o que poderá se dar com a compra de bens tanto para o ativo imobilizado quanto para o ativo circulante.

Com efeito, a aplicação dos recursos na compra de bens do ativo fixo não pode ser considerada como um parâmetro para distinguir, na prática, a subvenção como para custeio ou para investimento, seja pela existência de profunda divergência jurisprudencial no CARF, seja pela ausência de base legal para essa interpretação.

O terceiro requisito também não é pacífico na jurisprudência administrativa do CARF. Trata-se da contemporaneidade entre o recebimento dos repasses ou dos benefícios fiscais e a sua efetiva realização na finalidade específica prevista. Esse suposto requisito também é conhecido como “sincronismo entre o gozo do benefício e sua efetiva aplicação”, como bem destaca (PINTO, 2019, p. 3).

Essa exigência da aplicação imediata dos recursos recebidos no projeto ou empreendimento específico, chamada de contemporaneidade ou de sincronismo, mostra-se como o requisito mais polêmico entre os julgadores do CARF. Isso vem conduzindo, na prática, a uma relativização desse parâmetro, conforme se percebe do trecho da fundamentação do acórdão nº 9101003.167, ocasião em que foi assentado o entendimento de que “a necessidade de perfeita sincronia entre a intenção do subvencionador e a ação do subvencionado, merece uma ressalva, e se trata de conclusão que deve ser relativizada, interpretada numa acepção mais ampla.”

O quarto parâmetro para o enquadramento de uma subvenção como para custeio é o registro contábil adequado da subvenção, conforme entendimento exarado nos acórdãos nº 9101-003.084, 9101-003.167 e 9101-003.171 do CARF. Exige-se, assim, na esteira da previsão contida no art. 30 da Lei nº 12.973/2014, que a subvenção para custeio seja devidamente registrada no grupo de contas próprio previsto pelas normas contábeis, o qual corresponde atualmente ao item “reserva de

lucros”, conta situada dentro do patrimônio líquido contabilizado por meio do balanço patrimonial.

Nesse cenário, pode-se perceber que há três requisitos praticamente pacíficos na jurisprudência administrativa do CARF para que a subvenção seja reconhecida como para investimento e, assim, afastada da base de cálculo do imposto de renda. São eles a previsão, na lei ou no pacto firmado, da destinação dos valores a um projeto ou empreendimento específico, a efetiva aplicação desses valores nesse projeto ou empreendimento específico e o regular registro contábil desse ingresso dentro da conta “reserva de lucros”.

Por sintetizar bem esses requisitos, cita-se trecho do acórdão nº 9101-003.084, do CARF:

O reconhecimento de subvenção para investimento, que não é computada no lucro real, depende de: (i) intenção do Poder Público (ente subvencionador) em estimular a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos; (ii) registro como reserva de capital da subvenção para investimentos; (iii) efetiva implantação e expansão de empreendimentos econômicos.

Dessa forma, da análise da jurisprudência administrativa do CARF, pode-se afirmar que há três parâmetros bem estabelecidos para a caracterização da subvenção como para investimento, consistentes na previsão da finalidade específica da subvenção, na efetiva aplicação dos recursos nessa finalidade específica e na regular contabilização desses ingressos. Há, contudo, divergência quanto à existência de um quarto requisito, que consistiria na sincronia temporal entre o recebimento dos recursos e a aplicação na finalidade específica.

## **7. Conclusão**

Os efeitos tributários dos recursos recebidos pela entidade beneficiária a título de subvenção pública devem ser analisados sob a ótica do conceito de renda, da legislação do imposto de renda que disciplina o tratamento tributário do tema, bem como de acordo com os parâmetros estabelecidos pela jurisprudência do CARF.

Para isso, demonstrou-se que o primeiro passo consiste na compreensão da distinção entre os conceitos de subvenção para custeio e subvenção para investimento, tendo em vista que os recursos recebidos

pelo subvencionado terão seus efeitos perante a legislação do imposto de renda definidos conforme o enquadramento em um desses dois tipos de subvenção.

Partindo da distinção entre essas espécies de subvenção, foi possível realizar, com mais precisão, o cotejo de cada uma delas com o conceito de renda. Assim, considerando os elementos caracterizadores de cada tipo de subvenção, concluiu-se que as subvenções para custeio se amoldam ao conceito de renda, nos termos do inciso II do art. 43 do CTN, tendo em vista que podem se traduzir em um acréscimo patrimonial líquido sob a disponibilidade do subvencionado. Do mesmo modo, asseverou-se que as subvenções para investimento não se subsumem ao conceito de renda positivado no ordenamento jurídico pátrio.

Essa análise teórica da adequação de cada uma dessas espécies de subvenção ao conceito de renda, por sua vez, fornece o fundamento de validade para a legislação do imposto de renda, que inclui os valores recebidos a título de subvenção para custeio na base de cálculo desse imposto, nos termos do art. 44, IV, da Lei nº 4.506/64 e do art. 441, I, do Decreto nº 9.580/2018, e exclui os valores recebidos a título de subvenção para investimento do âmbito de incidência do imposto de renda, conforme se depreende do art. 30 da Lei nº 12.973/2014.

Em razão desse cenário normativo, é pacífico no CARF o entendimento pela inclusão de valores recebidos a título de subvenção para custeio na base de cálculo do imposto de renda. Por isso, a grande maioria dos litígios que chegam ao tribunal administrativo versa sobre o enquadramento fático de uma subvenção recebida no conceito de subvenção para investimento, o que tem o condão de afastar esses recursos do campo de incidência do imposto de renda.

Nesse contexto, da análise da jurisprudência administrativa do CARF formada em razão desses litígios, possível notar a presença de três parâmetros bem estabelecidos para o enquadramento de um recurso recebido como subvenção para investimento. São eles a previsão, em abstrato, da finalidade específica da subvenção, a verificação fática da aplicação dos recursos em um empreendimento econômico certo e determinado e a regular contabilização desses ingressos no item do balanço patrimonial denominado “reserva de lucros”. Presentes esses três elementos, a tendência é que prevaleça o entendimento pela não incidência do imposto de renda sobre os valores recebidos a título de subvenção.

Esse arcabouço teórico e prático analisado no presente estudo teve como escopo permitir uma melhor compreensão da tributação das duas espécies de subvenção pelo imposto de renda, o que ainda se mostra extremamente relevante, tendo em vista que, além das dificuldades práticas de conferir o correto tratamento tributário às subvenções, o tema ainda não se mostra pacífico na esfera judicial. Assim, não obstante a existência de uma incipiente jurisprudência no âmbito do STJ, trata-se de tema que ainda carece de uma análise mais abrangente e aprofundada por parte do Poder Judiciário, sendo desejável que isso seja feito com base no conceito de renda, na legislação vigente e nos parâmetros já estabelecidos pela jurisprudência administrativa do CARE, que oferece subsídios que não podem ser ignorados, eis que conferem mais segurança jurídica e coerência no tratamento fiscal do tema.

Portanto, pode-se concluir que, uma vez compreendidos os conceitos e as distinções entre as subvenções para custeio e as subvenções para investimento, deve-se analisar a tributação desses recursos pelo imposto de renda com base no conceito de renda e na legislação correlata atualmente vigente. Feito isso, será possível superar os dissensos teóricos e adentrar na análise das controvérsias práticas acerca da tributação desses valores, as quais poderão ser mais bem dirimidas, no âmbito administrativo e judicial, com base nos parâmetros que foram estabelecidos pela jurisprudência administrativa do CARE.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN)**. 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://bit.ly/3BtIX0t>. Acesso em: 15 jan. 2022.

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, DF: Presidência da República, 1995. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/110.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm). Acesso em: 15 jan. 2022.



BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007.** Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília, DF: Presidência da República, 2007. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.** Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2014. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.** Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4506.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4506.htm). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. **Diário Oficial da União:** Seção: 1, Brasília, DF, ano 225, p. 57, 23 nov. 2018. Disponível em: <https://bit.ly/3A4AC2N>. Acesso em: 15 jan. 2022.

CANTO, Gilberto Ulhôa. A Aquisição de Disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial do Imposto sobre a Renda. *In:* Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Estudos Sobre o Imposto de Renda (Em Memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária LTDA, 1994.

COSTA, Jorge Alcides da. O Conceito de Renda Tributável. *In:* Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Estudos Sobre o Imposto de Renda (Em Memória de Henry Tilbery)**. São Paulo: Resenha Tributária LTDA, 1994.

SILVA, Daniel Souza Santiago da. **Incentivos fiscais e subvenções governamentais:** há incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS? Opinião & Análise, 2016. disponível em: <https://bit.ly/3LR1IjB>. Acesso em: 15 jan. 2022.

LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro.** 9. ed. Salvador: JUSPO-DIVM, 2017.

MINATEL, José Antonio. Subvenções Públicas: Registros Contábeis e reflexos tributários a partir da lei 11.638/2007. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 159, 2008.


OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: QuartierLatin, 2008.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a Renda: Pessoas Jurídicas**, v. 1. Rio de Janeiro, Justec, 1979.

PINTO, Fernando Brasil de Oliveira. Carf avança no debate sobre tributação de subvenções para investimento. **Revista Consultor jurídico**, 24 abr. 2019; Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-24/direto-carf-carf-debate-tributacao-subvencoes-investimento>. Acesso em: 15 jan. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga, **Manual da Tributação Direta da Renda**. São Paulo: IBDT, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do Lucro Real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias Jurídico-Contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010.



# Impacto das institucionalidades republicanas na gestão

---

## *Impact of Republican Institutionalities on Management*

### **Magda de Lima Lúcio**

*Mestre (2002) e Doutora (2007) em Sociologia pela Universidade de Brasília. Docente do curso de Gestão de Políticas Públicas (graduação); Docente do Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento, Sociedade e Cooperação Internacional (Centro de Estudos Avançados Multidisciplinares - CEAM/UnB). Coordenadora do Curso de Gestão de Políticas Públicas/UnB.  
E-mail: magdadelimalucio@gmail.com*

### **Sávia Maria Leite Rodrigues**

*Doutoranda e Mestre do Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento, Sociedade e Cooperação Internacional (Centro de Estudos Avançados Multidisciplinares - CEAM/UnB). Especialista em Direito Processual, pela Universidade Federal de Santa Catarina, e em (MBA) Gestão Pública, pela Fundação Getúlio Vargas. Advogada da União, lotada na Corregedoria-Geral da Advocacia da União.  
E-mail: savia.rodrigues@agu.gov.br ou saviamaria2014@gmail.com*

### **Ana Paula Antunes Martins**

*Pós-doutoranda no Programa de Pós-Graduação em Direitos Humanos e Cidadania (PPGDH/UnB). Doutora em Sociologia na Universidade de Brasília. Graduação em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande. Mestrado em Sociologia pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Professora Colaboradora no Departamento de Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília e como Consultora de Enfrentamento à Violência contra Meninas e Mulheres da ONU Mulheres.  
E-mail: anapaulaantunesmartins@gmail.com*

**RESUMO:** Este artigo promove o resgate sobre as iniciativas já adotadas na Administração Pública Federal para a construção de modelo de gestão, em paralelo à consolidação das diversas formas de controle dos atos administrativos, tendo como marco legal a Constituição da República. Sugere uma reflexão sobre o caminho do aproveitamento da memória institucional, mediante as melhores alternativas para a efetivação das políticas públicas, com que o Estado assim perfaz seu papel perante a sociedade.

**PALAVRAS-CHAVE:** Gestão. Institucionalidades. Poder.

**Summary:** This article promotes the rescue on the initiatives already adopted in the Federal Public Administration for the construction of a management model, in parallel to the consolidation of the various forms of control of administrative acts, having as legal framework the Constitution of the Republic. It suggests a reflection on the way to take advantage of the institutional memory, through the best alternatives for the implementation of public policies, with which the State thus performs its role in society.)

**KEYWORDS:** Management. Institutions. Power.

## 1. Breve histórico da gestão pública após 1988

No período pós-Constituição, o primeiro governo diretamente eleito assumiu em 1990, mediante a adoção de um formato de minimização do Estado, especialmente no enxugamento da estrutura do Poder Executivo, a partir do primeiro escalão, e significativas inserções da configuração econômica, para o enfrentamento de quadro de hiperinflação.

O Programa Nacional de Desestatização (PND), instituído pela Lei nº 8.031, de 12 de abril de 1990, descrito por Almeida (2007) tinha diversos objetivos, dentre os quais reordenar a posição estratégica do Estado e redefinir seu papel na economia.

O PND teve sua execução produzida, em que pese a cenário jurídico de um processo de *impeachment* que o sequenciou e, em 1995, sob nova gestão à frente do Poder Executivo Federal, portanto, menos de uma década após a promulgação da Constituição, foi elaborado o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE), que interpretava a Constituição como retrocesso e descrevia como fundamental a revisão de seus paradigmas gerenciais. (BRASIL, 1995a).

O Plano Diretor da Reforma do Estado foi iniciativa do Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado (Mare), aprovado pela Câmara da Reforma do Estado, em 21 de setembro de 1995, tendo obtido a aprovação do Presidente da República.

Apesar de não ser decreto, a submissão à tal forma de aprovação passa a mensagem de que deveria ser uma diretriz administrativa que se tenciona ver forte e vinculante.

Explicita a diferença entre a reforma do Estado e a do aparelho do Estado, sendo este “constituído pelo governo, isto é, pela cúpula dirigente nos Três Poderes, por um corpo de funcionários, e pela força militar.”; englobando, portanto, “a administração pública em sentido amplo, ou seja, a estrutura organizacional do Estado, em seus três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) e três níveis (União, Estados membros e Municípios).”

Ao dispor que o Estado constitui “projeto amplo que diz respeito às várias áreas do governo e, ainda, ao conjunto da sociedade brasileira, enquanto que a reforma do aparelho do Estado tem um escopo mais restrito: está orientada para tornar a administração pública mais eficiente e mais voltada para a cidadania”, deixa explícito o interesse de segmentar a reforma na gestão pública federal, ainda que em outra instância a reforma do Estado possa ser apreciada e encaminhada, com uma feição mais política.

Esta diferença é relevante para o recorte que se promove neste artigo. Naquele momento, o Poder Executivo apresentava um modelo de gestão voltado para o aparelho do Estado, como acima definido, e, ao anunciar três alternativas de Administração Pública, qual seja, a patrimonialista, a burocrática e a gerencial, consignava fazer a opção pela última (BRASIL, 1995a, p. 16-17):

Na administração pública gerencial a estratégia volta-se (1) para a definição precisa dos objetivos que o administrador público deverá atingir em sua unidade, (2) para a garantia de autonomia do administrador na gestão dos recursos humanos, materiais e financeiros que lhe forem colocados à disposição para que possa atingir os objetivos contratados, e (3) para o controle ou cobrança a posteriori dos resultados. Adicionalmente, pratica-se a competição administrada no interior do próprio Estado, quando há a possibilidade de estabelecer concorrência entre unidades internas. No plano da estrutura organizacional, a descentralização e a redução dos níveis hierárquicos tornam-se essenciais. Em suma, afirma-se que a administração pública deve ser permeável à maior participação dos

agentes privados e/ou das organizações da sociedade civil e deslocar a ênfase dos procedimentos (meios) para os resultados (fins).

(...)

A administração pública gerencial vê o cidadão como contribuinte de impostos e como cliente dos seus serviços. Os resultados da ação do Estado são considerados bons não porque os processos administrativos estão sob controle e são seguros, como quer a administração pública burocrática, mas porque as necessidades do cidadão cliente estão sendo atendidas.

O paradigma gerencial contemporâneo, fundamentado nos princípios da confiança e da descentralização da decisão, exige formas flexíveis de gestão, horizontalização de estruturas, descentralização de funções, incentivos à criatividade. Contrapõe-se à ideologia do formalismo e do rigor técnico da burocracia tradicional. À avaliação sistemática, à recompensa pelo desempenho, e à capacitação permanente, que já eram características da boa administração burocrática, acrescentam-se os princípios da orientação para o cidadão-cliente, do controle por resultados, e da competição administrada.

Em 2005, com o Decreto nº 5.378, de 23 de fevereiro de 2005, foi criado o Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização (GESPÚBLICA). No sítio eletrônico ainda disponível, mesmo após a sua revogação, fez-se constar o acervo mantido e não mais atualizado, atinente ao Programa, “incluindo a biblioteca de documentos, listas de organizações adesas e outros”. Na sua descrição ainda se consigna que o Programa teria como meta a adoção de práticas de excelência em gestão, de maneira a levar “as organizações públicas brasileiras a padrões elevados de desempenho e de qualidade em gestão” (BRASIL, 2005 ; BRASIL, 2006).

O poder investido passou pelos câmbios naturais do processo eleitoral e outra composição política assumiu a Administração Pública Federal. Em dezembro de 2009 aponta-se uma nova significativa atuação gerencial, resultado da Carta de Brasília, documento conjunto do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão e do Conselho Nacional de Secretários Estaduais de Administração (Consad), editado por ocasião do Congresso do Congresso Consad de Gestão Pública, realizado de 26 a 28 de maio de 2008, em Brasília (DF). Tratava-se dos Ciclos de Debates e Gestão Pública, objeto da Portaria nº 97, de 4 de agosto de 2009. O objetivo seria compor um fórum de profissionais com diversos conhecimentos e experiências, principalmente das áreas do direito e da gestão pública, para a reflexão sobre os então atuais problemas e obstáculos enfrentados pelo Estado. (BRASIL, 2009).

Dois aspectos previstos para o Ciclo de Debates e Gestão Pública devem ser anotados: (1) a articulação interinstitucional; e (2) o enfoque na gestão democrática, com o fito de suplantando a desigualdade social, ali definida como característica marcante da sociedade brasileira:

O avanço da consolidação democrática no Brasil coloca novos desafios e temas emergentes no contexto contemporâneo. De especial importância é a relação entre os poderes e entre as instituições e controle, seus procedimentos e regras, tão importantes para a governança democrática.

Mas a ausência de requisitos socioeconômicos que favoreçam o exercício democrático dos direitos e deveres inerentes à cidadania é também importante fator a ser considerado na análise das dificuldades que afetam a governança contemporânea.

A desigualdade social é uma característica marcante da sociedade brasileira com um grande número de brasileiros ainda à margem da ação do Estado a ausência de uma cultura de controle social e de mecanismos que propiciem o exercício da cidadania nos assuntos do Estado.

O Decreto nº 5.378, de 2005, foi revogado, pelo Decreto nº 9.094, de 17 de julho de 2017, que complementa a regulamentação contida no Decreto nº 8.789, de 29 de junho de 2016, dispondo sobre o compartilhamento de bases de dados na administração pública federal.

Posteriormente, tendo o País vivenciado um segundo processo de impedimento presidencial, em 2017, editou-se o Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, alterado pelo Decreto nº 9.901, de 8 de julho de 2019, dispondo sobre a política de governança da Administração Pública direta, autárquica e fundacional. Mencionado Decreto, em seu art. 2º, define governança pública como “conjunto de mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.” Define que o Comitê Interministerial de Governança (CIG) é a esfera de competência para assessorar o Presidente da República na “condução da política de governança da administração pública federal.”

Naturalmente, sintético percurso acima não exaure as diversas iniciativas de ordenação da atividade estatal, mas ilustra as abordagens e permite um recorte em termos de linha do tempo sobre a forma como a Administração vem se colocando para a consecução do modelo que a ordem constitucional delineou.

## 2. Constitucionalização do controle

Complementando a incursão sobre o impacto do texto constitucional na concepção de Administração, convém anunciar também as institucionalidades que comportam esta inter-relação.

O primeiro aspecto a comentar é a relação entre os Poderes, pois desta derivam as demais reflexões. Genericamente, não sobram dúvidas sobre a necessidade de convivência harmônica e equilibrada entre os Poderes, na clássica lição de Montesquieu. No mesmo sentido se expressam os detentores de frações deste(s) poder(es), mas é nesta busca ideal que se delineiam os mais diversos conflitos, mediante a disputa sobre quem deve melhor refletir esta realidade estatal.

Embora não seja o escopo deste artigo a discussão sobre a constituição ou a investidura no poder, análise que envolveria elementos relacionados com a filosofia política, e que distam desta apreciação com enfoque específico na gestão, exatamente por esta razão é pertinente anunciar que a concepção parte da premissa inscrita no direito positivo, ou na regra como deve ser seguida, decorrente da previsão no texto constitucional.

A pergunta proposta neste tópico é sobre como estabelecer a conciliação entre a previsão constitucional e a viabilização operativa da gestão pública.

A harmonia e a interdependência anunciadas pela Constituição implicam um desafio no equilíbrio dos limites de cada Poder. O cotejo adota, por analogia, a linha de raciocínio observada por Cademartori (ROSA *et al.*, 2012, p. 226), quando refere a democracia como apto ao complemento ou especificação.

Silva (2016, p. 112) apresenta exemplos do panorama da interdependência dos poderes, ao enunciar que:

*A interdependência dos poderes significa: (a) que a investidura e a permanência das pessoas num dos órgãos do governo não dependem da confiança nem da vontade dos outros; (b) que, no exercício das atribuições que lhes sejam próprias, não precisam os titulares consultar os outros nem necessitam de sua autorização; (c) que, na organização dos respectivos serviços, cada um é livre, observadas apenas as disposições constitucionais e legais; assim é que cabe ao Presidente da República prover e extinguir cargos públicos da Administração federal, bem como exonerar ou demitir seus ocupantes, enquanto é de competência do Congresso Nacional ou dos Tribunais competes elaborar os respectivos regimentos e regulamentos.*



Sabidamente, o desafio de articulação de poder no Estado, naturalmente, supera a tríplice abordagem da expressão Poder (es), com letra inicial maiúscula, instituídos, mas esta pauta quanto à disputa por quem decide ou o poder de encaminhar já se apresenta como deveras significativa enquanto ponto de partida para a construção gerencial, especialmente, com o foco na Administração Pública Federal (Poder Executivo), em que se concentra esta abordagem.

José Celso Cardoso Jr, tece em seu artigo denominado “Transformações Recentes na Administração Pública Federal Brasileira: aspectos metodológicos, evidências históricas e dimensões relevantes de análise”, uma significativa avaliação da postura gerencial do Estado brasileiro, sintetiza aspectos abordados nas linhas precedentes e sinaliza o sentido do esforço para a perspectiva futura (CARDOSO JR. 2017). Ratifica a observação de Silva (2016), quanto à transformação constitucional dirigente, conjugada com o perfil de viabilização da participação social, mediante a composição e o funcionamento de conselhos e o compartilhamento público-privado de políticas públicas, em adição aos mecanismos de deliberação direta, como referendo, plebiscito e iniciativa popular. Por outro lado, ressalta a ocorrência, no período de 1995-2002, de uma reforma gerencialista-liberal, conformando um híbrido institucional brasileiro, o que resultaria na caracterização de um Estado patrimonial-oligárquico-burocrático-democrático-social-gerencial:

Já entre a Constituição Federal de 1988 e a reforma gerencialista liberal da década de 1990, apesar de transcorrer em um curto e conturbado espaço de tempo, há um projeto de transformações profundas propugnadas pela Constituição Cidadã. Trata-se, como se diz no meio jurídico, de uma Constituição Dirigente, que carregava um projeto de desenvolvimento abrangente para o Brasil, com ênfase no social e na afirmação do controle nacional sobre os meios econômicos para o desenvolvimento. Ademais, uma proposta de reforma do Estado de natureza democratizante nas relações entre Estado, sociedade e mercado, além de descentralizadora de poder para as relações federativas e entre poderes da União. Por meio de outra rodada de reformas de natureza tributária, social, econômica e administrativa, a Constituição Federal de 1988 visava reforçar o teor “meritocrático-weberiano” de acesso, ocupação e condução da máquina pública, combinando-o com a criação ou o aperfeiçoamento de mecanismos de participação social (tais como os conselhos e o compartilhamento público-privado de políticas públicas), além de mecanismos de deliberação direta da população (referendo, plebiscito, iniciativa popular) acerca de assuntos de interesses e

implicações gerais. Aqui também, sem que as novas características dessa rodada de reformas conseguissem substituir inteiramente as características anteriores, agregava-se um novo qualificativo ao híbrido institucional brasileiro, por meio do qual agora se passava a ter um Estado patrimonial-oligárquico-burocrático-democrático-social no país.

Sobre esse, agrega-se a reforma gerencialista-liberal do período 1995-2002. Seguindo orientações estrangeiras na contramão dos postulados pela Constituição Federal de 1988, promove-se mais uma série de alterações principiológicas, normativas, regulatórias e operacionais no interior da Administração Pública que reforçam a complexidade e a heterogeneidade interna da organização e atuação estatais. Por meio de medidas como a privatização do setor produtivo estatal e reformas de cunho fiscal e administrativo, reforçaram-se valores de mercado e introduziram-se critérios produtivistas nas relações público-privadas e também internas ao setor público. Daí que, doravante, o híbrido institucional brasileiro passaria a ter mais um componente, a caracterizar o Estado nacional como patrimonial-oligárquico-burocrático-democrático-social-gerencial. (SILVA, 2016).

De todos os adjetivos enumerados no parágrafo precedente, importa nesta avaliação a expressão derradeira, “gerencial”, em que se centra este estudo e porque é a forma como o Estado se organizaria para o atendimento de seus fins, na prestação do serviço, em sentido amplo, e com o qual satisfaria de suas funções.

Há um foco na observação, que diz respeito a verificar de que maneira nessa organização da estrutura administrativa se afere a efetividade gerencial do Estado: o que de fato funciona, como funciona e como reproduzir.

Na mesma obra, no artigo subsequente, denominado “Trajetória Recente da Organização do Governo Federal”, os autores Sheila Cristina Tolentino Barbosa e João Cláudio Pompeu apresentam outra reflexão que não pode se deixar despercebida (2017, p. 19). Destacam a ausência de uma “política explícita para a organização da Administração Pública Federal”.

Ainda sob o mesmo enfoque na obra antes descrita, ainda é detectável um silêncio na concepção geral de articulação gerencial, porque na estrutura do Estado federal não se percebe ainda abaixo da Constituição e do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, norma que estabeleça a orientação geral gerencial da União, que se articula até o momento mediante os seus planos plurianuais, para dar a sintonia entre as suas ações e a coordenação orgânica. (BRASIL. 1967).

Tradicionalmente, as leis de organização da Presidência da República não atenderam essa finalidade. Diga-se que a Lei nº 13.844, de 18 de junho de 2019, cuida da estrutura, competência e organização dos Ministérios e seus órgãos, mas não de articulação gerencial, que foi inaugurada pelo Decreto nº 9.203, de 2018.

Como se consignará adiante, há farta produção nacional no controle dos atos administrativos, no controle da gestão e dos atos dos gestores, mas não existia ainda uma política central para o planejamento, até o advento do mencionado Decreto nº 9.203, de 2018, e a verificação da efetividade do trabalho administrativo, com diretrizes que se coordenem.

### **3. Institucionalidades e controle anteriores à Constituição de 1988**

O controle sobre os atos administrativos intensificou após 1988, mesmo que exclusivamente tratando de controle judicial ou jurisdicional, por múltiplas razões: 1. o incremento do número atores que podem demandar, isolada ou conjuntamente, em juízo a revisão da conduta administrativa - Ministério Público, Defensoria Pública, organizações da sociedade civil, enfim, o cidadão, atores, naturalmente, que também podem atuar na seara administrativa, sob modalidades diversas, como será evidenciado a seguir; 2. a superação do modelo de intervenção que o Poder Judiciário passou a promover, vez que passou de uma verificação de atendimento dos requisitos formais de legalidade quanto ao ato administrativo, para analisar e alterar o seu mérito, ou seja, o conteúdo mesmo da decisão administrativa, mediante o balanceamento das razões de sua escolha.

Para cada ponto estabelecido no parágrafo precedente há muitas abordagens que podem ser exploradas, tais como a identificação de quais desses atores mais apresenta litigância em face do Estado e a respeito de quais demandas, ou a explicitação sobre o tipo de ato administrativo e por que razões mais se empreende a revisão jurisdicional. Todas essas variáveis trarão, certamente, o enriquecimento sobre o assunto e, em sua decorrência, maiores probabilidades de seu aprimoramento.

Tais análises poderiam contribuir com a identificação das fragilidades possíveis e como efetivamente encaminhá-las, no esforço de aprimoramento da gestão. Não significa admiti-las todas, mas ao conhecê-las, adotar o enfrentamento dessas fragilidades mediante atos de gestão.

Feitas estas observações, que podem ser objeto de abordagens de estudos vindouros, o foco deste texto está na avaliação específica de como se manifesta esse multifacetado controle sobre a atividade administrativa após a vigência da Constituição Federal de 1988.

O controle pelo Judiciário e pelo Legislativo (amparado pelo Tribunal de Contas da União) possuem a genética histórica da República (Constituição de 1891) e a previsão de equilíbrio entre os Poderes, mas a feição de controle que viabiliza o acesso a tais Instituições, ponto que mais merece destaque neste estudo, especialmente no cenário após 1988.

Antes, porém, não se pode deixar de pontuar a existência de três normas, duas que antecedem a Constituição Federal, inclusive, e têm significância neste tema: a Lei da Ação Popular (Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965), a Lei Ação Civil Pública (Lei nº 7.347, de 24 de junho de 1985), e a Lei sobre a improbidade administrativa (Lei nº 8.429, de 12 de junho de 1992).

Há uma razão especial para este tópico e os seus comentários: as possibilidades de controle previsto nas normas infraconstitucionais acima não podem deixar de ser tomados em conta quando se objetiva investigar a hipótese aqui vertida de que há um movimento crescente pelo controle e que, em certa medida, seria preponderante questionar, apreciar, observar e aferir os desdobramentos que causa, especificamente para a gestão pública, fio que conduz este escrita.

Uma ponderação precisa ser feita. Este texto não tem por finalidade criticar ou alterar o curso deste movimento, caso se perceba que tende a ser o melhor para aprimoramento republicano, mas trata-se de um convite à reflexão de que desdobramentos oferece.

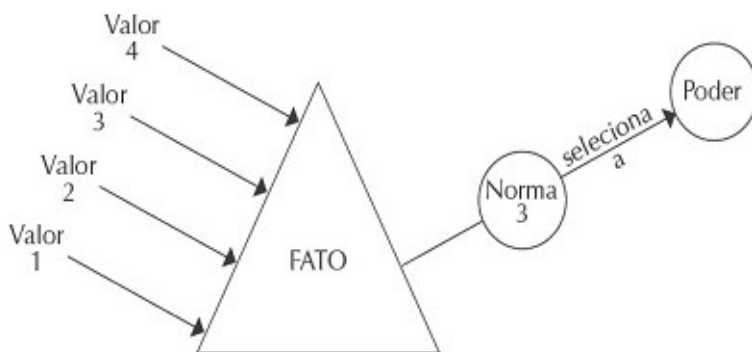
A primeira das normas antes anunciada faculta que qualquer cidadão possa pedir a anulação de atos lesivos ao patrimônio público (valor econômico, artístico, estético, histórico ou turístico), enquanto a segunda prevê a adoção de medidas para a proteção, por danos morais e patrimoniais, ao meio ambiente; ao consumidor; aos bens e direitos de valor artístico, estético, turístico e paisagístico; por infração da ordem econômica; à ordem urbanística; à honra e à dignidade de grupos raciais, étnicos ou religiosos; ao patrimônio social e a qualquer outro interesse difuso ou coletivo, comportando o seu rol de legitimados para o ajuizamento da ação civil pública e para a celebração de termo de ajustamento de conduta às exigências legais, mediante cominações, com validade de um título executivo extrajudicial. A terceira define atos de improbidade administrativa, contemplando as seguintes modalidades de atos de improbidade administrativa, com previsão de aplicação de penalidades de natureza administrativa, civil e penal, com

independência de instâncias, ou seja, podem ser apuradas e podem gerar sanções autônomas.

No cenário de medidas com o potencial de controle dos atos administrativos significa listar os antecedentes constitucionais, porque normas não são resultado exclusivo de cenário jurídico, mas provêm dos mais diversos contextos sociais, que mobilizam e se instrumentalizam na edição normativa dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, de acordo com as regras constitucionais de iniciativa e de competência.

O contexto referido no parágrafo precedente aborda a ciência jurídica sob o ângulo da teoria tridimensional do direito, que, segundo Gonzaga; Roque (2017), efetivamente propagada pelo jurista Miguel Reale, que explica a norma como resultado de um fato sobre o qual se incidiu valor com tal relevância que o converte. Remete à “tensão fático-axiológica” e a representa graficamente como abaixo se reproduz:

Figura 1 - A nomogênese jurídica



Fonte: Gonzaga; Roque (2017).

O exposto objetiva salientar que a construção normativa, embora seja contexto para o estudo do direito, também é campo propício de pesquisa mais ampla, sob o enfoque na Sociologia, da Filosofia, dentre outros, atribuindo a possibilidade de abordagem multidisciplinar, como é a proposta deste texto.

Na visão de Miguel Reale, a norma não é mais que um instrumento que o direito oferece como resposta a uma demanda externa, de algum ponto da sociedade, tendo sido esta a proponente do valor por sobre o qual se fixou a mirada, para converter em norma. Não está nessa apreensão a ideia de que a construção normativa é pacífica. Gerou a norma a concepção que atingiu as condições de conversão

do valor em legado jurídico. Para essa edificação, diversos enfoques concorrem...

Sem qualquer intento de contraponto entre as visões, mas com a intenção de contrabalançar a abordagem, pois cada faceta de um problema, se não pode solucioná-lo, pode ampliar a lucidez sobre a sua configuração, Simmel (2006, p. 62) enumera como questões fundamentais da Sociologia também a concepção normativa. Prefere não abordar sobre como a norma (Direito) surge, mas analisa a ideia decorrente de o direito estar posto, de haver a seleção da conduta pretendida:

A mesma dialética determina o direito em sua essência. A partir das exigências impostas pela existência da sociedade, firmam-se certos modos de condutas individuais que, nesse estágio, são válidos e ocorrem exclusivamente por essas imposições práticas. À medida que o “direito” já surgiu, este não é mais o sentido de sua realização. As condutas somente devem ocorrer porque são “legais”, indiferentes à vida que originalmente as produziu e as dominou até o *fiat justitia, pereat mundus* (“que se faça justiça, mesmo que o mundo pereça”). Por mais que o comportamento relativo ao direito tenha suas raízes nas finalidades sociais da vida, o direito propriamente dito não tem nenhuma “finalidade”, justamente porque ele não é mais meio. Ele se determina a partir de si mesmo, e não em função da legitimação de uma outra instância superior ou extrínseca que ditaria como se deve formar a matéria da vida. (SIMMEL, 2006).

Em essência, uma vez existente a norma, se perfaz a necessidade de sua aplicação, exceto que outra norma a esgote, ou, como poderia dizer Reale, até que outro valor se sobreponha e o instrumento altere a sua canalização para este ou aquele outro fim.

Produzidas as observações sobre os cenários de gestão e jurídico em que surge a Constituição de 1988, será possível compreender o sucedâneo de fatos e normas que intensificam o controle da Administração, interna ou externamente, em força ou intensidade.

#### **4. A Constituição de 1988 e o controle**

A Constituição Federal de 5 de outubro de 1988 reorganizou o Estado brasileiro, após trabalhos por um ano e oito meses o Congresso Nacional que foi eleito, em 1986 e empossado em 1987, com a finalidade de redigi-la, portanto investido do poder constitucional originário.

Previu, por sua vez, instituições que promovem as medidas de controle dos atos da União, mas especificamente importando tratar nesta seara de estudos quanto ao Poder Executivo.

É fato que os demais Poderes contam com a atuação, sobre as suas ações, dos entes públicos responsáveis por controle, mas o recorte aqui produzido, quanto ao Poder Executivo tem como meta a verificação da relação gestor-controle nas funções típicas burocráticas, sem enveredar pela faceta dúplíce de atuação dos Poderes Legislativo e Judiciário, que possuem cada um em sua forma diferente de exercício, as funções finalísticas de legislar e julgar.

Embora passem pelo controle interno e externo de atos administrativos, a eleição do olhar neste trabalho quanto ao Poder Executivo e a explicação a este respeito objetiva evitar a confusão sobre qual a forma de controle acerca de quais funções estatais de que se trata.

A Constituição Federal inaugurou novos perfis para controle da atividade administrativa ou, seria mais apropriado dizer, o especializou ou detalhou. Controle sempre houve nas demais Constituições, mas foi intensificado em 1988 e a partir de então, em crescente.

Ao remodelar o Estado, não apenas tratou de organizar a sua estrutura e a forma de distribuição do poder no seu ambiente republicano, mas inovou na relação entre o cidadão/a sociedade e o Estado, mediante diversas novas instituições, diretamente criadas, como é o caso já abordado, da Advocacia-Geral da União, que passou a assumir atribuições antes acumuladas pelo Ministério Público Federal, como, ainda, instituições que decorrem desse referido redesenho institucional.

A Advocacia-Geral da União (AGU) é órgão que está mais próximo e capilarizado na Administração Pública Federal, ao se considerar que a sua competência, no âmbito consultivo, contempla assessorar Ministros de Estado, Secretário-Geral e aos demais titulares de Secretarias da Presidência da República e ao Chefe do Estado-Maior das Forças Armadas, bem assim respectivos delegatários em todas as unidades da Federação; exercer a coordenação dos órgãos jurídicos dos respectivos órgãos autônomos e entidades vinculadas; fixar a interpretação da Constituição, das leis, dos tratados e dos demais atos normativos a ser uniformemente seguida em suas áreas de atuação e coordenação quando não houver orientação normativa do Advogado-Geral da União; elaborar estudos e preparar informações, por solicitação de autoridade antes indicada; assistir as autoridades assessoradas no controle interno da legalidade administrativa dos atos a serem praticados ou nos já efetivados, e daqueles oriundos de órgão ou entidade sob sua coordenação jurídica; além examinar, prévia e conclusivamente, no âmbito

do Ministério, Secretaria e Estado-Maior das Forças Armadas: as minutas de editais de licitação, como as minutas dos respectivos contratos, acordos, convênios ou instrumentos congêneres, a serem publicados e celebrados; e os atos para reconhecer a inexigibilidade, ou decidir a dispensa, de licitação.

Demonstrativo da inter-relação Administração-Advocacia Pública é a constatação de que a nomeação de Consultores Jurídicos para atuação junto aos Ministros de Estado pressupõe consulta prévia ao Advogado-Geral da União, especialmente porque, ainda que o provimento recaia sobre não integrantes do quadro efetivo da AGU, como define o art. 4º do Decreto nº 8.821, de 26 de Julho de 2006, combinado com o arts. 49 e 50 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (BRASIL, 2006 ; BRASIL, 1993a)

Ao serem indicados para essas funções, por previsão na Lei Complementar, pessoas não interagntes de suas Carreiras jurídicas, passam a ser considerados membros da Instituição, embora de forma precária e à condição do provimento do cargo.

Ainda no exercício da competência consultiva e de assessoramento jurídico, compete à AGU, ainda as atividades de representação extrajudicial da União e agentes públicos, na forma disposta pelo art. 1º do Decreto nº 7.153, de 10 de abril de 2010, e art. 16 do Anexo I do Decreto nº 7.392, de 13 de dezembro de 2010. A competência contenciosa da AGU está prevista pelo art. 9º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, combinado com o art. 22 da Lei nº 9.028, de 12 de abril de 1995. (BRASIL, 2010 ; BRASIL, 1993a ; BRASIL, 1995b).

Algumas institucionalidades declinadas acima já foram objeto de análise em trabalhos acadêmicos no âmbito da Universidade de Brasília, como é o caso da expressão *litigância intragovernamental*, cunhada no artigo “Litigiosidade e Impacto na Gestão Pública – A mediação como instrumento de gestão – A experiência da Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal”, publicado na Revista da Procuradoria-Geral do Banco Central (COELHO; LÚCIO, 2010, p. 94), para descrever a disputa jurídica em juízo que envolve órgãos ou entes públicos federais, a partir do estudo de caso da Câmara de Conciliação da Administração Federal (CCAF-CGU-AGU).

A exitosa experiência da CCAF-CGU-AGU, aliás, foi utilizada como fundamento para a edição da Lei nº 13.140, de 2015, que converteu em norma legal procedimentos já adotados com efetividade naquela instância administrativa, como salientado em Lúcio; Rodrigues (2016).



Outros exemplos de publicações por discentes da Universidade de Brasília estão referenciados ao longo deste artigo, com abordagens múltiplas do contexto da litigância intragovernamental.

Na Revista da Procuradoria-Geral do Banco Central consta o artigo “O Ativismo Judicial e um Novo Marco Jurídico-gerencial Democrático”, do Procurador Federal Juliano Ribeiro Santos Veloso, em que, tratando sobre os litígios versando sobre políticas públicas, portanto, contando com a Administração em um dos polos da demanda, aponta que:

### **3 Implicações concretas e formas de participação**

O valor Justiça muitas vezes excede a judicialização e muitas vezes é inimigo dela. Os tribunais podem não ser o melhor local para solucionar diversos problemas de implantação de políticas públicas. Os tribunais têm dificuldade de estabelecer a conduta devida pela Administração, tendo em vista tratar-se de questões políticas e técnicas, de competência e de jurisdição, e haver falta de jurisprudência acerca dos temas. São inúmeras as variáveis envolvidas:

La evaluación de los efectos posibles de un proceso de judicialización de las políticas dependerá de la ponderación de numerosos factores: el alcance del reconocimiento de estos derechos en la Constitución y en las leyes; la interpretación constitucional de las obligaciones que originan; la capacidad de actores sociales relevantes para actuar en representación de los intereses de grupos discriminados o excluidos; la accesibilidad física, material y cultural de los tribunales; el grado de organización y fortaleza de la sociedad civil y su experiencia y capacidad técnica para hacer uso de las herramientas legales; la mayor predisposición de los tribunales a enfrentar este tipo de cuestiones; los sistemas de procedimientos más abiertos o cerrados, y el tipo de remedios o órdenes que los jueces están habilitados para disponer; los mecanismos de selección de jueces y la independencia e imparcialidad de los tribunales respecto del poder político y de ciertos actores sociales relevantes en estos casos; el grado de desarrollo de los sistemas de seguridad social y las capacidades de respuesta del gobierno, del Congreso, y de las burocracias del Estado a las demandas de prestaciones prometidas en los textos jurídicos; entre otros muchos asuntos. (ABRAMOVICH, 2009 *apud* VELOSO, 2010, p. 46).

Diante dessa complexidade, necessária se faz a qualificação dos juízes e de outros operadores do Direito para que entendam os fenômenos econômicos, políticos, financeiros e sociais sob a óptica jurídica. Os juízes não são onipotentes ou onipresentes, necessitam de qualificação adequada, até mesmo para entender laudos técnicos. Na fundamentação das decisões judiciais, ser possível determinar

se estará cumprindo o limite da legalidade ou não. Um governo de juízes é uma distorção do regime democrático. E a sociedade deve estar atenta a isso:

Este modelo constitucional demanda por ello de los jueces un grado mayor de responsabilidad en la fundamentación y argumentación de sus decisiones, pues el sistema político en su conjunto asume la tensión de no reemplazar arbitrio político por arbitrio judicial.

De allí la importancia de la aplicación de principios claros de interpretación constitucional, que, por supuesto, no eliminan los considerables márgenes de discreción y valoración de los jueces, pero que al menos sujetan la interpretación constitucional a ciertas reglas de argumentación. (ABRAMOVICH, 2009 *apud* VELOSO, 2010, p. 47).

Alguns aspectos são relevantes nesta avaliação de Juliano Veloso (2014): o deslocamento da tomada de decisão gerencial para o Poder Judiciário e a repercussão deste efeito no desenho do setor público, especialmente no encadeamento do ciclo de planejamento administrativo e orçamentário-financeiro, à medida em que a decisão judicial pode antecipar ou instituir dispêndios administrativos que, pelo cronograma previsto no planejamento anual (Lei de Orçamento Anual) ou pelo PPA (Plano Plurianual), seriam objeto de execução de diverso momento ou condição.

Rememorando a observação de que não há uma concepção pensada para organizar a gestão, fora do desenho de plano plurianual, este vazou encontrou um movimento constitucional crescente quanto à ampliação de possibilidades de controle sobre a ação administrativa que não se pode classificar como articulado, mas ascendente e exponencial.

Nem mesmo o Decreto nº 6.025, de 22 de janeiro de 2007 (alterado em 7 de maio de 2019, pelo Decreto nº 9.784), que instituiu o programa de aceleração do crescimento desempenha a função central de planejamento, acompanhamento e avaliação, porque sua função está centrada aos termos previsto no art. 1º, “constituído de medidas de estímulo ao investimento privado, ampliação dos investimentos públicos em infra-estrutura e voltadas à melhoria da qualidade do gasto público e ao controle da expansão dos gastos correntes no âmbito da Administração Pública Federal.” (BRASIL, 2007 ; BRASIL 2019).

Na concepção de controle dos atos administrativos sempre esteve elencado o controle externo pelo Poder Judiciário e no âmbito deste originariamente tecia-se a discussão sobre a proporção em que era dada a esta a oportunidade de imersão no mérito do ato. Esse debate aprofundou de tal forma no País ao longo do tempo, que decaiu em relevância.

Convém agora descer o olhar por sobre a complexidade do controle da atuação administrativa, especialmente de legalidade, o que enseja um considerável universo de agentes e institucionalidades: a mudança de competências do Ministério Público Federal; a sua parcial sucessão, no modelo federal, pela Advocacia-Geral da União (AGU)<sup>1</sup> como um dos componentes da Advocacia de Estado e classificada como função essencial à Justiça, juntamente com a Defensoria Pública da União (DPU); a ampliação de escopo do Tribunal de Contas da União; a amplificação da atuação dos controles internos da Administração até o vigente formato da Controladoria-Geral da União<sup>2</sup> (CGU); entre outros desdobramentos que impactam a gestão das políticas públicas, como a lei de mediação (Lei nº 13.140, de 15 de junho de 2015, a lei anti-corrupção (Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013) e a lei de acesso à informação (Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011).

Sobre a AGU, sua função já era exercida, como apontado, embora sob outro modelo, pelo Ministério Público Federal, passando a maior complexidade e especialidade, a partir da publicação de sua lei orgânica, a Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Em decorrência da migração de parte de suas competências para a AGU, mesmo modelo que se afere quanto aos Estados da Federação, o Ministério Público passou a assumir com mais destaque em outras funções que antes não eram compatíveis com a atribuição de representação judicial do Estado em matéria civil.

A Lei Complementar nº 75, de 20 de maio de 1993, que fixa a organização, as atribuições e o estatuto do Ministério Público da União, sucede a edição da Lei nº 8.625, de 12 de fevereiro de 1993, e institui a lei orgânica nacional do Ministério Público, dispondo sobre as normas gerais para a organização do Ministério Público dos Estados e prevendo, em capítulo específico, as suas funções, portanto, em caráter nacional (BRASIL, 1993b).

As funções do Ministério Público, Federal, Estadual e suas especializações são ampliadas e intensificadas, viabilizando a sua atuação em face do Estado, eis que não necessidata mais atuar em defesa deste, função assumida pela AGU e pelas Advocacias Públicas dos Estados, igualmente previstas no art. 132, da Constituição Federal, com a denominação de Procuradorias de Estado, prevalente em todas as unidades

---

<sup>1</sup> A Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União: Lei Complementar nº 73, de 10 de Fevereiro de 1993, cujo art. 4º fixa a sua competência.

<sup>2</sup> A mais recente regulamentação sobre o Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União é consignada no art. 22, inciso XVII, da Medida Provisória nº 782, de 31 de Maio de 2017.

da Federação, com algumas exceções, como é o caso do Estado de Minas Gerais, em que se denomina Advocacia-Geral do Estado.

Por sua vez, a Defensoria Pública também ganhou projeção constitucional, prevista nos arts. 134 e 135, compondo, com as demais instituições antes nominadas, o Capítulo IV (Funções Essenciais à Justiça) inserto no Título III, sobre a Organização dos Poderes.

Assim como no tocante à Advocacia Pública e ao Ministério Público, a Defensoria Pública apresenta configuração Federal e Estadual, para atuar em face da União ou dos Estados, respectivamente.

A Defensoria Pública da União conta como sua lei orgânica a Lei Complementar nº 80, de 12 de janeiro de 1994, alterada pelas Leis Complementares nºs 89, de 3 de dezembro de 1999, e 132, de 7 de outubro de 2009.

Sua competência prevê a orientação jurídica e a defesa judicial e extrajudicial dos necessitados, em todos os graus, instâncias e foros, zelando pela observância da ampla defesa e do contraditório em favor de pessoas naturais ou jurídicas; a prioritária solução extrajudicial dos litígios, inclusive contemplando a possibilidade de composição alternativa de conflitos entre os seus assistidos; a difusão e a conscientização dos direitos humanos, inclusive quanto à proteção internacionalmente reconhecida, da cidadania e do ordenamento jurídico; o atendimento interdisciplinar, como apoio às sua missão institucional; a proteção de direitos e interesses individuais, difusos, coletivos, individuais homogêneos e do consumidor; a possibilidade de ajuizamento de ação civil pública, *habeas corpus*, *habeas data*, mandado de segurança em prol dos seus assistidos, entre os quais se incluem crianças, adolescentes, idosos, pessoa com deficiência, mulher vítima de violência doméstica e grupos sociais vulneráveis. (BRASIL, 1994).

O desempenho das atribuições da Defensoria Pública em favor dos necessitados pode ser configurada tanto em face de outro particular como em face do Estado, atuando a Defensoria Pública da União, quando estiver relacionada a direitos pleiteados em face da Administração federal direta, autárquica ou fundacional, e a Defensoria Pública dos Estados, perante as estruturas estaduais ou municipais, por simetria, administração direta ou indireta, bem assim contra outro particular.

É este o ponto de convergência com a linha de raciocínio deste artigo: a possibilidade de que o poder público, federal estadual ou municipal receba demandas oriundas do Ministério Público, da Defensoria Pública ou do cidadão, sob diversas modalidades de representação que possa escolher, diante de interesses individuais, difusos ou coletivos.

Trata-se de um cenário com potencial configuração do controle do ato administrativo, a medida em que, de acordo com normas pré e pós-constitucionais mencionadas, há uma ampla margem de situações em que não se cuida apenas de um pedido em face do Estado, mas de um questionamento sobre uma deliberação administrativa, com o ânimo de alterá-la.

Se esta demanda é oferecida em juízo ou perante o Ministério Público, faz-se presente a eventualidade de uma determinação a ser atendida, o que pode excepcionar o planejamento público.

Não se trata de fazer esta menção para expressar juízo de valor, porque não seria o tom do estudo, mas a detecção de circunstâncias causais de alteração do inicial planejamento administrativo, para fazer face à demanda.

Diga-se mais, que a identificação do contexto mencionado bem aproveitado geraria relevante insumo para o aprimoramento do processo construtivo de planejamento estatal, considerando que múltiplas são as variáveis a considerar, nem todas de domínio do poder público ainda factível de superação de modelo em gestão.

Ainda sob o fio de Ariadne percorrido por este texto, retoma-se a observação de que a institucionalização do planejamento na Administração Federal opera-se mediante a confecção do plano plurianual e pelo acompanhamento a cada ano, comparativamente com o desempenho perante cada lei de diretrizes orçamentárias e respectivas: atualmente, a Lei de Diretrizes Orçamentárias nº 13.707, de 14 de agosto de 2018, sequenciada pela Lei Orçamentária Anual, que estima receita e fixa a despesas da união, Lei nº 13.808, de 15 de janeiro de 2019, explicitam o que figurou na Lei nº 13.249, de 13 de janeiro de 2016, que institui o Plano Plurianual para o período de 2016 a 2019, da qual os artigos iniciais definem:

Art. 1º Esta Lei institui o Plano Plurianual da União para o período de 2016 a 2019 - PPA 2016-2019, em cumprimento ao disposto no § 1º do art. 165 da Constituição Federal .

Art. 2º O PPA 2016-2019 é instrumento de planejamento governamental que define diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada, com o propósito de viabilizar a implementação e a gestão das políticas públicas. (BRASIL, 2016).

Para o acompanhamento da regularidade na aplicação dos recursos públicos previstos nas normas comentadas acima, mediante a

realização das funções de controle interno do Poder Executivo Federal, a Lei nº 13.844, de 18 de junho de 2019, que estabelece a organização básica da Administração Federal, fixa no art. 51, a competência da Controladoria-Geral da União, regulamentada pelos Decretos nºs 4.177, de 28 de março de 2002; 5.683, de 24 de janeiro de 2006, 8.109, de 17 de setembro de 2013, e 9.681, de 3 de janeiro de 2019.

Como exercício dessas competências, a Controladoria-Geral da União adotou medidas para operacionalizar a execução do orçamento público federal, tais como o Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017, que dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional e a Portaria CGU nº 57, de 4 de janeiro de 2019, que estabelece orientações para que os órgãos e as entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional adotem procedimentos para a estruturação, a execução e o monitoramento de seus programas de integridade.

Os dois normativos, em que pese seu relevo, perceptível na descrição de suas finalidades, orientam sobre o controle quanto ao emprego do orçamento, sem, contudo haver ainda a

O art. 70 e seguintes da Constituição Federal descrevem a forma de controle da Administração, desempenhada pelo Tribunal de Contas da União, cuja lei orgânica é a nº 8.443, de 16 de julho de 1992. Por simetria e de acordo com o parágrafo único do art. 75, os Estados contam com Tribunais de Contas, como órgãos auxiliares ao Poder Legislativo, o que se estende ao Legislativo Municipal, para os casos em que não havia Tribunais de Contas de Municípios até a promulgação da Constituição Federal, que vedou a sua criação a partir de então.

A lei orgânica do Tribunal de Contas da União descreve as suas competências e a sua referência demonstra-se necessária para pontuar o quanto a sua missão, em moldes externos ao Poder Executivo, guarda simetria com as atribuições institucionais, no controle interno, pela Controladoria-Geral da União.

Quanto ao acompanhamento e monitoramento da gestão, o Tribunal de Contas da União<sup>3</sup> vem atuando com a oferta de contribuições para a governança pública nacional, seja com publicações, seja painéis e estudos decorrentes do exercício de suas atribuições, suprimindo função que ainda não fora alcançada pelas atuações institucionais antes referidas e diante da não configuração de um ambiente com esta expertise no Poder Executivo Federal.

---

<sup>3</sup> Documentos e publicações do Tribunal de Contas da União sobre governança: Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/governanca/governancapublica/>. Acesso em: 12 nov. 2021

Para exemplificar esta atuação, registram-se manuais como “Dez Passos para a Boa Governança”, “Referencial para Órgãos e Entidades”, “Referencial para Políticas Públicas”, “Referencial para Centro de Governo”, “Referenciais para Gestão de Risco”, “Relatório de Políticas e Programas 2017”.

Segundo Kingdon (2003, p. 37), existem algumas razões para que se prestigie a atuação do Poder Legislativo na gestão de políticas públicas: 1. porque é no Congresso em que elas são apreciadas e aprovadas; 2. o que os congressistas produzem é imediatamente acompanhado pelo mídia e transmitido para a população; 3. embora o ambiente de Congresso não seja um ambiente em que os assuntos tenham ambiente para aprofundamento de discussões, os temas devem chegar bem debatidos, para uma manifestação de caráter premente, para o momento; 4. a orientação política dos congressistas estimula que roquem estabelecer intervenções em políticas públicas relacionadas com essa área de interesses.

Sendo o Tribunal de Contas da União um órgão auxiliar do Congresso Nacional, necessita emprestar a sua experiência à possibilidade de entregas que viabilizem a qualquer feição política a satisfação sobre o trabalho de controle externo e auditoria.

Centrada a questão planejamento-gestão, no Poder Executivo nos modelos de planejamento já comentados, as pesquisas e o material produzido no âmbito do Tribunal de Contas da União significam relevante insumo, especialmente no ano em curso, quando se tem a oportunidade de planejamento do novo plano plurianual, a suceder, em 2020, o atual.

Sob o enfoque das possibilidades de atuação em sede de controle, convém recordar que as decisões do Tribunal de Contas da União podem ter o condão de interferir na Administração Pública Federal<sup>4</sup>, na forma prevista em sua lei orgânica, especialmente os provimentos preliminares, contidos nos arts. 10 e 44 da Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992: “o afastamento temporário do responsável, se existirem indícios suficientes de que, prosseguindo no exercício de suas funções, possa retardar ou dificultar a realização de auditoria ou inspeção, causar novos danos ao Erário ou inviabilizar o seu ressarcimento” (BRASIL, 1992), compreendendo-se inclusive a possibilidade de afastamento também do respectivo superior hierárquico, bem assim a decretação, “por prazo não superior a um ano, da indisponibilidade de bens do responsável,

---

<sup>4</sup> A Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992 é a lei orgânica do Tribunal de Contas da União, consignando as competências no art 1º e os efeitos de suas decisões no art. 10. Disponível em: <https://www.tse.jus.br/legislacao/codigo-eleitoral/leis-ordinarias/lei-nb0-8.443-de-16-de-julho-de-1992>. Acesso em: 20 out. 2021

tantos quantos considerados bastantes para garantir o ressarcimento dos danos em apuração”. (BRASIL, 1992).

A lei orgânica do TCU também contém a previsão de que os três Poderes da União atuem de forma integrada, constituindo sistema de controle interno (art. 49), sob a regência do TCU, como orienta o art. 51 (“Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência de imediato ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.”).

Em antecedência ao controle externo da atividade administrativa, a Controladoria-Geral da União atua no controle interno dos órgãos da administração federal, coordenando as áreas internas de controle e correção, co o sinalizado anteriormente.

Já foi comentado antes e trata-se apenas de reforço a observação de que o controle judicial pelos atos administrativos pode provir, portanto, de demanda do particular (cidadão) em face da Administração, representado ou não pela Defensoria Pública da União, ou do Ministério Público Federal, estes no exercício de funções essenciais à justiça.

Da mesma forma que a perspectiva antes disposta, a recomendação originária do Ministério Público, na esfera extrajudicial, pode desencadear a adoção de medidas administrativas com a mesma repercussão gerencial que as decisões judiciais: inquéritos civis com potencial de serem encerrados mediante a celebração de termo de compromisso pelo ajustamento da conduta detectada em descompasso com a norma constitucional, legal ou infralegal.

Na modalidade do controle social, que pode ser promovido pelas instituições antes referidas, pelo cidadão individualmente ou em mediante a forma de sociedade civil organizada em pessoas jurídicas como associações, sindicatos, organizações sociais, dentre outras, inclusive as integrantes do terceiro setor.

Neste aspecto, vale recordar o Marco de Regulamentação da Organizações Sociais: Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, cujos arts. 5º, inciso IV e 6º, inciso II estebelecem importantes diretrizes, dado o seu relacionamento próximo ao poder público.

A seguir, são confioguradas algumas normas que tratam dealguas possibilidades de controle do poder público, mas também sem uma feição específica de monitoramento e avaliação da qualidade do produzido, especificamente:

A Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º , no inciso II do § 3º



do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal. Adotando a máxima efetividade do art. 37 da Constituição Federal, que determina a Administração pautar-se pela publicidade, a lei trata o sigilo como exceção e disciplina a sua forma de classificação. (BRASIL, 1988).

A Lei nº 12.813, de 16 de maio de 2013 estabelece o tratamento sobre o conflito de interesses no exercício de cargo ou emprego do Poder Executivo federal e impedimentos posteriores ao exercício do cargo ou emprego, cria a possibilidade de que determinados ocupantes de cargos públicos, após o seu desligamento, passem por um período de quarentena antes de assumir determinados novos encargos profissionais, em zelo às informações públicas a que tiveram acesso, e também determina publicação de agenda diárias de detentores de funções de chefias ou assessoramento na Administração Federal.

Para tratar sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, a Lei Anti-Corrupção, nº 12.846, de 1º de agosto de 2011, institui a possibilidade de celebração de acordos de leniência com integrantes da Administração ou com particulares que tenham relações jurídicas para com estas, a fim de que fiquem suspensas as penalidades eventualmente aplicáveis, desde que concedam ao poder público as condições necessárias para o acesso a informações que viabilizem o máximo de apuração de ilícitos administrativos, civis e criminal, em esforço pelo combate à impunidade de faltas em detrimento do patrimônio Público.

Finalmente, também no espectro controle de atos administrativos, o crescente desempenho das Ouvidorias, regulamentadas pela Lei nº 13.460, de 26 de junho de 2017 e Decreto nº 9.723, de 12 de março de 2019. A proposta normativa é estabelecer um padrão de atendimento do cidadão pelo serviço público, como uma espécie do código de defesa do consumidor de serviços públicos, inclusive tratando da Carta de Serviços que vinha sendo trabalhada internamente na Administração desde os movimentos que geração do PDRAE, comentado no início deste trabalho. (BRASIL, 2017 ; BRASIL, 2019).

A atividade de Comissão de Ética, cujo regulamento é o Decreto nº 6.029, de 1º de fevereiro de 2007. O Sistema de Gestão da Ética do Poder Executivo Federal está previsto em Decreto de 18 de maio de 2001 e Código de Conduta da Alta Administração Federal 2014 está previsto em Decreto de 26 de maio de 1999. O Decreto nº 4.334, de 12 de agosto de 2002, disciplina as audiências concedidas a particulares por agentes públicos em exercício na Administração Pública Federal direta, nas autarquias e fundações públicas federais. O Decreto nº 1.171, de 22

de junho de 1994, estabelece o Código de Ética Profissional do Servidor Público Civil do Poder Executivo Federal.

Naturalmente todas essas competências para o controle de legalidade dos atos administrativos influencia na forma de se conduzir na Administração Federal e impacta nos resultados (efetividade) das políticas públicas, embora por si só não possam aferi-las em conteúdo e fomentar o seu aprimoramento.

Diante de tantas instituições, agentes e entendimentos, é significativa a miríade de possibilidades de que a atuação de um desses órgãos influencie e se subsuma no papel do gestor público, adotando o efeito deliberativo.

De uma parte pode se demonstrar desfavorável atuar num cenário incerto, em que a qualquer momento podem advir determinações com efeito modificador do planejamento realizado, porém, de outra parte, o sistema jurídico vigente, especialmente, com o advento da Constituição Federal e das normas que a regulamentam, prevê esta rede de atuações como o exercício da função de freios e contrapesos, representando esta constatação mais um dos diversos desafios com que se depara o gestor.

Para fazer frente a esse contexto, a gestão passa a ser composta por um mosaico de contextos e de encaminhamentos, em que se demonstre em cada situação a adequação integral ao modelo.

Nem sempre as soluções de um problema, contemplando algumas variáveis, indica que a mesma medida caberá para outras circunstâncias. Os cenários são ricos, dinâmicos.

Em que pese sinalizar mais favorável o horizonte do planejamento administrativo exclusivo, uniforme, a alternativa configurada no cotidiano exige outro tratamento e induz que o controle concomitante dos atos e fatos repercuta como uma significativa razão de aprimoramento.

Como observa Mouffe (2015, p. 29-30), por mais plausível que se atue mediante o consenso, o dissenso tem um potencial de efetivar mais fortemente os preceitos democráticos:

Não há dúvida de que o consenso é necessário, mas ele precisa estar acompanhado do dissenso. Embora o consenso seja necessário no que diz respeito às instituições constitutivas da democracia e aos valores “éticos-políticos” que caracterizam a associação política – liberdade e igualdade para todos -, sempre haverá discordância quanto ao seu significado e quanto ao modo como devem ser implementados. Numa democracia pluralista, essas discordâncias não são apenas legítimas, mas também necessárias. Elas fornecem a matéria-prima da política democrática.

A possibilidade de cotejo multifacetados de cenários e alternativas com as diversas formas de controle por que pode passar a decisão administrativa pode ser um elemento que a enriqueça, desde que haja o preparo para enfrentar as desafios dese novo olhar, a inteligência gerencial para compor por sobre as dificuldades, colher das controvérsias as melhores concepções para o planejamento, promover a composição por sobre o conflito e o aparente antagonismo.

## 5. Considerações finais

Desde a sua promulgação, a Constituição Federal de 1988, em trinta anos, foi objeto de noventa e sete emendas, a última datada de 4 de outubro de 2017, com a alteração das regras eleitorais inscritas no art. 17 e seguintes.

Nesse período o País atravessou dois procedimentos de *impeachment* do Presidentes da República e variados modelos de gestão administrativa, desde posições políticas de modelos de esquerda, centro e direita.

A Administração busca se profissionalizar e construir a memória institucional que assegure perenidade de programas, políticas públicas, projetos nacionais que dêem efetividade às diversas normas programáticas ainda não atendidas.

Além da transição dos modelos gerenciais, a composição do controle administrativo tem forte potencial de interferir e de encaminhar em contraponto ao planejamento formal, embora em dado momento este atendimento também venha a ser objeto de controle da gestão.

Vale dizer que a gestão também será cobrada pelo que não conseguir efetivar em relação ao seu planejamento de longo, médio ou curto prazo, mesmo que deste tenha destoadado para o atendimento de uma das diversas formas de decisões que pode necessitar dar cumprimento.

A necessidade de uma estratégia que dê condições de tornar viável a gestão como anuncia Santos (2013, p. 123), é a composição de maior urgência:

O futuro nunca esteve tão colado no presente. Nada pode ser reclamado em nome do futuro que não tenha um nome e um sentido para os que vivem hoje e podem não estar vivos amanhã.

Esta mistura de tempos e temporalidades não é fácil de construir politicamente sobretudo por ir contra tradições de luta que têm dificuldade em conferir sentido à política senão em termos da distinção entre tática e estratégia.

A estratégia dialógica, mediante a recuperação de todas as concepções já experimentadas, na análise sobre erros e acertos, na identificação dos experimentos não concluídos, em prevenir consequências desfavoráveis já detectadas, no prestígio do trabalho já desenvolvido e na construção do que não se pode mais esperar.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Mônica Piccolo. Programa Nacional de Desestatização do Governo Collor: Uma Leitura Gramsciana. **Polis**: laboratório de história econômico-social. Texto de Discussão no 10, 12 set. 2007. Disponível em [http://www.historia.uff.br/polis/files/texto\\_10.pdf](http://www.historia.uff.br/polis/files/texto_10.pdf). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 5.378 de 23 de fevereiro de 2005**. Brasília, DF: Presidência da República, 2005. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/decreto/d5378.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/decreto/d5378.htm). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 6.025, de 22 de janeiro de 2007**. Institui o Programa de Aceleração do Crescimento - PAC, o seu Comitê Gestor, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6025.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6025.htm). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. Decreto nº 9.723, de 11 de março de 2019. Altera o Decreto nº 9.094, de 17 de julho de 2017, o Decreto nº 8.936, de 19 de dezembro de 2016, e o Decreto nº 9.492, de 5 setembro de 2018, para instituir o Cadastro de Pessoas Físicas - CPF como instrumento suficiente e substitutivo da apresentação de outros documentos do cidadão no exercício de obrigações e direitos ou na obtenção de benefícios e regulamentar dispositivos da Lei nº 13.460, de 26 de junho de 2017. **Diário Oficial da União**, Seção 1, n. 48, p. 2-3, 12 mar. 2019. Disponível em: [https://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/66545657](https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/66545657). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 9.784, de 7 de maio de 2019**. Declara a revogação, para fins do disposto no art. 16 da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, e no art. 9º do Decreto nº 9.759, de 11 de abril de 2019, de decretos normativos. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9784.htm#art1](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9784.htm#art1). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 8.625, de 12 de fevereiro de 1993.** Institui a Lei Orgânica Nacional do Ministério Público, dispõe sobre normas gerais para a organização do Ministério Público dos Estados e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1993b. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8625.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8625.htm). Acesso em: 15 jan. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.028, de 12 de abril de 1995.** Dispõe sobre o exercício das atribuições institucionais da Advocacia-Geral da União, em caráter emergencial e provisório, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1995b. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9028.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9028.htm). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 9.094, de 17 de julho de 2017.** Regulamenta dispositivos da Lei nº 13.460, de 26 de junho de 2017, dispõe sobre a simplificação do atendimento prestado aos usuários dos serviços públicos, [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2017. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/decreto/d9094.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9094.htm). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.491, de 9 de setembro de 1997.** Altera procedimentos relativos ao Programa Nacional de Desestatização, revoga a Lei nº 8.031, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1997. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9491.htm#art35](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9491.htm#art35). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.249, de 13 de janeiro de 2016.** Institui o Plano Pluri-anual da União para o período de 2016 a 2019. Brasília, DF: Presidência da República, 2016. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/lei/l13249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/l13249.htm). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.460, de 26 de junho de 2017.** Dispõe sobre participação, proteção e defesa dos direitos do usuário dos serviços públicos da administração pública. Brasília, DF: Presidência da República, 2017. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/lei/l13460.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/l13460.htm). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.707, de 14 de agosto de 2018.** Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2019 e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/lei/L13707.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13707.htm). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.808, de 15 de janeiro de 2019.** Estima a receita e fixa a despesa da União para o exercício financeiro de 2019. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/Lei/L13808.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Lei/L13808.htm). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.** Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2011. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.** Institui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1993a. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp73.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp73.htm). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 75, de 20 de maio de 1993b.** Institui a Lei Orgânica Nacional do Ministério Público, dispõe sobre normas gerais para a organização do Ministério Público dos Estados e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1993. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8625.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8625.htm). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 80, de 12 de janeiro de 1994.** Organiza a Defensoria Pública da União, do Distrito Federal e dos Territórios e prescreve normas gerais para sua organização nos Estados, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1994. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp80.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp80.htm). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 132, de 7 de outubro de 2009.** Brasília, DF: Presidência da República, 2009. Altera dispositivos da Lei Complementar nº 80, de 12 de janeiro de 1994, que organiza a Defensoria Pública da União, do Distrito Federal e dos Territórios e prescreve normas gerais para sua organização nos Estados, e da Lei nº 1.060, de 5 de fevereiro de 1950, e dá outras providências. Disponível em <https://bit.ly/3KgOrzL>. Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.** Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1967. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0200.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0200.htm). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 7.153, de 10 de abril de 2010.** Brasília, DF: Presidência da República, 2010. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7153.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7153.htm). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 8.821, de 26 de Julho de 2016.** Dispõe sobre a competência para os atos de nomeação e de designação para cargos e funções de confiança no âmbito da administração pública federal. Brasília, DF: Presidência da República, 2016. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Decreto/D8821.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Decreto/D8821.htm). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992.** Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1992. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8443.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 8.031, de 12 de abril de 1990.** Brasília, DF: Presidência da República, 1990. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8031.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8031.htm). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado.** Brasília, DF: Presidência da República, Câmara da Reforma do Estado, Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1995a. Disponível em: <http://www.biblioteca.presidencia.gov.br/publicacoes-oficiais/catalogo/fhc/plano-diretor-da-reforma-do-aparelho-do-estado-1995.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Gestão. Programa Nacional de Gestão Pública e Desburocratização. **GES-PÚBLICA: Cadernos GESPÚBLICA**, Brasília: MP, GESPÚBLICA, SEGES, Versão 1 / 2006. Disponível em: [https://bibliotecadigital.economia.gov.br/bitstream/777/606/1/caderno\\_2\\_premio\\_nacional\\_da\\_gestao\\_publica.pdf](https://bibliotecadigital.economia.gov.br/bitstream/777/606/1/caderno_2_premio_nacional_da_gestao_publica.pdf). Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. Portaria nº 97, de 4 de agosto de 2009. **Dário Oficial da União:** Seção 1, n. 148, 05 ago. 2009. Disponível em <https://bit.ly/3IdI3aQ>. Acesso em: 15 jan. 2022.

CARDOSO JR., José Celso. Transformações Recentes na Administração Pública Federal Brasileira: aspectos metodológicos, evidências históricas e dimensões relevantes de análise. **Boletim de Análise Político-Institucional**, n. 12, p. 7-12, jul./dez. 2017. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8093/1/BAPI\\_n12\\_Transforma%c3%a7%c3%b5es.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8093/1/BAPI_n12_Transforma%c3%a7%c3%b5es.pdf). 15 jan. 2022.

COELHO, Meire Lúcia Monteiro MOTA; LUCIO, Magda de Lima. Liti-giosidade e Impacto na Gestão Pública – A mediação como instrumento de gestão – A experiência da Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal. **Revista da Procuradoria- Geral do Banco Central**, v. 4, n. 2, dez. 2010. Disponível em: [http://www.bcb.gov.br/pgbcb/122010/revista\\_pgbc\\_vol4\\_n2\\_dez2010.pdf](http://www.bcb.gov.br/pgbcb/122010/revista_pgbc_vol4_n2_dez2010.pdf). Acesso em: 15 jan. 2022.

GONZAGA, Alvaro de Azevedo; ROQUE, Nathaly Campitelli. **Tridimensional do Direito, teoria**. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (Coords.). Tomo: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga, André Luiz Freire (coord. de tomo). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/64/edicao-1/tridimensional-do-direito,-teoria>. Acesso em: 15 jan. 2022.

KINGDON, John W. **Agendas, Alternatives and Public Policies**. 2. ed. Addison-Wesley Educational Publishers Inc. 2003.

LÚCIO, M.; RODRIGUES, S. M. L. R. Políticas de acesso à justiça: mediação. **Revista O Social em Questão**, Rio de Janeiro: PUC, v. 19, n. 36, 2016.

MOUFFE, Chantal. **Sobre o político**. São Paulo: Editora WMF;Martins Fontes, 2015.

ROSA, Alexandre Morais da (Org.) *et al.* **Garantismo, hermenêutica e (neo) constitucionalismo: um debate com Luigi Ferrajoli**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SANTOS, Boaventura de Sousa; CHAUI, Marilena de Souza. **Direitos humanos, democracia e desenvolvimento**. São Paulo: Cortez, 2013.


SIMMEL, Georg. **Questões fundamentais da sociologia: indivíduo e sociedade**. Tradução: Pedro Caldas. Rio de Janeiro: Zahar, 2006.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 39. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional n. 90, de 15.9.2015. São Paulo: Malheiros, 2016.

VELOSO, Juliano Ribeiro Santos. **Direito ao planejamento**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2014.

VELOSO, Juliano Ribeiro Santos. O ativismo judicial e um novo marco jurídico-gerencial Democrático. **Revista da Procuradoria- Geral do Banco Central**, v. 4, n. 2, dez. 2010. p. 41-42, dez. 2010. Disponível em: <https://bit.ly/3KkEAJc>. Acesso em: 15 jan. 2022.





# O tributo como elemento definidor da fisionomia estatal

---

## *The tax as a defining element of state physiology*

**Luiz Felipe Silveira Difini**

*Doutor em Direito do Estado pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul.  
Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande  
do Sul nos cursos de graduação e pós-graduação, na disciplina de Direito Tributário.  
Desembargador no Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul.  
Ex-Presidente do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul.  
Ex-Presidente, Corregedor e Diretor da Escola Judiciária do Tribunal  
Regional Eleitoral do Rio Grande do Sul.  
Atualmente integra a 22ª Câmara de Direito Público do  
Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul.  
E-mail: difini@tjrs.jus.br.*

**Tiago Pereira Lisboa**

*Mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul,  
com ênfase em Direito Tributário;  
Especialista em Direito Internacional pela mesma Instituição;  
Procurador da Fazenda Nacional na 4 Região.  
E-mail: tiago.lisboa@pgfn.gov.br*

**RESUMO:** O estudo examina a relação entre o tributo, a propriedade privada e a liberdade individual e ressalta as dimensões limitadora e emancipatória da imposição fiscal. Inclui a função unificadora no elenco da tipologia das funções dos tributos. O eixo central que preside o raciocínio desenvolvido no texto é a noção de Estado Fiscal e a consequente interação entre o sistema tributário e a ordem econômica.

**PALAVRAS-CHAVE:** Estado Fiscal. Relação entre sistema tributário e ordem econômica. Função unificadora do tributo.

**ABSTRACT:** The study examines interaction between tax, private property and individual freedom and highlights restrictive and emancipatory dimensions of tax. Inserts unifying role in tax functions catalogue. The main idea developed in the text is notion of fiscal state and interaction between tax system and economic system.

**KEYWORDS:** Fiscal State. Interaction between tax system and economic system. Unifying role of tax.

## 1. Introdução

O tributo é o elemento central do direito tributário<sup>1</sup>. Em torno de seu conceito, gravitam as normas, os institutos e as categorias jurídicas que, em seu conjunto, compõem o sistema tributário nacional.

A proeminência do tributo, todavia, não se circunscreve ao âmbito tributário. Também na ordem econômica o tributo assume posição de centralidade, na medida em que a imposição fiscal constitui pressuposto do reconhecimento, pelo Estado, da propriedade privada e da liberdade individual<sup>2</sup>, elementos sobre os quais se assenta o sistema capitalista<sup>3</sup>.

O presente estudo dedica-se a analisar a posição em que se situa o tributo no sistema jurídico brasileiro. A análise é efetivada à luz de bases constitucionais, em especial a partir da noção de Estado Fiscal, da inter-relação entre o tributo, a propriedade privada e a liberdade individual, bem como das funções desempenhadas pela imposição tributária. Essas questões, aliadas ao conceito de neutralidade fiscal, formam o núcleo do perfil institucional do Estado no que diz respeito ao relacionamento do ente estatal com os contribuintes e com os agentes econômicos.

Pretende-se assinalar, por meio deste artigo, que existe uma relação de interdependência entre o sistema tributário e a ordem econômica, apresentando-se o tributo como o ponto de contato entre esses dois setores. Por essa perspectiva, alterações promovidas no sistema tributário, mormente no que concerne à estrutura fiscal e à articulação entre as espécies tributárias entre si, projetam efeitos também sobre a ordem econômica. A racionalidade do sistema tributário, por conseguinte, depende não somente da coesão interna de suas normas

<sup>1</sup> Para Torres (2014, p. 211), o tributo é a “noção nuclear do direito tributário”.

<sup>2</sup> A propriedade pode ser considerada um elemento estruturante da liberdade individual. Conforme Catarina (2008, p. 341-342), “possuir alguém um direito de propriedade implica ter, do mesmo modo, muitas outras liberdades, de resto textualmente expressas [...]”.

<sup>3</sup> Conforme Tipke e Lang (2008, p. 53), “o Direito Tributário é parte de um Ordenamento Jurídico Liberalmente constituído”.

jurídicas, mas também da compatibilidade delas com os preceitos que compõem a Constituição Econômica<sup>4</sup>.

Vejamos, então, cada uma dessas questões, iniciando pela noção de Estado Fiscal.

## 2. O Estado Fiscal

Nenhum Estado possui interesse em suprimir a fonte de suas receitas públicas. A sobrevivência institucional de um Estado cujo suporte financeiro advenha preponderantemente de recursos de natureza tributária ficaria invariavelmente comprometida sem o reconhecimento da propriedade privada e da liberdade econômica, projeção da liberdade individual<sup>5</sup>.

É que tais direitos fundamentais constituem a base do sistema econômico capitalista<sup>6</sup> e, conjugados com o caráter subsidiário da atuação direta do Estado no domínio econômico, representam os pressupostos do Estado Fiscal<sup>7</sup>.

O Estado Fiscal apresenta-se como o tipo de Estado que depende essencialmente de tributos para o sustento de suas atividades. Trata-se do Estado cujo financiamento, nos dizeres de Kirchhof (2016, p. 13), “será efetuado por meio da participação fiscal no sucesso econômico privado”. A expressão foi cunhada em 1885 por Lorenz von Stein, mas se difundiu com a publicação, em 1918, de *A crise do Estado Fiscal*, de Joseph Schumpeter (NABAIS, 2015, p. 191).

A consolidação do Estado Fiscal coincidiu com o nascimento do Estado moderno<sup>8</sup>. São tão próximos esses conceitos que alguns doutrinadores consideram a expressão Estado Fiscal pleonástica. O termo, todavia, foi incorporado ao vocabulário jurídico e possui grande

---

<sup>4</sup> Constituição Econômica pode ser definida como o conjunto de normas fundamentais que estabelecem juridicamente os elementos estruturais de uma forma concreta de determinado sistema econômico. (MOREIRA, 1979, p. 69). É, portanto, o núcleo da ordem jurídica da economia, o elemento que lhe confere permanência e estabilidade.

<sup>5</sup> Schoueri (2009, p. 141) observa que “se o Estado depende dos tributos que arrecada, assume importância o estudo da fonte desses recursos, já que se torna condição de subsistência da própria entidade estatal garantir a manutenção das atividades econômicas de onde provém seu financiamento”.

<sup>6</sup> Moreira (1979, p. 47) esclarece que, das várias teorias sobre os sistemas econômicos, nenhuma se apresenta mais adequada do que a teoria dos modos de produção.

<sup>7</sup> Nabais (2015, p. 315-316) designa tais pressupostos de limites imanentes ou exteriores ao poder de tributar. Distinguem-se, tais limites, dos limites formais e materiais da tributação por não dizerem respeito aos requisitos de validade da imposição fiscal, mas sim à configuração do Estado Fiscal.

<sup>8</sup> Conforme Habermas (2014, p. 120), “O Estado moderno é essencialmente um Estado Fiscal, e a administração pública das finanças é o cerne da sua administração pública em geral”.

utilidade para a compreensão da harmonia que deve presidir as relações entre o sistema tributário e a Constituição Econômica.

Ao aludirmos à expressão Estado Fiscal nos referirmos ao tipo de Estado que, além de confiar ao tributo a tarefa precípua de obter receitas financeiras, procede à separação entre Estado e sociedade civil. O afastamento desses setores possibilita não apenas que a política e a economia atuem segundo critérios específicos, o que contribui para a racionalidade dos respectivos sistemas, mas também que o Estado se aproprie, mediante a imposição fiscal, de parcela do produto da atividade econômica desenvolvida por particulares<sup>9</sup>.

Um Estado com tais características somente se consolida se atribuir à iniciativa privada o exercício da atividade econômica<sup>10</sup>. De fato, possuindo o ente estatal interesse direto no resultado da produção econômica privada (NABAIS, 2015, p. 198), mostrar-se-ia contraproducente a assunção, pelo próprio Estado, do processo econômico, já que isso ocasionaria a supressão da fonte de suas receitas financeiras. Daí a relevância, para o Estado Fiscal, do caráter subsidiário da intervenção estatal direta na economia<sup>11</sup>.

A subsidiariedade da atuação estatal no domínio econômico não afasta, evidentemente, a possibilidade de o Estado atuar como agente normativo e regulador da economia. A edição de normas tributárias com a finalidade de estimular ou de desestimular determinadas atividades econômicas fundamenta-se, precisamente, na atividade regulatória do Estado, que, entre nós, tem amparo no art. 174 da Constituição Federal<sup>12</sup>. Por outro lado, há de se ressaltar que a subsidiariedade em questão não impede o Estado de intervir diretamente na economia quando presentes os requisitos necessários para tanto, o que, aliás, está expresso no art. 173, *caput*, da Constituição Federal. O que deve ser ressaltado é que para a configuração do Estado Fiscal a exploração direta de atividade

---

<sup>9</sup> Klaus Vogel denomina de estatalidade a separação entre o Estado e a economia e a consequente participação estatal nos frutos do processo econômico (TORRES, 2009, p. 520).

<sup>10</sup> Referimo-nos, aqui, à atividade econômica em sentido estrito e não à prestação de serviços públicos, considerada por Eros Roberto Grau como atividade econômica em sentido amplo (GRAU, 2018, p. 99).

<sup>11</sup> O princípio da subsidiariedade exprime a ideia de que a exploração de atividade econômica pelo Estado deve assumir caráter suplementar relativamente à iniciativa privada. Esse parece ser o sentido da norma contida no art. 173 da Constituição Federal. Para Tavares (2006, p. 282), “resta inequívoca, na Constituição Federal, a presença do princípio da subsidiariedade, a nortear as atividades do Estado no âmbito do domínio econômico propriamente dito”. Souza (2002, p. 462), comentando tal dispositivo, menciona que ele “mantém a função meramente supletiva da iniciativa privada, ou presa a ‘imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo’”. Em sentido contrário, Bercovici (2015) entende que nossa Constituição não alberga o princípio da subsidiariedade.

<sup>12</sup> Como veremos adiante, as normas tributárias indutoras representam apenas uma das espécies de tributação com finalidade não arrecadatória.

econômica pelo Estado não pode ser tão intensa a ponto de suprimir o caráter subsidiário acima mencionado.

Nesse ambiente institucional, o tributo desponta, naturalmente, como o principal instrumento jurídico de captação de receitas financeiras pelo Estado. Além dessa feição restritiva, é possível verificar outra faceta da imposição fiscal, qual seja, a relacionada à garantia de reconhecimento estatal da propriedade privada e da liberdade individual. No próximo tópico, essas questões são abordadas com maior profundidade.

### **3. O tributo e sua relação com a propriedade privada e com a liberdade individual**

O tributo estabelece com a propriedade privada e com a liberdade individual uma verdadeira relação dialética, na medida em que, simultaneamente, restringe o exercício de tais direitos, e garante-lhes o reconhecimento pelo Estado<sup>13</sup>.

De fato, a imposição fiscal, a despeito de representar clara restrição à propriedade privada e à liberdade individual, consubstancia instrumento jurídico indispensável para o reconhecimento estatal desses direitos fundamentais.

Essa aparente contradição foi bem explorada pela doutrina, tanto nacional quanto estrangeira. Assim, referindo-se especificamente à propriedade privada, Humberto Ávila (2004, p. 494) destaca que “o Estado pode tributar a propriedade, deve, porém, assegurá-la ao mesmo tempo”. Sanches (2010, p. 20), no mesmo sentido, observava que: “como instituição que garante a propriedade privada dos bens e que ao mesmo tempo a limita, os impostos devem ser sujeitos a um princípio de autorização e de decisão colectiva”. Kirchhof (*apud* ÁVILA, 2004, p. 494), por sua vez, salienta que “o imposto confirma e ameaça a propriedade privada”.

Isso nos autoriza a vislumbrar o tributo como um instituto portador de duas dimensões: uma de caráter restritivo, a que se pode designar de dimensão limitadora, e outra de caráter garantidor, a que se pode denominar de dimensão emancipatória. Logo abaixo, essas dimensões serão abordadas em tópicos específicos. Por ora, convém nos dedicarmos aos aspectos gerais do nexo de dependência verificado entre o tributo e os mencionados direitos fundamentais.

As dimensões restritiva e emancipatória do tributo, é preciso ressaltar, não são autônomas, mas complementares. A conjugação delas

<sup>13</sup> É tão estreita a conexão entre esses institutos que Murphy e Nagel (2005, p. 11) chegam a sustentar que a propriedade privada possui natureza convencional, somente garantida pelo sistema tributário.

confere identidade à exação fiscal, nos moldes delineados, contemporaneamente, nas sociedades que se estabelecem como Estados Fiscais. Semelhante processo, aliás, se passa com a abordagem analítica da hipótese de incidência da norma tributária impositiva, cujos aspectos (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo) podem ser isolados apenas para fins didáticos<sup>14</sup>.

Nesta relação de cunho dialético, oscilam, evidentemente, os pesos atribuídos a cada qual das mencionadas dimensões da exação fiscal. As garantias outorgadas ao direito de propriedade e ao direito geral de liberdade<sup>15</sup> variam de intensidade de acordo com o sistema jurídico de cada país, mas há certamente um limite intransponível quanto ao nível de proteção a tais direitos, fronteira que, se ultrapassada, comprometeria a própria higidez da tributação.

A perda de funcionalidade de um sistema tributário pode resultar de diversos fatores. Dentre eles está a assimetria institucional entre o poder de tributar e a garantia estatal outorgada à propriedade privada e a liberdade. O importante é ressaltar que, independentemente do motivo, eventual disfuncionalidade do sistema tributário produz efeitos deletérios também sobre a ordem econômica, considerada a conexão estrutural entre esses setores do ordenamento jurídico<sup>16</sup>.

É certo que a propriedade privada e a liberdade individual não são os únicos direitos fundamentais interligados à tributação. Em realidade, todos os direitos subjetivos o são, ainda que, para alguns deles, essa vinculação não seja tão aparente. Se quanto aos direitos econômicos, sociais e culturais a relação é manifesta, visto que sua concretização se opera mediante prestações estatais, com relação aos direitos individuais e políticos, conhecidos como direitos fundamentais de primeira geração<sup>17</sup>, a referida conexão é menos notória, mas nem por isso inexistente. Basta termos presente que parcela significativa dos chamados direitos de cunho negativo estrutura-se sobre normas de organização e de procedimento, de modo que sua implementação pressupõe a existência de

---

<sup>14</sup> O caráter unitário da hipótese de incidência foi bem ressaltado por Ataliba (2005, p. 76): “esta multiplicidade de aspectos não prejudica, como visto, o caráter unitário e indivisível da hipótese de incidência”.

<sup>15</sup> A existência de um direito geral de liberdade, que se posicionaria ao lado das liberdades específicas, é matéria controversa. Os que sustentam sua existência tendem a extrai-lo da autonomia privada e, mais remotamente, do princípio da dignidade da pessoa humana. (ALEXY, 2008, p. 341).

<sup>16</sup> A proximidade entre esses setores foi posta em evidência por Tipke e Lang (2008, p. 75): “A cooperação interdisciplinar da ciência tributária serve à meta de aperfeiçoar a racionalidade econômica do Direito Tributário. O Direito Tributário é Direito econômico; por isso apoia-se sua lógica objetiva bem a propósito em legalidades genuinamente econômicas”.

<sup>17</sup> A expressão gerações de direitos fundamentais é criticada por parte da doutrina, sob o entendimento de que a locução denotaria a falsa ideia de que o reconhecimento estatal dos direitos fundamentais é movido por um processo de alternância e não de complementaridade. (SARLET, 2009, p. 45).

um aparato institucional<sup>18</sup>, cuja criação envolve custos. Os custos dos direitos, aliás, associados aos deveres fundamentais, compõem o que Nabais (2002) denomina *face oculta dos direitos fundamentais*.

Numa perspectiva mais ampla, cujo desenvolvimento, todavia, fugiria ao propósito de nosso estudo, não seria inconsistente reconhecer que a reciprocidade em questão envolve a atividade financeira do Estado, amplamente considerada, e não apenas a tributação<sup>19</sup>. É, de fato, razoável admitir que existe uma verdadeira via de mão dupla entre os direitos fundamentais e a atuação estatal no campo financeiro. Sob tal perspectiva, os direitos fundamentais representam limites normativos à atividade financeira do Estado, que, por sua vez, consubstancia condição necessária à implementação dos direitos fundamentais<sup>20</sup>.

A relação entre os direitos fundamentais e a tributação, como se percebe, apresenta múltiplas faces e alcança um amplo espectro de situações. Neste estudo, analisaremos tão somente o vínculo que o tributo mantém com a propriedade privada e com a liberdade individual, alicerces do sistema capitalista. Vejamos, então, mais detidamente, em que consistem as apontadas dimensões da imposição fiscal.

### 3.1. A dimensão limitadora do tributo

O aspecto mais visível da relação que o tributo mantém com a propriedade privada e com a liberdade individual é, sem dúvida, o relacionado ao efeito restritivo ao exercício desses direitos fundamentais.

O tributo representa transferência compulsória de recursos financeiros privados ao Estado para o atendimento de determinados fins. Essa perspectiva, vale salientar, não se contrapõe às definições normativas de tributo<sup>21</sup>, nem desvaloriza a relevante conquista, resultante

<sup>18</sup> A título exemplificativo, podem ser citados os direitos de participação política, tais como o direito ao voto, considerado um direito fundamental de primeira geração. Sua implementação não se faz sem um conjunto mínimo de elementos materiais, cuja obtenção pelo Estado exige recursos.

<sup>19</sup> A atividade financeira do Estado compreende a obtenção, a destinação, a gestão e a criação de recursos públicos, o que corresponde, respectivamente, aos campos da receita, despesa, orçamento e crédito públicos.

<sup>20</sup> A vinculação entre a atividade financeira do Estado e os direitos fundamentais solidificou-se com o desenvolvimento da Teoria da Constituição Financeira, que, para Torres (2014, p. 77), representa um “novo modelo hermenêutico para compreender a relação entre Estado, Constituição, atividade financeira e sociedade”.

<sup>21</sup> A legislação brasileira conceitua o tributo em dois dispositivos legais: art. 3º do Código Tributário Nacional e art. 9º da Lei nº 4.320/1964. Para alguns doutrinadores, o conceito de tributo está implicitamente contido na Constituição Federal. Dentre eles está Geraldo Ataliba, para quem: “o conceito legal, *in casu*, coincide com o doutrinário, que deve ser extraído do direito positivo (no caso, o constitucional, já que tributo é conceito constitucional)” (ATALIBA, 2005, p. 33). No mesmo sentido, Barreto (2019): “Nos termos em que foi estruturado o sistema tributário na Constituição de 1988, é força convir sobre a existência de um conceito constitucional de tributo”.

do triunfo do Estado de Direito, no sentido de compreender a tributação como uma relação jurídica de cunho obrigacional<sup>22</sup>.

Quer se origine da propriedade, quer decorram da renda ou mesmo da circulação de riquezas, os recursos transferidos ao Estado por força da tributação emanam do patrimônio privado<sup>23</sup>. A transposição obrigatória de recursos privados ao setor público inegavelmente restringe o exercício do direito de propriedade, garantido, entre nós, em nível constitucional (art. 5º, inc. XXII, e art. 170, inc. II, ambos da Constituição Federal). Não há dúvida quanto à legitimidade dessa restrição, enquanto decorre do próprio Texto Constitucional<sup>24</sup>, mas a sua conformidade jurídico-constitucional não lhe altera a substância. Por outras palavras, a imposição fiscal sempre representará uma medida restritiva ao direito de propriedade, ainda que encontre fundamentação constitucional.

Investe o tributo, portanto, contra a propriedade privada, restringindo-a até certo patamar<sup>25</sup>. Esse efeito restritivo é amplamente reconhecido pela doutrina. Roque Antonio Carrazza (2005, p. 376), a propósito, observa que “a ação de tributar excepciona o princípio constitucional que protege a propriedade privada (CF, arts. 5º, XXII, e 170, II)”. Humberto Ávila (2004, p. 321), por sua vez, consigna que:

A relação tributária possui efeitos patrimoniais (isto é, a disponibilidade do direito à propriedade é afetada) decorrentes da subtração de meios de pagamento, e efeitos comportamentais (isto é, a disponibilidade do direito à liberdade é afetada) juntos ou separados do encargo tributário.

---

<sup>22</sup> Assinala Jarach (2004, p. 53) que “[...] no moderno Estado de direito, tributo constitui o objeto de uma relação jurídica com fonte na lei, em virtude da qual o Estado ou outra entidade pública tem a pretensão e um ou mais sujeitos a obrigação de dar uma soma em dinheiro”.

<sup>23</sup> Advertem Tipke e Lang (2008, p. 53) que “o tributo é participação (Teilhabe) na propriedade privada, na economia privada”.

<sup>24</sup> Ao outorgar competência aos entes políticos para a instituição de tributos sobre determinadas bases econômicas, a Constituição Federal autoriza o legislador infraconstitucional a restringir tais bases materiais pela tributação.

<sup>25</sup> Em termos quantitativos, existem dois limites intransponíveis para a investida legítima do tributo contra a propriedade privada: o mínimo existencial e o efeito confiscatório. O primeiro extrai seu fundamento constitucional do art. 3º, inc. II, da Constituição Federal e do princípio da dignidade da pessoa humana. O segundo, por sua vez, está expresso no art. 150, inc. IV, da Constituição Federal. Sobre os pontos de contato entre ambos: “A proteção ao mínimo existencial e o princípio da não-confiscatoriedade têm pontos em contato: a tributação que incide sobre o mínimo vital pode ser confiscatória. Mas a vedação de confisco tem um âmbito de aplicação mais largo. Também o tributo que incide sobre a matéria que extrapole o patrimônio, a renda ou a circulação de riquezas promovida pelo contribuinte terá efeito confiscatório.” (DIFINI, 2007, p. 138).



No que diz respeito à liberdade individual, são duas as perspectivas pelas quais se pode considerá-la restringida pelo exercício da tributação. A primeira delas decorre da própria incidência do tributo sobre a propriedade privada. Essa concepção, obviamente, só se torna aceitável se levarmos em consideração, como faz Ricardo Lobo Torres<sup>26</sup>, que os frutos do patrimônio e do trabalho representam manifestação da liberdade individual.

A segunda perspectiva, a nosso ver mais notória e consistente, prende-se à influência que o tributo exerce sobre o comportamento do sujeito passivo da relação jurídica tributária. Esse modo de abordar a questão está associado aos efeitos econômicos e sociais da tributação, matéria que será examinada com maior profundidade adiante. Por ora, para bem fundamentarmos nosso raciocínio, convém realçar uma característica iniludível do fenômeno tributário, qual seja, o fato de o tributo modelar-se, fundamentalmente, sobre estruturas socioeconômicas<sup>27</sup>. Isso faz com que a incidência tributária reduza o acréscimo patrimonial, diminua a grandeza do patrimônio privado e incremente o preço dos bens, materiais ou imateriais, consumidos (SILVEIRA, 2011, p. 36). A imposição fiscal, portanto, afeta a alocação de recursos, sendo potencialmente capaz de influenciar e mesmo de dirigir o comportamento de seus destinatários.

A utilização de tributos para direcionar comportamentos, conquanto legítima, configura uma clara limitação à esfera de liberdade individual. Precisa, a esse respeito, é a observação de Torres (2014, p. 376), para quem “[...] o tributo se cristaliza no espaço aberto pela auto-limitação da liberdade, o que significa dizer que implica sempre a perda de parcelas da liberdade [...]”.

A dimensão limitadora do tributo, portanto, é tão óbvia quanto abrangente. É em razão dela que os diversos sistemas tributários construídos ao longo da história estabelecem limitações ao poder de tributar, com o objetivo, precisamente, de impor contenções ao exercício da tributação, de modo a preservar o conteúdo essencial dos direitos fundamentais. A necessidade e a relevância de tais restrições normativas são evidenciadas pela própria história, sendo oportunas, quanto a isso, a advertência de Brennan e Buchanan (1979 apud TORRES, 2014, p. 378) de que, “na ausência de restrições constitucionais específicas, o poder de

---

<sup>26</sup> Para Torres (2014, p. 375), o poder de tributar “implica a perda de uma parcela da liberdade, por incidir sobre os frutos do patrimônio e do trabalho, manifestações essenciais da liberdade e dos direitos fundamentais”.

<sup>27</sup> Beltrame (1976, p. 16) analisa as diversas classificações de sistemas fiscais e salienta que “[...] os sistemas se modelam sobre estruturas socioeconômicas e evoluem em função do grau de desenvolvimento das sociedades”.

tributar é simplesmente o poder de expropriar”, e a observação de John Marshall de que “*the Power to tax involves to power to destroy*”<sup>28</sup>.

### 3.2. A dimensão emancipatória do tributo

A dimensão emancipatória do tributo contrapõe-se ao aspecto restritivo acima examinado. Por essa perspectiva, concebe-se o tributo como instituto jurídico indispensável ao reconhecimento estatal da propriedade privada e da liberdade individual.

Menos perceptível do que a faceta restritiva, o aspecto emancipatório da exação tributária possui elevada significação. Não constitui exagero afirmar que, por meio dele, possibilita-se avaliar o estágio de desenvolvimento social de uma comunidade.

A criação do tributo como instrumento específico de captação de recursos públicos produziu significativos impactos sociais. A institucionalização do tributo impediu a dominação pessoal do contribuinte pelo Estado. A imposição fiscal fez extinguir as relações de vassalagem e substituiu as obrigações pessoais com o Estado por prestação pecuniária (TORRES, 2014, p. 375). Esse aspecto da tributação já era observado por Adam Smith (1999, p. 536), para quem: “todo o imposto, contudo, é para quem o paga, não um sinal de escravidão, mas de liberdade. Denota que está sujeito ao Governo, mas que, como tem alguma propriedade, não pode ser propriedade de um senhor”.

Obviamente que a imposição fiscal adquiriu essa conotação somente após se converter de um vínculo fático baseado no poder para uma relação jurídica de cunho obrigacional. Essa transmutação da natureza do tributo foi propiciada pelo advento do Estado de Direito<sup>29</sup>, que representa condição necessária para o surgimento do direito tributário<sup>30</sup>.

Assim delineado, o tributo passa a ser visto como o preço da liberdade individual. Essa perspectiva de análise da tributação prontamente nos remete à noção de liberdade fiscal, cujo conteúdo, de acordo

---

<sup>28</sup> McCulloch v. Maryland 17 U.S. 316, 431 (1819).

<sup>29</sup> De acordo com Ferrajoli (2006, p. 417), a expressão Estado de Direito pode assumir dois sentidos, um formal e outro material. Formalmente considerada, a locução designa qualquer ordenamento no qual os poderes públicos são conferidos pela lei e exercidos nas formas e com os procedimentos por ela estabelecidos. Em sentido material, Estado de Direito indica conformidade da lei não apenas quanto à sua forma, mas quanto ao seu conteúdo.

<sup>30</sup> “Só com o surgimento dos Estados de Direito criam-se as pré-condições para o desenvolvimento do direito tributário.” (DIFINI, 2008, p. 14).

com Linares Quintana, envolve a legitimidade da lei e a possibilidade de controle da função executiva<sup>31</sup>. Conforme o doutrinador argentino:

De aqui que la libertad individual, en materia fiscal, signifique restringir la función ejecutiva, no solamente por médio de leyes aprobadas y estatuídas, sino por um control más directo y constante. Significa, em una palavra, gobierno responsable, y por esto escuchamos más a menudo la frase: 'No debe haber tributación sin representación' que la de: 'No debe haber legislación sin representación'. Por eso, del signo XVII em adelante, la libertad fiscal se incluyó en el concepto de la llamada libertad política (QUINTANA, 1950, p. 27-28).

Inicialmente, pensou-se que a máxima “*no taxation without representation*” fosse suficiente para a salvaguarda dos contribuintes contra a tributação exacerbada, confiscatória ou arbitrária, pois ao instituir um tributo, o legislativo estaria restringindo os direitos de seus próprios representados. A crise de representação que é característica atual dos Estados, porém, leva à reflexão acerca da necessidade de outros freios e contrapesos para salvaguardar direitos fundamentais dos contribuintes, já não suficientemente garantidos apenas pelo vetusto princípio da legalidade tributária, sob a forma de exigência de lei aprovada pelo Poder Legislativo para instituir ou majorar tributos.

Paralelamente à liberdade política e à liberdade fiscal, desenvolveu-se, sob a atmosfera presente nos Estados de cunho liberal, a noção de liberdade econômica. Compreendida no termo liberalismo<sup>32</sup>, a liberdade econômica constitui a projeção, no campo econômico, da liberdade individual<sup>33</sup>. Seu conteúdo está associado ao direito subjetivo do particular desempenhar atividade econômica, envolvendo a liberdade de exercer a empresa e a liberdade de celebrar contratos<sup>34</sup>.

Com esse panorama da inter-relação entre o tributo, a propriedade privada e a liberdade individual, passamos a analisar as funções

<sup>31</sup> Com esses contornos, o conceito de liberdade fiscal defendido por Linares Quintana mantém pontos de contato com a noção de jusestatalidade formal propugnada por Klaus Tipke e Joachim Lag, a qual diz respeito à regularidade da tributação. Sobre a jusestatalidade formal e material ver Tipke e Lang (2008, p. 182-183).

<sup>32</sup> Como anota Canotilho (2003, p. 109), “o termo liberalismo engloba o liberalismo político, ao qual estão associadas as doutrinas dos direitos fundamentais e da divisão de poderes, e o liberalismo econômico, centrado sobre uma economia de mercado livre (capitalista)”.

<sup>33</sup> Para Bastos (2002, p. 727-728), “a livre iniciativa é uma manifestação, no campo econômico, da doutrina favorável à liberdade: o liberalismo. Este tem por objeto o pleno desfrute da igualdade e das liberdades individuais em face do Estado. Assim, sendo, a livre iniciativa consagra a liberdade de lançar-se à atividade econômica sem se deparar com as restrições impostas pelo Estado”.

<sup>34</sup> Conforme Afonso da Silva (2005, p. 793), “a liberdade de iniciativa envolve a liberdade de indústria e comércio ou liberdade de empresa e a liberdade de contrato”.

desempenhadas pelos tributos nas sociedades que se qualificam como Estados Fiscais.

#### **4. As funções dos tributos no contexto do Estado Fiscal**

Nossa Constituição Federal não refere expressamente quais são as finalidades da tributação<sup>35</sup>. Todavia, à semelhança do que ocorre com o tributo, cujo conceito pode ser extraído a partir da interpretação sistemática das regras que outorgam competência tributária, das imunidades, dos princípios constitucionais tributários e das disposições relacionadas à repartição de receitas tributárias, é razoável concluir que a finalidade precípua da imposição fiscal está implicitamente contida nesses mesmos dispositivos constitucionais.

Por essa perspectiva, não há dúvida de que a tributação se destina, fundamentalmente, a captar recursos para o desempenho de atividades estatais. Essa é a mais notória e a mais relevante função do tributo, seja no Brasil ou nos demais países que se qualificam como Estados Fiscais. A preponderância da função arrecadatória do tributo, como já mencionado, decorre do modo como se encontram delineadas as atividades de produção e de distribuição de bens na sociedade.

No entanto, os tributos não possuem apenas finalidade ou função arrecadatória. Ao incidir sobre estruturas socioeconômicas, a tributação produz efeitos que vão além da obtenção de receitas públicas, já que interferem na alocação de recursos e influenciam os comportamentos de seus destinatários. Eis, aí, o cerne da noção de extrafiscalidade, fenômeno que pode apresentar diversas designações, tais como tributação ordenadora, tributação reguladora, tributação sociopolítica, e, ainda, tributação com finalidade social.

A extrafiscalidade é fenômeno antigo. Há relatos de sua ocorrência já no século II a.C<sup>36</sup>. Até meados do século passado, todavia, a tributação extrafiscal encontrava-se basicamente restrita aos impostos aduaneiros, também conhecidos como direitos alfandegários, que objetivavam controlar a balança comercial e proteger os mercados nacionais.

Na década de 30, fatores socioeconômicos impulsionaram o emprego da extrafiscalidade. A depressão econômica resultante da

---

<sup>35</sup> A Constituição da República de Portugal, de 1976, dispõe expressamente sobre os objetivos do sistema fiscal português. Tais objetivos, a nosso ver, não devem ser confundidos com os objetivos do tributo. Eis o teor do seu art. 103º, 1: “O sistema fiscal visa à satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”.

<sup>36</sup> Schoueri (2005, p. 109) noticia a existência de um tributo, instituído em 184 a.C., com o objetivo de impedir a disseminação da cultura helênica no Império Romano.

quebra da bolsa de Nova Iorque e a propagação das ideias de Keynes<sup>37</sup> representaram estímulos nessa direção. Por volta de 1990, a busca generalizada pela estabilização econômica e a proliferação de processos de integração econômica internacional<sup>38</sup> impuseram severas restrições à utilização da política monetária como instrumento de política econômica. No Brasil, como observa Diego Bomfim (2015, XXIX), restrições ao exercício da política monetária advieram de modificações legislativas de natureza orçamentária, tais como a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>39</sup>.

Nesse contexto, a política fiscal foi posta em relevo como forma de compensar as restrições relacionadas à política monetária. A tributação, então, passou a desempenhar papel central na condução da política econômica, e a utilização de tributos como instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico e social se intensificou.

Conforme Adamy (2018, p. 352-359), as bases teóricas da tributação extrafiscal foram estabelecidas por Adolph Wagner. Sob premissas políticas e econômicas, Wagner reformulou o conceito de imposto, dando ênfase ao caráter político e social dos efeitos da incidência tributária.

É preciso ressaltar que a noção de extrafiscalidade não é estática. Seu conteúdo varia em conformidade com o sistema econômico adotado em cada Estado. A definição de extrafiscalidade, portanto, é sempre provisória e refere-se a um modelo de Estado historicamente situado. Em linhas gerais, nos países que se caracterizam como Estados Fiscais, extrafiscal será a tributação que não tiver por finalidade precípua prover recursos ao Estado.

Uma das questões mais importantes no estudo da extrafiscalidade consiste em definir a qual regime jurídico submetem-se as normas que a veiculam. É a partir dessa definição que se pode verificar se a tributação extrafiscal se sujeita ou não às limitações constitucionais ao poder de tributar.

Na doutrina estrangeira, há grande discussão a respeito de as normas extrafiscais pertencerem ou não ao Direito Tributário. Nabais

<sup>37</sup> A obra teoria geral do emprego, do juro e da moeda, de John Mayard Keynes, foi publicada em 1936.

<sup>38</sup> A integração econômica pode envolver quatro fases ou estágios: zona de livre comércio, união aduaneira, mercado comum, união econômica e união econômica e monetária. Sobre o caráter dinâmico desses estágios ver Campos (1997, p. 482).

<sup>39</sup> Furtado (2014, p. 437) bem contextualiza o surgimento da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal: “a par da necessidade de reformas em todo o aparelho estatal brasileiro, a Administração Pública brasileira, então caracterizada pela falta de planejamento, organização, transparência e controle, precisava, a partir de uma intervenção preponderantemente no sistema orçamentário e financeiro, enfrentar o arraigado desequilíbrio fiscal, consubstanciado em gastos sistematicamente superiores às receitas arrecadadas”.

(2017, p. 81) entende que tais normas consubstanciam medidas de política econômico-social e, por isso, não integram o Direito Fiscal, situando-se no campo do Direito Econômico Tipke (1998, p. 68) compartilha desse entendimento, afirmando que os “impostos extrafiscais não deveriam ser compreendidos no direito tributário, mas, conforme seu objetivo, no direito econômico, no direito social ou em outro ramo do direito”. Para este autor, todavia, tais normas integram o direito tributário exclusivamente por força do §3º, I, do Código Tributário Alemão (TIPKE, 1998, p. 68).

Entre nós, Geraldo Ataliba analisou o tema sob a égide da Constituição Federal de 1946. Na oportunidade, afirmou o renomado doutrinador que a insubmissão da extrafiscalidade ao regime tributário implicaria fraude à Constituição (ATALIBA, 1966, p. 105). Para Ataliba (1966, p. 115), o regime jurídico “a que sujeitos os tributos extrafiscais é rigorosamente o mesmo que o ordinário da tributação”.

Esse entendimento prevalece à luz da Constituição Federal de 1988, sendo hoje preconizado pela maioria dos doutrinadores que se dedicaram ao tema<sup>40</sup>. De fato, à luz do ordenamento jurídico brasileiro, não há dúvida de que a tributação extrafiscal sujeita-se ao regime jurídico próprio dos tributos. A circunstância de a norma tributária projetar eficácia para setores além do direito tributário não lhe altera a natureza jurídica, não afastando a aplicabilidade das limitações formais e materiais da tributação.

Deve-se reconhecer, todavia, que essa constatação não encerra a problemática que envolve o tema. É que a tributação extrafiscal, como já ressaltado, pode ser utilizada como instrumento de política econômica. Nestes casos, portanto, é necessário definir se as normas tributárias devem observar tão-somente o regime tributário ou se devem sujeitar-se também ao regramento jurídico pertinente à matéria afetada pela tributação.

Quanto a essa questão, a doutrina parece direcionar-se para a segunda opção. Para Moschetti<sup>41</sup> (1973, p. 242 apud SCHOUERI, 2009, p. 230), a tributação extrafiscal deve respeitar não somente os limites relativos ao poder tributário, “mas também aqueles concernentes aos campos materiais influenciados indiretamente por ele”. Schoueri (2009, p. 231) segue o mesmo entendimento, ponderando que as normas tributárias indutoras, por consubstanciarem intervenção do Estado no domínio econômico, devem observar, além das limitações ao poder de

---

<sup>40</sup> Nesse sentido: (BOMFIM, 2015, p. 3; CORREIA NETO, 2016, p. 92; BOMFIM, 2016, p. 100; BARBOSA, 2008, p. 263; SCHOUERI, 2009, p. 231).

<sup>41</sup> MOSCHETTI, Francesco. Il principio dela capacita contributiva. Padova: CEDAM, 1973.

tributar, os princípios próprios da ordem econômica. Leão (2015, p. 63) assim resume o tema:

Quando se trata de normas tributárias indutoras, portanto, fica evidente o relacionamento estreito entre a ordem tributária e a ordem econômica. O regime jurídico próprio das normas tributárias indutoras, por conseguinte, envolve tanto os princípios e regras atinentes à ordem econômica e social como aqueles relativos ao Direito Tributário.

Até agora, foi esboçado uma ideia geral de extrafiscalidade. No tópico seguinte, serão apresentadas uma classificação ampla das funções dos tributos.

#### *4.1. As funções do tributo sob o ângulo econômico*

As funções desempenhadas pelos tributos foram estudadas tanto por economistas quanto por juristas. Isso evidencia o caráter inter-sistêmico da tributação, que representa inegavelmente um fenômeno jurídico, político e social<sup>42</sup>.

Economistas que se dedicaram ao estudo das funções dos tributos examinaram a questão sob o ângulo da repercussão econômica da incidência tributária. A referência neste campo é o economista norte-americano Richard Musgrave e Peggy Musgrave, que também se dedicou ao estudo dos sistemas fiscais.

Conforme Musgrave R.; Musgrave, P. (1980, p. 3-6), a tributação possui, em uma perspectiva econômica, funções alocativa, distributiva e estabilizadora.

A função alocativa visa a minimizar problemas referentes ao fornecimento de bens públicos. Parte-se da premissa de que os bens públicos, ao contrário dos privados, não são adequadamente fornecidos por meio de livre negociação entre os agentes econômicos. Musgrave, R.; Musgrave, P. (1980, p. 6) observou que o mecanismo do sistema de mercado é adequado para o fornecimento de bens privados, já que “ele se baseia na troca, e trocas somente podem ocorrer quando existe o direito de propriedade exclusiva”.

A função distributiva consiste na utilização da tributação para ajustar a distribuição de renda e riqueza ao patamar que a sociedade considera justo. Segundo os mencionados autores: “a função distributiva,

<sup>42</sup> Sobre as dimensões sociais e políticas da tributação ver Lukic (2014, p. 24-27).

que tenta assegurar um fornecimento eficiente de bens públicos, aborda um problema típico de análise econômica tradicional” (MUSGRAVE, R.; MUSGRAVE, P., 1980, p. 9).

A função estabilizadora, por sua vez, consiste no uso de medidas fiscais para assegurar a manutenção do nível emprego, a estabilidade dos preços e uma taxa razoável de crescimento econômico, ou seja, na prática de medidas macroeconômicas pela tributação. Para Musgrave, R.; Musgrave, P. (1980), o pleno emprego e a estabilidade de preços não são resultados automáticos do funcionamento do sistema de mercado, exigindo orientação política implementada pelo setor público.

A classificação proposta por Musgrave encontrou grande receptividade no meio acadêmico. Trata-se, todavia, de uma classificação orientada por critérios eminentemente econômicos. Despida de atributos jurídicos, esta proposta classificatória se revela incompleta para exprimir a natureza do fenômeno tributário.

#### *4.2. As funções do tributo sob o ângulo jurídico*

Apoiando-se na literatura jurídica alemã, Schoueri (2009) propõe uma classificação das normas tributárias baseada nas funções que elas exercem dentro do sistema jurídico.

De acordo com o doutrinador, as normas tributárias podem apresentar função fiscal, ou arrecadatória, e função extrafiscal. O gênero extrafiscalidade, por esse ponto de vista, “inclui todos os casos não vinculados nem à distribuição equitativa da carga tributária nem à simplificação do sistema tributário.” (SCHUERI, 2009, p. 32).

Deste modo, para Schoueri (2009, p. 32), a extrafiscalidade subdivide-se em três espécies: distributiva, simplificadora e indutora.

A função simplificadora autoriza o legislador a adotar medidas globais, generalizantes, com o objetivo de tornar a tributação viável ou praticável. A função distributiva tem por objetivo repartir a carga tributária, o que corresponde à função de mesma denominação aludida por Musgrave. A função indutora, por sua vez, tem a finalidade de induzir ou de direcionar comportamentos.

Pela abrangência de seus efeitos, a função indutora representa a principal espécie de extrafiscalidade. Sua capacidade de orientar condutas a torna um poderoso instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico e social. Ao lançar mão de medidas indutoras, o Estado não expede comandos imperativos aos agentes econômicos, mas sim estímulos ou desestímulos para que determinado comportamento seja praticado.



É importante distinguir, neste ponto, a indução do poder de polícia. O poder de polícia opera segundo o binômio legalidade/ilegalidade, de modo que, uma vez desobedecido o comando imposto pela regra jurídica, a conduta é considerada ilícita e, por consequência, sujeita à sanção<sup>43</sup>. A indução, por sua vez, opera no plano da consensualidade, sendo incompatível com a aplicação de sanções na hipótese de o estímulo ou desestímulo não ser atendido<sup>44</sup>.

Avi-Yonah (2008, p. 7-29), por sua vez, também analisou a questão sob a perspectiva jurídica. Para esse doutrinador, são três as possíveis funções dos tributos: arrecadatória, redistributiva e regulamentar.

A arrecadatória visa, evidentemente, a abastecer os cofres públicos. A redistributiva objetiva reduzir a desigualdade na distribuição da renda e da riqueza, o que resulta do funcionamento da economia de livre mercado. A função regulamentar, por sua vez, é utilizada para “orientar a atividade no setor privado em direções desejadas pelo Estado” (AVI-YONAH (2008, p. 10).

#### *4.3. Nossa contribuição ao tema: a função unificadora do tributo*

Ao discorrermos sobre o Estado Fiscal, fizemos alusão a uma de suas características essenciais, qual seja, o fato de o reconhecimento estatal da propriedade privada e da livre iniciativa pressupor a existência do tributo. Torna-se claro, a partir dessa perspectiva, que o tributo representa o ponto de contato entre o sistema tributário e a ordem econômica.

Se assim é ou seja, se a imposição fiscal se afigura como elemento integrante tanto da estrutura tributária quanto da ordem econômica, pensamos que a construção de uma tipologia das funções da tributação deva levar em consideração, também, os componentes da chamada Constituição Econômica<sup>45</sup>.

<sup>43</sup> Conforme Marques Neto (2014, p. 424), “no poder de polícia, há apenas um comportamento (omissivo ou comissivo) aceitável pela ordem jurídica, sendo que sua inobservância ensejará a aplicação de uma sanção ao agente infrator”.

<sup>44</sup> Eros Grau (2018, p. 143) ressalta que “no caso das normas de intervenção por indução defrontamos com preceitos que, embora prescritivos (deônticos), não são dotados da mesma carga de cogência que afeta as normas de intervenção por direção. Trata-se de normas dispositivas”.

<sup>45</sup> Conforme Moreira (1979, p. 41), Constituição Econômica é “o conjunto de preceitos e instituições jurídicas que, garantindo os elementos definidores de um determinado sistema econômico, instituem uma determinada forma de organização e funcionamento da economia e constituem, por isso mesmo, uma determinada ordem econômica”. De acordo com Bercovici (2010, p. 389-406), a Constituição Econômica tem por funções a ordenação da atividade econômica, a satisfação das necessidades sociais e a direção do processo econômico geral e, no caso brasileiro, a função de reforma ou de transformação estrutural.

Nessa ordem de ideias, é possível sustentar que o tributo exerce papel unificador da ordem econômica e do sistema tributário. O tributo, como ressaltado, reflete um determinado modo de ser da atividade econômica, cuja composição seria alterada sem a existência da imposição fiscal. Assim considerado, o tributo representa verdadeiro elemento definidor da fisionomia estatal.

Visualizamos no tributo, portanto, uma função unificadora. Trata-se de uma função de natureza mais interpretativa do que operacional, mas que pode revelar-se útil para preservar a funcionalidade do sistema tributário, harmonizando-o com os preceitos da ordem econômica.

É importante ressaltar que o direito tributário talvez seja o ramo do direito mais influenciado por fatores externos à ordem legal. Isso decorre da profusão de normas tributárias<sup>46</sup> e da circunstância, já mencionada, de o tributo modelar-se sobre estruturas socioeconômicas. Essa permeabilidade torna o direito tributário suscetível a alterações legislativas que, não raramente, apresentam-se como verdadeiras contrarreformas. É fundamental, portanto, estabelecer mecanismos que preservem a racionalidade e a funcionalidade do sistema tributário.

A função unificadora do tributo, todavia, não se ajusta ao plano da fiscalidade nem à categoria da extrafiscalidade. Trata-se, assim, de um *tertium genus*. Sua incorporação à tipologia das funções tributárias exigiria, por conseguinte, uma reformulação de ordem geral nas classificações elaboradas pela doutrina.

Nesta linha de raciocínio, propomos que as funções tributárias devam ser classificadas, conforme sua natureza, em duas espécies: operacional e interpretativa. As funções operacionais decorrem da finalidade que orienta a imposição tributária e se subdividem em ordinária (finalidade arrecadatória) e extraordinárias (finalidades distributiva e indutora). A função interpretativa, por sua vez, possui caráter permanente, ou seja, está presente em toda a tributação, independentemente de sua finalidade.

Essa proposta pode ser representada pelo seguinte esquema:

1. Funções operacionais:
  - 1.1 Função ordinária: arrecadatória
  - 1.2 Funções extraordinárias: distributiva e indutora
2. Função interpretativa: unificadora

---

<sup>46</sup> De acordo com Martins (2005, p. 282), "o Brasil cria 36 novos atos legislativos ou executivos diários, na Federação, desde a Constituição de 1988, recorde absoluto, se comparado com a performance de outros países".

A simplificação tributária, sob nossa ótica, não corresponde propriamente a uma função do tributo. Trata-se, antes, de um desdobramento da praticabilidade, característica comum a todas as normas jurídicas<sup>47</sup>. A praticabilidade adquire especial relevância prática no direito tributário pelo fato de as normas tributárias serem aplicadas em massa e de forma continuada<sup>48</sup>. Cumpre ressaltar que a praticabilidade abrange tanto a função legiferante quanto as atividades exercidas pela Administração Tributária. Isso reforça a conclusão de que a praticabilidade não consubstancia função da norma tributária, pois opera nos planos legal e infralegal.

No que diz respeito à terminologia da classificação ora proposta, é necessário um breve esclarecimento. O adjetivo fiscal não se apresenta o mais apropriado para exprimir a função arrecadatória dos tributos. É que esse termo se reporta à atividade financeira do Estado amplamente considerada. O termo fiscal abrange a obtenção, a gestão, a destinação e a criação de recursos públicos, o que corresponde, respectivamente, aos planos da receita, do orçamento, da despesa e do crédito.

Ao nos afastarmos do termo fiscal, por sua vez, o vocábulo extrafiscalidade tem seu significado esvaziado. De fato, extrafiscalidade somente adquire sentido se contraposta à ideia de fiscalidade.

A dicotomia ordinária/extraordinária, por sua vez, parece expressar de maneira mais adequada a realidade que pretende exprimir. O primeiro dos termos, ordinária, associa-se à função precípua do tributo, que é, precisamente, a arrecadatória. O segundo sinaliza que as funções indutora e distributiva dos tributos podem ser perseguidas por instrumentos de outra natureza, que não a tributária.

Com essas considerações, passamos a analisar a neutralidade tributária, questão intimamente ligada às funções dos tributos.

## 5. A neutralidade tributária

O liberalismo econômico, que se instaurou na Europa ocidental no último quarto do século XVIII e que predominou até o início do

<sup>47</sup> Conforme Becker (2007, p. 74): “todo o esforço do legislador consiste precisamente em criar este instrumento de ação social, moldando (transfigurando e deformando) a matéria-prima (‘dados’ e diretrizes), oferecida pelas ciências (inclusive pela Ciência Jurídica), ao melhor rendimento humano, porquanto a regra jurídica somente existe (com natureza jurídica) na medida de sua praticabilidade”.

<sup>48</sup> Derzi (1988, p. 252) salienta a importância da praticabilidade para o direito tributário, “nesse ramo do Direito, a praticabilidade, como princípio geral e difuso, além de informar as normas de modo amplo, assume significação muito especial. Ela se apresenta profundamente marcante. A principal razão dessa acentuada expressão da praticabilidade reside no fato de que o Direito Tributário ensaja aplicação em massa de suas normas, a cargo da Administração, ex officio e de forma contínua”.

século XX, não influenciou apenas as estruturas econômicas e sociais então existentes<sup>49</sup>. O direito, enquanto ordem normativa permeada por valores, também foi intensamente afetado pela atmosfera individualista característica da ideologia liberal.

Muito além de uma teoria econômica, o liberalismo representou uma corrente política e filosófica que objetivava limitar o poder estatal e assegurar a economia de mercado<sup>50</sup>. Considerados esses propósitos, é natural que tal corrente tenha se voltado contra a atuação do Estado na economia.

A neutralidade tributária constitui uma projeção, no campo tributário, do liberalismo econômico. Em sua acepção absoluta, a neutralidade exprime a ideia de que a atividade financeira do Estado não deve perseguir finalidades econômicas e sociais<sup>51</sup>. Aplicada ao campo tributário, essa orientação político-doutrinária proclama que as normas tributárias não influenciem, tanto quanto possível, as atividades de produção, circulação e consumo de bens e serviços, atividades essas cujo exercício é reservado ao setor privado. A expressão *leave them as you find them*, conhecida como a Regra de Edimburgo, bem elucida o sentido de tributação neutra que a concepção absoluta de neutralidade denota.

A neutralidade tributária, em seu sentido absoluto, é claramente incompatível com nosso ordenamento jurídico. O art. 174 da Constituição Federal de 1988 autoriza o Estado a atuar no domínio econômico e social, o que pode ser efetivado por diversos instrumentos jurídicos, inclusive por meio da tributação. No que diz respeito à política de desenvolvimento urbano, aliás, o Texto Constitucional determina expressamente a utilização de tributo com finalidade indutora, como se observa do art. 182, §4º, inc. II, da Constituição Federal.

Com o declínio do liberalismo econômico e a consequente assunção, pelo Estado, de tarefas outrora reservadas exclusivamente a particulares, a neutralidade adquiriu uma conotação mais restritiva. A constatação de que o tributo sempre interfere de algum modo no

---

<sup>49</sup> Como observa Nusdeo (2016, p. 105), desde o final do século XVII começaram a surgir, na Europa ocidental, correntes de pensamento voltadas a contestar o poder absoluto dos monarcas e enaltecer o ideal de liberdade.

<sup>50</sup> Conforme Kriele (2009, p. 240), “o liberalismo como movimento político buscava, em geral, atingir dois objetivos: o Estado Constitucional e a economia de mercado”.

<sup>51</sup> Como destaca Borges (1998, p. 41), “a doutrina puramente neutral da finança pública decorre, em teoria política, de uma concepção não intervencionista das funções do Estado”.

comportamento dos agentes econômicos também contribuiu para limitar o alcance do conceito em análise

Atualmente, apenas a aceção relativa da neutralidade tributária é objeto de considerações relevantes. Com os contornos atuais, a neutralidade tributária preconiza que o Estado não deve adotar medidas tributárias que ocasionem distorções entre agentes econômicos que se encontrem em situações equivalentes, a não ser que tais medidas se revelem indispensáveis para corrigir falhas estruturais (VITALIS, 2018, p. 5) ou para estimular ou desestimular determinadas condutas.

Em sua concepção relativa, portanto, a neutralidade tributária constitui um desdobramento do princípio da livre concorrência. A inter-relação entre esses dois conceitos é tão intrínseca que Torres (2017, p. 134) prefere adotar a expressão neutralidade concorrencial. Para o referido doutrinador:

O princípio da neutralidade concorrencial permite a intervenção do Estado na economia – inclusive por meio de normas tributárias –, mas impede que sejam privilegiados determinados agentes econômicos em detrimento de outros que atuem no mesmo mercado relevante, de forma a provocar distúrbios concorrenciais.

A neutralidade tributária, por outro lado, dois vetores ou aspectos: um negativo, a proclamar que a política fiscal não deve interferir no mecanismo de mercado; e outro positivo, segundo o qual o Estado deve adotar políticas fiscais que fomentem a concorrência (ROTHMANN, 2009, p. 341).

O aspecto positivo da neutralidade compatibiliza-se com a incumbência de o Estado atuar como agente regulador da atividade econômica. Sob esse aspecto, está o Estado juridicamente obrigado a editar atos estatais, dentre os quais normas tributárias, com o objetivo de corrigir as falhas de mercado.

Conforme Nusdeo (2016, p. 118), falhas de mercado são imperfeições ocorridas no funcionamento do mercado, originárias da racionalidade puramente formal do liberalismo econômico. Tais imperfeições podem comprometer a mecânica do sistema econômico, e a constatação de sua existência legítima, nos planos político e econômico, a intervenção estatal na economia. Compreendem as falhas de mobilidade, de transparência, de estrutura, de sinalização, de incentivo e os custos de transação.

No Brasil, a neutralidade tributária está prevista, em seu aspecto positivo, no art. 146-A da Constituição Federal, introduzido pela Emenda

Constitucional nº 42/2003<sup>52</sup>. A inserção desse dispositivo constitucional no capítulo reservado ao sistema tributário nacional revela o enlace existente entre a tributação e a ordem econômica. Isso vem a confirmar nosso pensamento de que as normas tributárias indutoras, especialmente as de cunho interventivo, representam verdadeiro ponto de contato entre o sistema tributário e a ordem econômica.

O aspecto negativo da neutralidade, por sua vez, pode ser extraído da conjugação do princípio da livre concorrência, princípio informador da ordem econômica (art. 170, inc. IV, da Constituição Federal), com o princípio da isonomia. No plano infraconstitucional, a recente Lei nº 13.874/2019<sup>53</sup>, conhecida como Lei da Liberdade Econômica, contém dispositivo que, mesmo não se referindo expressamente à tributação, pode ser considerado instrumento de concretização da neutralidade tributária.

A natureza jurídica da neutralidade tributária é questão controvertida na doutrina. Sobre o tema há, resumidamente, três posições: a que considera a neutralidade um princípio jurídico específico<sup>54</sup>; a que a vê como um desdobramento do princípio da livre concorrência ou mesmo da igualdade<sup>55</sup>; e a que a compreende como uma mera diretriz programática de certos sistemas fiscais<sup>56</sup>. Entendemos prematuro, no atual estágio doutrinário, afirmar que uma determinada orientação prepondera sobre as demais.

O Supremo Tribunal Federal dirimiu importantes controvérsias com fundamento na neutralidade tributária. No Recurso Extraordinário nº 550.769, julgado em sessão plenária em 22 maio de 2013<sup>57</sup>, o Tribunal analisou a compatibilidade do art. 2º, inc. II, do Decreto-Lei

---

<sup>52</sup> Para Silveira (2011, p. 102), o dispositivo constitucional em referência explicita uma feição específica do princípio da neutralidade, enquanto um desdobramento do princípio da igualdade.

<sup>53</sup> Dispõe o art. 4º, inc. I, da Lei nº 13.874/2019: “É dever da administração pública e das demais entidades que se vinculam a esta Lei, no exercício de regulamentação de norma pública pertencente à legislação sobre a qual esta Lei versa, exceto se em estrito cumprimento a previsão explícita em lei, evitar o abuso do poder regulatório de maneira a, indevidamente: I - criar reserva de mercado ao favorecer, na regulação, grupo econômico, ou profissional, em prejuízo dos demais concorrentes; [...]”.

<sup>54</sup> Aderem a essa concepção, exemplificativamente, Caliendo (2017, p. 196), Silveira (2011, p. 38), Rothmann (2009, p. 341) e Vitalis (2018, p. 34).

<sup>55</sup> Conforme Humberto Ávila (2015, p. 103), “a neutralidade melhor representa uma manifestação estipulada da própria igualdade na sua conexão com o princípio da liberdade de concorrência, notadamente no aspecto negativo da atuação estatal”.

<sup>56</sup> Assim: Correia Neto (2016, p. 103): “Destarte, aquilo que se chama de ‘neutralidade fiscal’ ou ‘tributária’ é antes um anseio ou uma diretriz programática de certos sistemas fiscais do que uma condição ínsita à tributação em si”.

<sup>57</sup> Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE nº 550.769/RJ – Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJE 03/04/2014.

nº 1.593/1977<sup>58</sup> com a Constituição Federal. Referido dispositivo condiciona a concessão de registro especial para a fabricação de cigarro ao cumprimento de obrigações tributárias, principais e acessórias, relativamente a tributos federais. A norma jurídica em questão, portanto, impede que sociedades empresárias que estejam inadimplentes produzam cigarros.

Na ocasião, entendeu a Corte Suprema que a norma em questão, embora conduza à proibição do exercício de atividade econômica, não configura sanção política em matéria tributária. Sanções políticas, como se sabe, são proibições ou restrições irrazoáveis impostas a contribuintes como meio indireto para obrigá-los a pagar tributos, sendo pacífica a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de considerá-las proibidas<sup>59</sup>. A descaracterização da sanção política, na oportunidade, decorreu da constatação de que o afastamento da norma implicaria vantagem concorrencial sobre os demais agentes econômicos. Conforme o Relator, Ministro Joaquim Barbosa:

Não há que se falar em sanção política se as restrições à prática de atividade econômica objetivam combater estruturas empresariais que têm na inadimplência tributária sistemática e consciente sua maior vantagem concorrencial. Para ser tida como inconstitucional, a restrição ao exercício da atividade econômica deve ser desproporcional e não-razoável.

No Recurso Extraordinário nº 627.543<sup>60</sup>, o Supremo Tribunal Federal utilizou a neutralidade tributária para afastar a alegação de que o art. 17, inc. V, da Lei Complementar nº 123/2006<sup>61</sup> configura sanção de natureza política. Conforme o Relator, Ministro Dias Toffoli:

Portanto, a condicionante do inciso V do art. 17 da LC123/06 não caracteriza, a priori, como fator de desequilíbrio concorrencial, pois se constitui em exigência imposta a todas as pequenas empresas e as

<sup>58</sup> O dispositivo em questão possui a seguinte redação: “Art. 2º. O registro especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pela autoridade concedente, se, após a sua concessão, ocorrer um dos seguintes fatos: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001). [...] II - não-cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal; (Redação dada pela Lei nº 9.822, de 1999)”.

<sup>59</sup> Os enunciados 70, 323 e 547 da súmula da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal proíbem a utilização de sanções políticas.

<sup>60</sup> Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE nº 627.543/RJ – Relator Ministro Dias Toffoli, DJE 29/10/2014.

<sup>61</sup> Eis a redação do art. 17, inc. V, da Lei Complementar nº 123/2006: “Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte: [...] V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa; [...]”.

microempresas (MPE), bem como a todos os microempreendedores individuais (MEI), devendo ser contextualizada, por representar também, forma indireta de se reprovar a infração das leis fiscais e se garantir a neutralidade, com enfoque maior na livre concorrência.

A utilização da neutralidade tributária ainda é incipiente no país. Possivelmente esse quadro se reverta com o tempo, considerada a importância da neutralidade para o adequado exercício da tributação.

## 6. Conclusões

Do que foi exposto, pode-se concluir que tributo não representa apenas o instrumento jurídico próprio para efetivar a transferência de parcela do patrimônio privado para o Estado. O tributo é um instituto portador de duas dimensões, na medida em que, simultaneamente, restringe a propriedade privada e a liberdade individual e garante-lhes o reconhecimento pelo Estado.

É possível conceber o tributo, assim, como uma das mais representativas expressões jurídico-institucionais do modo de produção adotado em determinada sociedade. Há, assim uma clara função unificadora desempenhada pelo tributo, que se apresenta como o elemento estrutural que interliga o sistema tributário e a ordem econômica. A função unificadora, que não se ajusta nem ao plano da fiscalidade, nem à categoria da extrafiscalidade, pode apresentar-se como instrumento útil a preservar a racionalidade e a funcionalidade do sistema tributário.

Obviamente que a exação tributária se reveste dessas características somente no contexto do Estado Fiscal. Tal é o Estado que, dentre outros pressupostos, retira seu suporte financeiro da tributação e preserva o caráter subsidiário da atuação estatal na economia. Há de se considerar, todavia, que nem a subsidiariedade, nem a neutralidade tributária impede o Estado de implementar medidas de política fiscal para corrigir falhas de mercado ou mesmo para estimular ou desestimular determinados comportamentos de agentes econômicos.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMY, Pedro. Origens Teóricas da Extrafiscalidade. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 39, p. 352-360, jan./jun. 2018. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/origens-teoricadas-extrafiscalidade/>. Acesso em: 19 jan. 2022.



ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

ATALIBA, Geraldo. Regime jurídico da extrafiscalidade. **Revista Justitia**, São Paulo, n. 52, p. 101-115, jul. 1966.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

AVI-YONAH, Reuven. Os três objetivos da tributação. Tradução de Luís Flávio Neto. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 22, p. 7-29, 2008.

BARBOSA, Hermano Antonio do Cabo Notaroberto. Regulação econômica e tributação: O papel dos incentivos fiscais. In: DOMINGUES, José Marcos (org.). **Direito Tributário e Políticas Públicas**. São Paulo: MP editora, 2008.

BARRETO, Paulo Ayres. Tributo. In: CARVALHO, Paulo de Barros; LEITE, Maria Leonor Vieira; LINS, Robson Mais (Coord.). **Enciclopédia Jurídica da PUC-SP**. São Paulo: PUC/SP, 2019. v. 5.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Celso Bastos Editora, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2007.

BELTRAME, Pierre. **Os sistemas fiscais**. Trad. J. L. Da Cruz Vilaça. Coimbra: Almedina, 1976.

BERCOVICI, Gilberto. O princípio da subsidiariedade e o autoritarismo. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 8 nov. 2015. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-nov-08/estado-economia-principio-subsidiariedade-autoritarismo>. Acesso em: 07 out. 2019.

BERCOVICI, Gilberto. Política econômica e direito econômico. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 105, p. 389-406, 2010. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67907>. Acesso em: 19 jan. 2022.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limite e controle**. São Paulo: Noeses, 2015.

BOMFIM, Gilson. **Incentivos Tributários: conceituação, limites e controle**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

BORGES, José Souto Maior. **Introdução ao direito financeiro**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BRASIL. **Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019.** Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; altera as Leis nos 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 12.682, de 9 de julho de 2012, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 10.522, de 19 de julho de 2002, 8.934, de 18 de novembro 1994, [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/3Jv6mBG>. Acesso em: 19 jan. 2022.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2017.

CAMPOS, João Mota de. **Direito Comunitário: o direito institucional.** 8. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. v. 1.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CATARINO, João Ricardo. **Redistribuição Tributária: Estado Social e Escolha Individual.** 692 f. Tese (Doutorado em Ciências Sociais) - Universidade Tecnológica de Lisboa, Coimbra, Almedina, 2008.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo.** 2. ed. São Paulo: Almedina Brasil, 2016.

DERZI, Mizabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributo com efeito de confisco.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

FERRAJOLI, Luigi. O Estado de Direito entre o passado e o futuro. *In:* COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (org.). **O Estado de Direito: História, teoria, crítica.** Trad. Carlo Alberto Dastoli. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

FURTADO, J. R. Caldas. **Direito Financeiro.** 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988.** 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

HABERMAS, Jürgen. **Mudança estrutural da esfera pública.** Trad. Denilson Luís Werle. São Paulo: Unesp, 2014.

JARACH, Dino. **O fato imponiblel: Teoria Geral do Direito Tributário Substantivo.** 2. ed. Trad. Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

- KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. Trad. Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- KRIELE, Martin. **Introdução à Teoria do Estado**. Trad. Urbano Carvelli. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2009.
- LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- LUKIC, Melina de Souza Rocha. **Reforma Tributária no Brasil: Ideias, Interesses e Instituições**. Curitiba: Juruá, 2014.
- MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Normas gerais sobre o fomento estatal. In: KLEIN, Aline Lícia; MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. **Tratado de direito administrativo: funções administrativas do Estado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. In: Barreto, Aires Fernandino *et al.* **Tributação e desenvolvimento: Segurança jurídica na Tributação e estado de direito**. São Paulo: Noeses, 2005.
- MOREIRA, Vital. **Economia e Constituição: para o conceito de constituição económica**. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1979.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- MUSGRAVE, Richard. A; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Trad. Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Campus, 1980.
- NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista Direito Mackenzie**, São Paulo, ano 3, n. 2, p. 9-30, 2002.
- NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2017.
- NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 4. reimp. Coimbra: Almedina, 2015.
- NUSDEO, Fábio. **Curso de economia: introdução ao Direito Econômico**. 10. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.
- QUINTANA, Linhares Segundo V. **El Poder Impositivo y la Libertad Individual**. Buenos Aires: Editorial Alfa, 1950.
- ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação, Sonegação e Livre Concorrência. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botellho (coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- SANCHES, José Luiz Saldanha. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Indução Econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. *In*: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação**: os princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: QuartierLatin, 2009. v. 2.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SMITH, Adam. **Riqueza das Nações**. 3. ed. Trad. Luiz Cristóvão de Aguiar. Lisboa: fundação Calouste Gulbenkian, 1999.

SOUZA, Washington Peluso Albino de. **Teoria da Constituição Econômica**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2. ed. São Paulo: Método, 2006.

TIPKE, Klaus. Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). **Direito Tributário**: Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.


TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v. 1.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro**: teoria da constituição financeira. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Heleno Taveira. Relação entre Constituição Financeira e Constituição Econômica. *In*: LOBATO, Valter de Souza (coord.). **Extrafiscalidade**: conceito, interpretação, limites e alcance. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 1.

VITALIS, Aline. **Justiça Fiscal, Neutralidade e Compliance**: desafios atuais de regulação e política tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.



# A Administração Tributária Tecnológica: uma análise sobre os contributos dos recursos tecnológicos para o efetivo aperfeiçoamento da sua atuação

---

## *Technological Tax Administration: an analysis of the contributions of technological resources for the effective improvement of its performance*

Tibério Celso Gomes dos Santos

*Procurador da Fazenda Nacional (Lotação atual: PFN/AMAZONAS),  
Doutorando em Direito Constitucional pelo Programa de Pós Graduação  
em Direito da Universidade Federal do Ceará – UFC.  
E-mail: tiberio\_ce@yahoo.com.br*

**RESUMO:** Os recursos tecnológicos cada vez mais avançados atualmente proporcionam uma série de contributos para o aperfeiçoamento dos processos de trabalho nas organizações públicas e privadas. Assim, justifica-se a relevância em pesquisar essa temática com o escopo de responder ao questionamento de como a Administração Tributária federal está implantando uma política de alinhamento às orientações de organismos internacionais para efetivar a necessária transformação tecnológica em suas diversas estruturas de atuação. Objetiva-se identificar os elementos teóricos e normativos contributivos para a consolidação do chamado Governo Digital na Administração federal. Objetiva-se analisar como a aplicação de recursos, a exemplo da big data e inteligência artificial, está revolucionando as capacidades institucionais do Fisco para combater práticas ilegais cada vez mais complexas de serem descobertas. Objetiva-se, por fim, pesquisar como as ferramentas tecnológicas estão sendo decisivas para elevar o nível de conhecimento do material de trabalho do Fisco e, assim, reorientar as diretrizes do seu modelo de cobrança. Como hipótese, acredita-se que está em franco andamento uma política de alinhamento às orientações de organismos

internacionais de promoção à transformação tecnológica que impulse o Fisco a implantar uma gestão inteligente e orientada por dados mais precisos que subsidie as mudanças de diretrizes no modelo de cobrança dos créditos públicos. Como última hipótese, sustenta-se que os recursos tecnológicos contribuem para conferir uma maior eficiência arrecadatória, assim como são fortes aliados para a promoção da justiça fiscal em diversos níveis. Adota-se metodologia exploratória, a partir do método de pesquisa bibliográfica, combinado com técnica de pesquisa empírica básica.

**PALAVRAS-CHAVE:** Administração Tributária Tecnológica. Contributos. Processos de Trabalho.

**ABSTRACT:** The increasingly advanced technological resources provide a series of contributions for the improvement of work processes in public and private organizations. Thus, justify whether the relevance of using this theme or scope of response to the Federal Administrative Administration questionnaire is implementing a policy of alignment with the guidelines of international organizations to effect a technological change in its various actions. The objective is to identify the theoretical and normative elements that contribute to the strengthening of the so-called digital government in the federal administration. Objective-to analyze how the application of resources, for example, big data and artificial intelligence, is revolutionizing how the use of security institutes to combat increasingly complex illegal practices of detecting discoveries. Finally, the objective is to use as technological tools are being decisive to raise the level of knowledge of the tax authorities' work material and, thus, reorient as guidelines of its collection model. As a hypothesis, it is believed that a policy of alignment with the guidelines of international organizations for the technological promotion of transformation is in progress, which encourages the Tax Authorities to implement an intelligent management guided by more precise data than subsidies such as changes in statistics in the collection model. public credits. As a last hypothesis, it is argued that technological resources contribute to greater efficiency in collection, as well as strong allies for the promotion of fiscal justice at various levels. Exploratory methodology is adopted, based on the bibliographic research method, combined with basic empirical research technique.

**KEYWORDS:** Technological Tax Administration. Contributions. Work Processes.

## 1. Introdução

Considerando a dimensão de exponencial importância que os recursos tecnológicos vêm ganhando recentemente para o aperfeiçoamento dos processos de trabalho nas organizações públicas e privadas, justifica-se a relevância em pesquisar essa temática com o propósito de responder ao seguinte questionamento em sentido amplo: como a Administração Tributária federal está implantando uma política institucional de alinhamento gradativo às orientações de organismos internacionais, como a OCDE, no sentido de desenvolver um processo consistente de transformação tecnológica em suas diversas estruturas e níveis de atuação?

Para tanto, no primeiro tópico, o estudo será iniciado a partir de uma questão preliminar dedicada ao exame dos elementos teóricos e normativos atuais contributivos para a consolidação do chamado Governo Digital na Administração Pública federal, considerando que o processo de utilização dos recursos tecnológicos em determinados segmentos estatais específicos, a exemplo da Administração Tributária, deve estar inserido em uma perspectiva mais ampla de modernização tecnológica das estruturas do Estado como um todo.

No segundo tópico, serão examinados aspectos importantes sobre: como as ferramentas tecnológicas vêm ganhando protagonismo ao viabilizar uma atuação de fiscalização e cobrança pela Fazenda Pública orientada pela inteligência investigativa? Em específico, objetiva-se analisar como a aplicação de modernos recursos de *big data* e inteligência artificial está revolucionando as capacidades institucionais do Fisco para identificar e combater práticas ilegais cada vez mais complexas de serem descobertas, tais como sonegação fiscal, planejamento tributário abusivo, lavagem de dinheiro e fraudes fiscais estruturadas.

A partir da exploração de exemplos práticos, no terceiro tópico pretende-se responder ao seguinte questionamento: como as ferramentas tecnológicas estão sendo decisivas para elevar o nível de conhecimento do material de trabalho (crédito público e contribuintes) do Fisco federal e, assim, impulsionar a implantação de uma gestão inteligente e orientada por dados mais precisos e aptos a subsidiar a redefinição do seu modelo de cobrança dos créditos públicos?

Adota-se o tipo de metodologia exploratória, a partir do método de pesquisa bibliográfica, combinado com técnica de pesquisa empírica básica, em face do acesso aos dados para averiguação dos contributos que as ferramentas tecnológicas oferecem para dois grupos de atividades fazendárias: (i) atividades de fiscalização e combate à sonegação fiscal em geral e (ii) atividades de cobrança e recuperação dos créditos públicos.

Definidos objeto e método de estudo, observando a proposta de abordagem empírica, que este trabalho também possui, informa-se que serão explorados exemplos coletados principalmente da experiência do Fisco federal, através da atuação dos órgãos: Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)

## 2. O Governo Digital: a implantação de uma política de gestão tecnológica na Administração Pública federal

O desenvolvimento de novas plataformas tecnológicas, ocorrido de modo mais impactante nas últimas duas décadas, está inserido em um processo disruptivo de transformações cada vez mais rápidas e repercutivas na sociedade do século XXI.<sup>1</sup> Assim, é importante ter a compreensão que esse fenômeno transformacional decorrente das modernidades tecnológicas é multifacetado e exerce forte influência em vários âmbitos da atuação humana.

Há múltiplas denominações e formas de analisar os impactos dos adventos tecnológicos. Como exemplo de denominações conhecidas desse processo, destaca-se o termo Sociedade da Informação,<sup>2</sup> considerando o aspecto das implicações tecnológicas na sociedade. O termo Revolução 4.0, por sua vez, é utilizado pelos estudiosos das influências deste processo de mudanças nas relações entre meios de produção e trabalho. Como último exemplo, destacam-se os termos - Era Digital ou Convergência Tecnológica<sup>3</sup> - normalmente utilizados por aqueles que estudam este fenômeno sob a perspectiva dos aspectos cibernéticos e tecnológicos.

Quando se concentra o exame especificamente na dinâmica das inovações relacionadas ao segmento da tecnologia da informação (TI),

---

<sup>1</sup> Em sua análise, Harari destaca o peso da influência tecnológica sobre a humanidade no século XXI: “No século XXI, o desafio apresentado ao ser humano pela tecnologia da informação e pela biotecnologia é indubitavelmente muito maior do que o desafio que representaram, em época anterior, os motores a vapor, as ferrovias e a eletricidade. [...] Com a evolução da Inteligência Artificial, talvez cheguemos a um ponto em que as finanças não farão sentido nenhum para os humanos. Dá para imaginar um governo que aguarda humildemente um algoritmo aprovar o seu orçamento ou sua reforma fiscal? Enquanto isso redes peer-to-peer de blockchain e criptomoeças, como a bitcoin, poderão renovar completamente o sistema monetário” HARARI, Yuval Noah. **21 Lições para o Século 21**. São Paulo, Companhia das Letras, 2018, p. 25.

<sup>2</sup> CORREA, Gustavo Testa. **Aspectos jurídicos da internet**. 5. ed. São Paulo, Saraiva, 2010, p. 19-20.

<sup>3</sup> O atual processo de convergência entre diferentes campos tecnológicos no paradigma da informação resulta de sua lógica na geração da informação. Essa lógica é mais aparente no funcionamento do DNA e na evolução natural e, é, cada vez mais, reproduzida nos sistemas de informação mais avançados à medida que os chips, computadores e softwares alcançam novas fronteiras de velocidade, de capacidade de armazenamento e de flexibilidade no tratamento da informação oriunda de fontes múltiplas. CAS-TELS, Manuel. **A sociedade em rede**. Trad. Roneide Venâncio Majer. São Paulo: Paz e Terra, 1999.



chama atenção a influência cada vez maior que os recursos de *big data*<sup>4</sup> e inteligência artificial<sup>5</sup> vêm ganhando nos dias atuais. Essas ferramentas se destacam por serem recursos tecnológicos que tiveram recentemente uma expansão muito forte em diversas áreas da atuação humana, sendo cada vez mais aplicadas para o aperfeiçoamento de processos de trabalho em organizações públicas e privadas.

Nesse cenário dinâmico, a Administração Pública não pode se apartar dos benefícios que o atual processo de transformação tecnológica proporciona. Para tanto, deve desenvolver uma política institucional consistente e que efetivamente internalize os benefícios que os recursos tecnológicos podem oferecer para potencializar o alcance dos objetivos estatais, especialmente mediante a prestação de um serviço público mais adequado, célere e acessível à sociedade.

É necessário estimular a implantação de recursos tecnológicos com o objetivo de aperfeiçoar a atuação da Administração Pública não somente do ponto de vista dos interesses organizacionais internos do Estado, para atender ao chamado interesse público secundário, conceito extraído da tradicional classificação de Renato Alessi,<sup>6</sup> mas a modernização digital do Estado também deve ser pensada sob a perspectiva do *interesse público primário*<sup>7</sup>, ou seja, pensando nos interesses mais amplos da coletividade, em especial para mais bem atender ao cidadão

<sup>4</sup> O termo “*big data*” refere-se a dados tão grandes, rápidos ou complexos que são difíceis ou impossíveis de processar usando métodos tradicionais. O ato de acessar e armazenar grandes quantidades de informações para análise já existe há muito tempo. Mas o conceito de big data ganhou força no início dos anos 2000, quando o analista do setor, Doug Laney, articulou a atual definição de big data como os três Vs: volume, velocidade e variedade. SAS. **Big Data**: what it is and why it matters. 2021. Disponível em: [https://www.sas.com/pt\\_br/insights/big-data/what-is-big-data.html](https://www.sas.com/pt_br/insights/big-data/what-is-big-data.html). Acesso em: 19 jan. 2022.

<sup>5</sup> Conceituando a Inteligência Artificial através da explicação da sua razão lógica de funcionamento: “Os sistemas de inteligência artificial usam algoritmos e várias técnicas para processar informações e resolver problemas ou tomar decisões que antes só podiam ser feitas por nossos cérebros. Finalmente de contas, assim como o cérebro extrai, seleciona, corta e organiza as informações disponíveis para tomar decisões, a inteligência artificial faz o mesmo, mas com outros métodos e em outra velocidade.” CORVALÁN, Juan Gustavo. **Digital and intelligent Public Administration**: transformations in the era of artificial intelligence. Buenos Aires: Universidade de Buenos Aires, 2017. p. 32.

<sup>6</sup> Estes interesses públicos, coletivos, de que a administração deve garantir a satisfação, não são, note-se, apenas o interesse da administração entendida como uma entidade autônoma, mas também aquele que tem sido chamado interesse público primário, formado pelo complexo de interesses individuais prevalentes em uma determinada organização jurídica da coletividade, enquanto que o interesse da entidade administrativa é simplesmente um dos interesses secundários existentes na comunidade, e que pode ser satisfeito apenas no caso de coincidência – e limites de tal coincidência – com o interesse público primário [...]. ALESSI, Renato. **Diritto amministrativo**. Milano: A. Giuffrè, 1949. 2v. p. 122-124.

<sup>7</sup> Hugo de Brito Machado Segundo analisa de forma crítica a necessidade que a tecnologia funcione para atender interesses para além dos interesses imediatos dos órgãos fazendários: Mas será que os algoritmos, quando usados pela administração tributária, se devem prestar apenas à eficiência e à comodidade de seus servidores? Não que tais objetivos não devam ser perseguidos, mas não existiriam outros? MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Inteligência artificial e tributação: a que(m) os algoritmos devem servir?. **Revista Consultor Jurídico**, 13 fev. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-fev-13/consultor-tributario-inteligencia-artificial-tributacao-quem-algoritmos-servir>. Acesso em: 19 jan. 2022.

- contribuinte pagador de tributos (*tax payer*) e usuário dos serviços públicos.<sup>8</sup>

Nesse sentido, não raro, há autores, como Daniel Wunder Hachem<sup>9</sup> e Adilson de Abreu Dallari, que defendem com argumentos robustos a existência na ordem constitucional de um “direito fundamental ao serviço público adequado”. Essa ideia vai além do ponto de vista da instrumentalidade que os serviços públicos têm para a concretização dos direitos sociais, mas se propaga para a tese da existência do direito fundamental ao serviço público adequado como uma categoria (espécie) autônoma de direito fundamental, portanto dotado de âmbito de proteção jurídica tutelável intersubjetivamente.

Materializando essa linha teórica, observa-se a edição da Lei n.º 13.460, de 26 de junho de 2017<sup>10</sup>, que dispôs sobre a defesa dos direitos do usuário dos serviços públicos da Administração Pública. Nessa lei, merece especial destaque a previsão inserida no seu artigo 5º, inciso XIII, ao estabelecer como uma das principais diretrizes para o aperfeiçoamento do serviço público a aplicação de soluções tecnológicas que visem a simplificar processos e procedimentos além de propiciar melhores condições para o compartilhamento das informações.

Para a análise do processo de busca da modernização tecnológica dos serviços da Administração Pública com o objetivo de aperfeiçoar seus processos de trabalho e, por consequência, propiciar a prestação de um serviço público mais adequado ao cidadão, é caminho obrigatório fazer referência ao Princípio da Eficiência (art. 37, caput, CF/88) e ao modelo de gestão pública denominado Administração Gerencial (*New Public Management*<sup>11</sup>), duas importantes inovações implantadas na

---

<sup>8</sup> Do ponto de vista da Reforma Administrativa tal pretensão já se anunciava no Plano de Reforma do Aparelho do Estado, uma vez que nele se defendia uma noção de administração gerencial, “fortemente voltada para a satisfação do usuário final dos serviços de caráter público, o chamado “cliente”, na abordagem da iniciativa privada.” NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma administrativa na década de 90 e modelo burocrático: impacto da eficiência na configuração do direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 115-116.

<sup>9</sup> HACHEM, Daniel Wunder. Direito Fundamental ao serviço público adequado e capacidade econômica do cidadão: repensando a universalidade do acesso à luz da igualdade material. **Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, Belo Horizonte, v. 14, n. 55, p. 123-158, jan./mar. 2014. p. 129-130. Disponível em: [http://www.danielwunderhachem.com.br/img/artigos/arquivo\\_20150326150944\\_16.pdf](http://www.danielwunderhachem.com.br/img/artigos/arquivo_20150326150944_16.pdf). Acesso em: 19 jan. 2022.

<sup>10</sup> BRASIL. **Lei n.º 13.460, de 26 de junho de 2017**. Dispõe sobre a defesa dos direitos do usuário dos serviços públicos da administração pública. Brasília, DF: Presidência da República, 2017. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/lei/l13460.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/l13460.htm). Acesso em: 19 jan. 2022.

<sup>11</sup> A autora Irene Nohara descreve os principais fundamentos da corrente *New Public Management*: “A *New Public Management*, esclarece Flávio da Cunha Rezende, tinha dois objetivos em vista: produzir um setor público com maior performance (desempenho) e atender o cidadão com melhores serviços públicos.” NOHARA, 2012, p. 96.

Constituição Federal de 1988 pela Reforma Administrativa do Estado, através da Emenda Constitucional n.º 19/1998.<sup>12</sup>

Nesse sentido, é importante destacar o pensamento de autores, como José dos Santos Carvalho Filho,<sup>13</sup> que enaltecem a utilização de recursos tecnológicos pela Administração como um importante trunfo para a efetiva concretização do Princípio da Eficiência. Assim, defende-se que, diante da escassez cada vez maior de recursos materiais e humanos na Administração Pública, a tecnologia pode contribuir para assegurar mais eficiência nos serviços de forma conciliada a uma maior economicidade no gasto público, observando a lógica gerencial do modelo *New Public Management*: “*work better and cost less*.”<sup>14</sup>

Ao pesquisar a literatura estrangeira, observa-se que Juan Gustavo Corvalán produziu um estudo específico sobre Administração Pública digital e inteligente.<sup>15</sup> No estudo, o autor destaca a Organização das Nações Unidas (ONU) e Organização dos Estados Americanos (OEA) como exemplos de organismos internacionais de relevo que vêm defendendo a utilização dos instrumentos tecnológicos pela Administração Pública como ferramentas importantes para o desenvolvimento social, econômico e científico, bem como para o aperfeiçoamento das práticas internas da própria Administração no exercício de suas competências.

Ainda no âmbito da produção científica estrangeira, há também importantes estudos produzidos pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) e pela OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) nessa temática.<sup>16</sup> Nessa circunstância, os diversos estudos desenvolvidos pela OCDE merecem especial destaque por serem valiosas fontes de pesquisas para este trabalho, considerando que a OCDE é um dos organismos internacionais que mais produzem pesquisas<sup>17</sup>

<sup>12</sup> Idem. p. 115-116.

<sup>13</sup> “Significa que a Administração deve recorrer à moderna tecnologia e aos métodos hoje adotados para obter a qualidade total da execução das atividades a seu cargo [...]” CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo; Atlas, 2016, p. 31-32.

<sup>14</sup> NOHARA, 2012, p. 113.

<sup>15</sup> En primer lugar, el fenómeno de las TIC está indisolublemente ligado a la noción de Gobierno electrónico. Así, en el año 2012, Naciones Unidas presentó un informe llamado “Gobierno electrónico para el pueblo”, em donde se abordan seis grandes aspectos. [...] Al momento de abordar el tema, Naciones Unidas posee como eje central la transformación de las sociedades para que aprovechen la innovación y las nuevas tecnologías en pro de la inclusión social y económica, la sostenibilidad ambiental y la paz. CORVALÁN, 2017, p. 30-32.

<sup>16</sup> COTTON, Margaret; DARK, Gregory. **Use of Technology in Tax Administrations 2: Core Information Technology Systems**. Fiscal Affairs Department. International Monetary Fund., 2017.

<sup>17</sup> SERRALDE MIGUEZ, Santiago Dias. **Taxation, Big Data and Network Analytics: An introductory analysis to the global network of double taxation treaties**. Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT), 2018.

OECD. Organization for Economic Co-operation and Development. **Technologies for Better Tax Administration: a practical guide for revenue Bodies**, OECD Publishing, Paris. 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264256439-en>. Acesso em: 19 jan. 2022.

preconizando fortemente a utilização de ferramentas tecnológicas para o aperfeiçoamento da atuação do Estado, principalmente na área da aplicação dos recursos tecnológicos pela Administração Tributária para a recuperação de receitas públicas e combate à sonegação fiscal.

Analisados esses elementos preliminares, é possível evoluir o exame para o âmbito normativo, em especial, para o âmbito normativo da Administração Pública federal, uma vez que nos últimos anos vem sendo estruturada gradativamente uma regulamentação para disciplinar a modernização dos seus processos de trabalho. Desse modo, na sequência serão brevemente analisados três decretos que demonstram como o Poder Executivo federal vem criando um marco regulatório bem específico com o objetivo de disciplinar essa matéria como uma consistente política pública de Estado.

Inicialmente, examina-se o Decreto n.º 9.203, de 22 de novembro de 2017, ato regulatório infralegal que serve de base para orientar as diretrizes da política de governança da Administração Pública federal. Merece destaque seu artigo 4º,<sup>18</sup> onde é possível observar como a Administração Pública federal traça diretrizes gerais que embasam as aplicações tecnológicas. Há dispositivos no decreto que fomentam a busca por soluções inovadoras de simplificação administrativa, mediante a modernização da gestão pública e a integração dos serviços públicos, sobretudo para aqueles serviços prestados por meio eletrônico.

Na sequência, cumpre destacar a importância do Decreto n.º 9.319, de 21 de março de 2018,<sup>19</sup> que institui o Sistema Nacional para a Transformação Digital e visa estabelecer a estrutura de governança de implantação da Estratégia Brasileira para a Transformação Digital.

<sup>18</sup> Art. 4º São diretrizes da governança pública:  
I - direcionar ações para a busca de resultados para a sociedade, encontrando soluções tempestivas e inovadoras para lidar com a limitação de recursos e com as mudanças de prioridades;  
II - promover a simplificação administrativa, a modernização da gestão pública e a integração dos serviços públicos, especialmente aqueles prestados por meio eletrônico;  
III - monitorar o desempenho e avaliar a concepção, a implementação e os resultados das políticas e das ações prioritárias para assegurar que as diretrizes estratégicas sejam observadas;  
IV - articular instituições e coordenar processos para melhorar a integração entre os diferentes níveis e esferas do setor público, com vistas a gerar, preservar e entregar valor público; BRASIL. BRASIL. Decreto n.º 9.203, de 22 de novembro de 2017. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2017. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm). Acesso em: 19 jan. 2022.

<sup>19</sup> Decreto n.º 9.319/2018, de 21 de março de 2018. Institui o Sistema Nacional para a Transformação Digital e estabelece a estrutura de governança para a implantação da Estratégia Brasileira para a Transformação Digital. BRASIL. Decreto n.º 9.319/2018, de 21 de março de 2018. Institui o Sistema Nacional para a Transformação Digital e estabelece a estrutura de governança para a implantação da Estratégia Brasileira para a Transformação Digital. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/D9319.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9319.htm). Acesso em: 19 jan. 2022.

Trata-se de mais um importante passo para o chamado Governo Digital.<sup>20</sup>

Por fim, contudo o mais importante, recentemente foi publicado o Decreto n.º 10.332, de 28 de abril de 2020<sup>21</sup>, que institui a Estratégia de Governo Digital para o período de 2020 a 2022 no âmbito dos órgãos e das entidades da Administração Pública federal direta, autárquica e fundacional da União. Seguindo a estrutura normativa criada pelos outros dois decretos supracitados, essa norma busca consolidar de vez uma política de Governo Digital, no Poder Executivo federal, que desenvolva de forma institucional, uniformizada e mediante práticas de interoperabilidade sistêmica o uso dos recursos de tecnologia da informação e da comunicação.

Esse decreto, se bem aplicado, poderá ser decisivo para o efetivo desenvolvimento do Governo Digital no âmbito da União, pois não somente objetiva estabelecer padrões técnicos adequados para a implantação dos recursos tecnológicos na Administração federal, tais como os previstos no artigo 3º, inciso I, em suas alíneas: a) a transformação digital de serviços, (b) unificação de canais digitais e c) a interoperabilidade de sistemas; como também institui toda uma estrutura organizacional através da criação de uma secretaria de governo para coordenar em todos os níveis a implantação uniformizada dessa política tecnológica no âmbito da União.

Em conclusão, com apoio nos elementos acima examinados, objetivou-se demonstrar nessa análise introdutória como a implantação de uma política de governança institucional, que efetivamente busque implantar uma gestão pública digital, caminha ao encontro da esperada modernização do Estado, promovendo o aperfeiçoamento e a eficiência dos processos internos de trabalhos da Administração, bem como a efetiva prestação de um serviço público mais adequado, acessível, célere e resolutivo em face às demandas da sociedade. Dito isso, sustenta-se que, para o efetivo êxito dessa proposta de modernização digital, é

<sup>20</sup> Roberto da Silva Balge analisa os objetivos da implantação de um Governo Digital: “Não se restringe a uma mera automação, mas envolve mudança na maneira como o governo, pelo uso das TICs, atinge seus objetivos, incluindo, assim, melhoria de processos, aumento da eficiência, melhor governança, elaboração e monitoramento de políticas públicas aumentando a transparência. Uso de tecnologias de informação e comunicação na gestão pública: exemplos no governo federal. BALGE, Roberto da Silva. Uso de tecnologias de informação e comunicação na gestão pública: exemplos no governo federal. **Revista do Serviço Público**, v. 61, n. 2, p. 189-209, 2014. p. 4. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/45>. Acesso em: 19 jan. 2022.

<sup>21</sup> Decreto n.º 10.332, de 28 de abril de 2020. Institui a Estratégia de Governo Digital para o período de 2020 a 2022, no âmbito dos órgãos e das entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. BRASIL. **Decreto n.º 10.332, de 28 de abril de 2020**. Institui a Estratégia de Governo Digital para o período de 2020 a 2022 no âmbito dos órgãos e das entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional da União. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/decreto/D10332.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/D10332.htm). Acesso em: 19 jan. 2022.

necessário que a Administração vá além do campo regulatório e efetivamente dedique recursos financeiros para as aquisições das soluções tecnológicas não raro de elevado custo, como também promova uma contínua capacitação técnica do seu corpo funcional à altura desse processo de modernização tecnológica.

### **3. A Administração Tributária tecnológica**

A Administração Tributária realiza, em suas funções cotidianas, um processamento analítico massivo de dados e informações fiscais relevantes sobre os contribuintes. Por essa razão, não há dúvidas de que a área fiscal se destaca como um dos segmentos da estrutura orgânica estatal em que a aplicação de ferramentas tecnológicas modernas e inteligentes é mais efetiva para potencializar a performance do órgão e dos seus agentes públicos no atingimento dos resultados, conforme serão examinadas algumas dessas possibilidades neste item.

Pela natureza intrincada e complexa do fenômeno das exações tributárias, a Administração Tributária realiza suas atividades em diferentes níveis e perspectivas dentro de uma visão ampla do macrop processo do crédito tributário.<sup>22</sup> Contudo, como adiantado na introdução, em atenção aos objetivos e limites desta pesquisa, a proposta empírica deste estudo demanda um corte no objeto estudado para concentrar a pesquisa no estudo dos contributos que as ferramentas tecnológicas oferecem para dois grupos específicos de atividades desenvolvidas no cotidiano na Fazenda Pública federal: (i) atividades de fiscalização, combate a fraudes fiscais, sonegação fiscal e lavagem de dinheiro e (ii) atividades de cobrança e recuperação dos créditos públicos.

#### ***3.1. Breves preliminares sobre integração fiscal com tecnologia***

A atividade de fiscalização de uma autoridade tributária realizada mediante uma autuação necessariamente presencial no estabelecimento físico de uma empresa para a colheita e análise manual de documentos e livros contábeis é cada vez mais uma prática obsoleta. Atualmente, as ferramentas tecnológicas ganharam protagonismo por viabilizar uma atuação de fiscalização pela Administração Tributária orientada pela

---

<sup>22</sup> Cumpre sublinhar que é inegável a complexidade ínsita à atividade desenvolvida na órbita da Administração Pública, que se mostra polimorfa. CINTRA, Carlos César Souza. O exercício, pelo Poder Executivo, de função administrativa tributária, à luz do artigo 37, caput, da Constituição Federal de 1988. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. v. 37. n. 2: jul./dez. 2017. p. 41. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/1186>. Acesso em: 19 jan. 2022.

inteligência investigativa, mediante aplicação de recursos de *big data* e inteligência artificial para identificar e combater práticas ilegais cada vez mais complexas e difíceis de serem descobertas, tais como sonegação fiscal,<sup>23</sup> planejamento tributário abusivo<sup>24</sup>, lavagem de dinheiro e fraudes fiscais estruturadas.<sup>25</sup>

Por essência, a atuação fazendária de fiscalização deve se dedicar à dissuasão e combate à sonegação fiscal em suas mais diversas facetas. Logo, considerando que a prática criminosa não observa os limites jurídico-formais da divisão constitucional entre os entes federativos, tampouco respeita a divisão das competências materiais definidas entre os órgãos públicos, atualmente um dos grandes desafios para a Administração Tributária tem sido cada vez mais desenvolver uma atuação integrada entre as fazendas públicas dos três níveis federativos, bem como efetivamente integrada com outras instituições de repressão a ilícitos.

Somente mediante uma atuação estratégica e integrada de inteligência investigativa será possível à Administração Tributária alcançar o nível de engenhosidade necessário para o combate às fraudes fiscais estruturadas, uma vez que os sonegadores estão a todo tempo inovando em práticas ilegais e artificiosas as mais diversas, consubstanciadas, por exemplo, em dissimulação de atos e negócios jurídicos, utilização de interpostas pessoas, simulação de operações e blindagem patrimonial.

Nesse contexto, pelo seu valor como paradigma jurisprudencial em matéria de integração e compartilhamento de dados fiscais, é necessário citar a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no

<sup>23</sup> O conceito legal (não penal) para sonegação fiscal ainda é colhido do artigo 71, da Lei n.º 4.502/1964: Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. BRASIL. Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, DF: Presidência da República, 1965. Disponível em: <https://bit.ly/3qNcfUr>. Acesso em: 19 jan. 2022.

<sup>24</sup> Especificamente em relação ao planejamento tributário, Greco o conceitua como o: “conjunto de condutas que o contribuinte pode realizar visando buscar a menor carga tributária legalmente possível”. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Dir.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 117

Hugo de Brito Machado conceitua o instituto como “a economia lícita de tributos obtida através da organização das atividades do contribuinte, de sorte que sobre elas recaia o menor ônus possível”. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 360.

<sup>25</sup> O conceito legal de fraude fiscal é colhido do artigo 72, da Lei n.º 4.502/1964: Art. 72 Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento. (BRASIL, 1964).

julgamento da ADI n.º 2.859/DF<sup>26</sup>, que consolida o entendimento pela constitucionalidade da Lei Complementar n.º 105/2001. Esse julgado assegura, portanto, a juridicidade do uso dos instrumentos fiscalizatórios e o respectivo compartilhamento de dados como prerrogativas funcionais da Administração Tributária.

Essa decisão ficou notabilizada pelo fato de o STF destacar que a utilização e o compartilhamento dos instrumentos fiscalizatórios pelas autoridades fiscais é não somente uma mera possibilidade do Fisco, mas, sobretudo, um dever do Estado brasileiro de respeitar os compromissos assumidos de praticar os padrões internacionais de transparência e de troca de informações sensíveis, estabelecidos com o fim de evitar o descumprimento de normas tributárias, assim como combater práticas criminosas.<sup>27</sup>

<sup>26</sup> Trecho retirado do julgamento do STF no julgamento da ADI n.º 2.859/DF: [...] *omissis* 5. A ordem constitucional instaurada em 1988 estabeleceu, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Para tanto, a Carta foi generosa na previsão de direitos individuais, sociais, econômicos e culturais para o cidadão. Ocorre que, correlatos a esses direitos, existem também deveres, cujo atendimento é, também, condição *sine qua non* para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal. Dentre esses deveres, consta o dever fundamental de pagar tributos, visto que são eles que, majoritariamente, financiam as ações estatais voltadas à concretização dos direitos do cidadão. **Nesse quadro, é preciso que se adotem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal, sendo o instrumento fiscalizatório instituído nos arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/ 2001 de extrema significância nessa tarefa.** BRASIL **Lei Complementar n.º 105, de 04 de maio de 2000.** Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: <https://bit.ly/3GRCFdg>. Acesso em: 19 jan. 2022. (grifo nosso).

**6. O Brasil se comprometeu, perante o G20 e o Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários (Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes), a cumprir os padrões internacionais de transparência e de troca de informações bancárias, estabelecidos com o fito de evitar o descumprimento de normas tributárias, assim como combater práticas criminosas. Não deve o Estado brasileiro prescindir do acesso automático aos dados bancários dos contribuintes por sua administração tributária, sob pena de descumprimento de seus compromissos internacionais.** (grifo nosso)  
[...] *omissis*

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI n.º 2.859/DF.** Brasília. Rel. Min. Dias Tofoli. Julgado em: 16 fev. 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11899965>. Acesso em: 19 jan. 2022.

<sup>27</sup> Explicando a importância do entendimento do STF no sentido da filiação das instituições brasileiras às práticas internacionais em matéria de compartilhamento de dados fiscais: “No Brasil, a recente decisão do STF pela constitucionalidade da Lei Complementar 105/2001 possibilita, ao fisco, sem decisão judicial, acessar dados bancários de contribuintes sob certas condições e confere indubitável celeridade ao procedimento investigativo. Mas que isso, confirma que a disposição em aceitar os pilares do multilateralismo cooperativo não se restringe ao Executivo brasileiro, incumbido da negociação dos acordos internacionais por delegação presidencial”. ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de; DI STEFANO FILHO, Mario. Troca de informações no âmbito dos acordos de bitributação: a transparência fiscal em face do ordenamento jurídico interno. **Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 37, n. 2, p. 157, jul./dez. 2017. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/6597>. Acesso em: 19 jan. 2022, p. 157.



É importante lembrar que essa integração fiscal tem assento constitucional no artigo 37, inciso XXII.<sup>28</sup> Também há no nível infraconstitucional normas para permitir que as fazendas públicas realizem suas atividades de forma integrada, inclusive mediante o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais (artigo 198, § 2º, e artigo 199, do Código Tributário Nacional).

Atualmente, existe uma série de protocolos, convênios e acordos de cooperação técnica firmados entre as fazendas públicas dos três níveis da federação fomentando o compartilhamento de dados fiscais via sistemas de tecnologia da informação. Cita-se, por exemplo, a orientação adotada no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, através da Solução de Consulta Interna nº. 2/2018.<sup>29</sup> Outro exemplo de parceria para compartilhamento de dados fiscais é a Resolução nº 04 CTI/RFB, na qual a RFB disponibiliza para as Administrações Tributárias estaduais e o DF o programa de auditoria digital chamado ContÁgil.<sup>30</sup>

Por fim, um exemplo clássico da aplicação da tecnologia a serviço da integração entre as autoridades fiscais é o do sistema *SPED* para emissão de *Nota Fiscal Eletrônica (NFe)*.<sup>31</sup> Desde o ano de 2007, com apoio da tecnologia, foi possível implantar um modelo nacional de documento fiscal eletrônico substitutivo à sistemática de emissão do documento fiscal em papel. Esse recurso tecnológico proporcionou grande avanço de praticabilidade para facilitar a vida do contribuinte<sup>32</sup> e também as atividades de fiscalização integradas entre as fazendas públicas sobre operações e prestações tributadas pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) bem como pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

<sup>28</sup> Art. 37 - XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

<sup>29</sup> Através da SCI (Solução de Consulta Interna nº. 2/2018), publicada em 27/02/2018, a Receita Federal do Brasil apresentou posicionamento no sentido de que, sob determinadas condições, pode compartilhar informações bancárias de contribuintes com as Secretarias de Fazenda Estaduais e Municipais.

<sup>30</sup> NEGRUNI, Mauro. **Auditoria digital**: contágil, a ferramenta da RFB. Mauro Negruni, conversa tributária, 27 ago. 2012. Disponível em: <https://mauronegruni.com.br/2012/08/27/auditoria-digital-contagil-a-ferramenta-da-rfb/>. Acesso em: 19 jan. 2022.

<sup>31</sup> MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Conheça a NF-e**. 2022. Disponível em: <https://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/principal.aspx>. Acesso em: 19 jan. 2022.

<sup>32</sup> Segundo levantamento da OCDE, diversos países têm implantado sistemas análogos ao SPED: “*Electronic invoicing has been implemented in a number of countries, with evidence beginning to be collected on its impact. For example, Argentina, Bolivia, Brazil, Colombia, Costa Rica, Ecuador, Guatemala, Italy, the People’s Republic of China, Peru, Rwanda and Uruguay have implemented electronic invoicing. [...] Electronic invoicing can have the additional benefit of replacing paper invoices, eliminating the need to print, send and store invoices. Recognising the substantial cost savings that arise, the European Union introduced standardized electronic invoicing (Directive 2014/55/EU) for use in public procurement.* OECD (2017). **Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud**. 2017, p. 19.

### 3.2. *A tecnologia aplicada às atividades de fiscalização e combate à sonegação fiscal*

Segundo recomenda a OCDE, a cada investida criminosa utilizando a tecnologia, deve haver uma resposta precisa do Estado também com tecnologia: “*Where tax crime is facilitated by technology, a technology response is needed.*”<sup>33</sup> Por essa razão, as atividades da Fazenda Pública de fiscalização e combate a ilícitos tributários demandam o desenvolvimento de uma política institucional de investimento cada vez maior em instrumentos de tecnologia da informação. Essa política de investimentos pode ser concretizada mediante a “produção caseira” de ferramentas tecnológicas, desde que a instituição possua uma estrutura própria de desenvolvedores com *know-how* para tanto,<sup>34</sup> mas também pode ser implementada mediante a aquisição de softwares desenvolvidos por empresas especializadas.

Conforme objetiva-se demonstrar com exemplos concretos a seguir examinados, é importante compreender que, na disputa contra o contribuinte sonegador, o Fisco deve ter às suas mãos o que há de mais moderno e robusto tecnologicamente para tratamento e cruzamento inteligente de dados, sendo uma ilusão pensar que atualmente é possível combater manobras cada vez mais estruturadas de sonegação fiscal sem um suporte de inteligência fiscal à altura.

#### 3.2.1. *A tecnologia a serviço da Inteligência Investigativa na Receita Federal do Brasil*

Cita-se o sistema *T-Rex* como primeiro exemplo de sistema de tecnologia da informação utilizado para potencializar as atividades de fiscalização no âmbito da Receita Federal. Consideradas as suas dimensões e capacidades, esse sistema foi intencionalmente nomeado em alusão ao maior e mais agressivo ser vivo que já habitou o planeta Terra.

Trata-se literalmente de um peso-pesado no desenvolvimento da inteligência fiscal para o combate à sonegação, uma vez que é um super-computador de mais de uma tonelada de massa. Montado pela IBM nos Estados Unidos, essa máquina atua juntamente com o software *HARPIA*, desenvolvido por pesquisadores do ITA e da UNICAMP, para realizar o cruzamento de informações com rapidez e precisão de um número de contribuintes equivalente ao do Brasil, dos EUA e da Alemanha juntos.

---

<sup>33</sup> OECD, 2017, p. 11.

<sup>34</sup> No caso da Administração Tributária federal, destacam-se o SERPRO e DATAPREV como empresas públicas desenvolvedoras de softwares de tecnologia da informação para a Secretaria da Receita Federal e PGFN.

Quando implantado pela Receita Federal do Brasil ainda no ano de 2006, inicialmente nas atividades de fiscalização na área aduaneira, o *T-Rex* se destacou por implantar um novo modelo de fiscalização inteligente, uma vez que consegue efetuar uma série de combinações e cruzamentos de dados sistêmicos para indicar operações consideradas de risco pela Fazenda, ou seja, que podem representar possíveis fraudes fiscais. Com o *T-Rex*, rompia-se o antigo modelo de cruzamentos puros entre as declarações, no qual se conferiam apenas saldos e cálculos simplificados entre as informações.<sup>35</sup>

Na sequência, cita-se o *Contágil*. Trata-se de um importante sistema de fiscalização da Receita Federal do Brasil destinado a realizar o cruzamento inteligente de dados fiscais com dados contábeis. Esse sistema integra as informações prestadas por meio das diversas obrigações acessórias entregues, como exemplo: EFD, DCTF, DIRF, EFD-Reinf, eSocial, confrontando-as ainda com as declarações prestadas pelas instituições financeiras, imobiliárias e cartorárias, como a e-Financeira, Dimob, DOI, etc.

Com o *Contágil*, verifica-se uma maior polivalência sistêmica, considerando que é um recurso surgido já sob as luzes das técnicas de inteligência artificial e *big data*, conforme explicado no estudo denominado: “Um novo paradigma na auditoria em meio digital.”<sup>36</sup>

Como demonstrado nos exemplos acima, as modernas técnicas de mineração de dados realizadas pela fiscalização feita pela Receita Federal, mediante uso das ferramentas tecnológicas, vêm contribuindo para um ganho substancial de produtividade e, principalmente, de eficiência das autoridades fiscais, a exemplo das conclusões exaradas no Plano Anual de Fiscalização da Receita Federal do Brasil 2019.<sup>37</sup> No estudo, dentre outros elementos contributivos, a própria RFB apontou

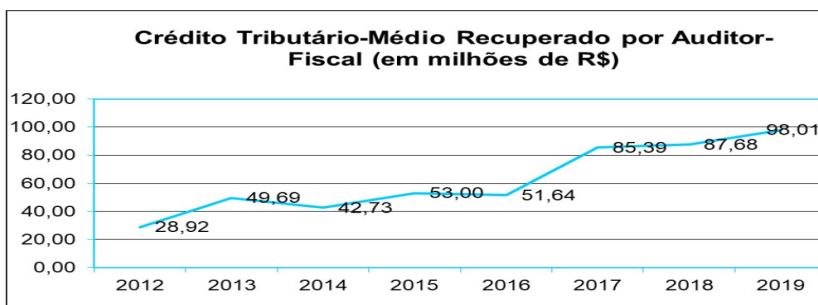
<sup>35</sup> Disponível em: <https://bit.ly/3LDlqyY>. Acesso em: 19 jan. 2022.

<sup>36</sup> Segundo Gustavo Henrique de Brito Figueiredo, o ContÁgil destacou-se: pois foi desenvolvida para agilizar o trabalho do fiscal na identificação de indícios de fraudes e outros elementos que possam subsidiar seu resultado. Isso é feito por meio de diversas funcionalidades, começando de uma forma inovadora de visualização toda a contabilidade de uma empresa. Em seguida são apresentados outros recursos inéditos, tais como: a utilização de algoritmos otimizados para promover o processamento de análise combinatória sobre os lançamentos contábeis; processamento automatizado de cotejamento entre informações contábeis e fiscais; utilização de teorias matemáticas puramente numéricas no contexto da fiscalização e de forma abrangente; heurísticas que identificam padrões em arquivos de forma automática; mecanismos que agregam flexibilidade na manipulação de grandes conjuntos de dados; e um ambiente de compartilhamento de conhecimento coletivo. FIGUEIREDO, Gustavo Henrique de Brito. **Um novo paradigma na auditoria em meio digital**. Brasília: ESAF, DF, 2008.

<sup>37</sup> Trecho literal retirado do Plano Anual de Fiscalização da Receita Federal do Brasil 2019: “O aumento nos valores médios de lançamento e nos valores recuperados por Auditor-Fiscal é explicado, entre outros, pelos seguintes fatores: [...] **Investimento em ferramentas tecnológicas que permitem análise de grandes volumes de dados;** [...]”. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Plano Anual de Fisco-**

categoricamente a importância das ferramentas tecnológicas para o aumento consistente, ao longo dos anos, nos resultados dos créditos tributários recuperados por Auditor-Fiscal, conforme demonstra gráfico colhido do citado relatório:

Figura 1 - Crédito tributário-médio recuperado



Fonte: Plano Anual de Fiscalização da Receita Federal do Brasil 2019.

Por fim, ressalta-se que, além dos dados gráficos acima, o estudo Plano Anual de Fiscalização 2019 da RFB também apontou diversos outros resultados positivos incontestes em que as ferramentas tecnológicas figuram como uma das variáveis contributivas para o ganho substancial de eficiência experimentado na última década, motivo pelo qual a RFB endossa a importância em investir em tecnologia para as atividades da Administração Tributária.

### 3.2.2. *A tecnologia a serviço da Inteligência Investigativa na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*

No âmbito da cobrança dos créditos públicos realizada pela PGFN, o órgão também se apoia fortemente em tecnologia para exercer suas atividades de fiscalização de ilícitos tributários, práticas de esvaziamento patrimonial e fraudes fiscais estruturadas.

Para cumprir tais desafios com eficiência, no âmbito da PGFN se destaca especialmente o sistema denominado PGFN Analytics. Esse sistema tecnológico utiliza as mais avançadas técnicas de inteligência

lização da Receita Federal do Brasil 2019. Disponível em: <https://bit.ly/3FHTVA1>. Acesso em: 19 jan. 2022. p. 14-15.

artificial de business intelligence e learning machine.<sup>38</sup> Ao aplicar modernos recursos de mineração de dados,<sup>39</sup> o sistema apresenta relatórios de maneira perfiográfica e informações preditivas (*insights*) relevantes para a tomada de decisão em relação à recuperação do crédito inscrito em dívida ativa da União.<sup>40</sup>

A partir da integração de diversas bases de dados via aplicação de *big data*<sup>41</sup>, o PGFN Analytics identifica de modo inteligente modelos de padrões de comportamento patrimonial e financeiro dos contribuintes que revelam, por exemplo, fortes indícios de redução da atividade econômica, de dilapidação patrimonial, de saída fraudulenta do quadro societário, de fraude à execução e de sucessão empresarial.<sup>42</sup>

<sup>38</sup> O aprendizado de máquina (*Machine Learning*) é uma forma de conseguir a inteligência artificial. É um ramo da inteligência artificial que envolve a criação de algoritmos que podem aprender automaticamente a partir de dados. Ao invés de os desenvolvedores de software elaborarem enormes códigos e rotinas com instruções específicas para que a máquina possa realizar determinadas tarefas e conseguir resultados (e com isso limitar drasticamente o seu campo de atuação e resultados), no aprendizado de máquina treina-se o algoritmo para que ele possa aprender por conta própria, e até mesmo conseguir resultados que os desenvolvedores dos algoritmos nem mesmo poderiam imaginar. SÁ ELIAS, Paulo. **Algoritmos, Inteligência Artificial e o Direito**. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/algoritmos-inteligencia-artificial.pdf>. Acesso em: 19 jan. 2022.

<sup>39</sup> Mineração de dados (em inglês, *data mining*) é o processo de encontrar anomalias, padrões e correlações em grandes conjuntos de dados para prever resultados. Através de uma variedade de técnicas, você pode usar essas informações para aumentar a renda, cortar custos, melhorar o relacionamento com os clientes, reduzir riscos e mais. **SAS. Mineração de dados: o que é e qual sua importância?** 2021. Disponível em: [https://www.sas.com/pt\\_br/insights/analytics/mineracao-de-dados.html](https://www.sas.com/pt_br/insights/analytics/mineracao-de-dados.html). Acesso em: 19 jan. 2022.

<sup>40</sup> Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em: 19 jan. 2022.

§ 1º - Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública. BRASIL **Lei n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1980. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm). Acesso em: 19 jan. 2022.

§ 2º - A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

<sup>41</sup> Como exemplos de bases de dados integradas pelo PGFN-Analytics: cita-se a Declaração de Informações sobre Atividades Imobiliárias (DIMOB), destinada à prestação de informações relativas a todos os imóveis comercializados em determinado período; a Declaração de Operações com Cartões de Crédito (DCRED), destinada às instituições financeiras prestarem informações sobre as operações efetuadas com cartão de crédito; por fim, a conhecida Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (DIRF), declaração feita pela fonte pagadora, com o objetivo de informar à Secretaria da Receita Federal do Brasil - os rendimentos pagos a pessoas físicas domiciliadas no País.

<sup>42</sup> PGFN. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números: dados 2018**. Disponível em: [http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn\\_em\\_numeros\\_2019.pdf/view](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf/view). Acesso em: 22 jan. 2022.

Em suma, para criar uma estrutura de inteligência tecnológica, a PGFN constituiu um Grupo de Operações Especiais de Combate à Fraude Fiscal Estruturada (GOEFF) e o Laboratório de Tecnologia da PGFN (LAB-PGFN). Os resultados são positivos. Segundo dados apontados pela PGFN,<sup>43</sup> em dois anos de atividade, o GOEFF executou ações de recuperação de créditos que ultrapassam R\$ 11 bilhões, em 14 operações, todas elas com decisão judicial favorável à PGFN. Por sua vez, no mesmo período, o LAB-PGFN já diligenciou cerca de 5 milhões de devedores e corresponsáveis, com mais de 32 mil horas de processamento e cerca de 2TB de dados. O laboratório também presta auxílio à análise de denúncias patrimoniais recebidas pela PGFN e à atividade de suporte a litígio às unidades descentralizadas.

### 3.2.3. *Análise crítica*

Como examinado nos exemplos acima, em termos de instrumentos sistêmicos para auxiliar as atividades de fiscalização tributária no âmbito da União, não é exagero afirmar que, atualmente, praticamente para tudo o que se quiser imaginar ou onde quer que possa haver um fator presuntivo de riqueza, há um sistema tecnológico com base de dados pública ou privada à disposição das autoridades fiscais para controlar informações patrimoniais e financeiras relevantes e, assim, orientar na tomada de decisão da Administração Tributária.

Entretanto, a despeito da crescente capilaridade dos recursos tecnológicos utilizados pelo Fisco, pela análise de alguns levantamentos dos dados considerados de sonegação fiscal no Brasil, percebe-se que os números ainda são extremamente alarmantes. Num detalhado estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, estima-se que as perdas fiscais em decorrência da sonegação fiscal, somente no ano 2018, correspondem a cerca de 17% (dezessete) do faturamento das empresas, alcançando cifra estimada em torno de R\$ 390 (trezentos e noventa bilhões).<sup>44</sup>

Para combater esse cenário de crise fiscal sistêmica, o uso massivo das ferramentas tecnológicas para as atividades de fiscalização pela Administração tributária pode vir apresentando importantes resultados quanto aos efeitos dissuasivos à sonegação fiscal. Segundo conclui

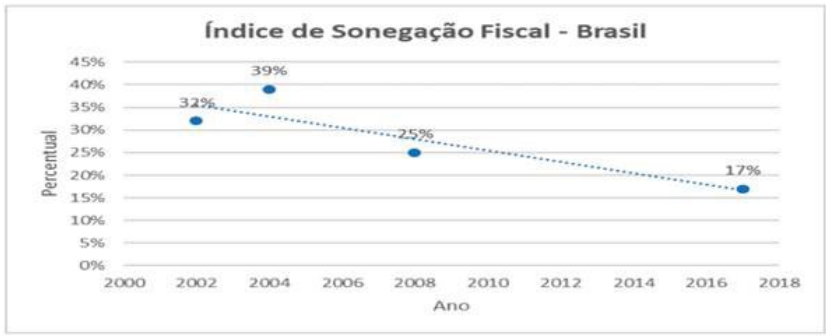
---

<sup>43</sup> PGFN. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Combate à Fraude**. 26 mar. 2019. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/divida-ativa-previdenciaria/combate-a-fraude>. Acesso em: 19 jan. 2022.

<sup>44</sup> As perdas fiscais por sonegação são um problema mundial. A OCDE aponta um estudo da Comissão Europeia que relatou a diferença total de IVA para 26 países somando aproximadamente 193 bilhões de euros somente em 2011. OECD, 2017, p. 6.

o próprio IBPT, essa redução em grande medida se atribui justamente ao avanço do Fisco no uso dos recursos tecnológicos de cruzamento inteligente de dados. Nesse sentido, o levantamento apurado pelo IBPT demonstra que há uma sólida trajetória descendente no nível de sonegação fiscal no Brasil, conforme o gráfico abaixo apresentado:<sup>45</sup>

Figura 2 – Índice de sonegação fiscal - Brasil



Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT

Contudo, é preciso lembrar que nem tudo são flores. Deve-se fazer uma análise crítica no sentido de que ainda há muito que avançar no sentido de aplicar a tecnologia também para se atingir uma simplificação fiscal que de fato assegure uma verdadeira praticabilidade tributária<sup>46</sup> para as duas faces da moeda: fisco e contribuinte. O desenvolvimento tecnológico na Administração Tributária não pode ser impulsionado apenas para fortalecer os instrumentos de fiscalização e cobrança do fisco, motivado por uma ânsia arrecadatória. Também é imperativo aplicar os benefícios da tecnologia para viabilizar aos contribuintes um universo menos caótico em face das inúmeras obrigações acessórias atualmente impostas.

<sup>45</sup> A seguir, algumas conclusões apontadas no estudo do IBPT: “Entre os fatores que justificam a queda, está a maior possibilidade de cruzamento de informações, por parte do Fisco, a retenção de tributos e a fiscalização cada vez mais efetiva por parte dos órgãos de regulação. O estudo do Instituto aponta que o montante dos autos de infração emitidos (R\$ 304,4 bilhões) representa 4,6% do PIB (R\$ 6,6 trilhões) em 2017”. SITE CONTABIL. **Empresarial**: sonegação fiscal das empresas. Disponível em: <https://bit.ly/3oVYp0t>. Acesso em: 19 jan. 2022..

<sup>46</sup> Segundo Misabel Derzi, para considerar praticabilidade como “nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis”. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário? In: **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, n. 30/31, p. 213-260, 1987/1988. Disponível em: <https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/1046>. Acesso em: 19 jan. 2022. p. 251.

Segundo levantamento do Banco Mundial, o custo de conformidade tributária no Brasil (*compliance costs of taxation*) lamentavelmente é um dos mais elevados do mundo.<sup>47</sup> Observa-se que a profusão de normas tributárias editadas pelos três níveis federativos tributantes, a complexidade atual das relações negociais do sistema capitalista, o surgimento de novas categorias de estruturas societárias, dentre outros motivos, são fatores que contribuíram para o agravamento do fenômeno fático-jurídico nas relações jurídico-tributárias, e, por consequência, fizeram surgir um complexo e oneroso conjunto de obrigações acessórias para os contribuintes.

É possível e necessário aplicar a tecnologia a serviço de uma verdadeira praticabilidade<sup>48</sup> para instrumentalizar a Administração Tributária, tanto no seu controle de conformidade tributária, como também para simplificar e desonerar o contribuinte. Um exemplo prático de que essa conciliação é possível é o Sistema Público de Escrituração Digital (Sped).<sup>49</sup> Esse sistema constitui mais um avanço na informatização da relação entre o fisco e os contribuintes. Adotado nos três níveis de governo, tal recurso tecnológico possibilitou a uniformização da sistemática de assinatura dos documentos eletrônicos utilizando-se da certificação digital. A despeito de não estar imune a ponto de críticas, trata-se de um exemplo real de simplificação burocrática para os contribuintes.

É importante ter a compreensão de que o êxito da Administração Tributária na implantação dos recursos tecnológicos de fiscalização vai ao encontro não somente dos interesses em conferir uma maior eficiência arrecadatória sob a perspectiva do Estado Fiscal<sup>50</sup>, como também a tecnologia vem se revelando uma forte aliada ao interesse público para a promoção da isonomia e justiça fiscal em diversos níveis, uma vez que a padronização de procedimentos pelas ferramentas tecnológicas possibilita uma maior uniformização das práticas de fiscalização e cobrança

<sup>47</sup> Segundo dados do *Doing Business*, do Banco Mundial, o Brasil é o campeão em horas demandadas para a apuração de tributos, consumindo, em média, 2.038 horas por ano das empresas nacionais. A consequência é que o custo de conformidade tributária segue sendo excessivamente elevado no Brasil. CCIF. Centro de cidadania fiscal. **Custos de conformidade à tributação no Brasil. 2017.** 11 maio 2017. Disponível em: [https://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT\\_Custos-de-conformidade\\_v2.pdf](https://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT_Custos-de-conformidade_v2.pdf). Acesso em: 19 jan. 2022.

<sup>48</sup> NABAIS, Jose Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos:** contributo para a compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo. Tese (Doutorado em Direito: Ciências Jurídico- Políticas) – Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra: Almedina, 1998, p. 171.

<sup>49</sup> Instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007. BRASIL. **Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007.** Institui o sistema de escrituração digital SPED. Brasília, DF: Presidência da República, 2007. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm). Acesso em: 19 jan. 2022.

<sup>50</sup> Explicando como, nem sempre, os meros interesses do órgão (Administração Tributária) identificam-se com o interesse público: “Mesmo assim, não se pode olvidar que nem sempre o interesse público é concordante com o mero interesse dos entes que atuam em nome do Estado quando do exercício de função administrativa tributária. CINTRA, 2017, p. 48.



pelas autoridades fiscais em todo o território nacional, reduzindo em grande medida eventuais distorções nos níveis de fiscalização, em face dos contribuintes, mais facilmente percebidas nas rotinas de trabalho desenvolvidas por agentes públicos.

Em conclusão, na mesma linha de como apontam os estudos realizados pela OCDE no levantamento *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud*,<sup>51</sup> esta pesquisa defende que há forte promoção de justiça fiscal no fato de que as ferramentas tecnológicas têm propiciado um combate muito mais efetivo às fraudes fiscais estruturadas, aos crimes contra a ordem tributária e à concorrência desleal resultante do desequilíbrio no ônus fiscal entre os concorrentes, dentre outros ilícitos que causam severos danos ao Estado e à sociedade. Por conseguinte, a tecnologia para o combate aos ilícitos pode sim ser um eficiente aliado para a redução de perdas fiscais de receitas públicas essenciais para financiar a consecução de políticas públicas efetivadoras de direitos fundamentais, como saúde, educação, saneamento básico, etc.

#### **4. As tecnologias como fator de mudança no modelo de cobrança dos créditos públicos**

Neste item, objetiva-se examinar como o uso dos avançados instrumentos de tecnologia da informação tem contribuído para reorientar as estratégias de cobrança em sentido amplo na Administração Tributária da União.<sup>52</sup> Em específico, o estudo a seguir pretende demonstrar como a tecnologia contribui para a elevação do nível de conhecimento dos indicadores causais e diagnósticos de performance tornando possível a implantação gradativa de um novo modelo de gestão da cobrança dos créditos públicos baseado em inteligência interpretativa de dados e

<sup>51</sup> Neste mesmo sentido, através do relatório *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud*, a OCDE conclui pela importância da aplicação tecnológica como uma das mais importantes aliadas no combate à sonegação e evitar perdas fiscais: “*The results that can be achieved by utilising technology to detect and prevent tax fraud and tax evasion speak for themselves. These solutions can offer a win-win: better detection of crime, higher revenue recovery, and synergies that can make tax compliance easier for business and tax administrations. This short report shows that in many cases working solutions are already in place, and that a number of countries are already able to share their experience in the implementation process. It is hoped that this brief report serves as an encouragement for all countries to consider the risks in their taxpayer segments, and to take advantage of the experience of others included in this report to leverage the lessons already learned. Technology tools are not a single fix to the problem of tax fraud and tax evasion, but if implemented effectively, substantial progress can be made in high risk areas. These solutions should always be accompanied by the other necessary tools available to tax authorities, including legislative measures, effective enforcement, taxpayer consultation and international co-operation*”. OECD, 2017, p. 32.

<sup>52</sup> O termo utilizado cobrança em sentido amplo refere-se ao fato de a pesquisa examinar os atos de cobrança em seus diversos estágios, desde a cobrança administrativa no âmbito da Receita Federal do Brasil, até a cobrança extrajudicial e judicial dos créditos após a inscrição em dívida ativa da União, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

numa maior racionalidade nos procedimentos judiciais e extrajudiciais de cobrança.

A aplicação de sistemas com técnicas de inteligência artificial pela Administração Tributária tem promovido uma revolução ao romper antigos padrões e estratégias de cobrança e recuperação dos créditos públicos. Nesse âmbito, a seguir objetiva-se primeiro demonstrar concretamente como a aplicação dos recursos tecnológicos permite à Administração Tributária federal fazer um verdadeiro escaneamento das mais diversas variáveis dos créditos públicos em cobrança judicial e extrajudicial. Na sequência, conclui-se o estudo examinando como as autoridades fazendárias têm se apoiado na tecnologia para subsidiá-las na tomada de importantes decisões que envolvem os rumos da macro política fiscal desenvolvida pela União.

#### *4.1. As tecnologias para o conhecimento*

Um dos aforismos mais famosos da história - *conhece-te a ti mesmo* - encontrava-se no pórtico de entrada do templo do deus Apolo, na cidade de Delfos na Grécia, no século IV antes de Cristo. A consciência sobre a necessidade de autoconhecimento foi tempos depois mais desenvolvida na filosofia do pensador grego Sócrates a partir da ideia de que o autoconhecimento, o conhecimento de si, é a base para todos os outros conhecimentos sobre o mundo<sup>53</sup>, dando origem ao chamado Período Antropológico da filosofia grega.

Não à toa, a importância do autoconhecimento é sustentada no pensamento filosófico e antropológico grego, desenvolvendo-se especialmente desde a filosofia socrática até os dias atuais. Outras reflexões contemporâneas sobre a importância do autoconhecimento também se tornaram notáveis, a exemplo da reflexão da ex-primeira-dama dos Estados Unidos Eleanor Roosevelt: “Acredito que, de uma maneira ou outra, aprendemos quem somos realmente e depois vivemos com esta decisão”. Pode-se citar também a célebre frase de José Ortega y Gasset<sup>54</sup>: “Eu sou eu e minha circunstância; se eu não a salvar, não hei de me salvar”.

Essa breve introdução busca fazer perceber a importância do autoconhecimento. Ainda que pareça meramente filosófico, esse entendimento se amolda com perfeição à praxe cotidiana. Explica-se. Nada mais importante para uma instituição como a Administração Tributária, que trabalha cotidianamente manejando uma infinidade de informações

---

<sup>53</sup> MENEZES, Pedro. **Conhece-te a ti mesmo**. 2022. Disponível em: <https://www.todamateria.com.br/conhece-te-a-ti-mesmo/>. Acesso em: 19 jan. 2022.

<sup>54</sup> ORTEGA Y GASSET, J. **Meditações do Quixote**. São Paulo: Iberoamericana, 1967, p. 52.

revestidas em dados variados e complexos, do que efetivamente conhecer a fundo o seu material de trabalho e, assim, direcionar suas estratégias de atuação de forma consciente e potencialmente mais exitosa.

#### 4.1.1 A interpretação dos dados recomenda foco nos Grandes Devedores

Atualmente, há modernos sistemas de inteligência artificial que, aplicando técnicas de *machine learning* e *deep learning*,<sup>55</sup> permitem minerar dados de diversas naturezas e características. Esses sistemas são aptos a tomar decisões automatizadas ou fornecerem *insights* preditivos para auxiliar a autoridade fiscal na tomada de decisão.

As possibilidades são inúmeras. Mediante o cruzamento de bases de dados diversas, dentre várias modelagens e linguagens possíveis de relatórios, os sistemas vão bem além do nível da mera descoberta do dado (*Data Discovery*) e sua descrição factual (*Data Access*), uma vez que a inteligência artificial passa a viabilizar complexas minerações de dados (*Data Mining*) fornecedoras de previsões mais seguras para a tomada de decisões (*insights*) ou mesmo executar decisões sistêmicas automatizadas, substituindo a decisão humana.

Observando a experiência da PGFN, a partir do centro *data lakes* de *big data*<sup>56</sup> instalado no ambiente integrado de inteligência fiscal LAB-PGFN,<sup>57</sup> verifica-se, por exemplo, que é possível extrair levantamentos informando sobre os mais variados detalhes do estoque de créditos públicos em cobrança, o tipo e natureza dos tributos,<sup>58</sup> o ramo de atividade empresarial dos contribuintes, a situação de exigibilidade dos créditos e os níveis de sucesso nos resultados da recuperação do crédito conforme a estratégia de cobrança.

<sup>55</sup> O aprendizado profundo (*Deep Learning*) é uma das várias abordagens para o aprendizado de máquinas. [...] A aprendizagem profunda foi inspirada na estrutura e nas funções do cérebro humano, na interligação dos neurônios. As redes neurais artificiais (Artificial Neural Networks – ANNs) são algoritmos que imitam a estrutura biológica do cérebro humano.

<sup>56</sup> Other important characteristics of big data that are especially relevant to the IRS usage are veracity and validity.

Big data veracity is whether the data is accurate, clean, and trustworthy whereas validity is matching the appropriate big data set to what is being analyzed. These latter two factors can cause significant problems in the IRS's use of big data. Using biased data or the wrong data set for the intended query will provide poor decisions regardless of how valid the data is. HOUSER, Kimberly, A.; SANDERS, Debra. **Big Data Analytics by the IRS: What tax practitioners need to know**. SSRN, mar. 2018. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3120741>. Acesso em: 19 jan. 2022.

<sup>57</sup> O Laboratório de Tecnologia da PGFN (LAB-PGFN) integra a Rede-LAB do Ministério da Justiça, contribuindo para atividades de combate à sonegação e lavagem de dinheiro.

<sup>58</sup> Créditos de natureza previdenciária ou natureza não previdenciária. Créditos não inscritos ou inscritos em dívida ativa da União. Tipos de tributos: impostos, taxas, contribuições etc.

Pela leitura dos estudos denominados *PGFN em números* publicados anualmente pela instituição, pode-se verificar como, a partir do investimento mais consistente em tecnologia da informação pela instituição nos últimos anos, houve a elevação do nível de conhecimento das informações de modo a viabilizar um detalhado mapeamento do estoque da dívida ativa da União e das variáveis do seu processo de cobrança em inúmeras categorias de análise.

Do exame sobre os diversos mapeamentos sistêmicos implementados pela PGFN, acredita-se que um dos mais disruptivos para dar início efetivo às mudanças no modelo de cobrança seria o que estabeleceu as tipologias dos devedores inseridos no estoque dos créditos inscritos em dívida ativa da União conforme o montante das dívidas inscritas, subdividindo-os em dois perfis de devedores pelo seu porte: pequenos devedores e grandes devedores.

Esse levantamento contribuiu para a PGFN perceber que, a despeito de em números absolutos os chamados Grandes Devedores<sup>59</sup> corresponderem a 22.675 contribuintes, número significativamente inferior de contribuintes comparado aos 4.958.643 contribuintes considerados pequenos devedores,<sup>60</sup> quando feita a análise em relação aos valores da dívida ativa em cobrança por devedor, constata-se que toda a carteira dos grandes devedores corresponde a 2/3 (dois terços) do valor integral do estoque inscrito em dívida ativa da União. Ou seja, um grupo bem reduzido de grandes devedores é responsável por quase 70% (setenta) de todo o estoque da dívida ativa da União.

Considerando haver uma simetria natural no perfil da base de dados dos contribuintes, semelhante aplicação tecnológica nos estudos realizados pela Receita Federal do Brasil também permitiu extrair dados indicadores que conduziram a conclusões parecidas com a da PGFN no que se refere a estabelecer o foco da cobrança nos chamados Maiores Contribuintes, conforme depreender-se das informações colhidas no Plano Anual de Fiscalização 2020 (PGFN, 2020, p. 13):

No âmbito de cobrança da Receita Federal do Brasil, a importância da tecnologia para direcionar a política de concentração de esforços nos maiores devedores também é aplicada, potencializando os

---

<sup>59</sup> Atualmente, são considerados grandes devedores aqueles que possuem total inscrito em dívida ativa da União mais de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), conforme o Projeto PROGRAM, de cobrança em face dos Grandes Devedores, instituído pela Portaria PGFN n.º 320/2008, revogado pela Portaria PGFN n.º 565/2010 e alterações posteriores.

<sup>60</sup> Dados citados conforme publicação do relatório anual PGFN Em Números – 2020. PGFN. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números**: dados 2019. 2020. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020/view>. Acesso em: 19 jan. 2022.

resultados na recuperação dos créditos, conforme aponta as conclusões do Plano Anual de Fiscalização 2020: “Os resultados a partir de 2010 demonstram uma evolução consistente na atuação da Fiscalização da RFB nos grandes contribuintes, que respondem por 60% da arrecadação total. Essa evolução é resultante de uma atuação focada em recuperar os créditos tributários de maior relevância, de um consistente processo de capacitação e do desenvolvimento de ferramentas tecnológicas para análise e cruzamento de dados.

Assim, o conhecimento sistêmico desses dados fez a Administração Tributária perceber uma concentração muito importante no volume do estoque dos créditos em cobrança sob responsabilidade de um perfil específico de devedores – os grandes devedores. Essa constatação estimulou a definição de uma nova política institucional de concentração dos esforços de cobrança nos grandes devedores em face da patente relação de custo-benefício (estoque/contribuinte).

É fato que, somente após o apoio dos recursos tecnológicos para implantação de uma gestão inteligente da cobrança realmente orientada por dados, tornou-se possível dar consistência a uma nova forma de pensar o modelo de cobrança em diversos aspectos, sobretudo no sentido de otimizar o investimento nos recursos materiais e humanos disponíveis tão limitados da Administração Tributária, para priorizar a cobrança e recuperação dos créditos em face especialmente dos Grandes Devedores, conforme a lógica do *work better and cost less*.

#### ***4.1.2. A interpretação dos dados recomenda foco nos créditos recuperáveis (Nota Rating)***

Outra experiência exitosa, diretamente atrelada à boa aplicação dos recursos tecnológicos, foi o trabalho conjunto da PGFN, RFB e a Secretaria do Tesouro Nacional - STN de classificação (*rating*) dos créditos inscritos em Dívida Ativa da União e do FGTS. Utilizando ferramentas de big data, tornou-se possível estabelecer mais um importante avanço para fins contábeis e de redefinição de estratégias de cobrança.<sup>61</sup>

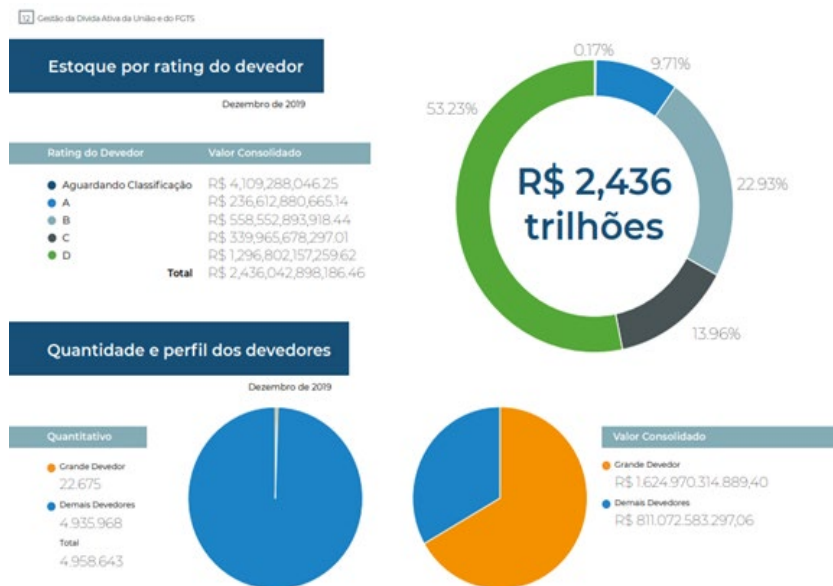
Trata-se de mais uma comprovação prática do contributo da tecnologia da informação, uma vez que os créditos inscritos em dívida ativa da União passaram a ser classificados por um sistema de *rating*

<sup>61</sup> Portaria PGFN n.º 33, de 08 de fevereiro de 2018. Estabelece um novo fluxo de inscrição e cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa da União.

bidimensional<sup>62</sup> que observa variáveis<sup>63</sup> relativas aos créditos em cobrança, tais como: a) suficiência e liquidez das garantias e b) parcelamentos ativos, como a partir de variáveis relativas aos devedores, tais como: a) capacidade de pagamento; b) endividamento total; c) histórico de adimplemento.

Como resultado do estudo, mais de 15 milhões de créditos foram classificados. A classificação apurou que 35% do estoque da dívida ativa, ou seja, mais de R\$ 700 bilhões, possuem boa chance de recuperação, logo foram classificados com *rating* A ou B. O resultado desses mapeamentos supradescritos pode ser observado através do quadro perfioográfico elaborado pelo estudo PGFN em Números 2020, abaixo colacionado:<sup>64</sup>

Figura 3 – Perfioográfico PGFN



Fonte: PGFN (2020).

<sup>62</sup> Portaria MF n.º 293, de 12 de junho de 2017. Estabelece os critérios para classificação dos créditos inscritos em dívida ativa da União.

<sup>63</sup> Art. 3º. Os créditos inscritos em dívida ativa da União serão classificados por sistema de rating bidimensional, observando as seguintes variáveis: I - variável relativa aos créditos inscritos em dívida ativa da União (V-Deb): a) suficiência e liquidez das garantias; b) parcelamentos ativos. II - variável relativa aos devedores inscritos em dívida ativa da União (V-Dev): a) capacidade de pagamento; b) endividamento total; c) histórico de adimplemento.

<sup>64</sup> Artigo 6º Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal do Brasil fornecerá à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, mediante compartilhamento de bancos de dados, as informações necessárias à aferição da capacidade de pagamento dos devedores.

Em conclusão, os exemplos acima apresentados objetivaram demonstrar como a aplicação dos recursos tecnológicos contribuiu para romper um certo obscurantismo que envolvia o Fisco federal sobre seu próprio material de trabalho, de forma que, enfim, logrou-se identificar sobre qual tipo de devedor e de crédito público há mais probabilidades de êxito na cobrança.

#### ***4.2. As tecnologias fundamentando um novo modelo de cobrança dos créditos públicos***

Esse último tópico se propõe a fazer uma breve reflexão sobre como a aplicação tecnológica pode influenciar diretamente a Administração Tributária da União na redefinição do seu modelo de cobrança dos créditos públicos, tanto numa perspectiva mais ampla, sob o aspecto das diretrizes da política fiscal da União, como sob uma perspectiva mais estrita, no sentido de redirecionar procedimentos e o foco da cobrança judicial e extrajudicial.

A partir do exame da evolução da legislação da União sobre o modelo de cobrança dos créditos públicos, é possível observar que durante muitos anos, podendo-se dizer durante décadas, a macro política institucional de cobrança dos créditos públicos da União (RFB e PGFN) foi marcadamente pragmática em suas decisões. Em grande medida, pode-se atribuir tal fato ao horizonte de análise bastante limitado pelo insatisfatório nível de conhecimento dos dados sobre seu próprio material de trabalho (crédito público e contribuintes).

Como exemplo, a partir desse processo gradativo de revolução tecnológica, a PGFN passou a ter uma base sólida de conhecimento para desenvolver seu Novo Modelo de Cobrança da dívida ativa da União, que abrange, em síntese, o novo fluxo de inscrição e cobrança da dívida ativa da União – regulamentado pela Portaria PGFN nº. 33, de 2018 – e, também, o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos (RDCC) – instituído pela Portaria PGFN nº. 396/2016.

Em síntese, apoiado nos levantamentos sistêmicos, esse novo modelo de cobrança busca otimizar os esforços de cobrança no nível judicial concentrado nos grandes devedores e naqueles devedores em que há forte dados preditivos sobre reais possibilidades de êxito na recuperação dos créditos – devedores classificados com rating A e B.

Concentrar atenção para a cobrança forçada em juízo a um grupo seletivo de devedores não implica negligenciar a cobrança em face dos outros devedores, desde que haja dados sistêmicos indicativos da sua recuperabilidade em juízo. Com apoio de outros aprimoramentos

tecnológicos, a PGFN instituiu um arsenal de novos instrumentos de cobrança no nível extrajudicial para os créditos não prioritários (baixo valor ou rating C e D), mediante a implantação de medidas de constrangimento patrimonial em nível administrativo, tais como: (i) o protesto extrajudicial das certidões de dívida ativa<sup>65</sup>, (ii) rotinas automatizadas de diligências patrimoniais em massa, (iii) controle automatizado da cobrança de parcelamentos, (iv) inscrição no SERASA, (v) averbação pré-executória, (vi) processo administrativo de reconhecimento de responsabilidade, dentre outros instrumentos extrajudiciais.

Orientado por dados precisos, esse novo modelo deu fundamento a uma política consistente de desjudicialização no âmbito das execuções da União, que já viabilizou o efetivo arquivamento de mais de 1,6 milhão de ações de execução fiscal potencialmente irrecuperáveis, conforme se observa do levantamento - Estudo PGFN em Números 2020:

Arquivamento de mais de 200 mil processos de execução fiscal sem potencial de recuperação relevante: A PGFN solicitou o arquivamento de mais de 200 mil execuções fiscais não garantidas em 2019, focando sua atuação judicial nos devedores com maior potencial de recuperação. A quantidade de processos arquivados já ultrapassa 1,6 milhão. Além de contribuir para desafogar o Poder Judiciário, como resultado desta estratégia o valor recuperado com a execução forçada passou de R\$ 6 bilhões, em 2018, para R\$ 7,1 bilhões no ano passado.

Em suma, através de uma sequência analítica de exemplos, constatou-se como a aplicação dos recursos tecnológicos vem contribuindo de modo muito rico para a Administração Tributária federal evoluir cada vez mais em seu nível de conhecimento sobre as mais diversas variáveis do seu material de trabalho (crédito público em cobrança judicial e extrajudicial), inclusive contribuindo para importantes redefinições em sua política institucional de cobrança em perspectiva ampla e estrita.

## 5. Conclusão

Para esta conclusão, de início deve-se dizer que a elevada complexidade das atividades de combate à sonegação fiscal e recuperação de créditos públicos impede concluir este trabalho precipitando-se em superdimensionar o papel das ferramentas tecnológicas e respectivos

---

<sup>65</sup> Portaria PGFN nº 429, de 04 de junho de 2014. PGFN. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Portaria PGFN Nº 429, de 04 de junho de 2014.** Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/protesto-de-certidao-da-divida-ativa-da-uniao/PORTARIA%20429-2014.pdf/view>. Acesso em: 19 jan. 2022.



sistemas de informação, uma vez que os recursos tecnológicos são apenas uma parte de todo um complexo e amplo processo que requer a interação de muitos outros fatores, tais como a implantação de instrumentos normativos de comando e controle mais modernos e alinhados aos instrumentos regulatórios e de controles internacionais (*enforcement policy*), requer a efetiva capacitação técnica das autoridades fazendárias, dentre vários outros elementos contributivos.

De todo modo, sustenta-se neste trabalho como hipótese que há sim uma política de alinhamento gradativo às orientações de organismos internacionais, como a OCDE, no sentido de desenvolver um processo de transformação tecnológica no âmbito federal. Tal processo de alinhamento tecnológico vem ocorrendo a partir do nível normativo, mediante uma política de governança institucional que busca efetivamente implantar uma gestão pública digital (Governo Digital), como se pôde ver através da sequência de decretos recém-criados regulando a matéria.

Acredita-se que a criação dessa estruturação normativa é boa e caminha ao encontro da esperada modernização do Estado. Entretanto, ela deve ser efetivamente materializada para promoção do aperfeiçoamento e maior eficiência dos processos internos de trabalhos da Administração, bem como para viabilizar a efetiva prestação de um serviço público mais adequado, acessível, prático e resolutivo às demandas da sociedade (interesse primário).

Sustenta-se que, para o efetivo êxito dessa proposta de modernização digital, é necessário que a Administração vá além do campo regulatório e efetivamente dedique recursos financeiros para as aquisições das soluções tecnológicas não raro de elevado custo, assim como também promova a capacitação técnica do seu corpo funcional à altura desse processo de modernização tecnológica.

A pesquisa ressaltou, a partir da análise de diversas experiências no âmbito da Administração Tributária da União, como a aplicação de diversas ferramentas tecnológicas pode propiciar um combate muito mais efetivo às fraudes fiscais estruturadas, aos crimes contra a ordem tributária, à concorrência desleal resultante do desequilíbrio no ônus fiscal entre os concorrentes, dentre outros ilícitos que causam severos danos ao Estado e à sociedade.

O êxito da Administração Tributária na implantação dos recursos tecnológicos de fiscalização vai ao encontro não somente dos interesses em conferir uma maior eficiência arrecadatória sob a perspectiva do Estado Fiscal, como também vem se revelando uma forte aliada para a promoção da isonomia e justiça fiscal em diversos níveis, uma vez que a padronização de procedimentos pelas ferramentas tecnológicas

possibilita uma maior uniformização das práticas de fiscalização, autuação e cobrança pelas autoridades fiscais em todo o território nacional, reduzindo em grande medida eventuais distorções.

Demonstrou-se que o contributo das tecnologias à Administração Tributária é objeto de vários estudos de organismos internacionais, como OEA e FMI, com especial destaque para os recentes estudos da OCDE na matéria. Dito isso, essa pesquisa comunga do entendimento defendido nos estudos internacionais no sentido de que há forte promoção de justiça fiscal no fato de que as ferramentas tecnológicas promovem um efetivo combate aos ilícitos fiscais e reduzem perdas de receitas públicas essenciais para financiar a consecução de políticas públicas de importante relevo social.

Por fim, através de uma sequência analítica de exemplos, sustenta-se como hipótese que a aplicação dos recursos tecnológicos vem contribuindo de modo muito rico para a Administração Tributária federal evoluir cada vez mais em seu nível de conhecimento sobre as mais diversas variáveis do seu material de trabalho (crédito público em cobrança judicial e extrajudicial), inclusive contribuindo para importantes redefinições em sua política institucional de cobrança em perspectiva ampla e estrita.

Pode ser só um início de transformação tecnológica, mas já é bem promissor.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALESSI, Renato. **Diritto amministrativo**. Milano: A. Giuffrè, 1949. 2v.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de; DI STEFANO FILHO, Mario. Troca de informações no âmbito dos acordos de bitributação: a transparência fiscal em face do ordenamento jurídico interno. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, v. 37. n. 2, p. 157, jul./dez. 2017. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/6597>. Acesso em: 19 jan. 2022.

BALGE, Roberto da Silva. Uso de tecnologias de informação e comunicação na gestão pública: exemplos no governo federal. **Revista do Serviço Público**, v. 61, n. 2, p. 189-209, 2014. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/45>. Acesso em: 19 jan. 2022.

BRASIL **Lei Complementar n.º 105, de 04 de maio de 2000**. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000. Disponível em: <https://bit.ly/3GRCFdg>. Acesso em: 19 jan. 2022.

**BRASIL Lei n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980.** Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1980. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm). Acesso em: 19 jan. 2022.

**BRASIL. Decreto n.º 9.203, de 22 de novembro de 2017.** Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2017. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/d9203.htm). Acesso em: 19 jan. 2022.

**BRASIL. Decreto n.º 6.022, de 22 de janeiro de 2007.** Institui o sistema de escrituração digital SPED. Brasília, DF: Presidência da República, 2007. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm). Acesso em: 19 jan. 2022.

**BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 19 jan. 2022.

**BRASIL. Decreto n.º 10.332, de 28 de abril de 2020.** Institui a Estratégia de Governo Digital para o período de 2020 a 2022 no âmbito dos órgãos e das entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional da União. Brasília, DF: Presidência da República, 2020. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/decreto/D10332.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/decreto/D10332.htm). Acesso em: 19 jan. 2022.

**BRASIL. Decreto n.º 9.319/2018, de 21 de março de 2018.** Institui o Sistema Nacional para a Transformação Digital e estabelece a estrutura de governança para a implantação da Estratégia Brasileira para a Transformação Digital. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/D9319.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9319.htm). Acesso em: 19 jan. 2022.

**BRASIL. Lei n.º 13.460, de 26 de junho de 2017.** Dispõe sobre a defesa dos direitos do usuário dos serviços públicos da administração pública. Brasília, DF: Presidência da República, 2017. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/lei/l13460.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/lei/l13460.htm). Acesso em: 19 jan. 2022.

**BRASIL. Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964.** Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, DF: Presidência da República, 1965. Disponível em: <https://bit.ly/3qNcfUr>. Acesso em: 19 jan. 2022.

**BRASIL. Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em: 19 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI n.º 2.859/DF**. Brasília. Rel. Min. Dias Tofoli. Julgado em: 16 fev. 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11899965>. Acesso em: 19 jan. 2022.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo; Atlas, 2016.

CASTELS, Manuel. **A sociedade em rede**. Trad. Roneide Venâncio Majer. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

CCIF. Centro de cidadania fiscal. **Custos de conformidade à tributação no Brasil. 2017**. 11 maio 2017. Disponível em: [https://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT\\_Custos-de-conformidade\\_v2.pdf](https://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/07/NT_Custos-de-conformidade_v2.pdf). Acesso em: 19 jan. 2022..

CINTRA, Carlos César Souza. O exercício, pelo Poder Executivo, de função administrativa tributária, à luz do artigo 37, caput, da Constituição Federal de 1988. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. v. 37. n. 2: jul./dez. 2017. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/1186>. Acesso em: 19 jan. 2022.

CORREA, Gustavo Testa. **Aspectos jurídicos da internet**. 5. ed. São Paulo, Saraiva, 2010.

CORVALÁN, Juan Gustavo. **Digital and intelligent Public Administration: transformations in the era of artificial intelligence**. Buenos Aires: Universidade de Buenos Aires, 2017.

COTTON, Margaret; DARK, Gregory. **Use of Technology in Tax Administrations 2: Core Information Technology Systems**. Fiscal Affairs Department. International Monetary Fund, 2017.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário? In: **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, n. 30/31, p. 213-260, 1987/1988. Disponível em: <https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/1046>. Acesso em: 19 jan. 2022.

FIGUEIREDO, Gustavo Henrique de Brito. **Um novo paradigma na auditoria em meio digital**. Brasília: ESAF, DF, 2008.

GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Dir.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

HACHEM, Daniel Wunder. Direito Fundamental ao serviço público adequado e capacidade econômica do cidadão: repensando a universalidade do acesso à luz da igualdade material. **Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, Belo Horizonte, v. 14, n. 55, p. 123-158, jan./mar. 2014. Disponível em: [http://www.danielwunderhachem.com.br/img/artigos/arquivo\\_20150326150944\\_16.pdf](http://www.danielwunderhachem.com.br/img/artigos/arquivo_20150326150944_16.pdf). Acesso em: 19 jan. 2022.

HARARI, Yuval Noah. **21 Lições para o Século 21**. São Paulo, Companhia das Letras, 2018.

HOUSER, Kimberly, A.; SANDERS, Debra. **Big Data Analyttics by the IRS: What tax practitioners need to know**. SSRN, mar. 2018. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3120741>. Acesso em: 19 jan. 2022.

IBPT - INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTARIO, Carga Tributária brasileira, 2008. Disponível em: <https://www.ibpt.com.br/estudos/>. Acesso em: 19 jan. 2022.

LAGEMANN Eugenio; BORDIN, Luis Carlos Vitali. PEC 41/2003: Especificidade, Aspectos Polêmicos e Efeitos. In: MORHY, Lauro. **Reforma Tributária em Questão**. Brasília: Editora UNB, 2003.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Inteligência artificial e tributação: a que(m) os algoritmos devem servir?. **Revista Consultor Jurídico**, 13 fev. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-fev-13/consultor-tributario-inteligencia-artificial-tributacao-quem-algoritmos-servir>. Acesso em: 19 jan. 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

MENEZES, Pedro. **Conhece-te a ti mesmo**. 2022. Disponível em: <https://www.todamateria.com.br/conhece-te-a-ti-mesmo/>. Acesso em: 19 jan. 2022.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Conheça a NF-e**. 2022. Disponível em: <https://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/principal.aspx>. Acesso em: 19 jan. 2022.

NABAIS, Jose Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo**. Tese (Doutorado em Direito: Ciências Jurídico- Políticas) – Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra: Almedina, 1998.

NEGRUNI, Mauro. **Auditoria digital: contágil, a ferramenta da RFB**. Mauro Negruni, conversa tributária, 27 ago. 2012. Disponível em: <https://mauronegruni.com.br/2012/08/27/auditoria-digital-contagil-a-ferramenta-da-rfb/>. Acesso em: 19 jan. 2022.

NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma administrativa na década de 90 e modelo burocrático: impacto da eficiência na configuração do direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Atlas, 2012.

OECD. Organization for Economic Co-operation and Development. **Technologies for Better Tax Administration: a practical guide for revenue Bodies**, OECD Publishing, Paris. 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264256439-en>. Acesso em: 19 jan. 2022.

OECD. **Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud**. 2017.

ORTEGA Y GASSET, J. **Meditações do Quixote**. São Paulo: Iberoamericana, 1967.

PGFN. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Combate à Fraude**. 26 mar. 2019. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/divida-ativa-previdenciaria/combate-a-fraude>. Acesso em: 19 jan. 2022.

PGFN. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números: dados 2018. 2019**. Disponível em: [http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn\\_em\\_numeros\\_2019.pdf/view](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf/view). Acesso em: 19 jan. 2022.

PGFN. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN em números: dados 2019. 2020**. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020/view>. Acesso em: 19 jan. 2022.

PGFN. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Portaria PGFN Nº 429, de 04 de junho de 2014**. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/proteto-de-certidao-da-divida-ativa-da-uniao/PORTARIA%20429-2014.pdf/view>. Acesso em: 19 jan. 2022.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Plano Anual de Fiscalização da Receita Federal do Brasil 2019**. Disponível em: <https://bit.ly/3FHTVA1>. Acesso em: 19 jan. 2022.

SÁ ELIAS, Paulo. **Algoritmos, Inteligência Artificial e o Direito**. 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/algoritmos-inteligencia-artificial.pdf>. Acesso em: 19 jan. 2022.

SAS. **Big Data: what it is and why it matters**. 2021. Disponível em: [https://www.sas.com/pt\\_br/insights/big-data/what-is-big-data.html](https://www.sas.com/pt_br/insights/big-data/what-is-big-data.html). Acesso em: 19 jan. 2022.

SAS. **Mineração de dados: o que é e qual sua importância?** 2021. Disponível em: [https://www.sas.com/pt\\_br/insights/analytics/mineracao-de-dados.html](https://www.sas.com/pt_br/insights/analytics/mineracao-de-dados.html). Acesso em: 19 jan. 2022.

SERRALDE MIGUEZ, Santiago Dias. **Taxation, Big Data and Network Analytics: an introductory analysis to the global network of double taxation treaties**. Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT), 2018.

SITE CONTABIL. **Empresarial: sonegação fiscal das empresas**. 26 fev. 2019. Disponível em: [https://sitecontabil.com.br/noticias\\_empresariais/ler/empresarial---sonegacao-fiscal-das-empresas](https://sitecontabil.com.br/noticias_empresariais/ler/empresarial---sonegacao-fiscal-das-empresas). Acesso em: 19 jan. 2022.

A regra da proporcionalidade e as sanções político-tributárias: a teoria de Robert Alexy como elemento construtivo do tema na jurisprudência do STF

---

*The rule of proportionality and the political-tax penalties: Robert Alexy's doctrine as a constructive element of the theme in the Supreme Court jurisprudence*

*La regla de la proporcionalidad y las sanciones políticas-tributaria: la teoría de Robert Alexy como elemento constructivo del tema en la jurisprudencia de la STF*

**Henrique Ribeiro Cardoso**

*Doutor em Direito (UGF/Rio) com Pós-doutorado em Democracia e Direitos Humanos (IGC/Coimbra).*

*Professor dos Programas de Pós-graduação da Universidade Federal de Sergipe (PRODIR/UFS) e da Universidade Tiradentes (PPGD/UNIT).*

*Promotor de Justiça.*

*E-mail: henrique@mpse.mp.br*

**José Leite dos Santos Neto**

*Mestre em direito pela UFS e procurador da Fazenda Nacional.*

*E-mail: joseleitesneto@hotmail.com*

**RESUMO:** O presente trabalho busca analisar o fenômeno da proporcionalidade na vedação às sanções político-tributárias. Inicia-se traçando um apanhado histórico sobre o surgimento desse princípio (da proporcionalidade) e sua aplicação no direito comparado. Em seguida, busca-se a sua definição sob a sua perspectiva clássica, na qual é classificado como princípio. Após, com base na doutrina de Robert Alexy

que classifica a proporcionalidade como regra, faz-se um cotejo entre os princípios potencialmente colidentes, quando se depara com o instituto das sanções políticas na cobrança de tributos. Por fim, à luz da evolução jurisprudencial do STF sobre o tema, lança questionamentos sobre a possibilidade de evolução de entendimentos sobre o tema, mormente quando, de forma comprovada, o caso versar sobre desequilíbrio na concorrência ou envolver devedor contumaz.

**PALAVRAS-CHAVE:** Proporcionalidade. Sanção política. Robert Alexy. Devedor contumaz.

**ABSTRACT:** This paper seeks to analyze the phenomenon of proportionality in the prohibition of political-tax penalties. It begins by drawing a historical account of the emergence of this principle (proportionality) and its application in comparative law. Therefore, the definition of this expression is sought in the classical perspective, in which it's classified as a principle. After that, based on Robert Alexy's doctrine that classifies proportionality as a rule, a comparison is made between the potentially colliding principles when faced with the institute of political penalties in the collection of taxes. Finally, considering the development of the STF's jurisprudence on the subject, raises questions about a possibility of evolution of understandings on the subject, especially when, in a proven way, the case is about imbalance in competition or involves a frequent debtor.

**KEYWORDS:** Proportionality. Political Penalty. Robert Alexy. Frequent Debtor.

**RESUMEN:** En el presente trabajo se pretende analizar el fenómeno de la proporcionalidad en la prohibición a las sanciones político-tributarias. Se empieza con un abordaje histórico sobre el surgimiento de estos principios (de la proporcionalidad) y su aplicación en el derecho comparado. En seguida, se busca su definición bajo la perspectiva clásica, en la que es clasificado como principio. En seguida, basado en la doctrina de Robert Alexy que clasifica la proporcionalidad como regla, se hace comparación entre los principios potencialmente confrontantes, al depararse con el instituto de las sanciones políticas en la recaudación de tributos. Por último, a la luz de la evolución jurisprudencial del STF sobre el tema, se plantea cuestionamientos sobre la posibilidad de evolución de entendimientos sobre el tema, principalmente cuando, de forma comprobada, el caso discurrir sobre desequilibrio en la concurrencia o involucrar deudor contumaz.



**PALABRAS CLAVE:** Proporcionalidad. Sanciones políticas-tributaria. Robert Alexy. Deudor contumaz.

## 1. Introdução

A ideia geral de proporcionalidade não é nova. Muito pelo contrário, ela sempre foi subjacente às concepções e noções de justiça, desde Aristóteles que associa o proporcional à “medida do mérito dentro de um intermediário”<sup>1</sup> até a sua formatação mais moderna, que relaciona a proporcionalidade ao controle dos poderes estatais. Nesse sentido, não só a proporcionalidade, mas também a razoabilidade e o devido processo legal formam princípios que evoluíram juntos e sempre foram associados à ideia da equidade como aproximação do conceito de justiça.

Como um valor de justiça, vetor hermenêutico, postulado, princípio ou mesmo regra, a proporcionalidade se espalha sobre todos os ramos do direito e não seria diferente com o direito tributário. Não por outro motivo, a proporcionalidade serve como ferramenta de controle de uma série de institutos afeitos à tributação, tais como a capacidade contributiva, o não confisco, a progressividade e, conforme se tratará abaixo, a vedação às sanções políticas.

## 2. Do breve histórico da proporcionalidade

Esses princípios gerais de justiça, proporcionalidade, razoabilidade e devido processo legal, em sua versão contemporânea, via de regra, são apontados pela doutrina como originados na formação dos estados nacionais europeus e se relacionam com o controle dos atos estatais. O principal marco histórico, para esses fins, é a Revolução Gloriosa na Inglaterra<sup>2</sup>.

O passo seguinte dessa evolução, sempre tendo como pano de fundo o controle dos atos estatais, foi o imbricamento de uma ideia de proporcionalidade ao movimento do Constitucionalismo. Na França

<sup>1</sup> ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*: Poética. 4. ed. São Paulo, SP: Nova Cultural, 1991. Coleção os Pensadores. 2 v.

<sup>2</sup> A Carta Magna previa, dentre outras coisas e em uma tradução livre, que “Um homem livre não poderá ser multado por um pequeno delito a não ser em proporção ao grau do mesmo; e por um delito grave será multado de acordo com a gravidade do mesmo, mas jamais tão pesadamente que possa privá-lo de seus meios de vida. Do mesmo modo, tratando-se de um mercador, deverá ter este resguardada a sua mercadoria; e de um agricultor, deverá ter este resguardado o equipamento de sua granja – se estes se encontrarem sob a mercê de uma corte real. Nenhuma das multas referidas será imposta a não ser mediante o juízo de homens reputados da vizinhança. INGLATERRA. *Magna Carta*, outorgada por João-Sem-Terra em 15 de Junho de 1215. Disponível em: < <https://www.archives.gov/files/press/press-kits/magna-carta/magna-carta-translation.pdf> >. Acesso em 09 fev 2022.

revolucionária, o artigo 8º da Declaração dos Direitos do Homem do Cidadão de 1789 previa, mais uma vez no contexto de aplicação de pena e controle estatal, que “A Lei apenas deve estabelecer penas estrita e evidentemente necessárias”<sup>3</sup>.

Foi nessa mesma França, onde a separação dos poderes foi mais acentuada e a proporcionalidade fundamentou os limites ao poder administrativo, em que se desenvolveu teorias sobre o desvio, excesso e abuso de poder com escopo de controle dos atos de polícia na jurisprudência do *Conseil d'État*.<sup>4</sup>

Mas foi na Alemanha da virada kantiana do pós-guerra que se densificou o estudo dos direitos fundamentais no Ocidente. Nesse contexto, Robert Alexy elaborou uma das mais influentes teorias sobre a relação entre proporcionalidade e direitos fundamentais.

Segundo Paulo Bonavides, há duas proporcionalidades nesse contexto. A primeira antes de II Guerra associada ao controle de legalidade e a segunda enquanto expressão do controle de constitucionalidade, na medida em que transforma as declarações de direitos e os direitos fundamentais “atos de legislação vinculantes” e não mais “declarações político-filosóficas”<sup>5</sup>.

Visto isso, passa-se à análise do conteúdo jurídico da proporcionalidade.

### 3. Da proporcionalidade como princípio

Visto o embrião da proporcionalidade em Aristóteles, bem como os eventos históricos que deram ensejo a essa regra, fica mais fácil extrair seu real alcance e significado. Primeiramente sendo concebida como regra de equidade, em seguida passando a associar-se a um fundamento de controle dos atos estatais e, por fim, servindo de substrato

---

<sup>3</sup> FRANÇA. **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789**. Disponível em: [https://www.fafich.ufmg.br/hist\\_discip\\_grad/DeclaraDireitos.pdf](https://www.fafich.ufmg.br/hist_discip_grad/DeclaraDireitos.pdf). Acesso em 08 fev. 2022. Para a versão em francês, conferir CONSEIL CONSTITUTIONNEL. **Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789**. Disponível em: <https://www.conseil-constitutionnel.fr/le-bloc-de-constitutionnalite/declaration-des-droits-de-l-homme-et-du-citoyen-de-1789>. Acesso em: 21 jan. 2022.

<sup>4</sup> PHILIPPE, Xavier. Le Contrôle de Proportionalité dans les Jurisprudences Constitutionnelle et Administrative Françaises. In: CRETTON, Ricardo Aziz. **Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001. p. 57. XYNOPOULOS, Georges. Le Contrôle de Proportionalité das e Contentieux de la Constitutionnalité et de la Legalité em France, Allemagne et Angleterre. In: CRETTON, Ricardo Aziz. **Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001. Tal concepção é tão enraizada em França que, segundo esses autores, até hoje os franceses, em razão da rígida separação de poderes dentro da jurisdição administrativa, preferem falar não em princípio, mas em controle de proporcionalidade

<sup>5</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 362.

para o controle de legalidade de atos *in concreto*, e posteriormente ao controle e filtragem constitucionais.

A proporcionalidade representa um importante instrumento da passagem do Estado de Direito para algo mais, o Estado Constitucional de Direitos, pois, segundo Helenilson Cunha Pontes, ela permite à Constituição assumir o centro gravitacional do sistema normativo. Com isso, facilita o adequado e pormenorizado controle de validade material dos atos estatais, concretizando o postulado de que o direito não se esgota na lei (ato estatal que representa a vontade geral)<sup>6</sup>.

Ela é mais que um método (ou critério) de interpretação. Seria um princípio jurídico vinculante ao intérprete-aplicador do Direito, não lhe sendo uma faculdade a escolha entre aplicá-lo ou não, pelo contrário, é seu dever a observância, sob pena de inconstitucionalidade<sup>7</sup>. Para essa doutrina, majoritária, pode-se dizer que a proporcionalidade tem a função geral de um princípio implícito que concretiza a boa e velha equidade, expressando a justiça de forma mais lídima.

Tem também duas funções específicas, a primeira consiste na sua essência de concepção, que é o controle ao arbítrio dos atos estatais (abuso de poder por excesso ou desvio) e a segunda consiste em um mandamento de se aplicar o tanto quanto possível os princípios fundamentais, ainda que eventualmente conflitantes, na linha da teoria de Robert Alexy.

Nesse mesmo sentido, Willis Santiago Guerra Filho, ao falar do *topo argumentativo* da proporcionalidade, nomina de “concordância prática” ou “harmonização do procedimento” de conformação a ponderação de valores que estariam ali conflitando de modo que, no caso concreto, prevaleça apenas um, mas otimizando a preservação do núcleo essencial dos demais e evitando seu sacrifício total. Chama-lo de “princípio dos princípios” e o afirma que consiste numa exigência da fórmula política adotada por nosso constituinte, a do Estado Democrático de Direito<sup>8</sup>.

Já Karl Larenz refere-se ao “princípio da proporcionalidade” e o considera um princípio jurídico de direito material, decorrente direto da noção de justiça, justa medida, moderação, que se converte instrumento metodológico da concretização judicial da norma. E, sabendo que de sua manifestação imprescinde de uma margem pessoal de avaliação,

<sup>6</sup> PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 50.

<sup>7</sup> Idem, p. 54.

<sup>8</sup> GUERRA FILHO, Willis Santiago. A interpretação especificamente constitucional. In: CRETTON, Ricardo Aziz. **Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 63.

concebe a “ponderação de bens” como um processo racional de princípios identificáveis e, até certo ponto, comprováveis<sup>9</sup>.

#### 4. Da proporcionalidade na doutrina de Robert Alexy

Vista a proporcionalidade como princípio e sob um enfoque teórico geral, pode-se adentrar a uma das mais influentes teorias sobre esse instituto. Trata-se da base teórica de Robert Alexy sobre direitos fundamentais, na qual se categoriza epistemologicamente o fenômeno da proporcionalidade.

Inicia por diferenciar as regras dos princípios. Faz isso de forma inovadora, pois vai além da doutrina que defende serem os princípios “mandamentos nucleares” ou “disposições fundamentais”, sempre com a ideia comum de que eles seriam as normas fundamentais do sistema<sup>10</sup>. Bem como, supera ainda mais os autores tradicionais que classificavam os princípios apenas como mais um critério de colmatção de lacunas<sup>11</sup>.

Para Alexy, regras e princípios estão reunidos sob o conceito de norma. Tanto uma como o outro residem no plano deontológico, i.e., do dever-ser. Para diferenciá-los, sob o escopo de sua teoria, foi necessário superar as distinções que as “teorias clássicas” apontam, tais como, as de que as regras diferem dos princípios em razão da generalidade, da determinabilidade de aplicação, de explicitude do conteúdo axiológico etc.<sup>12</sup>. Mas, principalmente, ele busca demonstrar que essas diferenças vão além do grau entre uma regra e um princípio e, sim, são qualitativas.

A distinção ontológica e estrutural entre esses dois tipos de normas afigura-se de suma importância para os fins instrumentais da teoria dos direitos fundamentais concebida pelo autor. Isso porque, quando bem entendida, será uma ferramenta indispensável para a utilização da regra ou máxima da proporcionalidade com os fins de dirimir colisões de

<sup>9</sup> LARENS, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Tradução José Lamengo. 7. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014, p. 586-587.

<sup>10</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**, n. 1, p. 607-630, 2003. Disponível em: [http://constitucao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2003-RLAEC01-Principios\\_e\\_regras.pdf](http://constitucao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2003-RLAEC01-Principios_e_regras.pdf). Acesso em: 21 jan. 2022. Ressalte-se que o autor nesse texto não está a defendem o que aqui foi classificado como a doutrina moderna sobre os princípios, mas apenas estava a expor seu significado à luz dessa corrente doutrinária.

<sup>11</sup> Em obra clássica sobre a hermenêutica tradicional, Carlos Maximiliano tece interessantes e emblemáticos comentários sobre a função tradicional dos princípios em colmatar lacunas, fazendo menção a autores do início do século XX que cunhavam aos princípios a categoria de “princípios filosóficos do direito positivo”, “se acham em germe no Código”, “existem em potência no Direito Natural” ou se “supõem latentes no âmago das regras explícitas”. O grau de asserção dessas expressões dão uma dimensão mais nítida de como os princípios, na visão tradicional, relegados a praticamente uma categoria sub-jurídica. MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 242.

<sup>12</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 87-88.

princípios, identificar e delimitar as restrições aos direitos fundamentais e, por fim, entender o papel dos direitos fundamentais no sistema jurídico<sup>13</sup>.

O ponto alto desse raciocínio consiste na definição de princípios como mandados de otimização, ou seja, tipo de normas que determina sua realização na maior medida possível dentro das possibilidades fáticas e jurídicas existentes. Já as regras consistem em normas que podem ser satisfeitas ou não satisfeitas, o que quer dizer que a diferença entre eles é apenas qualitativa e não de grau<sup>14</sup>.

Uma decorrência desse raciocínio é a forma de dirimir colisão entre princípios. Para as regras aplicam-se os métodos clássicos de solução de antinomias<sup>15</sup>, mas para os princípios afere-se não a dimensão de validade, mas a dimensão de peso<sup>16</sup>. Para isso, perquire-se as possibilidades fáticas e jurídicas de cada princípio versado, de modo a estabelecer uma relação de precedência condicionada *a posteriori*. A base desse raciocínio é a metáfora do peso concebida na jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal Alemão para elaborar a “lei de colisão”.

É no modo de aferir essas possibilidades fáticas e jurídicas, que essa teoria queda mais nítida. O modo como isso se dará é por meio da máxima da proporcionalidade. Dessa máxima depende a natureza dos princípios e vice-versa<sup>17</sup>. Ela, por sua vez, é dividida em três regras ou máximas parciais: a adequação dos meios-fins, a necessidade (mandamento de meio menos gravoso) e a proporcionalidade em sentido estrito (regra da ponderação).

Essa teoria, contudo, não passou infensa às críticas. As principais delas giram em torno de definição racional da efetiva dimensão de peso e limites aos princípios, com possibilidade lógica de se recair no arbítrio. Tanto que, para combatê-las, Alexy escreveu uma outra obra, desta feita, o Epílogo à Teoria dos Direitos Fundamentais, que, como o próprio autor adverte no seu início, serve como “resposta às grandes objeções formuladas à Teoria dos Direitos Fundamentais, tais como dos princípios como mandado de otimização e da regra da ponderação como método inexcusável para aplicação dos mesmos”<sup>18</sup>.

Neste outro livro ele esclarece que a ideia de “ponto máximo” não necessariamente indica que só haja uma resposta correta para o caso. A

<sup>13</sup> ALEXY, 2008, p. 85.

<sup>14</sup> Idem, p. 90-91.

<sup>15</sup> BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução Maria Celeste C. J. Santos. 6. ed. Brasília: Universidade de Brasília. 1995, p. 94.

<sup>16</sup> ALEXY, op cit., p. 94.

<sup>17</sup> Idem, p. 116.

<sup>18</sup> ALEXY, Robert. Epílogo a la Teoría de los Derechos Fundamentales. **Revista Española de Derecho Constitucional**, v. 22, n. 66, set./dez. 2002, p. 13, tradução nossa.

regra da adequação, por exemplo, funciona como excludente dos meios inidôneos e não necessariamente a perquirição da melhor solução. Quando à regra da ponderação (proporcionalidade em sentido estrito), Alexy foi mais específico e estabeleceu o significado de que “quanto maior é o grau de não satisfação ou afetação de um princípio, maior deve ser a importância de satisfação do outro”<sup>19</sup>.

A esse postulado, ele chamou de “lei da ponderação material”, uma vez que estaria a se investigar o próprio conteúdo dos princípios. Dentro dessa regra, ele estabeleceu um passo a passo, primeiramente a identificação do grau de afetação do princípio que cederá, após isso, a definição da importância de satisfação do princípio colidente e, por fim, se a importância de satisfação de um justifica a afetação do outro<sup>20</sup>.

Em arremate, complementando a regra acima por ele estabelecida, como resultado da ponderação, concebeu também o que chamou de “lei de ponderação empírica”, segundo a qual “quanto mais intensa se revelar a intervenção em um dado direito fundamental, maiores hão de se revelar os fundamentos justificadores dessa intervenção”<sup>22</sup>. Isso para equalizar o papel que a incerteza fática das premissas decisórias exerce sob o exame da necessidade e da adequação.

Algo que chama atenção na teoria de Alexy é que, diferentemente da maior parte da doutrina e até mesmo dos Tribunais, ele não categoriza a proporcionalidade como princípio. Para ele trata-se de uma norma enquadrada como regra instrumental para aplicação, solução de colisões e delimitação de restrições dos princípios. Acrescentando-se que de uma leitura sistemática da sua doutrina, percebe-se uma nítida diferença entre valores, princípios e regra da proporcionalidade. Os primeiros detêm um caráter axiológico, os segundo um caráter deontológico e a terceira seria, conforme referido, uma regra para aplicação dos princípios

## 5. Da proporcionalidade e das sanções políticas na jurisprudência do STF

Proporcionalidade e vedação às sanções políticas são institutos que andam *pari passu*. Isso porque, segundo entendimentos do STF adiante explorados, a configuração de uma sanção política no ordenamento jurídico só ocorre quando a medida for desproporcional.

---

<sup>19</sup> Idem, p. 38.

<sup>20</sup> Idem, p. 38.

<sup>21</sup> Alexy narra que as principais objeções que Habermas fez à sua teoria reside no fato de aquele filósofo defender que não é possível emitir juízos racionais, em primeiro lugar, sobre as intensidades das intervenções nos direitos fundamentais, em segundo lugar, sobre os graus de importância de satisfação dos princípios e, em terceiro lugar, sobre a relação que existe entre um e outro. Idem, p. 14.

<sup>22</sup> ALEXY, 2008, p. 95.

De forma inicial, parte-se das súmulas do STF nº 70, 323 e 547. As duas primeiras editadas em 13/12/1963 e a última em 03/12/1969. Como se percebe, a concepção das mesmas já conta mais de cinquenta anos, sendo que, ao longo desse tempo, houve mudança de quatro ordens constitucionais e evolução de vários institutos jurídicos correlatos ao tema.

Eis o teor dos seus enunciados: (i) Súmula 70: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo; (ii) Súmula 323: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos; (iii) Súmula 547: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Mas em voto e relatoria da lavra do Min. Joaquim Barbosa na ADI nº 173, reafirmou-se sua definição, dessa feita, fazendo-se menção expressa à proporcionalidade e impingindo-lhe algumas características. Vide:

(...) Caracterização de sanções políticas, isto é, de normas enviesadas a constringer o contribuinte, por vias oblíquas, ao recolhimento do crédito tributário.

Esta Corte tem historicamente confirmado e garantido a proibição constitucional às sanções políticas, invocando, para tanto, o direito ao exercício de atividades econômicas e profissionais lícitas (art. 170, par. ún., da Constituição), a violação do devido processo legal substantivo (falta de proporcionalidade e razoabilidade de medidas gravosas que se predispõem a substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários) e a violação do devido processo legal manifestado no direito de acesso aos órgãos do Executivo ou do Judiciário tanto para controle da validade dos créditos tributários, cuja inadimplência pretensamente justifica a nefasta penalidade, quanto para controle do próprio ato que culmina na restrição<sup>23</sup>.

Conforme assentado no julgamento da ADI nº 173, precedente que passou a orientar os julgados posteriores sobre a problemática, os aspectos determinantes para a caracterização das sanções políticas são: (i) a inviabilidade da atividade econômica, (ii) a afastabilidade de apreciação pelo Poder Judiciário e (iii) a desproporcionalidade na utilização do instrumento.

Paralelo a isso, acrescenta-se que se encrustou em torno desse e de outros institutos correlatos – a exemplo da imunidade tributária e capacidade contributiva – uma série de paradigmas decisórios referentes aos

<sup>23</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 173**. Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 25/09/2008, DJe-053. Divulg 19-03-2009 Public 20-03-2009 Ement Vol- 02353-01 PP-00001.

direitos fundamentais, o que a doutrina chamou de “Estatuto do Contribuinte”.

Segundo Heleno Lobo Torres, a partir da década de 1970, autores como K. Larenz e J. Rawls influenciaram o pensamento ocidental e alteraram o paradigma na teoria geral do direito, na teoria da justiça e na teoria dos direitos humanos, possibilitando a reformulação das posições básicas da interpretação do direito constitucional tributário. A jurisprudência dos valores e a “virada kantiana”, com a reaproximação entre a ética e o direito sob a perspectiva do imperativo categórico, afetaram o novo momento histórico da afirmação do Estado Democrático de Direito, que é o Estado de Sociedade de Riscos. Nesse toar, adquire uma extraordinária relevância o relacionamento entre os direitos fundamentais e direito tributário, como a emergência de novo estatuto do contribuinte”<sup>24</sup>.

Especificamente no tema das sanções políticas, fundamentaram essa evolução doutrinária e jurisprudencial os princípios atinentes às liberdades econômicas, previstos no art. 170 e seguintes da Constituição. Na evolução desse instituto, é inegável um trespasseio entre os valores que fundamentam, de um lado, essas liberdades econômicas e os direitos fundamentais do contribuinte e do outro o Poder-Dever do Estado em manter as bases de financiamento do estado social<sup>25</sup>, viabilizando os objetivos da República previstos no art. 3º da Carta Constitucional, obrigações estatais essas cada vez maiores e mais custosas.

A proporcionalidade se insere nesse contexto, pois foi concebida inicialmente dentro de uma ideia geral de controle do Estado-Nação, sendo paulatinamente transposta para o direito administrativo também com o escopo de controle dos atos da administração pública. Helenilson Cunha Pontes, todavia, aponta uma pequena nuance entre a teoria do desvio de poder e a proporcionalidade. Para ele, a teoria do desvio de poder incide no controle dos objetivos do ato, enquanto que a proporcionalidade sobre a necessidade, adequação e conformidade entre objetivo e forma.<sup>26</sup>

Independentemente de se identificar ou não diferenças substanciais na proporcionalidade como vetor hermenêutico, tanto no controle da administração como regra de aplicação dos princípios versantes sobre os direitos fundamentais, é opinião unânime que a ela vincula os três Poderes independentemente do exercício de suas funções típicas ou atípicas. Ademais, é uma constatação irrefutável que, em termos de proteção ao contribuinte, a proporcionalidade tem sido rogada para o

---

<sup>24</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Direitos fundamentais do contribuinte no Supremo Tribunal Federal. In: SARMENTO, Daniel; SARLET, Ingo (Org.). **Direitos fundamentais no Supremo Tribunal Federal: balanço e crítica**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 743.

<sup>25</sup> Sobre o dever fundamental, estabelece o art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal: “Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação”.

<sup>26</sup> PONTES, 2000, p. 96.



controle de uma série de institutos tributários, como por exemplo das multas com efeitos confiscatórios, respeito à capacidade contributiva, limite ao valor da taxa de serviço público e, como tratado aqui, na vedação das sanções políticas.

Analisando-se, porém, o histórico evolutivo da vedação às sanções políticas, percebe-se que, de uma ideia mais singela e geral de não utilização de meios oblíquos de cobrança e da “vedação à desmedida do poder de destruir”, a proporcionalidade vem sendo cotejada com vários outros princípios potencialmente colidentes. O resultado disso é uma análise mais refinada, por parte do Supremo Tribunal Federal do Brasil, de todos os princípios envolvidos, com inclusive, o recente *distinguishing* feito no instituto e a permissão de até mesmo o fechamento de uma fábrica devedora contumaz, sem que isso implicasse uma sanção política.

Verificando-se esses julgados, constata-se três deles com efeito vinculante, pois tomados em recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida ou em controle concentrado de constitucionalidade, logo, excelente indicativo para futuras decisões do STF sobre esse tema e, em maior grau, fonte segura para servir de substrato ao propósito desse texto: demonstrar que é possível extrair uma regra geral para *distinguishing* e, até mesmo, em alguns casos *overruling* das três súmulas antes tratadas.

O primeiro julgado se refere à validade de exigência de regularidade fiscal para que o contribuinte adira à sistemática de tributação do Simples Nacional<sup>27</sup>. Esse sistema foi concebido em consonância com as diretrizes traçadas pelos arts. 146, III, d, e parágrafo único; 170, inciso IX, e 179 da Constituição Federal, visando à simplificação e à redução das obrigações dessas empresas, bem como conferindo-lhes um tratamento jurídico diferenciado, visando atender a capacidade contributiva e de isonomia.

Trata-se do RE 627.543<sup>28</sup> e versou sobre a constitucionalidade da condicionante do inciso V do art. 17 da LC 123/06, que impede

<sup>27</sup> BRASIL. [Constituição (1988)] **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República,, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 21 jan. 2022.. Diz o inciso III do art. 146 da Constituição regulamentado pela lei complementar nº 123/2006:

“Cabe à lei complementar:

(...);

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

(...);

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que (...).”

<sup>28</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 627543, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 30/10/2013, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral – Mérito, **DJe-212**. Divulg 28-10-2014 Public 29-10-2014.

empresas devedoras das Fazendas Públicas federal, estaduais ou municipais aderirem ao regime. O Tribunal nesse caso decidiu que a restrição não configuraria sanção política, pois constituiria exigência imposta a todas as empresas, um incentivo ao respeito das leis fiscais e uma forma de garantir a neutralidade concorrencial. O mais importante, entretanto, foi que o STF afirmou expressamente que a presente hipótese não se confunde com aquelas fixadas nas Súmulas 70, 323 e 547 do STF, porquanto a espécie não se caracteriza como meio ilícito de coação a pagamento de tributo, nem como restrição desproporcional e desarrazoada ao exercício da atividade econômica.

O segundo julgado (ADI 5.135)<sup>29</sup> estabeleceu ser possível o protesto de Certidão de Dívida Ativa em cartório extrajudicial. A peculiaridade desse caso é que o STF supera paradigmas decisórios tradicionais e, dessa feita, admite meios indiretos de cobrança. Os fundamentos decisórios foram que o protesto (i) não restringe de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constitui sanção política; (ii) não basta que uma medida coercitiva do recolhimento do crédito tributário restrinja direitos dos contribuintes devedores para que ela seja considerada uma sanção política; (iii) as restrições decorrentes dos protestos proporcionam ganhos que compensam as leves e eventuais restrições aos direitos fundamentais dos devedores; e, por fim, (iv) além de adequada e necessária, a medida é proporcional em sentido estrito, não configurando “sanção política”, já que não constitui medida coercitiva indireta que restrinja, de modo irrazoável ou desproporcional, direitos fundamentais dos contribuintes.

No terceiro julgamento, ADI n. 1.454<sup>30</sup>, o STF considerou constitucional a instituição de um cadastro de inadimplentes no âmbito da administração pública federal (CADIN), o que implica a restrição ao crédito em bancos públicos para os contribuintes com dívida. Nesse julgado, validou-se a distinção entre contribuintes adimplentes e

<sup>29</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.135/DF, rel. Min. Roberto Barroso, 3 e 9.11.2016. (ADI-5135). O julgamento em questão é extremamente recente e, em razão disso, sequer há acórdão publicado. O que resta é a notícia por meio do Informativo de Jurisprudência do STF nº 846, que, conforme aviso expresso no próprio sítio do Tribunal na internet, é “elaborado a partir de notas tomadas nas sessões de julgamento das Turmas e do Plenário, contém resumos não-oficiais de decisões proferidas pelo Tribunal. A fidelidade de tais resumos ao conteúdo efetivo das decisões, embora seja uma das metas perseguidas neste trabalho, somente poderá ser aferida após a sua publicação no Diário da Justiça”.

<sup>30</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.454**. Relator(a): Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 20/06/2007, DJe-072. Divulg 02-08-2007 Public 03-08-2007. DJ 03-08-2007 PP-00029 Ement Vol-02283-01 PP-00184. LEXSTF, v. 29, n. 346, 2007, p. 29-50. Ação Direta de Inconstitucionalidade. (...). Criação do Cadastro Informativo de Créditos Não Quitados do Setor Público Federal - CADIN. Artigos 6º e 7º. Constitucionalidade do art. 6º reconhecida, por maioria, na sessão plenária de 15.06.2000. (...). 1. A criação de cadastro no âmbito da Administração Pública Federal e a simples obrigatoriedade de sua prévia consulta por parte dos órgãos e entidades que a integram não representam, por si só, impedimento à celebração dos atos previstos no art. 6º do ato normativo impugnado. (...). 3. Ação direta parcialmente prejudicada cujo pedido, no que persiste, se julga improcedente.

inadimplentes, como um “dado inextirpável de uma economia fundada nas relações massificadas de crédito”<sup>31</sup>. Apesar disso, o STF não definiu de modo seguro a matéria, pois utilizou-se de uma linguagem aberta ao asseverar que a “simples consulta” ou CADIN “não representam ‘por si só’ impedimento à celebração de atos do art. 6º” (concessão de empréstimos, financiamentos, incentivos fiscais, celebração de contratos e convênios por parte do contribuinte).

Por fim, o mais importante julgamento para os fins desse trabalho versou sobre o regime especial de fiscalização e cobrança de produtores de cigarro em dois processos, o RE 550769<sup>32</sup> e a AC 1657. Eles trataram da possibilidade de a Receita Federal do Brasil cancelar o registro especial de empresa fabricante de cigarros, com a proibição de sua produção e comercialização, bem como autorização de apreensão de estoque. Para isso o STF passou de forma inédita a aferir outros fatores empíricos, que até então não se fazia, vide: (i) a relevância do valor da dívida tributária; (ii) manutenção da proporcionalidade, razoabilidade e devido processo legal no controle da aplicação da penalidade; e (iii) manutenção da proporcionalidade, razoabilidade e devido processo legal na validade dos créditos tributários cujo não-pagamento implica a cassação do registro especial.

Não menos importante foi o julgamento da Ação Cautelar 1.657<sup>33</sup>, em que se buscava efeito suspensivo ao retroreferido RE. Nela também

<sup>31</sup> Veja-se o que o Ministro Sepúlveda Pertence asseverou a respeito dos bancos de dados: “tornou-se um imperativo da economia da sociedade de massa”, e ainda que “os arquivos de consumo são um dado inextirpável de uma economia fundada nas relações massificadas de crédito” (STF, ADI n. 1.790). O Ministro Cesar Asfor Rocha, por sua vez, entendeu que “a instituição de cadastros e/ou bancos de dados com informações sobre consumidores e fornecedores presta um grande serviço de proteção ao crédito, ao consumo e ao mercado em geral” (STJ, REsp 348.275, DJU 2.09.2002).

<sup>32</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 550.769**. Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, Acórdão Eletrônico, Divulg 02-04-2014 Public 03-04-2014. Ementa: Constitucional. tributário. Sanção política. Não-pagamento de tributo. Indústria do cigarro. Registro especial de funcionamento. Cassação. Decreto-Lei 1.593/1977, art. 2º, II. 1. Recurso extraordinário interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, que reputou constitucional a exigência de rigorosa regularidade fiscal para manutenção do registro especial para fabricação e comercialização de cigarros (DL 1.593/1977, art. 2º, II). 2. Alegada contrariedade à proibição de sanções políticas em matéria tributária, entendidas como qualquer restrição ao direito fundamental de exercício de atividade econômica ou profissional lícita. Violação do art. 170 da Constituição, bem como dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. 3. A orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal rechaça a aplicação de sanção política em matéria tributária. Contudo, para se caracterizar como sanção política, a norma extraída da interpretação do art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/1977 deve atentar contra os seguintes parâmetros: (1) relevância do valor dos créditos tributários em aberto, cujo não pagamento implica a restrição ao funcionamento da empresa; (2) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle do ato de aplicação da penalidade; e (3) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle da validade dos créditos tributários cujo não-pagamento implica a cassação do registro especial. 4. Circunstâncias que não foram demonstradas no caso em exame. 5. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.

<sup>33</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cautelar nº 1.657**. Medida Cautelar, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 27/06/2007, DJe-092. Divulg 30-08-2007 Public 31-08-2007 DJ 31-08-2007 PP-00028 Ement Vol-02287-02 PP-00254 RTJ Vol-00204-01 PP-00099 RDDT n. 146, 2007, p. 231-232 RCJ v. 21, n. 137, 2007, p. 81. Ementa: Recurso

houve inovação argumentativa pelo STF. Os fundamentos básicos foram que a empresa se utilizava de “inadimplemento sistêmico” e isolado da obrigação de pagar imposto, os tributos sonegados tinham natureza extrafiscal e o comportamento da empresa ofendia a livre concorrência, face à singularidade do mercado e do caso.

A doutrina, de uma maneira geral, imputa a principal causa para utilização de sanções políticas pelo fisco à lentidão do Judiciário e ao sucateamento das estruturas dos órgãos de cobrança. Porém, Marciano Seabra Godoi aponta, nas recentes alterações das normas processuais civis que regem as execuções fiscais, uma saída, ao menos no plano da arrecadação por esse método de cobrança. Nesse sentido, pode-se citar a edição do art. 185-A do CTN (que permite o bloqueio de bens do devedor fiscal) e a possibilidade da “penhora on-line” como primeiro ato de cobrança<sup>34</sup>.

Esse não parece ser o melhor raciocínio. De fato, a utilização de métodos de cobrança indigitados como sanções políticas muitas vezes se dá como uma saída à relativa baixa recuperação dos créditos públicos nas cobranças judiciais. Porém, um dado interessante em relação a isso é que a maior parte do esvaziamento patrimonial dos devedores se dá entre a prática do fato gerador e o trânsito em julgado do contencioso administrativo fiscal. De modo que não queda caracterizada a fraude à execução, já que o marco inicial dessa, no Brasil, é apenas a inscrição em dívida ativa<sup>35</sup>.

Ainda para Maciano S. Godoi, o que o STF fez no caso no caso do RE e AC em questão foi abrandar a contundência da redação do art. 2º do decreto 1.593/1977, que, possibilitando o cancelamento do registro especial para fabricação de cigarros, permite por vias transversas o fechamento da empresa e o encerramento de uma atividade econômica lícita, ainda que tolerada. Antes de tecer críticas e apontar possíveis inconsistências nesses julgados, ele explica que a ideia-força edificada no voto do Min. Cezar Peluso é atraente, pois permite ao Tribunal, sem

---

Extraordinário. Efeito suspensivo. Inadmissibilidade. Estabelecimento industrial. Interdição pela Secretaria da Receita Federal. Fabricação de cigarros. Cancelamento do registro especial para produção. Legalidade aparente. Inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Comportamento ofensivo à livre concorrência. Singularidade do mercado e do caso. Liminar indeferida em ação cautelar. Inexistência de razoabilidade jurídica da pretensão. Votos vencidos. Carece de razoabilidade jurídica, para efeito de emprestar efeito suspensivo a recurso extraordinário, a pretensão de indústria de cigarros que, deixando sistemática e isoladamente de recolher o Imposto sobre Produtos Industrializados, com conseqüente redução do preço de venda da mercadoria e ofensa à livre concorrência, viu cancelado o registro especial e interditados os estabelecimentos.

<sup>34</sup> GODOI, Marciano Seabra de. **Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária**. São Paulo: Dialética. 2011, p. 129-130.

<sup>35</sup> Vide o Código Tributário Nacional: BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 2. ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012.

“Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005).

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)”.

abandonar a ideia de vedação às sanções políticas, cotejar outros valores envolvidos no caso e não oferecer proteção a contribuintes que decidam praticar, deliberada e sistematicamente, a inadimplência tributária, de modo a desequilibrar o sistema econômico<sup>36</sup>.

## 6. Conclusão

O que se nota, tanto na doutrina como na jurisprudência sobre o tema, é a invocação do “princípio da proporcionalidade” na roupagem concebida pelo Tribunal Constitucional Federal da Alemanha. Propõe-se, todavia, somar na edificação desse pressuposto, introduzindo as ferramentas concebidas por Robert Alexy, tanto em sua Teoria dos Direitos Fundamentais, como na obra que a complementou: *Epílogo à Teoria dos Direitos Fundamentais*.

A razão epistemológica para tal é simples. Nessa teoria, mormente no aprofundamento e refinamento da regra da ponderação, em que é possível conferir maior segurança jurídica e previsibilidade das decisões judiciais, o STF aponta para uma modificação de entendimento no que toca à relação sanções políticas e proporcionalidade.

Com essa modificação de entendimento, a jurisprudência sairá de uma vedação total aos meios de cobrança “heterodoxos”, espelhados nas três súmulas clássicas sobre o tema, para o cotejo e equilíbrio de todos os princípios em jogo (valores respaldados pela extra-fiscalidade dos tributos, dever fundamental de pagar tributos, equilíbrio na concorrência de um lado e as liberdades econômicas e direito de propriedade do outro), tudo à luz da proporcionalidade. E para essa tarefa as regras de ponderação de Alexy (lei da ponderação material e lei da ponderação empírica) são ferramentas extremamente úteis.

O STF deixa isso claro, quando do voto do Min. Eros Grau no RE 550769, que, ao citar Tércio Sampaio Ferraz Júnior<sup>37</sup>, asseverou que se aplica o princípio da proporcionalidade a essa matéria, adequando-se suas subregras ou critérios no fornecimento das seguintes diretrizes. O critério da necessidade buscaria verificar se determinado setor econômico é marcado pela sonegação, falsificação do produto, aproveitamento de técnicas capazes de dificultar a fiscalização e a arrecadação. A adequação residiria numa análise de se uma regra específica de arrecadação e cobrança cumpre com sua destinação. Já a proporcionalidade em sentido estrito verificaria se não há excesso, pois a prestação limita-se “ao suficiente para atingir os fins colimados”.

<sup>36</sup> GODOI, 2011, p. 137.

<sup>37</sup> Remissão feita pelo Min. Eros Grau no seu voto nas ADI's acima referidas.

Por fim, o propósito desse trabalho é consolidar ainda mais uma discussão relativamente nova, ao menos nessa roupagem. Sendo possível a edificação de uma nova doutrina e jurisprudência sobre a vedação às sanções políticas, de modo a, ainda que não se proceda nos tribunais a um *overruling* do instituto e apenas a um *distinguishing*, estabelecer balizas seguras para a administração tributária e para os contribuintes. Para isso, seria possível recorrer à proporcionalidade. Mas, para tal, deve-se aplicar esse instrumento da forma mais refinada e completa possível, como desenvolvida na doutrina de Alexy, com as três subregras: necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito (ponderação).

A tarefa é muito mais complexa do que parece na utilização das regras de ponderação de Alexy. Na primeira regra, a lei da ponderação material<sup>38</sup>, porque envolve conflitos entre princípios os mais importantes do nosso ordenamento jurídico, dentre os quais as liberdades econômicas, os valores extrafiscais de vários tributos (no caso dos julgamentos citados foi o IPI) e os valores fiscais que versam sobre o dever fundamental de pagar tributos. Já na secundam regra, a lei da ponderação epistêmica<sup>39</sup>, envolve uma complexa averiguação do desequilíbrio econômico e restrição à concorrência que o devedor contumaz estaria causando.

Não por outro motivo, e conforme também mencionado no voto do Min. Celso de Melo no julgamento do caso acima, situações como essas impõem a regulamentação do art. 146-A da Constituição<sup>40</sup>, que normatizaria “critérios especiais de tributação”. Enquanto o Congresso não edita tal norma, fica-se apenas com a sua eficácia limitada e com efeitos inseguros, diante da complexidade da matéria e da infinidade de situações. Complexidade essa também existiria para a criação de uma categoria jurídica do “devedor contumaz”, aquele que em larga medida se utiliza do não pagamento de tributos como parte do seu *modus vivendi* econômico ou do planejamento tributário abusivo.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. Epílogo a la Teoria de los Derechos Fundamentales. Traducción Carlos Bernal Pulido. **Revista Española de Derecho Constitucional**, v. 22, n. 66, set./dez. 2002.

---

<sup>38</sup> Rememorando, diz a mesma: “quanto maior é o grau de não satisfação ou afetação de um princípio, maior deve ser a importância de satisfação do outro”.

<sup>39</sup> Por sua vez fala que “quanto mais intensa se revelar a intervenção em um dado direito fundamental, maiores hão de se revelar os fundamentos justificadores dessa intervenção”.

<sup>40</sup> Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**: Poética. 4. ed. São Paulo, SP: Nova Cultural, 1991. Coleção os Pensadores. 2 v.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução Maria Celeste C. J. Santos. 6. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1995.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 1996.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 2. ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2012.

BRASIL. [Constituição (1988)] **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República,, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 21 jan. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cautelar nº 1.657**. Medida Cautelar, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 27 jun. 2007, DJe-092. Divulg 30-08-2007 Public 31 ago. 2007 DJ 31-08-2007 PP-00028 Ement Vol-02287-02 PP-00254 RTJ Vol-00204-01 PP-00099 RDDT n. 146, 2007, p. 231-232 RCJ v. 21, n. 137, 2007, p. 81.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 173**. Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 25/09/2008, DJe-053. Divulg 19-03-2009 Public 20-03-2009 Ement Vol-02353-01 PP-00001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.454**. Relator(a): Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 20 jun. 2007, DJe-072. Divulg 02-08-2007 Public 0 ago. 2007. DJ 03-08-2007 PP-00029 Ement Vol-02283-01 PP-00184. LEXSTF, v. 29, n. 346, 2007, p. 29-50. Ação Direta de Inconstitucionalidade. (...). Criação do Cadastro Informativo de Créditos Não Quitados do Setor Público Federal - CADIN. Artigos 6º e 7º. Constitucionalidade do art. 6º reconhecida, por maioria, na sessão plenária de 15 jun. 2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.135/DF**. Rel. Min. Roberto Barroso, 3 e 9 nov. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 550.769**. Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, Acórdão Eletrônico, DJe-066. Divulg 02-04-2014 Public 03-04-2014.

CONSEIL CONSTITUTIONNEL. **Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789**. Disponível em: <https://www.conseil-constitutionnel.fr/le-bloc-de-constitutionnalite/declaration-des-droits-de-l-homme-et-du-citoyen-de-1789>. Acesso em: 21 jan. 2022.

FRANÇA. **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789**. Disponível em: <https://www.ufsm.br/app/uploads/sites/414/2018/10/1789.pdf>. Acesso em 8 fev. 2022.

GODOI, Marciano Seabra de. **Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária**. São Paulo: Dialética, 2011.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. A interpretação especificamente constitucional. In: CRETTON, Ricardo Aziz. **Os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e sua aplicação no direito tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

INGLATERRA. Magna Carta, outorgada por João-Sem-Terra em 15 de Junho de 1215. Disponível em: <https://www.archives.gov/files/press/press-kits/magna-carta/magna-carta-translation.pdf>. Acesso em 09 fev. 2022.

LARENS, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. Tradução José Lamengo. 7. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2014.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

PHILIPPE, Xavier. Le Contrôle de Proportionalité dans les Jurisprudences Constitutionnelle et Administrative Françaises. In: CRETTON, Ricardo Aziz. **Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.


PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

SILVA, Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**, n. 1, p. 607-630, 2003. Disponível em: [http://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2003-RLAEC01-Principios\\_e\\_regras.pdf](http://constituicao.direito.usp.br/wp-content/uploads/2003-RLAEC01-Principios_e_regras.pdf) . Acesso em: 21 jan. 2022.

TORRES, Ricardo Lobo. Direitos fundamentais do contribuinte no Supremo Tribunal Federal. In: SARMENTO, Daniel; SARLET, Ingo (Org.). **Direitos Fundamentais no Supremo Tribunal Federal: balanço e crítica**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

XYNOPOULOS, Georges. Le Contrôle de Proportionalité das e Contentieux de la Constitutionnalité et de la Legalité em France, Allemagne et Angleterre. In: CRETTON, Ricardo Aziz. **Os Princípios da Proporcionalidade e da Razoabilidade e sua Aplicação no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.





# Possibilidade de redirecionamento da execução fiscal nos casos de baixa regular da pessoa jurídica

---

## *Possibility of redirecting fiscal execution in case of regular closure of legal entities*

Gustavo Henrique Formolo

*Procurador da Fazenda Nacional lotado na PFN/AM.  
Especialista em Direito Processual Civil pela Universidade  
Anhanguera - UNIDERP/LFG.  
E-mail: gustavo.formolo@pgfn.gov.br*

**RESUMO:** Com a inserção do art. 7º-A na Lei 11.598/2007 (incluído pela Lei Complementar 147/2014), o registro de baixa de pessoas jurídicas (extinção) passou a ser realizado sem a necessidade de prévia demonstração de sua regularidade fiscal. Embora a legislação de regência não exclua a possibilidade de se cobrar eventuais créditos remanescentes dos antigos sócios, inexistente consenso acerca da medida de sua sujeição. Diante desse cenário, busca-se, por meio do presente trabalho, expor os possíveis caminhos de responsabilização dos antigos gestores, considerando o atual posicionamento do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema.

**PALAVRAS-CHAVE:** Baixa regular. Redirecionamento da execução fiscal. Lei complementar nº 147/2014.

**ABSTRACT:** With the insertion of the article 7º-A on the Law 11.598/2007 (included by the Complementary Law 147/2014), the act to close companies started to be done without the need to demonstrate fiscal regularity. Although the legislation does not exclude the possibility of recovering any remaining credits from former members, there is no agreement on the extent of their liability. Given this scenario, we seek, through the present work, to demonstrate the possible ways of accountability of former managers, considering the current position of the Superior Court of Justice on the subject.

**Keywords:** Regular closure. Fiscal execution redirection. Complementary law 147/2014.

## 1. Introdução

A Lei 6.830/80, denominada Lei de Execuções Fiscais (LEF), estabelece procedimento específico a ser adotado para a execução forçada dos créditos públicos. Após a inscrição em dívida ativa dos valores, procedimento destinado ao controle administrativo de legalidade do crédito constituído (§3º do art. 2º da LEF), o montante devido será então submetido a um regime diferenciado de cobrança, permeado por regras que, ao menos em tese<sup>1</sup>, garantem um tratamento especial, mais protetivo e célere ao titular dos créditos em execução.

Esse trato privilegiado, aliás, pode ser observado antes mesmo de instaurada a relação jurídico processual. A certidão de dívida ativa (CDA), título executivo extrajudicial que embasa o procedimento executório previsto na LEF (art. 784, IX, do CPC), é constituída mediante atuação unilateral do Poder Público, situação sem paralelo nas execuções civis.

A apresentação de defesa (embargos à execução), por sua vez, fica condicionada à prévia garantia do juízo, conforme exigência contida no §1º do art. 16 da LEF. Essa mesma imposição, como se sabe, não mais é exigida no rito executivo estabelecido no Código de Processo Civil (art. 914 do CPC).

Ao contrário do que se poderia supor, todas as prerrogativas especiais previstas na LEF encontram fundamento de validade no princípio constitucional da isonomia (art. 5º da CF/88). Por atuar na defesa do erário, sendo este representado pelo conjunto de recursos pertencentes a toda a coletividade, a Fazenda Pública patrocina em juízo interesses que transcendem àqueles pertencentes ao ente público em si. Por tal razão, a tutela do interesse público merece tratamento de ordem singular, com garantias não extensivas aos particulares<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> A Lei 6.830/80, em sua origem, tomou por pressuposto o procedimento clássico de execução (busca de patrimônio, alienação forçada e transferência do valor resultante). Com os avanços das normas materiais, bem como da dinâmica comercial do mundo em que vivemos, a LEF se tornou incapaz de instrumentalizar, de forma eficaz, a cobrança dos valores devidos ao Poder Público. BRASIL. **Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980.** Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República,, 1980. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm). Acesso em: 21 jan. 2022.

<sup>2</sup> CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo.** 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 32.

No que concerne especificamente aos executivos fiscais, as suas particularidades representam, em última análise, um reforço ao primado da livre concorrência (Art. 170, IV, da Constituição Federal), que nada mais é do que um desdobramento do princípio da isonomia aplicável à ordem econômica<sup>3</sup>.

A efetividade na cobrança dos créditos públicos, além de viabilizar o retorno de recursos ao erário, acaba por desestimular a sonegação fiscal. Por outro lado, a existência de um arcabouço normativo despido de instrumentos que viabilizem uma prestação jurisdicional eficaz representaria, por vias transversas, incentivo fiscal ao contribuinte faltante. Nesse sentido, a eventual incapacidade da Fazenda Pública de cobrar adequadamente seus créditos poderia viabilizar redução ilegítima dos custos de produção, vantagem não percebida por empresas que se encontram em dia com seus deveres legais.

Dentro dessa perspectiva, a eventual responsabilização dos sócios por débitos fiscais pertencentes às pessoas jurídicas das quais são titulares também deve ser dotada de diferenciações necessárias ao resguardo do erário.

No âmbito tributário, por exemplo, o Código Tributário Nacional (CTN) prevê a possibilidade de responsabilização direta dos sócios administradores que tenham praticado atos “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos” (Art. 135, III, do CTN).

Caso clássico inserto dentro da esfera de incidência normativa do art. 135, III, do CTN, é o de encerramento irregular das atividades da empresa<sup>4</sup>.

Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) possui posicionamento sumulado no sentido da possibilidade de se redirecionar o feito executivo em face do sócio gerente responsável pelo fechamento das portas da pessoa jurídica sem a observância dos ditames legais.

Súmula 435 do STJ: Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

<sup>3</sup> COELHO, Flávia Palmeira de Moura. Parecer PGFN/CRJ/N. 618/2016. *Revista da PGFN*, Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, v. 9, n. 1, 2016, p. 338-339. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/p618.pdf>. Acesso em: 21 jan. 2022.

<sup>4</sup> ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. *Responsabilidade ARATributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

O raciocínio concretizado no enunciado sumular transcrito encontra respaldo nas exigências contidas em normas de direito privado, que demandam a observância de certas formalidades como condicionante à distinção entre o patrimônio dos sócios e o da pessoa jurídica.

Ora, se para constituir uma sociedade é preciso seguir um procedimento próprio, com o registro de seu ato constitutivo perante a Junta Comercial (art. 45 do Código Civil), sem o qual não será possível aplicar aos sócios os benefícios da separação patrimonial (art. 990 do Código Civil), igualmente em sua dissolução deve a ritualística prevista ser observada, sob pena de responsabilização daqueles que deram causa ao desvio procedimental<sup>5</sup>.

Além do art. 135, III, do CTN, que autoriza a responsabilização por dívidas tributárias, há ainda diversos dispositivos espalhados na legislação privada, a exemplo dos arts. 1.016 e 1.080 do Código Civil, que atribuem responsabilidade aos sócios administradores por atos que infrinjam a lei ou o contrato social, autorizando-se, assim, a responsabilização dos gestores, em igual medida, por dívidas não tributárias da sociedade irregularmente encerrada<sup>6</sup>.

Nessa linha de ideias, a Corte Especial estendeu a conclusão contida no verbete sumular nº 435 para os executivos fiscais que tenham por objeto créditos de natureza não-tributária (REsp 1.371.128-RS), embora os fundamentos normativos utilizados tenham sido diversos (art. 10, do Decreto nº 3.078/19 e art. 158 da Lei 6.404/78).

[...] Não há como compreender que o mesmo fato jurídico ‘dissolução irregular’ seja considerado ilícito e suficiente ao redirecionamento da execução fiscal de débito tributário e não o seja para a execução fiscal de débito não tributário. ‘Ubi eadem ratio ibi eadem legis dispositio.’ (...)

STJ. 1ª Seção. REsp 1.371.128-RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 10/09/2014.<sup>7</sup>

A dissolução irregular, além de representar clara violação ao dever legal de comunicação aos órgãos fazendários acerca do encerramento das atividades, funciona ainda como mecanismo de fuga da

---

<sup>5</sup> ABRAHAM, Marcus; GOMES, Marcus Lívio; PEREIRA, Vítor Pimentel. A execução fiscal de dívida ativa não-tributária e a dissolução irregular da pessoa jurídica. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v. 35, n. 1, p. 255-274, jan./jun. 2015. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/1785>. Acesso em: 21 jan. 2022.

<sup>6</sup> ABRAHAM; GOMES; PEREIRA, 2015, p. 255-274.

<sup>7</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.371.128**, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, j. 10 set. 2014, DJe 17 set. 2014.

responsabilidade pelo passivo fiscal remanescente. Após o seu completo endividamento, a sociedade é rasurada do mapa, sem deixar para trás patrimônio suficiente para saldar seus débitos.

Não fosse a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal, o Poder Público ficaria sem instrumentos aptos a recuperar os créditos constituídos em face da sociedade devedora.

Uma das possíveis justificativas para o recorrente fenômeno de encerramento irregular das sociedades era a exigência legal de apresentação de certidão de regularidade fiscal para a formalização da baixa da pessoa jurídica<sup>8</sup>.

Com a edição da Lei Complementar 147/2014, todavia, o registro do ato de extinção passa a ser realizado “independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem” (art. 7º-A da Lei 11.598/2007).

A partir das alterações empreendidas, cabe avaliar como se dará a responsabilização pelos débitos pendentes de sociedades “regularmente” extintas com base na autorização do art. 7º-A da Lei 11.598/2007.

## 2. Da responsabilização dos sócios nos casos de baixa regular da pessoa jurídica

Com a inserção do art. 7º-A na Lei 11.598/2007 (incluído pela Lei Complementar 147/2014), o registro de baixa de pessoas jurídicas (extinção) passou a ser realizado sem a necessidade de prévia demonstração de sua regularidade fiscal. Vejamos a redação do referido dispositivo legal:

Art. 7º-A. O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e **extinções (baixas)**, referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão dos 3 (três) âmbitos de governo, **ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias**, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário,

<sup>8</sup> LOPES FILHO, Ronaldo Dias. **Responsabilidade de sócios e administradores no encerramento empresarial**. 2019. 87 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas - FGV/SP, São Paulo, 2019.p. 79. Disponível em: <https://bit.ly/33EdAnD>. Acesso em: 21 jan. 2022.

dos titulares, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, **apuradas antes ou após o ato de extinção.**

A referida prerrogativa, que anteriormente se restringia às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte (art. 9º da Lei Complementar 123/2006<sup>9</sup>), passou a beneficiar todas as demais pessoas jurídicas. Atualmente, portanto, não se exige a apresentação de Certidão Negativa de Débitos (CND) para que a Junta Comercial realize o registro de baixa de qualquer sociedade empresária.

O §1º do art. 7º-A da Lei 11.598/2007, a seu turno, não exclui a possibilidade de que, posteriormente, “sejam lançados ou cobrados impostos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da simples falta de recolhimento ou da prática comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial de outras irregularidades praticadas pelos empresários ou por seus titulares, sócios ou administradores”<sup>10</sup>.

A norma busca compatibilizar a desburocratização do setor produtivo e o direito do Estado de cobrar os tributos e multas eventualmente devidos pela pessoa extinta. Resta saber, então, de quem serão cobrados os referidos encargos, já que o devedor originário (a pessoa jurídica) foi encerrado na forma da nova regulamentação.

A solução para este problema, aparentemente, encontra-se positivada no §2º do art. 7º-A da Lei 11.598/2007, que assim dispõe: “a solicitação de baixa na hipótese prevista no caput deste artigo importa responsabilidade solidária dos titulares, dos sócios e dos administradores do período de ocorrência dos respectivos fatos geradores”<sup>11</sup>.

<sup>9</sup> Art. 9º O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão dos 3 (três) âmbitos de governo ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos titulares, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014). BRASIL. **Lei complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014.** Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, e as Leis nos 5.889, de 8 de junho de 1973, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 9.099, de 26 de setembro de 1995, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 8.934, de 18 de novembro de 1994, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, e 8.666, de 21 de junho de 1993; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2014. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp147.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp147.htm). Acesso em: 21 jan. 2022.

<sup>10</sup> Dispositivo correspondente ao §4º do art. 9º da LC 123/2006: “A baixa do empresário ou da pessoa jurídica não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados tributos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da falta do cumprimento de obrigações ou da prática comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas pessoas jurídicas ou por seus titulares, sócios ou administradores (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014). (BRASIL, 2014, grifo nosso).”

<sup>11</sup> O §5º do art. 9º da LC 123/2006, com redação bastante similar, dispõe que: “A solicitação de baixa do empresário ou da pessoa jurídica importa responsabilidade solidária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014).” Idem, 2014, grifo nosso.

Ao que tudo indica, o §2º do referido dispositivo normativo criou uma **hipótese autônoma de responsabilização dos sócios e dos administradores no caso de encerramento regular da pessoa jurídica**. Trata-se, então, de situação em que o sócio será responsabilizado independentemente da prática de qualquer ato ilícito/irregular, hipótese, portanto, diametralmente oposta àquela prevista no art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN).

No mesmo sentido, Andrei Pitten Velloso, em análise inicial acerca da alteração realizada pela LC 147/2014, esclarece que<sup>12</sup>:

[...] a limitação da responsabilidade tributária dos sócios pelas dívidas da empresa subsistirá apenas enquanto esta permanecer efetivamente ativa: **com o encerramento da atividade empresarial, os sócios passam a responder pessoalmente pelos tributos que a pessoa jurídica deixou de pagar, independentemente da ocorrência de dolo, fraude ou sonegação** – salvo, cabe referir, se optarem pela via falimentar, protocolizando pedido de falência, na forma da Lei 11.101/2005 (STJ, 1ª Seção, REsp 1.371.128, j. em 10/09/2014), em cujo processo se apurará eventual prática de crime falimentar, a ensejar, desta feita corretamente, a responsabilização dos administradores que incorreram em práticas criminosas<sup>13</sup>.

A responsabilidade tributária solidária, corretamente instrumentalizada por lei complementar (art. 146, III, b, da Constituição Federal)<sup>14</sup>, incidiria em virtude da opção da pessoa jurídica por uma “dissolução simplificada”<sup>15</sup>, cujo procedimento dispensaria a instauração de uma etapa formal de liquidação<sup>16</sup>.

Essa, todavia, não parece ser a posição atualmente adotada pela Corte Superior de Justiça.

<sup>12</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. Responsabilização tributária pela extinção regular da empresa (LC 147/2014). Carta Forense, 2015. Disponível em: < <https://web.archive.org/web/20171116182242/http://www.cartataforense.com.br/conteudo/colunas/responsabilizacao-tributaria--pela-extincao-regular-da-empresa--lc-1472014/15186>>. Acesso em: 24 de out. de 2019. Grifo nosso.

<sup>13</sup> Embora o citado doutrinador tenha interpretado o diploma legal na forma transcrita, concluiu-se, ao final de seu texto publicado, pela inconstitucionalidade da alteração realizada.

<sup>14</sup> ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 177-180.

<sup>15</sup> ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 868.

<sup>16</sup> Ronaldo Dias Lopes Filho, em sua já citada dissertação de mestrado, defende que a simplificação descrita seria representada por um encerramento abreviado, em que a deliberação a respeito da dissolução, liquidação e extinção seria realizada de forma concomitante, em um ato único, no próprio pedido de baixa, conforme autorização contida no manual de registro da sociedade limitada elaborado pelo Departamento Nacional de Registro Empresarial e Integração (DREI). (LOPES FILHO, 2019).

A 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ)<sup>17</sup>, em julgamento proferido à luz do disposto no art. 9º da LC 123/2006<sup>18</sup>, em sua redação anterior à modificação implementada pela LC 147/2014, manifestou-se no sentido de que “somente as irregularidades constantes do art. 135 do CTN, quais sejam, prática de atos com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, são aptas a permitir o redirecionamento do processo executivo aos sócios”.

O raciocínio central que guiou a decisão tomada foi o de impedir um tratamento mais gravoso às microempresas e às empresas de pequeno porte no que se refere às hipóteses permissivas de responsabilização dos sócios por dívidas da sociedade.

Ressaltou-se, ademais, a plena sintonia da posição defendida com o teor da Súmula nº 430 do STJ, enunciado que proíbe a imputação de responsabilidade pelo mero inadimplemento do tributo. Afastou-se, portanto, a responsabilização dos sócios no caso em análise.

Com a inovação implementada pela LC 147/2014, a situação fática que ensejou a decisão (desigualdade na responsabilização das MEs e EPPs) perde o seu cerne de sustentabilidade, já que, como destacado anteriormente, o regramento atual estende a referida hipótese de responsabilização solidária aos sócios de todas as pessoas jurídicas, não existindo mais qualquer distinção de tratamento.

A 1ª Turma do STJ<sup>19</sup>, por sua vez, ao analisar o tema sob a ótica do §4º do art. 9º da LC 123/2006<sup>20</sup> (já com a redação alterada pela LC 147/2014), proferiu decisão no sentido de que o dispositivo legal “não

<sup>17</sup> BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça (2ª Turma). **AgRg no AREsp 396.258/RS**. Rel. Ministra Assusete Magalhães, julgado em 25 ago.2015.

<sup>18</sup> Art. 9º. O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão envolvido no registro empresarial e na abertura da empresa, dos 3 (três) âmbitos de governo, ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção (redação original). (BRASIL, 2006).

O texto já previa hipótese de responsabilidade solidária no caso de baixa das microempresas e empresas de pequeno porte quando encerradas sem a comprovação da regularidade fiscal.

<sup>19</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). **REsp 1.591.419-DF**. Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 10/09/2016. No mesmo sentido, cite-se ainda os seguintes julgados: STJ. 1ª Turma. AgInt no REsp 1.737.621-SP, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 25 fev. 2019; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). **AgInt no REsp 1.737.677-MS**. Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 18 nov. 2019.

<sup>20</sup> Dispositivo que possui texto quase idêntico ao §1º do art. 7º-A da Lei 11.598/2007. BRASIL. **Lei nº 11.598, de 3 de dezembro de 2007**. Estabelece diretrizes e procedimentos para a simplificação e integração do processo de registro e legalização de empresários e de pessoas jurídicas, cria a Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios - REDESIM; [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2007. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/111598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111598.htm). Acesso em: 21 jan. 2022.



estabelece hipótese nova para o reconhecimento da responsabilidade tributária do sócio-gerente de micro e pequenas empresas, tratando tão somente da possibilidade de baixa do ato constitutivo da sociedade empresária”. A eventual atribuição de débitos tributários aos sócios dependeria da aplicação dos artigos 134, VII, e 135, III, do CTN.

Em sua fundamentação, delimitou-se a responsabilidade dos sócios da seguinte forma: (a) o art. 9º da LC 123/2006 não criou uma nova forma de responsabilização dos sócios; (b) nos casos de encerramento regular, o sócio continua a responder, de forma **subsidiária**, pelas dívidas tributárias que deveriam ter sido computadas na oportunidade da liquidação da pessoa jurídica, até o limite do patrimônio social então existente (art. 134, VII, do CTN); (c) a responsabilização adicional dos representantes da pessoa jurídica fica condicionada à demonstração de alguma irregularidade/ilegalidade, nos termos do inciso III do art. 135 do CTN.

A responsabilidade fundada no art. 134, VII, do CTN, vale destacar, poderá ser implementada de imediato nas execuções fiscais propostas em face da pessoa jurídica, por meio de simples redirecionamento em face dos sócios, cabendo a estes demonstrar a “eventual insuficiência do patrimônio recebido por ocasião da liquidação para, em tese, poder-se exonerar da responsabilidade pelos débitos exequendos”<sup>21</sup>.

Há, portanto, uma verdadeira inversão do ônus da prova quanto à responsabilização dos sócios, ainda que não constem expressamente na Certidão de Dívida Ativa como corresponsáveis pelo débito.

No mesmo sentido, Luís Eduardo Schoueri<sup>22</sup>, em comentário tecido acerca do referido julgado:

[...] para se desonerar da responsabilidade pelos débitos exequendos, compete ao sócio comprovar – ainda que seu nome não conste da Certidão de Dívida Ativa – ausência de recursos advindos da dissolução da empresa, pois sua responsabilidade está atrelada ao quinhão recebido.

Considerando a situação fática que ensejou a interposição do Recurso Especial em questão, que revelou ter havido baixa **regular** da sociedade, a 1ª Turma do STJ, então, deu provimento ao recurso da exequente para autorizar a inclusão do sócio no polo passivo da Execução Fiscal em andamento, em aplicação ao disposto no art. 134, VII, do CTN.

Como se pode observar, na linha da posição adotada pela 2ª Turma do STJ, a 1ª Turma também refuta a criação de uma nova

<sup>21</sup> Trecho retirado do REsp 1.591.419-DF. BRASIL, 2019.

<sup>22</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 579.

hipótese de responsabilização tributária, considerando que o cenário apresentado se assemelha em demasia com a atribuição de débitos aos sócios pelo simples não pagamento de tributos (situação vedada pela Súmula 430 do STJ).

A direção tomada pela 1ª Turma, conquanto não alinhada à tese mais favorável à proteção dos créditos públicos, já que descarta a existência de uma nova hipótese de responsabilidade tributária, abre frente a outros caminhos para responsabilização dos sócios.

### 3. A realização de regular procedimento de liquidação como etapa necessária ao registro de baixa simplificado

Ao se afirmar que o sócio poderá ser responsabilizado na medida do patrimônio transferido no ato de liquidação, implicitamente, exige-se a liquidação prévia como uma das etapas necessárias ao encerramento regular do empreendimento.

Desse modo, a despeito da inovação implementada pela LC 147/2014, o procedimento de dissolução da sociedade, mesmo na denominada “baixa simplificada”, continuaria a seguir todo o enredo descrito no Código Civil (art. 1.102 a 1.112).

Por essa perspectiva, o simples registro de baixa de uma pessoa jurídica, quando desacompanhado do correspondente procedimento de liquidação, poderá dar ensejo à responsabilização dos sócios por dissolução irregular (art. 135, III, CTN).

No mesmo sentido, João Aurino de Melo Filho<sup>23</sup>, em análise ímpar acerca da temática, destaca que:

[...] o registro do distrato na Junta Comercial não supre o procedimento de dissolução regular, que passa por controles e normas específicas. **Do mesmo modo, o simples registro de baixa da pessoa jurídica não o suprirá.** Mesmo que tenha sido feito o registro da baixa de uma pessoa jurídica na Junta Comercial, não tendo sido seguido o devido processo de dissolução, uma vez que a pessoa jurídica tenha sido encerrada de fato, terá ocorrido dissolução irregular, sendo cabível a responsabilização dos sócios com poderes de gerência.

Trocando em miúdos, o registro de baixa da sociedade, por representar a fase derradeira de seu procedimento de dissolução, pressupõe a

---

<sup>23</sup> CHUCRI, Augusto Newton. Dos embargos à execução fiscal. In: **Execução Fiscal Aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal.** MELO FILHO, João Aurino (Coord.). 6. ed. Salvador: Jus-PODIVM, 2017, p. 541-542, grifo nosso.

conclusão das etapas anteriores, entre elas a de liquidação. De tal modo, o simples fato de os sócios terem formalizado o desfecho da pessoa jurídica perante a junta comercial não importa em uma dissolução regular.

Desse modo, a inobservância do completo procedimento de desfecho da sociedade, caracterizadora de uma dissolução irregular<sup>24</sup>, possibilitaria o redirecionamento das execuções fiscais em face dos sócios administradores, em consonância com o disposto no art. 135, III, do CTN.

A 2ª Turma do STJ, aliás, em julgados não atrelados ao normativo em estudo, vem se posicionando no sentido de que o “distrato social, ainda que registrado na junta comercial, não garante, por si só, o afastamento da dissolução irregular da sociedade empresarial”. A regularidade da dissolução, na visão encampada pelos precedentes, dependeria da “realização do ativo e pagamento do passivo”<sup>25</sup>.

De outro modo, a flexibilização da exigência de comprovação da regularidade fiscal, voltada à desburocratização dos registros empresariais, acabaria por cancelar o encerramento de empreendimentos notoriamente endividados, sem resguardar meios à recuperação dos créditos devidos ao Poder Público.

Ao fim e ao cabo, o efeito prático da análise delineada pela Corte Superior acaba por se aproximar bastante da conclusão que se poderia extrair de uma interpretação literal do §2º do art. 7º-A da Lei 11.598/2007: possibilidade de atribuição do passivo tributário aos sócios no caso de baixa simplificada.

O ponto fulcral de análise do fundamento de responsabilização dos sócios, portanto, é a aferição quanto à realização (ou não) do regular procedimento de liquidação da sociedade.

Caso devidamente realizado, os sócios poderão ser responsabilizados (subsidiariamente) pelos valores remanescentes, até o limite do patrimônio social transferido (art. 134, VII, do CTN). Neste caso, como visto, haverá uma inversão do ônus da prova quanto à eventual insuficiência patrimonial.

Em caso negativo, por outro lado, abre-se a possibilidade de se requerer o redirecionamento da execução fiscal em face da dissolução irregular constatada (art. 135, III, CTN).

<sup>24</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 507.

<sup>25</sup> BRASIL. Superior Tribunal da Justiça (2ª Turma). **REsp 1.777.861-SP**, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 05/02/2019. STJ. 2ª Turma. **REsp 1.741.006-SP**, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 21 jun. 2018. No mesmo sentido, cite-se ainda o seguinte julgado: BRASIL. Superior Tribunal da Justiça (2ª Turma). **REsp n. 1.752.264-SP**. Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 14 maio 2020.

#### 4. Da presunção de dissolução irregular nos casos de existência de passivo tributário remanescente

O procedimento de dissolução societária, regido pelo Código Civil, pressupõe a existência de uma empresa saudável e capaz de adimplir com a totalidade de seus débitos. Na eventualidade de se verificar a existência de dívidas em montante superior à capacidade de pagamento da sociedade em encerramento, o liquidante, ao perceber o estado de crise econômico-financeira, possui o dever de requerer a recuperação judicial ou a falência (art. 1.103, VII, do Código Civil)<sup>26</sup>.

Na mesma linha de entendimento, Marlon Tomazette<sup>27</sup>, ao tratar da dissolução das sociedades, explica que:

[...] no caso de ativo inferior ao passivo, é dever do liquidante reconhecer o estado de insolvência da sociedade e requerer, conforme o caso, a falência, a recuperação judicial ou a homologação da recuperação extrajudicial para a sociedade, obedecidas as regras procedimentais inerentes a cada tipo societário.

**Por esse raciocínio, sempre que subsistir algum passivo tributário após o registro de baixa<sup>28</sup>, pode-se presumir, ao menos em tese, que a dissolução se operou de maneira irregular.**

Com exceção dos créditos constituídos em momento posterior ao procedimento de desfecho societário, a totalidade do passivo tributário, existente ao tempo da dissolução, deveria ter sido considerada na etapa de liquidação da pessoa jurídica. Por conseguinte, a constatação da existência de saldo remanescente de débitos tributários pode espelhar duas possíveis ocorrências no plano fático: (a) liquidação irregular ou (b) ausência de qualquer liquidação.

No primeiro cenário, a incorreção verificada consiste no não pagamento da totalidade do passivo apurado. Nesse caso, ou o liquidante

---

<sup>26</sup> CRUZ, André Santa. **Manual de Direito Empresarial**: volume único. 11. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Juspodivm, 2021, p. 574.

<sup>27</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial**: teoria geral e direito societário: volume 1. 8. ed., rev. e atual. São Paulo, SP: Atlas, 2017, p. 505.

<sup>28</sup> Leva-se em consideração no raciocínio esposado apenas os créditos já constituídos ao tempo da liquidação. Não se pode exigir do liquidante qualquer trabalho de futurologia. Portanto, ao realizar a liquidação, por óbvio, apenas se terá levado em consideração o passivo tributário já constituído (e não aquele a constituir). Caso surjam novos créditos após o registro de baixa, ressalvada a constatação de uma liquidação fraudulenta, deve-se adotar a linha de raciocínio esposada pelo STJ: possibilidade de responsabilização dos sócios com fundamento no art. 134, VII, do CTN, limitada ao valor auferido na liquidação. Nesse sentido, são as lições de Daniel Monteiro Peixoto, que admite a existência de saldo remanescente após a dissolução societária, “notadamente, nas situações em que os débitos eram desconhecidos ao tempo da realização do procedimento de liquidação” PEIXOTO, 2012, p. 506 e 514, grifo nosso.

deixou de requerer a falência/recuperação judicial, quando o deveria, ou deixou de considerar a totalidade dos créditos fiscais nos seus levantamentos. De ambos os modos, não se terá verificado um procedimento de liquidação hígido, o que autoriza o redirecionamento da execução fiscal aos sócios<sup>29</sup>, assim como a corresponsabilização do próprio liquidante, nos termos do art. 134, III, do CTN.

Sobre a responsabilização do liquidante, nos casos de desvios verificados na liquidação, Daniel Monteiro Peixoto leciona que<sup>30</sup>:

[...] se for possível demonstrar que, ao tempo da liquidação, aqueles débitos tributários eram conhecidos (ou passíveis de conhecimento) por parte do liquidante, poderá este ser responsabilizado, solidariamente aos sócios, pelo valor dos tributos que deixaram de ser pagos, com fundamento no art. 134, III, do CTN.

Outrossim, a liquidação irregular poderá espelhar a prática de outras ilegalidades, como a partilha de bens ou a distribuição antecipada dos lucros, sem o pagamento dos tributos, em violação ao disposto nos artigos 1.009 e 1.107 do Código Civil, ou ainda o pagamento de credores privados com precedência aos créditos tributários, ignorando-se as preferências legais contidas no art. 186 do CTN<sup>31</sup>.

No caso de ausência de qualquer liquidação, por sua vez, sequer é efetivada a apuração das dívidas societárias, ocasião em que se realiza uma mera distribuição informal dos bens e valores remanescentes entre os sócios. Por infringir a dinâmica de encerramento legalmente prevista (art. 1.080 do Código Civil), permite-se igualmente a responsabilização dos sócios que deram causa à extinção de fato.

Como se pode observar, o ordenamento normativo conta com uma série de caminhos possíveis de serem trilhados em busca da canalização de recursos aos cofres públicos. O que não se pode admitir é a esdrúxula situação processual em que se inviabilize a recuperação dos créditos devido ao simples fato de se ter registrado a baixa da sociedade.

<sup>29</sup> Ideia similar é defendida por CHUCRI *apud* MELHO FILHO, 2017, p. 542.

<sup>30</sup> PEIXOTO, *op cit.*, p. 516.

<sup>31</sup> MELO, Lucas Fonseca. A Responsabilidade Tributária dos Sócios e a Lei Complementar 147/14. In: ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL; SECRETARIA DE MICRO E PEQUENA EMPRESA DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA (Org.). **O simples e a igualdade tributária**: comentários à Lei Complementar n. 147/2014. Brasília: OAB, Conselho Federal, 2014, p. 191-198.

## 5. Conclusão

O registro de baixa simplificada, previsto tanto no art. 9º da LC 123/2006 quanto no art. 7º-A da Lei 11.598/2007, ao menos na visão que vem prevalecendo no STJ, não enseja automaticamente na responsabilidade dos sócios por dívidas da pessoa jurídica da qual fizeram parte.

Conquanto plenamente defensável o entendimento manifestado em sentido contrário, na linha da criação de uma maior proteção ao erário<sup>32</sup>, a posição defendida pelo Tribunal Superior não deve gerar qualquer alarde aos defensores dos cofres públicos.

Conforme exposto, o efeito prático da interpretação delineada pela Corte Superior, na visão defendida no presente trabalho, é bastante similar àquele que se poderia extrair de uma interpretação literal dos normativos elencados: possibilidade de redirecionamento aos sócios.

Isso porque, após o registro de baixa, se ainda restar algum passivo tributário, abrem-se dois caminhos para a responsabilização dos sócios: (a) inclusão no polo passivo da execução fiscal com base no art. 134, VII, do CTN (inversão do ônus da prova); (b) redirecionamento da execução fiscal por dissolução irregular (art. 135, III, do CTN).

A constatação de passivo tributário remanescente, aliás, transparece, em tese, a existência de um procedimento de encerramento defeituoso ou até mesmo a ausência de liquidação. Em ambos os casos, a dissolução em si terá se operado de forma irregular, o que autoriza a atribuição dos débitos aos antigos sócios.

Portanto, ainda que se conclua pela inexistência de uma ligação direta entre o registro de baixa da pessoa jurídica e a sujeição dos sócios pelo passivo tributário remanescente, ao final, o Poder Público, ainda assim, conta com meios para resguardar o retorno dos recursos públicos ao erário.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus; GOMES, Marcus Lívio; PEREIRA, Vítor Pimentel. A execução fiscal de dívida ativa não-tributária e a dissolução irregular da pessoa jurídica. **Nomos**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v. 35, n. 1, p. 255-274, jan./jun. 2015. Disponível em: <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/1785>. Acesso em: 21 jan. 2022.

---

<sup>32</sup> Interpretação inclusive em plena conformidade com o tratamento prioritário que merecem os créditos públicos, conforme exposto no primeiro tópico.

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1980. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm). Acesso em: 21 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 11.598, de 3 de dezembro de 2007**. Estabelece diretrizes e procedimentos para a simplificação e integração do processo de registro e legalização de empresários e de pessoas jurídicas, cria a Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios - REDESIM; [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2007. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11598.htm). Acesso em: 21 jan. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.371.128**. Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, j. 10 set. 2014, DJe 17 set. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). **REsp 1.591.419-DF**. Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 10/09/2016. No mesmo sentido, cite-se ainda os seguintes julgados: STJ. 1ª Turma. AgInt no REsp 1.737.621-SP, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 25 fev. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal da Justiça (2ª Turma). **REsp 1.777.861-SP**. Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 05/02/2019. STJ. 2ª Turma. REsp 1.741.006-SP, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 21 jun. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal da Justiça (2ª Turma). **REsp n. 1.752.264-SP**. Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 14 maio 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1ª Turma). **AgInt no REsp 1.737.677-MS**. Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 18 nov. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). **AgRg no AREsp 396.258/RS**. Rel. Ministra Assusete Magalhães, julgado em 25 ago. 2015.

BRASIL. **Lei complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014**. Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, e as Leis nos 5.889, de 8 de junho de 1973, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 9.099, de 26 de setembro de 1995, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 8.934, de 18 de novembro de 1994, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, e 8.666, de 21 de junho de 1993; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2014. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp147.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp147.htm). Acesso em: 21 jan. 2022.

CHUCRI, Augusto Newton. Dos embargos à execução fiscal. *In: Execução Fiscal Aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal*. MELO FILHO, João Aurino (Coord.). 6. ed. Salvador: JusPODIVM, 2017. p. 421-558

COELHO, Flávia Palmeira de Moura. Parecer PGFN/CRJ/N. 618/2016. **Revista da PGFN**, Brasília: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, v. 9, n. 1, 2016. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/p618.pdf>. Acesso em: 21 jan. 2022.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

CRUZ, André Santa. **Manual de Direito Empresarial**: volume único. 11. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Juspodivm, 2021.

LOPES FILHO, Ronaldo Dias. **Responsabilidade de sócios e administradores no encerramento empresarial**. 2019. 87 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas - FGV/SP, São Paulo, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/33EdAnD>. Acesso em: 21 jan. 2022.

MELO, Lucas Fonseca. A Responsabilidade Tributária dos Sócios e a Lei Complementar 147/14. *In: ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL; SECRETARIA DE MICRO E PEQUENA EMPRESA DA PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA (Org.). O simples e a igualdade tributária: comentários à Lei Complementar n. 147/2014.* Brasília: OAB, Conselho Federal, 2014. p. 191-198.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012.


SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SEEFELDER, Cláudio; CAMPOS, Rogério. (Coord. geral). **Constituição e Código Tributário comentados**: sob a ótica da Fazenda Nacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial**: teoria geral e direito societário: volume 1. 8. ed., rev. e atual. São Paulo, SP: Atlas, 2017.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Responsabilização tributária pela extinção regular da empresa (LC 147/2014)**. Carta Forense, 2015. Disponível em: <https://web.archive.org/web/20171116182242/http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/responsabilizacao-tributaria--pela-extincao-regular-da-empresa--lc-1472014/15186>. Acesso em: 24 de out. de 2019.





# Cooperação fiscal internacional: compartilhamento de dados de interesse tributário e o dever de sigilo fiscal

---

## *International tax cooperation: sharing data of tax interest and the duty of fiscal confidentiality*

**Eduardo Muniz M. Cavalcanti**

*Advogado com duas décadas de formação jurídica.*

*Autor de mais de 800 (oitocentos) pareceres jurídicos em  
matéria tributária, financeira e orçamentária.*

*Procurador do Distrito Federal.*

*Mestre em Direito Público pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE).*

*Obteve o Diploma de Estudos Avançados na Universidade de Salamanca  
na Espanha, com período de investigação em Nápoles na Itália.*

*Professor de Direito em cursos de Graduação e Pós-Graduação.*

*Foi Procurador-Chefe da Procuradoria do Distrito Federal.*

*Foi Procurador da Fazenda Nacional (2007-2008) e Procurador do Estado  
de Minas Gerais (2005-2007) junto aos Tribunais Superiores em Brasília  
(Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça).*

*Possui livros e artigos publicados.*

**RESUMO:** Os elementos que marcam o cenário internacional de cooperação entre os Estados com finalidades tributárias, tais como as orientações da OCDE, ganham contornos mais claros e fortalecem a atuação brasileira com a definição do ordenamento jurídico brasileiro vigente a partir do relevante marco jurisprudencial decorrente da análise pelo Supremo Tribunal Federal da constitucionalidade da transmissão de dados pelas autoridades fiscais, conjugada com o dever de sigilo fiscal consagrado pela Constituição Federal.

**PALAVRAS-CHAVE:** Cooperação internacional. Compartilhamento de dados. Sigilo Fiscal.

**ABSTRACT:** The elements that mark the international scenario of cooperation between States for tax purposes, such as the OECD guidelines, gain clearer contours and strengthen Brazilian performance with the definition of the current Brazilian legal system based on the relevant jurisprudential framework resulting from the analysis by the Supreme Federal Court of the constitutionality of data transmission by tax authorities, combined with the duty of fiscal secrecy enshrined in the Federal Constitution.

**KEYWORDS:** International cooperation. Data sharing. Fiscal secrecy.

## 1. Introdução

A cooperação fiscal internacional é uma via de estudo do direito internacional atrelado às relações de cooperação entre os países inseridos na órbita do direito fiscal-tributário por meio da qual os países têm buscado modelos econômicos que permitam um maior nível de integração a partir da circulação de mercadorias e da uniformização do tratamento direcionado à operacionalização do fluxo de capital.

A integração econômica foi a chave para o desenvolvimento, fazendo com que os países se aproximem um dos outros com o objetivo de fortalecerem suas economias pela união de esforços na escala de produtividade, formando os blocos econômicos.

É certo que a crítica sociológica a esse fenômeno não é pauta do trabalho, mas, para muitos, essa migração para um sistema integrado economicamente, denominado globalização, é nada mais que uma forma moderna e sutil de chamar a colonização dos países desenvolvidos sobre os mais carentes.

De todo modo, esse processo desencadeia várias consequências no mundo jurídico, em especial, nos sistemas tributários dos países envolvidos, pois não poderá haver a total integração na esfera econômica sem uma modelagem fiscal entre eles, o que parte de um estudo das compatibilidades e diferenças entre cada um dos sistemas fiscais.

Essa harmonização fiscal é desenhada pelos doutrinadores como um processo necessário para a integração econômica (TÔRRES, 2001, p. 696). É uma mudança de paradigma, pois, a partir dessa nova conjectura, qualquer alteração fiscal interna pode, em certa medida, afetar países com os quais tenham relações econômicas internacionais.

Além disso, é preciso dizer que os Estados não querem perder a competência tributária decorrente de sua soberania nacional, ao passo

que enfrentam uma selvagem concorrência internacional, em que certos países imprimem uma política fiscal de incentivos e benefícios fiscais brutalmente desleais, os chamados paraísos fiscais.

Por isso, surge a necessidade de se pensar na cooperação fiscal internacional como forma de neutralizar, ou ao menos tornar mínimo, esse fenômeno, a partir de instrumentos internos e externos que assegurem uma concorrência econômica fundamentada em modelos que não contenham margem para uma concorrência fiscal danosa.

Nesse cenário, surgiu a Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico – OCDE com o objetivo de instaurar um modelo de política tributária conjunta por parte dos países-membros e não-membros, sem a intenção de preservar apenas o bloco dos seus integrantes, mas, sobretudo, de afastar as práticas extremas, fora da normalidade tributária, agressivamente adotadas com a intenção de atrair investimentos de capital e indústria, trazendo prejuízos aos demais países.

No Brasil, mais recentemente, o Supremo Tribunal Federal fincou relevantes premissas quanto à garantia constitucional ao sigilo fiscal em contraponto ao interesse público na persecução dos créditos tributários e, ainda mais especificamente, quanto à intervenção do Poder Judiciário no fluxo dos dados privados entre autoridades estatais.

O presente estudo, materializado no formato de artigo, tem o objetivo de traçar as balizas normativas para o intercâmbio de informações fiscais entre Estados como mecanismo contra a fraude fiscal, partindo da noção de cooperação no direito internacional à luz do ordenamento jurídico nacional, para, ao final, ponderar a perspectiva sob as problemáticas decorrentes desse fenômeno.

## **2. Noção de Cooperação no Direito Internacional**

A cooperação internacional entre os Estados ganhou contornos mais significativos após o fim da segunda grande guerra mundial quando a Europa estava devastada pelos efeitos nefastos do conflito.

O Plano Marshall marcou o início da cooperação para o soerguimento dos Estados com um plano de desenvolvimento para Europa e Estados Unidos da América (EUA), por meio de atividades coordenadas para fluxos monetários e, principalmente, da criação de instituições que pudessem oferecer condições propícias de execução. Foi nesse contexto, que surgiu a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), coordenando uma política estatal diferenciada, especialmente, com a intervenção do Estado no mercado.

Além do propósito de fomentar a injeção de capital nos países europeus, a economia em crescente ritmo de globalização necessitava de técnicas mais apropriadas para o efetivo intercâmbio de informações, especialmente em matéria tributária. A OCDE aproximou as administrações tributárias nos países europeus com a regulamentação do art. 26 do Modelo de Convênio, que estabeleceu a troca de informações em matéria fiscal, a partir de acordos bilaterais ou multilaterais de intercâmbios de informações tributárias, assim como um Conselho da Europa/OCDE sobre assistência administrativa mútua em matéria de tributos (CRUZ AMORÓS, 2005, p. 182-183, tradução nossa).

Outras importantes instituições já foram idealizadas para fomentar esse início das atividades de cooperação internacional. Embora voltadas para um plano estritamente técnico, foram criadas na conferência de *Bretton Woods*, em julho de 1944, o Banco para Reconstrução e Desenvolvimento (Banco Mundial) e o Fundo Monetário Internacional (FMI), esse com o propósito de contribuir para o comércio livre e fomentar a estabilidade cambial, enquanto aquele foi incumbido de fornecer créditos para a reconstrução e o desenvolvimento dos Estados.

Nesse momento da história, a ideia de autorregulação dos mercados foi cedendo espaço para uma necessidade de intervencionismo por meio de instituições sólidas com a implementação de regras ao “jogo econômico”, principalmente, instituições que pudessem, remediar tensões e conflitos entre os Estados.

A consequência da implementação dessa aproximação entre os Estados gerou a necessidade de se aperfeiçoar as técnicas de cooperação, principalmente, a partir da definição de instrumentos adequados para ajuda financeira, formação de quadro de pessoal capacitado, investimento em tecnologia, dentre outros mecanismos que contribuíssem para a operacionalização da assistência mútua.

Essa cooperação passou a se dar nas mais variadas modalidades: financeira, técnica, científica, tecnológica etc. Surgem um formato de inter-relacionamento multilateral ou plurilateral, para além dos meros acordos bilaterais de ajuda recíproca, que evidencia apenas determinados segmentos específicos de cada um, e que ganha um caráter mais horizontal.

Nesse panorama pós-guerra firmou-se o que Díez de Velasco chamou de “*clima de cooperación internacional*”, ou seja, introduziu-se uma verdadeira revolução no âmbito da colaboração internacional com a consequente criação de organismos propícios ao desenvolvimento e estreitamento das relações entre os países (DÍEZ, 1963 *apud* GARZÓN CLARIANA, 1976, p. 51).

A literatura jurídica identifica a cooperação fiscal internacional como: ação coordenada de dois ou vários Estados com o objetivo de alcançar resultados almejados, sobressaindo, dessa noção, a concorrência de três elementos: a) pluralidade de sujeitos cooperantes; b) uma atividade; e c) objetivos determinados.

## 2.1. Soberania *versus* cooperação

O desenvolvimento da cooperação internacional faz suscitar a tensão entre essa atividade e a soberania dos Estados, na medida em que os laços de colaboração se estreitam, os países acabam por ceder espaços de sua liberdade para alcançar objetivos comuns entre as nações cooperantes.

O limite imposto pela soberania está na ideia de que os Estados podem aceitar ou repudiar livremente as propostas de cooperação que sejam convocados a participar. É inegável, contudo, que há situações extremas em que o exercício dessa liberdade é muitas vezes afetado por condicionantes que, em determinadas situações, podem aproximar-se do estado de necessidade, como nos casos de países devastados por uma guerra ou uma catástrofe natural, ou, ainda, pode-se dizer, nos casos em que o país é subdesenvolvido, com marcante vulnerabilidade a exigências de países no extremo oposto do desenvolvimento. A dependência econômica, portanto, é uma das situações em que a soberania não é exercida no ideal desejado (DÍEZ, 1963 *apud* GARZÓN CLARIANA, 1976, p. 55).

É imprescindível aferir em um acordo se a liberdade está sendo exercida nos parâmetros desejados, ou seja, em circunstâncias de normalidade social ou econômica, pois, caso contrário, a validade da relação jurídica de cooperação torna-se desprovida de um pressuposto necessário, qual seja, a manifestação de vontade material (liberdade). Por isso, cooperação e soberania são conceitos complementares e não propriamente antagônicos, estando ausente a independência de um Estado, não se está diante de cooperação, mas, sim, de dominação.

Na prática, todavia, o cenário internacional apresenta um distanciamento do mundo idealizado pela doutrina, haja vista constatar-se, não raras vezes, uma completa desigualdade entre os Estados cooperantes, tendo sido sustentado, por muitos doutrinadores, que a realidade distorce a ficção doutrinária para destacar uma antinomia, em que se afigura uma nítida contradição entre os termos cooperação e soberania, conhecida como *cooperación desigual*. Trata-se de acentuar que a

desigualdade de fato provoca uma cooperação simulada. (GARZÓN CLARIANA, 1976, p. 55-56).

A cooperação paritária é alcançada quando os Estados cooperantes estão em um nível avançado do estágio desenvolvimentista, seja social, econômico, político, e cultural, o que não reflete, simplesmente, uma flexibilização da soberania de cada um desses países, mas, em verdade, estar-se-ia tratando de um fenômeno de divisibilidade da soberania sem, contudo, afetá-la.

Importante mencionar que a igualdade na cooperação internacional deve ser realçada, em regra, no plano da formação dos acordos ou tratados internacionais de cooperação, ou seja, no plano da liberdade de adesão, sendo possível, por conseguinte, que, na operacionalização da integração entre os países, um venha a ceder mais que outro, dando substrato material para a efetiva concretização da referida colaboração.

Admite-se essa situação como cooperação internacional isonômica desde que não haja desvirtuamento concreto, em que um dos países venha a abdicar mais que o(s) outro(s). Por isso, é importante conferir um sistema de votos ou vetos nas decisões a serem tomadas de forma que todos os Estados, efetivamente, tenham esses direitos-deveres, assegurando-se participação nos órgãos mais importantes do pacto firmado, não necessariamente em todos, mas nos principais.

A declaração de direitos e deveres dos Estados aprovada pela União jurídica internacional de 1919 dizia que:

A igualdade de direito implica uma cooperação igual na regulamentação dos interesses da comunidade internacional, sem que confira necessariamente uma participação igual na constituição e no funcionamento dos órgãos dispostos para a gestão desses interesses”<sup>1</sup> (GARZÓN CLARIANA, 1976, p. 58).

### **3. Intercâmbio de informações fiscais entre estados como mecanismo de medida contra a fraude fiscal**

#### **3.1. Fundamentação dogmática internacional**

Os países, como regra geral, admitem o intercâmbio internacional de informações fiscais desde que haja um convênio internacional que

---

<sup>1</sup> Tradução livre do texto: “la igualdad de Derecho implica una cooperación igual en la reglamentación de los intereses de la comunidad internacional, sin que confiera necesariamente una participación igual en la constitución y en el funcionamiento de los órganos dispostos para la gestión de esos intereses”.

contemple a modalidade de assistência administrativa mútua. Isso se deve ao fato de que, tradicionalmente, os Estados obrigam-se entre si a partir dos mecanismos jurídicos de tratados ou acordos internacionais.

Essa prática tem sido reiteradamente afirmada por meio dos tratados internacionais, pois, com esse instrumento jurídico, bilateral ou multilateral, os países podem, com maior nível de interferência e discussão, impor limites (direitos e deveres), assim como amoldam as normas dispostas nos referidos acordos conforme suas conveniências administrativas. Os convênios internacionais não deixam de ser amparos legais, contudo, mais genéricos e abstratos, que subministram juridicamente a troca de informações fiscais entre países.

A troca de informações fiscais é considerada uma exceção ao sistema, justamente, por configurar uma suposta fragilidade ao sigilo fiscal (segredo tributário), somente ocorrendo em situações na qual o Estado receptor dos dados fiscais assegure garantias em face do uso das mencionadas informações, garantias essas equivalentes às existentes no Estado transmissor, de maneira que o intercâmbio de informações não pressupõe uma perda da confidencialidade dos dados fiscais transmitidos, mas, tão-somente, uma flexibilização ao sigilo fiscal interno do Estado (CARRERO *apud* SERRANO ANTÓN, 2007, p. 1170).

Essa exigência de que o Estado requerente deve manter os mesmos parâmetros de sigilo exigidos pelo país transmissor teve forte influência em razão da decisão proferida pela Comissão Europeia de Direitos Humanos, em 27 de novembro de 1996, que considerou a não violação aos direitos assegurados pelo Convênio Europeu de Direito Humanos (direito a vida privada) quando as autoridades de um Estado-membro da União Europeia (Alemanha) transmitiram espontaneamente informação com transcendência fiscal de um contribuinte para as autoridades fiscais de outro Estado-membro (Países Baixos), na medida em que esse intercâmbio se efetivou com base na *Directiva 77/799/CEE*<sup>2</sup>, tendo como objetivo principal a prevenção de evasão de divisas, desde que resguardando o que se convencionou chamar de “cláusula de confidencialidade”.

No contexto internacional, visualiza-se como fundamentação dogmática para a troca de informações fiscais entre estados-membros, além dos convênios firmados para evitar a dupla tributação, as

<sup>2</sup> Nos termos da presente *directiva*, as autoridades competentes dos Estados-Membros trocarão todas as informações que lhes permitam o estabelecimento correto dos impostos sobre o rendimento e o património, bem como todas as informações relativas ao estabelecimento dos impostos indiretos.

regulamentações específicas sobre a troca de informações fiscais entre Estados no marco internacional como o Convênio Multilateral do Conselho da Europa (OCDE) de 1988<sup>3</sup> e, também, a *Directiva 77/799/CEE*, além da principal fonte jurídica a sustentar o intercâmbio de informações fiscais: o art. 26 do Modelo de Convênio da OCDE, atual paradigma dogmático que tem por objetivo central afastar a dupla tributação.

O mencionado dispositivo evidencia a preocupação em manter o segredo tributário como pressuposto para o intercâmbio de informações fiscais, fazendo-se respeitar na atividade operacional da troca de informações fiscais o que a doutrina denomina de cláusula de confidencialidade.

Toda essa regulamentação não pode descuidar dos fundamentos constitucionais que subministram o sigilo fiscal, essencialmente, vinculados à noção de intimidade e segredo profissional.

É possível, ainda, que situações pontuais possam desencadear um aparente conflito entre normas que incidirão para efetiva troca de informações fiscais, por exemplo, convênio para evitar a dupla tributação e um tratado internacional. Nesses casos, alerta a doutrina para o princípio da máxima efetividade das normas que ofereçam maiores possibilidades de intercâmbio de informação fiscal. E se, ainda assim, ambas as normas alcancem igual objetivo na troca de informações fiscais? Qual deve preponderar?

Para José Manuel Calderón Carrero, haverá incidência da norma que resguarda maior proteção ao contribuinte quanto ao sigilo fiscal, destacando que: “*si ambas disposiciones permitieran la transmisión de los datos objeto de intercambio, a nuestro juicio, debería emplearse aquella cláusula que otorgara mayores garantías de secreto tributario en el Estado receptor de la información*” (CALDERÓN CARRERO, 2000, p. 1.173).

No Brasil, uma particularidade ganhou contornos jurídicos combativos, considerando que, outrora, houve intenso debate acerca do conflito entre tratados internacionais e a lei interna. No direito tributário, por sua vez, a discussão é amenizada pela leitura do art. 98 do Código Tributário Nacional (CTN): “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observadas pela que lhes sobrevenha”. (BRASIL, 1966).

Parte da doutrina, apoiada nas lições de Luciano Amaro, alcança a mesma conclusão de que os tratados ou acordos internacionais devem

---

<sup>3</sup> A ação conjunta da OCDE com o Conselho da Europa derivou o Convênio de 1988 da OCDE e o Conselho da Europa sobre assistência mútua em matéria tributária de 25 de janeiro de 1988.



preponderar frente às normas internas, não com base na literalidade do art. 98 do CTN, mas, sim, na ideia de que a norma especial prevalece sobre a norma geral (*lex specialis derogat legi generali*):

O conflito entre a lei interna e o tratado resolve-se, pois, a favor da norma especial (do tratado), que excepciona a norma geral (da lei interna), tornando-se indiferente que a norma interna seja anterior ou posterior ao tratado. Este prepondera em ambos os casos (abstráida a discussão sobre se ele é ou não superior à lei interna) porque traduz preceito especial, harmonizável com a norma geral (AMARO, 2005).

Essa consideração genérica de que o tratado internacional representa norma especial pode ser considerada como regra geral<sup>4</sup>.

### **3.2. Aspectos objetivo, subjetivo e temporal do intercâmbio de informações fiscais**

#### **3.2.1. Aspecto objetivo**

O aspecto objetivo do intercâmbio de informações fiscais está fundamentado na ideia, inicial, de que a troca de informações está restrita à aplicação do próprio convênio para evitar a bitributação e, conseqüentemente, atingindo apenas os tributos previstos no acordo, o que a doutrina chamou de cláusula restritiva do intercâmbio de informações, *minor clause of exchange of information* (OCDE, 2006).

A ampliação interpretativa das cláusulas dispositivas da troca de informações fiscais é uma decorrência da crescente internacionalização econômica, em que os países foram se integrando na busca de evitar fraudes tributárias no âmbito do comércio internacional.

O marco legal para essa interpretação ampliativa, favorecendo que os convênios tributários pudessem operacionalizar, com mais eficiência, a troca de informações fiscais foi o art. 26 do Modelo da OCDE, pois, segundo o referido dispositivo, as autoridades tributárias só estão obrigadas a transmitir a “informação necessária” para a aplicação do

<sup>4</sup> Cumpre anotar que o tratado internacional entrará no ordenamento jurídico brasileiro com *status* (qualidade) de lei ordinária, como regra geral. Mas se admite que o referido ingresso possa ostentar a envergadura equivalente à emenda constitucional quando versar sobre direitos humanos e for aprovado, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros. Cabe ao tratado, ainda, o *status* supralegal, quando tratar de direitos humanos e não for aprovado pelo *quorum* qualificado de três quintos.

Convênio para evitar a dupla tributação ou o direito interno relativo aos tributos abrangidos pelo convênio. Isso quer dizer que apenas as informações necessárias podem ser objeto de intercâmbio, como dados relativos a uma pessoa ou algum dado de fato, mas não se pode falar em troca de cópias autenticadas de documentos originais de caráter oficial, registros ou testemunhos.

Nesse contexto, é importante destacar que a interpretação ampliada ou restritiva do Convênio estará fundada no Modelo de OCDE no qual se basearam os Estados que integram o convênio bilateral ou multilateral.

Essa limitação objetiva é acompanhada da real necessidade para o Estado requerente, ou seja, devendo-se demonstrar o interesse fiscal acerca do pedido realizado, assim como a impossibilidade de aquisição dos referidos dados por outros meios devidamente legais.

Não se poderia deixar de afirmar que a limitação objetiva quanto à troca de informações fiscais abrange também a impossibilidade de requerimentos genéricos, em que não haja individualização dos dados requeridos, assim como das pessoas investigadas, do contrário, admitir-se-ia a investigação geral de pessoas, violando diversos preceitos consagrados pelo Direito Internacional, chamado pela doutrina de *expediciones de pesca* (OCDE, 2006).

O primeiro inciso do art. 26 do Modelo de Convênio da OCDE de 2005 abordou a matéria, sob o ângulo objetivo, no sentido de que a troca de informações fiscais deva se dar em relação à transcendência tributária, ou seja, quando os dados sejam relevantes para o Estado requerente. Isso fez com que a interpretação dada ao referido dispositivo aproximasse, cada vez mais, do modelo de Convênio elaborado pelos Estados Unidos da América, em que se permite o intercâmbio de informações fiscais em relação a todos os tributos integrantes do sistema tributário dos Estados signatários do acordo.

#### Artigo 26 do Modelo de Convênio da OCDE de 2005<sup>5</sup>

1. As autoridades competentes dos Estados contratantes trocarão entre si a informação previsivelmente relevante para aplicar as disposições da Convenção ou para administrar ou por em vigor as leis internas dos Estados contratantes, das suas subdivisões políticas ou

---

<sup>5</sup> OCDE. OCDE, 2000/2005: Convenção Modelo. Disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/convencoes\\_evitar\\_dupla\\_tributacao/convencoes\\_tabelas\\_doctlib/Documents/CDT\\_Modelo\\_OCDE.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf). Acesso em: 12 fev. 2022.

autarquias locais, na medida em que a tributação nelas prevista não seja contrária à Convenção. A troca de informações não é restringida pelo disposto nos Artigos 1.º e 2.º.

Outro aspecto interessante, no tocante ao âmbito objetivo, diz respeito à impossibilidade da troca de informações fiscais quando se fizer necessário o intercâmbio para se cobrar um tributo contrário ao convênio, como nos casos de impostos discriminatórios ou de tributo que afronte diretamente o ajuste. No entanto, não se pode inviabilizar a troca de informações fiscais sustentando-se no argumento de que o intercâmbio dos dados gerará a dupla tributação, como no caso do preço de transferência.

### 3.2.2. *Aspecto subjetivo*

No âmbito subjetivo de aplicação do intercâmbio de informações tributárias, especialmente quanto a sua efetividade, faz-se imprescindível falar-se em sujeitos da relação que se opera na troca de dados. Têm-se o Estado requerente (solicitante) e o Estado requerido (solicitado), ambos signatários de um acordo bilateral ou multilateral.

As informações requeridas têm destinação relativa a uma pessoa física ou jurídica, que, segundo a interpretação ampliativa do acordo da OCDE, pode ser residente ou não residente no país requerido. Isso se deve, principalmente, para abranger pessoas que possuem residência em determinado Estado (terceiro), mas mantêm negócios nos países signatários do acordo.

A delimitação da autoridade competente para solicitar e transmitir informação fiscal vem definida no convênio bilateral ou multilateral, quando haverá cláusula específica prevendo quem são as pessoas que devem ser consideradas como autoridades competentes dos Estados signatários do acordo.

A solicitação decorrente de ordem judicial deve ocorrer segundo os ditames de instrumento específico com previsão na legislação interna<sup>6</sup>, no caso do Brasil, por meio da carta rogatória, ou seja, trata-se de meio processual adequado para a realização de diligências fora de uma determinada jurisdição, no caso, internacional. “Cartas ou

<sup>6</sup> Dispõe o art. 210 do Código de Processo Civil Brasileiro: “A carta rogatória obedecerá, quanto à sua admissibilidade e modo de seu cumprimento, ao disposto na convenção internacional; à falta desta, será remetida à autoridade judiciária estrangeira, por via diplomática, depois de traduzida para a língua do país em que há de praticar-se o ato”.

comissões rogatórias são solicitações de um Tribunal estrangeiro para que a justiça nacional coopere na realização de certos atos que interessem àquelas justíças, tais como citações, depoimentos, exames e outras diligências” (CASELLA; ARAÚJO, 1998, p. 240).

No entanto, se houver hipóteses específicas quanto ao cumprimento de ordens judiciais em tratados ou acordos internacionais, o entendimento sedimentado pelo Supremo Tribunal Federal (Brasil) é de que devem ser respeitados ditos acordos em que o país tenha sido signatário, pois manteve compromisso específico de cooperação mediante tratado, convenção ou acordo<sup>7</sup>.

O Brasil firmou, além de convenções e tratados com diversos países, acordos bilaterais específicos que estabelecem normas para a cooperação judicial, inclusive, transmissão e cumprimento de atos<sup>8</sup>.

### 3.2.3. Aspecto temporal

O âmbito temporal do intercâmbio de informações fiscais está marcado pela seguinte controvérsia: a troca de informações tributárias deverá se dar em relação a fatos futuros ou poderá alcançar fatos pretéritos à vigência do convênio?

A questão que se apresenta tem enorme utilidade prática, pois são vários os questionamentos acerca de intercâmbios de informações fiscais anteriores a entrada em vigor do convênio (CDI), os denominados intercâmbios retroativos, prática costumeiramente operacionalizada pelos convênios firmados pelos EUA.

A controvérsia adquire maior nível de problemática quando se levar em consideração, quanto à retroatividade do convênio, que o fato gerador do tributo pode ocorrer antes da vigência do convênio, enquanto o tributo seja devido apenas posteriormente à referida vigência.

Enfim, tem-se como princípio geral do direito internacional o da não-retroatividade dos atos normativos. A Convenção de Viena, em seu art. 28, dispõe que:

A não ser que uma intenção diferente se evidencie do tratado, ou seja, estabelecida de outra forma, suas disposições não obrigam

---

<sup>7</sup> Carta Rogatória n.º 10.484, Relator Min. Maurício Corrêa, j.15.10.2003, Tribunal Pleno, DJ: 23.10.2003.

<sup>8</sup> Acordo de Cooperação Judiciária com o Governo da República da Argentina – Decreto 1.560/1995; Acordo de Cooperação Judiciária com o Governo da República Oriental do Uruguai – Decreto 1.850/1996; Tratado de Cooperação Judiciária com a República Italiana – Decreto 1476/1995; Acordo de Cooperação com a República Francesa – Decreto 3.598/2000.

uma parte em relação a um ato ou fato anterior ou a uma situação que deixou de existir antes da entrada em vigor do tratado, em relação a essa parte. (BRASIL, 2009).

Por outro lado, suscita-se o princípio universal do *tempus regit actum*, em que os atos são regidos pela lei vigente ao tempo em que foi produzido. Essa questão está longe de ser solucionada. No entanto, é de se destacar, por analogia, o entendimento geral perfilhado pela doutrina e jurisprudência, quando não se trata de exação tributária, pode-se pensar na retroatividade de seus efeitos, ressalvando, não obstante, a prescrição determinada pelo convênio.

O Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, ao comentar o art. 26 (citado), entendeu que deve haver efeitos retroativos nos intercâmbios de informações tributárias. Como dito linhas acima, importante mencionar a prescrição que, a seu turno, é considerada como a inércia pelo titular, e fator extintivo de um direito ou uma potestade.

Os ordenamentos jurídicos dos mais diferentes países estabelecem um prazo de prescrição do poder-dever da Fazenda Pública que, como regra, estabelecem seu início a partir do dia em que o direito poderia ter sido exercido, como no caso da *Ley General Tributaria* Espanhola – art. 40-1º e, no caso do Brasil, do art. 174 do CTN.

Em não sendo prevista prescrição específica para o Convênio, entende-se como lapso prescricional regra estabelecida pelo país requerido, sendo relevante destacar que o requerimento para apresentar informações tributárias é causa interruptiva do prazo, doutrina de Tulio Rosembuj (ROSEMBUJ, 2004, p. 102).

José Manuel Calderón Carrero destaca uma questão interessante, porém, com a qual não concordamos, a de que o Estado requerido poderá fornecer ao requerente informações já constantes em seus arquivos (banco de dados), mesmo que configurada a prescrição em tese (CALDERÓN CARRERO, p. 1.203). Outra questão levantada pelo autor é que alguns convênios estabelecem, expressamente, que as regras de prescrição do Estado requerido não impedem o intercâmbio de informações fiscais.

### **3.3. Procedimento operacional do intercâmbio de informações tributárias sob fundamento do art. 26 da MCOCDE**

O multicitado art. 26 do Modelo de Convênio delimita a operatividade das cláusulas de troca de informações tributárias, pois determina

quem está autorizado a pedir a informação tributária, que tipo de dados pode ser solicitados e, ainda, sobre quem pode recair a informação fiscal.

Assim se processa, em regra, o intercâmbio fiscal internacional:

- Solicitação das informações fiscais pela autoridade competente;
- Fornecimento das informações necessárias/relevantes para que se faça aplicar:
  - as disposições previstas no convênio;
  - as disposições previstas no Direito interno dos Estados contratantes;
  - informações relacionadas aos tributos de qualquer espécie existentes nos Estados contratantes, incluindo, suas subdivisões autônomas locais;
- O tributo exigido não pode ser contrário ao convênio;
- a informação obtida deve ser resguardada sob o preceito do sigilo de dados;
  - de acordo com as regras previstas na legislação interna do país requerente;
  - devendo ser comunicadas as informações apenas as pessoas ou autoridades (incluindo os Tribunais e Órgãos Administrativos) competentes para a gestão ou arrecadação dos tributos compreendidos no convênio, dos procedimentos de declaração ou de execução relativos a esses tributos ou da resolução dos recursos relativos aos mesmos tributos;
  - as informações obtidas pelas pessoas enumeradas somente são utilizadas para fins fiscais;
  - a informação pode ser revelada nas audiências públicas dos Tribunais ou nas decisões proferidas pelos mesmos.

### **3.4. Limites à colaboração Fiscal Internacional**

Os limites da troca de informações fiscais encontram-se no tópico dois do citado art. 26 do Modelo da OCDE, *in verbis*:

Artigo 26 do Modelo de Convênio da OCDE de 2005<sup>9</sup>

2. Qualquer informações recebida, nos termos do parágrafo 1.º, por um Estado contratante, **será considerada secreta do mesmo modo que a informação obtida com base na legislação interna desse Estado e só poderá ser comunicada às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas da liquidação ou cobrança impostos referidos no primeiro período, ou dos procedimentos declarativos ou executivos relativos a estes impostos, ou da decisão de recursos referentes a estes impostos.** Essas pessoas ou autoridades **utilizarão as informações assim obtidas apenas para os fins referidos.** Essas informações podem ser reveladas em audiências públicas de tribunais ou em decisões judiciais.

O dispositivo indica três exigências concorrentes para se operacionalizar a troca de informações fiscais, quais sejam:

1. deve-se considerar secreta a informação obtida do país requerido do mesmo modo que a informação obtida com base na legislação interna do Estado requerente;
2. a comunicação das informações só poderá ocorrer às pessoas ou autoridades (incluindo tribunais e autoridades administrativas) encarregadas da liquidação ou cobrança de tributos, assim como de procedimentos declarativos ou executivos relativos a esses tributos, ou da decisão de recursos referentes a esses tributos;
3. as informações obtidas deverão servir apenas para os fins referidos no inciso anterior.

Parte da doutrina, com base na MCOCDE, entende que o cumprimento dos referidos condicionamentos nem sempre são obrigatórios, desde que a troca de informações ocorra de forma espontânea, quando se dará o que se chama de “*intercambios discricionales*” (OCDE, 2006), ou seja, quando o Estado requerido, embora sem preencher os requisitos estabelecidos pelo convênio, decide efetivar a transmissão de dados.

A nosso juízo, a troca espontânea de informações fiscais não pode se esquivar dos requisitos estabelecidos pelo Modelo da OCDE,

<sup>9</sup> OCDE. OCDE, 2000/2005: Convenção Modelo. Disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/convencoes\\_evitar\\_dupla\\_tributacao/convencoes\\_tabelas\\_doclib/Documents/CDT\\_Modelo\\_OCDE.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf). Acesso em: 12 fev. 2022. Grifo nosso.

pois as regras estabelecidas não possuem o condão de resguardar apenas o Estado requerido, mas, essencialmente, as pessoas (físicas e jurídicas) objeto da investigação.

A cláusula cinco do citado art. 26 do Modelo de Convênio da OCDE, introduzida em 2005, incorporou novo limite a troca de informações fiscais.

5. O disposto no número 3 não pode em caso algum ser interpretado no sentido de permitir que um Estado contratante se recuse a prestar informações apenas porque estas são detidas por uma instituição bancária, um outro estabelecimento financeiro, um mandatário ou por uma pessoa agindo na qualidade de agente ou fiduciário, ou porque essas informações são conexas com os direitos de propriedade de uma pessoa..

A referida cláusula estabelece que o Estado requerido não pode se escusar de fornecer informações fiscais com base no fato de os dados estarem em poder de terceiros (instituição bancária, estabelecimento financeiro, um mandatário ou agente fiduciário ou, ainda, estão relacionados a direitos de propriedade de uma pessoa).

A questão do sigilo fiscal será tratada mais adiante, não obstante, plantam-se ideias, a partir deste momento, acerca das pessoas ou autoridades encarregadas a terem por reveladas as informações objeto de intercâmbio (*círculo de confidencial*) e como serão usadas essas informações (*esfera de uso*) (OCDE, 2006).

O art. 26. 1 do MCOCDE contém o preceito do sigilo fiscal internacional ao determinar que toda informação recebida pelo Estado contratante será tratada como sigilosa da mesma forma que a informação obtida com base na legislação interna.

### ***3.5. Modalidades de intercâmbio de informações fiscais internacionais***

Segundo a doutrina de Tulio Rosembuj, há três modalidades típicas de atuação: a **informação por requerimento** (*la información a petición*), a **informação automática ou de rotina** (*la información automática o de rutina*) e a **informação espontânea** (*la información espontánea*) (ROSEMBUJ, 2004, p. 18, grifo nosso).

A **informação por requerimento** consiste na solicitação de informações relativas a pessoas ou operações específicas e concretas, referentes a documentos e investigações no curso ou registro oficial que



são necessários para o caso, identificadas pelo Estado e que não houve sucesso no procedimento investigativo no âmbito interno.

A **informação automática ou de rotina** se refere à troca de dados sem que haja demanda prévia e de utilidade relevante sobre a circulação de renda entre o Estado de origem e o Estado de destino. Na maioria dos casos, produz-se em massa e com sustentação em um plano prévio em que tenham ajustado as autoridades competentes dos Estados.

A **informação espontânea** significa que não houve solicitação prévia de um Estado, mas que o remetente reputou como relevante para o Estado adquirente e que pode, sobretudo, resultar em informações importantes a seu favor. Esse procedimento tem a característica de ser esporádico e não depende de um requerimento prévio.

A doutrina de José Manuel Calderón Carrero, da mesma forma, estabelece três formas de intercâmbio de informações fiscais, abrangidas pelo art. 26 do MCOCDE, sob denominações distintas, embora com o mesmo significado conceitual: **intercâmbio por prévio requerimento** (*intercambio rogado o previo requerimento*), **intercâmbio espontâneo** (*intercambio espontáneo*) e **intercâmbio automático** (*intercambio automático*) (CALDERÓN CARRERO, p. 1.185, grifo nosso).

O autor acima citado destaca, ainda, outra forma de intercâmbio de informações como as investigações fiscais simultâneas (*inspecciones fiscales simultáneas*) ou o deslocamento de autoridades fiscais para o território de outro Estado como forma de estreitar os laços cooperativos, principalmente, em face do novo modelo de globalização econômica.

É preciso dizer que o número de troca de informações fiscais entre os países só vem aumentando, demonstrando-se uma ampliação e cooperação ativista entre os Estados. É certo, todavia, que o maior volume ocorre em relação aos intercâmbios por prévio requerimento, até porque esse modelo resguarda-se diante de supostas alegações de insegurança jurídica.

### ***3.6. Intervenção do contribuinte (direito de participação) em face da troca de informações fiscais entre estados***

Em comentários feitos pelo Comitê Fiscal da OCDE, determinou-se que não se deve excluir a revelação da informação objeto de intercâmbio ao contribuinte afetado, ou ao seu representante legalmente habilitado ou às testemunhas que intervenham no processo judicial tributário.

Essa interpretação autêntica conferida pela OCDE permitiu assegurar o direito de participação do investigado (*derechos de participación*), ou seja, intervenção dos sujeitos passivos da obrigação tributária afetados por requerimento de informação, no sentido de assegurar direito de resposta.

À luz do ordenamento brasileiro, essa diretriz confere efetividade aos direitos ao contraditório e à ampla defesa assegurados no texto constitucional brasileiro.

Art. 5º (...)

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; (BRASIL, 1988).

A importância dessa intervenção do particular (obrigado tributário) no procedimento de requerimento de informações entre Estados cooperantes se deve, essencialmente, a dois fatores: evitar erros no intercâmbio de informações, assim como facilitar a informação de dados, permitindo ao contribuinte cooperar voluntariamente com as autoridades do Estado requerente (OCDE, 2006).

Um exemplo dessa sistemática pode ser extraído do Decreto n.º 76.975/1976 que incorporou o tratado estabelecido entre Brasil e Espanha para evitar a bitributação e combater a evasão fiscal, que prevê a participação do contribuinte investigado, na medida em que admite a reclamação no bojo do procedimento investigativo, muito embora, percebe-se que não há uma determinação prévia de notificação para que o contribuinte tenha conhecimento do início do procedimento informativo, o que revela uma tímida atuação do “direito de participação”<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Dentro do que denomina “procedimento amigável”, o art. 25 do Decreto nº 76.975/1976 estabelece:

1. Quando um residente de um Estado Contratante considerar que as medidas tomadas por um ou ambos os Estados Contratantes conduzam ou possam conduzir, em relação a si, a uma tributação em desacordo com a presente Convenção, poderá independentemente dos recursos previstos pelas legislações nacionais desses Estados. submeter o seu caso à apreciação da autoridade competente do Estado Contratante de que é residente.
2. Essa autoridade competente, se a reclamação se lhe afigurar justificada e não estiver em condições de lhe dar uma solução satisfatória, esforçar-se-á por resolver a questão através de acordo amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de evitar uma tributação em desacordo com a presente Convenção.
3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão por resolver, através de acordo amigável, as dificuldades ou dissipar as dúvidas que surgirem da interpretação ou da aplicação da presente Convenção. Poderão, também, consultar-se mutuamente com vistas a eliminar a dupla tributação nos casos não previstos na presente Convenção.
4. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão comunicar-se diretamente a fim de chegarem a acordo nos termos dos parágrafos anteriores. Se, para facilitar a realização desse acordo, tornar-se aconselhável realizar contatos pessoais, tais entendimentos poderão ser efetuados no âmbito de uma Comissão de representantes das autoridades competentes dos Estados Contratantes.

Notadamente, a oportunidade conferida ao contribuinte para atuação nesse processo não pode significar qualquer forma de obstaculizar a obtenção de dados pretendida, o que, na contramão do propósito da norma, comprometeria o andamento das investigações, assim como, admita-se que, em casos excepcionais, não se faça a devida cientificação do contribuinte, sempre com base na urgência que o caso venha a requerer.

Na prática, contudo, o estudo do direito comparado revela que a grande maioria dos países signatários de acordos para a evitar a bitributação não possuem nenhum tipo de intervenção ou audiência do sujeito passivo alvo do intercâmbio de informações fiscais (Id., 2000, p. 796).

Por fim, torna-se importante afirmar que o direito de participação, devidamente resguardado, importa em assegurar valor probatório mais fidedigno às informações prestadas pelo Estado requerido, pois, como visto, adquire real substrato na segurança jurídica e nos princípios do contraditório e da ampla defesa.

De certo, o valor probatório da informação intercambiada entre autoridades tributárias está diretamente ligada à existência de norma internacional que proteja os direitos assegurados ao contribuinte que são estabelecidos pela legislação interna do Estado requerido.

Quando, no entanto, a comunicação se dá sob o pálio do direito de defesa com o acesso do contribuinte a todos os dados objetos de intercâmbio, resguarda-se o preceito da igualdade de armas pela via do direito de participação (contraditório e ampla defesa) no procedimento investigativo, com o conseqüente devido processo legal, consagrando em maior amplitude as balizas do Estado Democrático de Direito.

#### **4. O Brasil na troca de informações fiscais: operatividade**

##### ***4.1. Fundamentação dogmática***

A troca de informações fiscais no Brasil está fundada, essencialmente, em dispositivos legais e constitucionais, assegurando que o país estabeleça, com os mais diversos países, convênios, acordos ou tratados, no sentido de admitir o fluxo de dados, principalmente, em face da nova roupagem internacional econômica, onde as fronteiras dos países foram aproximando-se no plano imaginário.

A Constituição Federal do Brasil, em princípio, idealizou, expressamente, que as administrações tributárias da União, dos Estados, do

Distrito Federal e dos Municípios atuarão de forma integrada em se tratando de compartilhamento de cadastros e de informações tributárias, na forma de lei ou convênio, nos termos da alteração constitucional pela Emenda Constitucional n.º 42 de 19 de dezembro de 2003.

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. (BRASIL, 2003).

Em julho de 2004, após encontro nacional de administradores tributários, houve a formulação de ações fiscais integradas com o objetivo de conferir maior possibilidade de intercâmbio de informações fiscais entre Estados, Municípios e Distrito Federal.<sup>11</sup>

A efetividade do dispositivo constitucional citado foi ganhando corpo após a aprovação de dois Protocolos de Cooperação Técnica, um objetivando a construção de um cadastro sincronizado que atendesse aos interesses das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, outro, de caráter geral, que viabilizasse o desenvolvimento de métodos e instrumentos que atendessem aos interesses das respectivas Administrações Tributárias.

O Código Tributário Nacional abordou especificamente a questão, em se tratando de intercâmbio internacional de informações fiscais, ao asseverar que a Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com

---

<sup>11</sup> Para atender o disposto Constitucional, foi realizado, em julho de 2004, Salvador, o I ENAT- Encontro Nacional de Administradores Tributários; Protocolo de Cooperação ENAT nº 1/2004 (I ENAT): "(...) simplificação e padronização de obrigações acessórias, agilização dos procedimentos de inscrição e alteração cadastral, menor necessidade de deslocamento, maior transparência no processo de inscrição e alteração cadastral, tratamento mais simples para as microempresas, tratamento uniforme aos contribuintes e melhor atendimento ao contribuinte". Os protocolos estão disponíveis, em sua integralidade, no site: <https://bit.ly/3Iz4R55>. Veja-se interessante artigo sobre o tema em: BRITTO, Demes. **Comentários acerca da legalidade do sistema público de escrituração digital**: SPED. Leandro&cia, 25 jun. 2009. Disponível em: <https://www.leandroecia.com.br/artigos/comentarios-acerca-da-legalidade-do-sistema-publico-de-escrituracao-digital-sped-2/>. Acesso em: 22 jan. 2022.

Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio.

Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

Do preceito infraconstitucional citado depreende-se, de sua literalidade, que compete a Fazenda Pública da União a troca de informações com Estados estrangeiros, o que pode estabelecer uma interpretação restritiva de que apenas a União, na representação da República Federativa da União, poderá celebrar tratados, acordos ou convênios com esse objetivo.

Nesse sentido, importante a regulamentação da questão, nos moldes como preconizado pelo art. 37, XXII (“*na forma da lei ou convênio*”), para se estabelecer a possibilidade de um Estado-membro, considerando que o Brasil é composto por unidades federativas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) requerer informações a um país estrangeiro.

Isso porque o Brasil foi estruturado pela Constituição Federal como um sistema federativo de governo, imprimindo autonomia às pessoas jurídicas de direito público interno, que, a nosso juízo, autoriza a pactuação de acordo, convênio ou tratado internacional que estabeleça a troca de informações tributárias.

## **5. O sigilo bancário em se tratando de intercâmbio de informações fiscais no âmbito internacional**

### ***5.1. A questão no direito internacional***

A questão do sigilo de dados fiscais, na troca de informações internacionais, é de extrema relevância e, por isso, neste momento, tecem-se breves considerações, despretensiosas quanto ao esgotamento da matéria, posto se tratar de um trabalho a parte, o qual

exigiria um aprofundamento teórico e prático, exclusivamente, dedicados ao tema.

A preocupação em torno ao sigilo de dados fiscais no âmbito internacional está plasmada nos princípios da intimidade pessoal e intimidade econômica dos contribuintes, neste último caso, relacionados ao sigilo empresarial dos obrigados tributários. A problemática adquire contornos ainda maiores porque cada país possui uma cultura legal acerca desse assunto. Alguns protegem em demasia, enquanto outros extrapolam os limites da intimidade e sequer conferem efetividade a esse preceito.

É por isso que, em muitos casos, as regras pertinentes ao sigilo fiscal internacional nascem dos próprios convênios estabelecidos entre os países para se evitar a bitributação e regular a questão da troca de informações tributárias. Trata-se de normas específicas acerca do convênio firmado, mas que, em caso de omissão, remeterá sua aplicação à legislação interna do país requerente.

Em regra, o Modelo da OCDE, no já tão explorado art. 26 pelo presente trabalho, estabelece, como ponto de partida, que a informação recebida por um Estado contratante será tratada como sigilosa da mesma forma que a informação obtida com base na legislação interna do país solicitante.

## *5.2 A questão no direito nacional*

A legislação brasileira acerca da obtenção de informações fiscais dispõe que as informações prestadas pelos contribuintes ou por terceiros ou, ainda, adquiridas mediante o procedimento de fiscalização não podem ser objeto de disposições legais que as limitem, no sentido de excluir a atuação da Administração Pública Fiscal no exercício das atividades de gestão, arrecadação e fiscalização dos tributos.

A Constituição Federal consagra no §1º do seu art. 145:

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

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988).

O Código Tributário Nacional assim determina nesse ponto:

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram. (BRASIL, 1966).

A questão, todavia, sofre limitações amparadas no preceito constitucional de proteção ao sigilo de dados (art. 5º, XII, da Constituição Federal), no caso, tributários, conforme doutrina ao interpretar o referido dispositivo:

É inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal. (BRASIL, 1988).

A hermenêutica do citado dispositivo constitucional não pode ser extrema no sentido de proibir-se a aquisição de informações fiscais, em muitos dos casos bancárias, por parte da Administração Pública Fiscal, responsável pela real aferição da capacidade contributiva dos contribuintes.

Nesse contexto, a Lei Complementar n.º 105/2001 veio estabelecer que o Poder Executivo poderá disciplinar os critérios para que as instituições financeiras informem à administração tributária as operações efetuadas pelos usuários, e assim o fez por meio de regulamentos, desde que seja resguardado o sigilo de dados bancários.

**Art. 5º O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.” (...)**

§ 2º As informações transferidas na forma do caput deste artigo restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados.

§ 3º Não se incluem entre as informações de que trata este artigo as operações financeiras efetuadas pelas administrações direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

§ 4º Recebidas as informações de que trata este artigo, se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos.

**§ 5º As informações a que refere este artigo serão conservadas sob sigilo fiscal, na forma da legislação em vigor. (BRASIL, 2001, grifo nosso).**

A legislação infraconstitucional brasileira, todavia, cuidou de tratar da questão do sigilo, que de acordo com o artigo 116, inciso VIII, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, o servidor público tem o dever de guardar sigilo sobre assuntos de sua atribuição. Em se tratando especificamente da Administração Pública Fiscal, o artigo 198 do Código Tributário Nacional dispõe que:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, para qualquer fim, por parte da Fazenda Pública ou de seus funcionários, de qualquer informação, obtida em razão do ofício, sobre a situação econômica ou financeira dos sujeitos passivos ou de terceiros e sobre a natureza e o estado dos seus negócios ou atividades.

Parágrafo único. Excetua-se do disposto neste artigo, unicamente, os casos previstos no artigo seguinte e os de requisição regular da autoridade judiciária no interesse da justiça (BRASIL, 1990).



As excepcionalidades a essa vedação estão contidas no artigo 199 do CTN, tais como requisições formuladas pela autoridade judiciária no interesse da justiça, por comissão parlamentar de inquérito (art. 58, § 3º, da Constituição Federal), ou pelo Ministério Público da União no exercício de suas atribuições conferidas pela Lei Complementar nº 75, de 20 de maio de 1993, art. 8º, § 2º.

A aplicação constitucional desses dispositivos foi delineada pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento conjunto das ADI nºs 2390, 2386, 2397 e 2859, quando firmado o entendimento de que a Lei Complementar nº 105/2001 e seus regulamentos consagram a manutenção do sigilo das informações fiscais obtidas com base nos seus comandos, tanto de responsabilidade do portador quanto do receptor, que devem resguardar a intimidade e a vida privada do contribuinte como valores constitucionais, de modo que a transmissão de dados não configure quebra de sigilo bancário ou fiscal.

A disponibilidade dessas informações, segundo o precedente, resulta da confluência entre os deveres do contribuinte (o dever fundamental de pagar tributos) e os deveres do Fisco (o dever de bem tributar e fiscalizar) à luz do ordenamento pátrio assim delineado pela Suprema Corte para esses fins:

A ordem constitucional instaurada em 1988 estabeleceu, dentre os objetivos da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais. Para tanto, a Carta foi generosa na previsão de direitos individuais, sociais, econômicos e culturais para o cidadão. Ocorre que, correlatos a esses direitos, existem também deveres, cujo atendimento é, também, condição *sine qua non* para a realização do projeto de sociedade esculpido na Carta Federal. Dentre esses deveres, consta o dever fundamental de pagar tributos, visto que são eles que, majoritariamente, financiam as ações estatais voltadas à concretização dos direitos do cidadão. Nesse quadro, é preciso que se adotem mecanismos efetivos de combate à sonegação fiscal, sendo o instrumento fiscalizatório instituído nos arts. 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/ 2001 de extrema significância nessa tarefa.

Entendeu-se que, no mesmo sentido das medidas voltadas a coibir a evasão fiscal, devem estar a atuações contra organizações criminosas, fraldes ao comércio exterior, concorrência desleal, corrupção e outros crimes, tal como a lavagem de dinheiro.

A Suprema Corte reconhece em um mesmo escopo os compromissos internacionais integrados pelo Brasil voltados à transparência e ao intercâmbio de informações financeiras para fins tributários e combate à movimentação de valores com origem ilegal, tais como aqueles firmados no âmbito do G20, do Fórum Global, do BRICS.

## **6. Os paraísos fiscais e a cooperação fiscal internacional**

A evasão fiscal como mecanismo fraudulento voltado para encobrir obrigações tributárias em um território considerado de alta tributação, deslocando as atividades fiscais para um território de baixa ou nula carga tributária, dá ensejo à formação dos conhecidos paraísos fiscais.

A OCDE determina dois tipos de países que adotam práticas concorrenciais danosas, em prejuízo da comunidade internacional: os paraísos fiscais e os países que adotam regimes tributários favorecidos.

Os paraísos fiscais são países ou territórios soberanos que imprimem um sistema tributário interno de baixa tributação, com redução drástica de tributos, assim como liberam o livre fluxo de capital para atrair a constituição de empresas. São estados ou regiões autônomas onde a lei facilita a aplicação de capitais, oferecendo uma espécie de *dumping* fiscal.

Na prática, ocorre a facilitação para aplicação dos que são de origem desconhecida, protegendo a identidade dos proprietários desse dinheiro ao resguardarem o sigilo bancário absoluto. São territórios marcados por grandes facilidades na atribuição de licenças para a abertura de empresas, além de os tributos serem baixos ou inexistentes. São geralmente avessos à aplicação das normas de direito internacional que tentam controlar o fenômeno da lavagem de dinheiro.

Um exemplo de paraíso fiscal conhecido, principalmente para os países europeus, é o Principado de Andorra, não exige imposto sobre a renda das pessoas físicas ou jurídicas; não há imposto sobre sucessão nem sobre as transmissões patrimoniais. Para não dizer que tem tributação nula, o Principado somente arrecada uma pequena taxa anual sobre o patrimônio pessoal e mantém ingressos públicos a partir dos tributos indiretos, facilitando aqueles que não residem no Estado e também as pessoas jurídicas (CEPERO, 2005, p. 91-92).

Em 2015, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico da OCDE aprovou um pacote de medidas para forçar empresas transnacionais a declararem lucros onde exercem atividades

econômica e rendimentos por estimar que entre 4% e 10% do lucro global das empresas são transferidos para paraísos fiscais não seja tributado adequadamente, o que atinge a casa dos US\$ 240 bilhões (duzentos e quarenta bilhões de dólares) de arrecadação frustrada<sup>12</sup>.

A Lei Federal n.º 11.727/2008, que alterou a Lei n.º 9.430/1996, adotou como critério para a qualificação de um país como paraíso fiscal as seguintes regras:

Art. 23. A Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescida dos seguintes arts. 24-A e 24-B:

Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior.

Parágrafo único. Para efeitos deste artigo, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que:

I – não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento);

II – conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente:

a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

III – não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território;

IV – não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas. (BRASIL, 2008).

A Receita Federal Brasileira, regulamentando a questão, considera como paraísos fiscais países ou dependências que tributam a renda com alíquota inferior a 20% (vinte por cento). O Brasil também classifica como “paraísos fiscais” (tecnicamente, país com tributação

<sup>12</sup> CINTRA, Marcos Antonio de Macedo. Como funcionam os paraísos fiscais. *Revista de informações e debates do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada*, v. 12, n. 86, 28 mar. 2016. Disponível em: <https://bit.ly/3uHUdoQ>. Acesso em: 12 fev. 2022.

favorecida) os países cuja legislação permite manter em sigilo sobre a composição societária das empresas<sup>13</sup>.

A configuração de um paraíso fiscal pode ser detectada pelas seguintes características, conforme as palavras de João Francisco Bianco (BIANCO, 2007, p. 18):

- a) quase ausência de tributação sobre os rendimentos auferidos e sobre o capital investido;
- b) a garantia legal de manutenção das atividades do investidor em absoluto sigilo;
- c) a ausência de mecanismos institucionais que permitam a troca de informações fiscais com as autoridades governamentais de outros países; e
- d) a falta de uma legislação que vede a constituição meramente formal de pessoas jurídicas, sem uma efetiva atividade empresarial.

<sup>13</sup> A Receita Federal do Brasil, assim como os demais países, possui uma lista negra de países considerados como paraísos fiscais (Instrução Normativa SRF nº 1.037, de 04 de junho de 2010: "Art. 1º Para efeitos do disposto nesta Instrução Normativa, consideram-se países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% (vinte por cento) ou, ainda, cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade, as seguintes jurisdições: I - Andorra; II - Anguilla; III - Antígua e Barbuda; ~~IV - Antilhas Holandesas;~~ (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) V - Aruba; VI - Ilhas Ascensão; VII - Comunidade das Bahamas; VIII - Bahrein; IX - Barbados; X - Belize; XI - Ilhas Bermudas; XII - Brunei; XIII - Campione D' Italia; XIV - Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark); XV - Ilhas Cayman; XVI - Chipre; ~~XVII - Cingapura;~~ (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) XVIII - Ilhas Cook; ~~XIX - República da Costa Rica;~~ (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) XX - Djibouti; XXI - Dominica; XXII - Emirados Árabes Unidos; XXIII - Gibraltar; XXIV - Granada; XXV - Hong Kong; XXVI - Kiribati; XXVII - Lebuán; XXVIII - Líbano; XXIX - Libéria; XXX - Liechtenstein; XXXI - Macau; ~~XXXII - Ilha da Madeira;~~ (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1773, de 21 de dezembro de 2017) XXXIII - Maldivas; XXXIV - Ilha de Man; XXXV - Ilhas Marshall; XXXVI - Ilhas Maurício; XXXVII - Mônaco; XXXVIII - Ilhas Montserrat; XXXIX - Nauru; XL - Ilha Niue; XLI - Ilha Norfolk; XLII - Panamá; XLIII - Ilha Pitcairn; XLIV - Polinésia Francesa; XLV - Ilha Queshm; XLVI - Samoa Americana; XLVII - Samoa Ocidental; ~~XLVIII - San Marino;~~ (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1896, de 27 de junho de 2019) XLIX - Ilhas de Santa Helena; L - Santa Lúcia; LI - Federação de São Cristóvão e Nevis; LII - Ilha de São Pedro e Miguelão; LIII - São Vicente e Granadinas; LIV - Seychelles; LV - Ilhas Solomon; ~~LVI - St. Kitts e Nevis;~~ (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) LVII - Suazilândia; ~~LVIII - Suíça;~~ (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1474, de 18 de junho de 2014) LIX - Sultanato de Omã; LX - Tonga; LXI - Tristão da Cunha; LXII - Ilhas Turks e Caicos; LXIII - Vanuatu; LXIV - Ilhas Virgens Americanas; LXV - Ilhas Virgens Britânicas; LXVI - Curaçao; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) LXVII - São Martinho; (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) LXVIII - Irlanda. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1658, de 13 de setembro de 2016)

A troca de informações fiscais entre países estrangeiros torna-se um instrumento importante para coibir a formação de paraísos fiscais.

É no âmbito bilateral que se insere a troca de informações fiscais entre países estrangeiros como instrumento para o combate dos paraísos fiscais, com a consequente formação de tratados contra a dupla tributação, intensificando a troca de informações fiscais sobre contribuintes que possuem operações com países considerados como paraísos fiscais, assim como a inclusão nos acordos a vedação ao gozo de benefícios fiscais quando os contribuintes possam estar se beneficiando de medidas que constituam concorrência fiscal danosa e a fiscalização conjunta das operações internacionais (BIANCO, 2007, p. 19).

Com a intensificação dos mecanismos para o combate de medidas fraudulentas, os paraísos fiscais, pouco a pouco, vão cedendo a pressões dos demais países sob a ameaça de sanções severas, em princípio, fazendo concessões como a flexibilização do sigilo bancário e fiscal, em que recentemente a Suíça, conforme noticiários, acenou para a possibilidade de cooperar no compartilhamento com outros países de informações sobre correntistas, mas considerando caso a caso e não automaticamente como muitos países defendem.

Nesse contexto, a cooperação fiscal internacional mostra-se como uma das principais medidas contra os paraísos fiscais.

## **7. Conclusão**

A troca de informações fiscais vem ganhando, cada vez mais, um aprofundamento teórico a partir de um contexto fático desenvolvido pela integração econômica entre os países. Trata-se, em verdade, de uma necessidade premente de construir uma legislação fiscal uniforme no sentido de facilitar e acompanhar a crescente aceleração internacional dos mercados.

Nesse panorama, ganha relevo o estudo de diversos institutos, como o direito ao sigilo fiscal, o direito de participação (contraditório e ampla defesa), assim como os paraísos fiscais como forma de se estabelecer critérios que coadunem com os interesses dos países envolvidos, respeitando seus cidadãos, ao tempo em que inibam as condutas fraudulentas que prejudiquem os mercados.

Por isso a relevância da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal para traçar diretrizes internas de atuação das autoridades brasileiras em conjugação com as normas de direito internacional.

Este artigo tem o objetivo de estabelecer, com caráter geral, as principais questões que se acerbam à cooperação fiscal internacional, essencialmente, destacando que a cláusula de intercâmbio de informações fiscais possui dupla finalidade, já que constitui um instrumento que permite as administrações fiscais dos Estados prevenir-se e combaterem a evasão fiscal internacional sem comprometer o dever de sigilo e os pilares do Estado Democrático de Direito, em prol da harmonização da operatividade do intercâmbio de informações tributárias com a observância dos direitos e deveres dos envolvidos, o que assegura um tratamento fiscal adequado.

É nesse sentido que se destaca a importância do intercâmbio de informações entre as Administrações tributárias dos países, considerando a aceleração e o encurtamento das fronteiras negociais, mas, sobretudo, assim deve ser feito, sem prejuízo dos direitos fundamentais dos sujeitos afetados na troca de informações fiscais.

Deve-se ressaltar o avanço normativo em matéria de intercâmbio internacional de informações com o objetivo de combater a fraude fiscal, considerando, sobretudo, o enfrentamento recente da questão no âmbito interno, o que permite, de um lado, a cooperação cada vez maior dos Estados e de suas instituições técnicas e, de outro, o fortalecimento da integração fiscal. Não é produtivo um modelo legislativo formalmente perfeito sem que, na prática, exista uma política convencional de incentivo e expansão da cooperação internacional, pois se um dos países deixa de contribuir, o conteúdo da norma se torna ineficiente.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed., rev. e atual., São Paulo: Saraiva, 2005.

BRASIL. [Constituição (1988)] **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República., 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 22 jan. 2022.

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, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <https://bit.ly/34KPqbC>. Acesso em: 22 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990.** Dispõe sobre o regime jurídico dos servidores públicos civis da União, das autarquias e das fundações públicas federais. Brasília, DF: Presidência da República, 1990. Disponível em: <https://bit.ly/36k0rkG>. Acesso em: 22 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.** Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins na [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2008. Disponível em: <https://bit.ly/3rKk6RD>. Acesso em: 22 jan. 2022.

BRASIL. **Lei complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001.** Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp105.htm). Acesso em: 22 jan. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 76.975, de 2 de janeiro de 1975.** Promulga a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Espanha Promulgação. Brasília, DF: Presidência da República, 1975. Disponível em: <https://bit.ly/33Y7371>. Acesso em: 22 jan. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 7.030, de 14 de dezembro de 2009.** Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66. Brasília, DF: Presidência da República, 2009. Disponível em: <https://bit.ly/3HZ1m7X>. Acesso em: 22 jan. 2022.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm). Acesso em: 22 jan. 2022.

RECEITA FAZENDA. **Protocolo 02/2004:** cooperação práticas. Disponível em: <https://bit.ly/3Iz4R55>. Acesso em: 22 jan. 2022.

CRUZ AMORÓS, Miguel. El intercambio de información y el fraude fiscal. **ICE, Revista de Economía**, v. 1, n. 825, 2005. Disponível em: <https://bit.ly/3GKDt2D>. Acesso em: 22 jan. 2022.

SERRANO ANTÓN, Fernando. **Fiscalidad Internacional**. 3. ed. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2007.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel. El intercambio de información entre administraciones tributarias como mecanismo de control del fraude fiscal internacional. **Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Publica**, Edersa: Madrid, octubre-diciembre, 2000.

CASELLA, Paulo Borba; ARAÚJO, Nádia de. A convenção interamericana sobre Cartas Rogatórias e as conseqüências de sua adoção para o Brasil. *Integração Jurídica Interamericana*. São Paulo: LTr, 1998.

CEPERO, Juan Ramón Medina. La regulación tributaria de los paraísos fiscales. **Revista de Información Fiscal**. Valladolid: Editorial Lex nova, mayo-junio de 2005.

CINTRA, Marcos Antonio de Macedo. Como funcionam os paraísos fiscais. **Revista de informações e debates do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**, v. 12, n. 86, 28 mar. 2016. Disponível em: <https://bit.ly/3uHUdoQ>. Acesso em: 12 fev. 2022.

GARZÓN CLARIANA, Gregório. Sobre la noción de cooperación en el derecho internacional. **Revista Española de Derecho Internacional**, v.29, n. 1, 51-69, 1976. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/44294700>. Acesso em: 22 jan. 2022.

ROSEMBUJ, Tulio. **Intercambio internacional de información tributaria**. Barcelona: Edicions de la Universitat de Barcelona, 2004.

RUIZ, Maria Amparo Grau. Avances propuestos en la asistencia mutua en materia de recaudación. **Crónica Tributaria**, n. 94, 2000.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed., São Paulo, 2001.



*Water, taxes and rates*

*Agua, impuestos y tarifas*

Luís Carlos Martins Alves Jr.

*Piauiense de Campo Maior; Bacharel em Direito, Universidade Federal do Piauí;*

*Doutor em Direito Constitucional, Universidade Federal de Minas Gerais;*

*Professor titular de Direito Constitucional, Centro Universitário de Brasília;*

*Procurador da Fazenda Nacional;*

*Procurador Geral da Agência Nacional de Água e Saneamento Básico).*

*E-mail: luis.junior@ana.gov.br*

**RESUMO:** Neste texto será feita uma breve análise sobre o regime tributário e tarifário da água a partir de julgados do Supremo Tribunal Federal. Serão visitadas decisões do Tribunal que apreciaram a questão da incidência do ICMS sobre os serviços públicos de fornecimento de água potável para consumo humano, decisões que apreciaram o tema da imunidade tributária recíproca das companhias de águas e saneamento básico, e decisões que analisaram se a remuneração dos serviços públicos de água e de saneamento básico deve ser realizada por meio do tributo taxa ou por tarifas públicas.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito Constitucional. Direito Tributário. Direito to Regulatório. Água. Supremo Tribunal Federal.

**ABSTRACT:** In this text, a brief analysis will be made about the tax and tariff regime for water based on judgments of the Federal Supreme Court. Court decisions that considered the issue of ICMS levy on public services for the supply of drinking water for human consumption, decisions that considered the theme of reciprocal tax immunity of water and sanitation companies, and decisions that analyzed whether the remuneration of

public water and sanitation services must be carried out by means of a tax or public tariffs.

**KEYWORDS:** Constitutional Law. Tax law. Regulatory Law. Water. Federal Court of Justice.

**RESUMEN:** En este texto se hará un breve análisis sobre el régimen tributario y tarifario del agua con base en sentencias del Supremo Tribunal Federal. Sentencias judiciales que consideraron el tema del ICMS sobre los servicios públicos de abastecimiento de agua potable para consumo humano, sentencias que consideraron el tema de la inmunidad tributaria recíproca de las empresas de agua y saneamiento, y sentencias que analizaron si la remuneración de los servicios públicos de agua y saneamiento debe efectuarse mediante un impuesto o tarifa pública.

**PALABRAS CLAVE:** Derecho Constitucional. Derecho tributario. Ley Reguladora. Agua. Supremo Tribunal Federal.

## 1. Introdução

O presente artigo tem como objeto analisar o regime tributário e tarifário da água a partir de julgados do Supremo Tribunal Federal. Neste texto serão visitadas decisões do Tribunal que apreciaram a questão da incidência do ICMS sobre os serviços públicos de fornecimento de água potável para consumo humano, decisões que apreciaram o tema da imunidade tributária recíproca das companhias de águas e saneamento básico, nada obstante sejam essas companhias pessoas jurídicas de direito privado, e as decisões que analisaram se a remuneração dos serviços públicos de água e de saneamento básico deve ser realizada por meio de taxas ou por tarifas públicas.

No plano normativo, nos termos da Lei n. 9.433, de 8 de janeiro de 1997, são relevantes os seguintes aspectos jurídicos da água: é um bem de domínio público; é um recurso natural limitado, dotado de valor econômico; em situações de escassez, o uso prioritário é o consumo humano e a dessedentação de animais; a gestão dos recursos hídricos deve sempre proporcionar o seu uso múltiplo; deve ser assegurada à atual e às futuras gerações a sua necessária disponibilidade, em padrões de qualidade adequados aos respectivos usos; e a cobrança pelo uso de recursos hídricos.

Do ponto de vista dos interesses vitais humanos, a água é elemento indispensável e inegociável, sendo o seu consumo mais do que um direito, uma inquestionável necessidade natural, que faz da água uma “commodity” ou bem essencial, escasso, limitado e que tem um preço econômico de negociação para o seu acesso e consumo, o que atrai as normas jurídicas relativas às situações fáticas excepcionais<sup>1</sup>. É despidendo tracejar o significado histórico da água para todos os povos desde tempos imemoriais, e a importância dela para o presente e futuro da humanidade, na linha preconizada, inclusive, pela Organização das Nações Unidas (ONU), que declarou ser o acesso à água potável, e ao saneamento básico, um direito humano fundamental.<sup>2</sup>

Com efeito, há estimativas no sentido de que 97,5% da quantidade de água existente no mundo é inadequada para o consumo e que os 2,5% de água doce são, em sua maioria, de difícil acesso. Em relação à água potável mundial, o Brasil é detentor do invejável percentual de 12% das suas reservas. Todavia, isso não exonera os brasileiros de dificuldades de acesso e exige esforços conjuntos, de indivíduos, empresas e do Estado, ou seja, da integralidade das pessoas e instituições de uma sociedade, para que esse bem indispensável, limitado e valioso seja acessível a todos neste país continental, segundo vários estudos e pesquisas da Agência Nacional de Águas (ANA).<sup>3</sup>

De posse desses dados, é possível analisar os julgados do STF que enfrentaram alguns temas relativos à questão da água ou das companhias de águas e esgotos, tangenciando a questão do saneamento básico, como sucedeu, por exemplo, com a questão da incidência do ICMS sobre o valor cobrado nas faturas de água dos usuários (consumidores) desse serviço público, visto que se pode vislumbrar a água como uma mercadoria tributável e negociável. Ou mesmo a velha questão de saber se a cobrança pelo acesso aos serviços públicos de água e de saneamento básico deve ser feito por meio de taxa, que é um tributo, ou se por meio de tarifa, que é um preço público, e quais as diferenças e consequências pela escolha de um ou de outro modelo. E, também, a

<sup>1</sup> BASTIT, Michel. **Nascimento da lei moderna**: o pensamento da lei de Santo Tomás a Suarez. Tradução de Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

<sup>2</sup> Segundo a ONU, em torno de um bilhão de pessoas carece de acesso a um abastecimento de água suficiente e o Mundo está diante de uma crise global causada pela crescente demanda de recursos hídricos. ONU. Organização das Nações Unidas. **Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável no Brasil**. 2022. Disponível em: [www.nacoesunidas.org/acao/agua](http://www.nacoesunidas.org/acao/agua). Acesso em: 22 jan. 2022.

<sup>3</sup> A ANA, em sua página na rede mundial de computadores, disponibiliza estudos e pesquisas atualizados sobre a situação da qualidade e da quantidade das águas no Brasil. ANA. Agência Nacional de Águas e Saneamento Básico. **Notícias**. 2022. Disponível em: [www.ana.gov.br/panorama-das-aguas](http://www.ana.gov.br/panorama-das-aguas). Acesso em: 22 jan. 2022.

questão da imunidade tributária recíproca das empresas estatais de água e de saneamento básico.

Com efeito, nada obstante a letra da Constituição no sentido de que a imunidade seja para as pessoas jurídicas de direito público interno, o STF construiu uma jurisprudência autorizadora da imunidade tributária recíproca que alcançaria empresas privadas estatais, que são pessoas jurídicas de direito privado e, nos termos do § 2º do art. 173, CF, não poderiam gozar de privilégios fiscais não extensíveis às do setor privado.

Analisar os argumentos jurídicos e os fundamentos normativos desses julgados é o objetivo principal deste texto, a fim de demonstrar se essas decisões estão em harmonia com o ordenamento jurídico e com a realidade contextualizada.

## 2. A tributação do serviço de fornecimento de água

Em 1991, o Procurador-Geral da República<sup>4</sup> ajuizou a ADI 567<sup>5</sup> postulando a decretação da inconstitucionalidade dos arts. 546, 547 e 548 do Decreto n. 32.535, de 18 de fevereiro de 1991, do Governador do Estado de Minas Gerais<sup>6</sup>, que previam a incidência do ICMS sobre o abastecimento de água de água potável. O PGR esclareceu que a impugnação se voltava para o imposto sobre a água canalizada, ou seja, sobre o fornecimento de água potável à população do Estado, realizado pelo poder público, não alcançando, portanto, o fornecimento de água mineral, gaseificada ou aromatizada.

O pleito descansava a sua fundamentação nos seguintes preceitos normativos:

- a) infringência dos arts. 150, I, da Constituição Federal, e art. 97 do Código Tributário Nacional, uma vez que a instituição do tributo sobre água tratada não está prevista em lei, decorrendo apenas do Decreto impugnado;

---

<sup>4</sup> ALVARENGA, Aristides Junqueira. **Petição inicial:** Ação Direta de Inconstitucionalidade. n. 567. Supremo Tribunal Federal. Brasília, 1991. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

<sup>5</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 567.** Supremo Tribunal Federal. Brasília, 1991. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

<sup>6</sup> MINAS GERAIS. Governo do Estado. **Decreto n. 32.535, de 18 de fevereiro de 1991.** Belo Horizonte, 1991. Disponível em: [www.mg.gov.br](http://www.mg.gov.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

- b) afronta ao art. 155, I, letra 'b', da Constituição Federal, porque a água tratada não constitui mercadoria, mas sim bem fora do comércio, insuscetível de circulação econômica;
- c) violação do art. 150, VI, § 2º, da Constituição Federal, porque o imposto incide, na realidade, sobre o serviço público municipal de fornecimento de água potável.

O plenário do STF, apreciando a medida cautelar, deferiu, por unanimidade, a pretensão requestada. Da ementa do acórdão<sup>7</sup> extrai-se:

Relevância do direito, caracterizada pela circunstância de haver-se definido, por decreto, fato gerador e base de cálculo de tributo; e, ainda, por ter-se pretendido modificar, pela mesma via, a natureza jurídica do fornecimento de água potável, encanada, as populações urbanas, transmutando-a de serviço público essencial em circulação de mercadoria.

O ministro Ilmar Galvão<sup>8</sup>, relator do feito, assinalou:

Tenho por presentes os pressupostos autorizadores da medida cautelar pleiteada.

Com efeito, a relevância do direito se acha caracterizada não somente pelas circunstância de ter-se instituído fato gerador e base de cálculo de tributo por decreto, mas também por haver-se modificado, pela mesma via, o tratamento jurídico tradicionalmente dispensado ao fornecimento de água potável, encanada, às populações de nossas cidades e vilas, que outro não era senão o de serviço público essencial, divergindo-se, até aqui, tão-somente acerca da natureza jurídica da contraprestação, que uns sustentam tratar-se de taxa, enquanto outros, de tarifa ou de preço público.

O mérito da aludida ADI 567 não foi apreciado porquanto houve revogação dos preceitos normativos impugnados e a consequente perda de objeto da referida ação. Dez anos depois, o STF apreciou a ADI 2.224<sup>9</sup>

<sup>7</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 567**. Plenário. Supremo Tribunal Federal. Relator ministro Ilmar Galvão. Brasília, Diário de Justiça, 4.10.1991. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

<sup>8</sup> GALVÃO, Ilmar. **Voto (fls. 39-44) do acórdão da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 567**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, Diário de Justiça, 4.10.1991. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

<sup>9</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.224**. Brasília, 2000. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

também proposta pelo PGR<sup>10</sup> em face do Convênio ICMS 77<sup>11</sup>, de 26 de outubro de 1995, do Ministério da Fazenda, que autorizava os Estados do Rio de Janeiro e do Rio Grande do Sul a revogarem a isenção do ICMS para água canalizada. O pleito se louvava no referido julgamento da ADI 567 e dispunha que a incidência do ICMS sobre a água potável para o consumo da população gera uma situação eivada de inconstitucionalidade, mormente a tributação, via ICMS, do fornecimento de água, atividade que não constitui fato gerador desse imposto. Segundo o PGR:

Observa-se, entretanto, que foi conferida interpretação inadequada ao conceito de mercadoria, conduzindo, erroneamente, à classificação de água canalizada como bem dentro do comércio. A água canalizada, ao contrário do que acontece com a água envasada, não é objeto de comercialização, e sim de prestação de serviço público. Não há, portanto, uma operação relativa à circulação de água, bem natural fora do comércio, insuscetível de circulação econômica, à população metropolitana.

Ademais, o fornecimento de água potável é exercício regular de serviço público específico posto à disposição da população, por interesse da saúde pública, e, sem razão disso, enquadra-se na hipótese de incidência de outro tributo previsto no art. 145, inciso II, da Constituição Federal – a taxa – que tem como um dos fatos geradores a ‘utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição’.

O plenário do STF não conheceu da ação proposta pelo PGR por força de vício na petição inicial que deveria ter impugnado tanto o Convênio ICMS 77/1995 e os Convênios anteriores, haja vista a possibilidade de repristinação normativa que manteria a situação de inconstitucionalidade. Nada obstante, da ementa do acórdão<sup>12</sup> retira-se o seguinte excerto: “Jurisprudência deste Tribunal que entende que não ser a água canalizada mercadoria sujeita a tributação pelo ICMS, por tratar-se de serviço público”. Portanto, a Corte

---

<sup>10</sup> BRINDEIRO, Geraldo. **Petição inicial**. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.224. Supremo Tribunal Federal. Brasília, 2000. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

<sup>11</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convênio ICMS 77, de 26 de outubro de 1995**.

<sup>12</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.224**. Plenário. Relator ministro Ilmar Galvão. Redator ministro Nelson Jobim. Brasília, Diário de Justiça, 13.6.2003. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

não enfrentou o mérito da controvérsia, conquanto tenha feito menção a julgado seu.

Somente no ano de 2013 o STF, nos autos do RE 607.056<sup>13</sup>, apreciou o mérito dessa controvérsia: saber se a Constituição autorizaria a incidência do ICMS sobre o fornecimento de água tratada. Eis, da ementa do acórdão<sup>14</sup>, as teses vencedoras:

1. O fornecimento de água potável por empresas concessionárias desse serviço público não é tributável por meio do ICMS.
2. As águas em estado natural são bens públicos e só podem ser exploradas por particulares mediante concessão, permissão ou autorização.
3. O fornecimento de água tratada à população por empresas concessionárias, permissionárias ou autorizadas não caracteriza uma operação de circulação de mercadoria.

O feito nasceu de ação<sup>15</sup> proposta em face do Estado do Rio de Janeiro perante a Justiça desse Estado fundada nos citados julgados do STF (ADI's 567 e 2.224) e em julgados de outros tribunais, como o mineiro, o paulista e o fluminense, que assentaram a não incidência do ICMS sobre o fornecimento de água potável às populações urbanas, na linha de que não se cuidava de circulação de mercadoria.

A sentença<sup>16</sup> não acolheu o pleito, sob o fundamento de que o fornecimento de água tem natureza mercantil, visto que se trata de processo industrial, de sorte que há um custo para o fornecimento de água canalizada, que é absorvido pela venda do produto (água tratada), mediante a circulação de mercadoria. E que no caso específico tem-se a incidência do ICMS porque se cuida de prestação de serviços com operação de venda de mercadoria. A sentença recordou julgados que confortariam o seu entendimento.

<sup>13</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 607.056**. Brasília, 2009. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

<sup>14</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 607.056**. Plenário. Relator ministro Dias Toffoli. Julgamento em 10.4.2013. Diário de Justiça de 16.5.2013. Brasília, 2013.

<sup>15</sup> TAVARES, Lígia da Costa. Petição inicial (fls. 2-15). **Recurso Extraordinário n. 607.056**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, 2009. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

<sup>16</sup> FRANCO, João Luiz Amorim. Sentença (fls. 80-84). **Recurso Extraordinário n. 607.056**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, 2009. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

Irresignada, a parte que não teve o seu pleito acolhido apelou<sup>17</sup> para o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (TJ/RJ) repisando os argumentos jurídicos e os fundamentos normativos deduzidos na petição inicial. Esse recurso foi impugnado<sup>18</sup> pela Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro (PGE/RJ) que fundou suas razões em três argumentos:

- (a) a água fornecida aos consumidores pelas concessionárias de serviços públicos não é bem público inalienável;
- (b) o fornecimento, pelas concessionárias de serviços públicos, de água limpa e potável aos consumidores não é serviço público propriamente dito, o que equivale dizer que não é serviço público essencial; e
- (c) a água fornecida aos consumidores pelas concessionárias de serviços públicos é mercadoria.

Em sua argumentação, a PGE/RJ tratou de demonstrar que o serviço de água encanada não é serviço público essencial, diferentemente da coleta do lixo, que seria essencial, pelo fato de que o essencial é inescapável para o usuário e somente pode ser remunerado via taxas, enquanto o não essencial é facultativo para o usuário e pode ser remunerado via tarifas. Também a PGE/RJ rebateu a tese segundo a qual a “água canalizada” seria bem público inalienável, portanto, bem fora do comércio, tendo em vista que para ser consumida pelos usuários necessita da intervenção industrial de uma corporação, pública ou privada, na qual a há uma contraprestação pelo seu consumo, o que faz dela uma mercadoria. A PGE/RJ recordou outros serviços públicos sobre os quais incidiam o ICMS, como o fornecimento de energia elétrica, o de gás e de telefonia, por exemplo.

A Promotoria de Justiça do Estado do Rio de Janeiro (MP/RJ) opinou<sup>19</sup> pelo desprovimento da apelação forte na tese segundo a qual a legislação pode considerar a água canalizada como mercadoria que o seu fornecimento pode ser objeto de incidência do ICMS, tendo em vista os aspectos econômicos dessa atividade. Já a Procuradoria Geral de

---

<sup>17</sup> TAVARES, Lígia da Costa. Petição de recurso de apelação (fls. 88-100). **Recurso Extraordinário n. 607.056**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, 2009. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

<sup>18</sup> SOUSA, Luís Alberto Miranda Garcia de. Petição de contrarrazões (fls. 110-133). **Recurso Extraordinário n. 607.056**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, 2009. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

<sup>19</sup> SOUSA, 2009.



Justiça do Estado do Rio de Janeiro (PGJ/RJ) opinou<sup>20</sup> em sentido diametralmente oposto e defendeu que o fornecimento de água canalizada é serviço público essencial e de necessidade pública específica e divisível, não sujeito à alienação e que não pode ser a respectiva prestação ser erigida como fato gerador de imposto.

A desembargadora relatora<sup>21</sup> do acórdão do TJ/RJ votou no sentido da exoneração tributária, louvando-se em julgados do próprio TJ, do STJ e do STF, no que foi acompanhada pelos demais desembargadores integrantes do colegiado. Dessa decisão merece ser transcrita o que se segue:

A água, recurso natural e essencial à vida, ao desenvolvimento econômico e ao bem-estar social, constitui bem público inalienável, e o fornecimento de água potável, disponibilizado à população como serviço público, de obrigação do Estado, não enseja a perda de sua natureza, mesmo sendo delegado mediante concessão.

É cediço que, para se tornar própria ao consumo e sem riscos à saúde pública, a água passa por um processo industrial. Entretanto, os trabalhos exigidos e os serviços de manutenção não a transmudam de bem essencial à vida em mercadoria, de competência do Poder Público, nos termos dos artigos 23, inciso II e IX, e 175 da Constituição Federal.

A água encanada, colocada à disposição da população, não deve ser, assim, considerada como uma mercadoria, capaz de atrair a incidência do ICMS, porque seu fornecimento é um serviço público essencial à coletividade, conforme definido no artigo 10, inciso I da Lei Federal 7.783/89, e de prestação obrigatória pelo Estado, que o delegou, mediante concessão, à CEDAE, não se admitindo outro encargo para o cidadão, senão a tarifa arbitrada com base em critérios técnicos.

Em face desse acórdão estadual, a PGE/RJ manejou o analisado recurso extraordinário para o STF a fim de que esse Tribunal pacificasse de vez essa controvérsia, que restou ocorrida no referido julgamento do Plenário. O ministro Dias Toffoli<sup>22</sup>, relator do feito, louvando-se nos

<sup>20</sup> CARVALHO, Karla Maria da Cruz. Parecer da Procuradoria Geral de Justiça (fls. 142-146). **Recurso Extraordinário n. 607.056**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, 2009. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

<sup>21</sup> OLIVEIRA, Ana Maria Pereira de. Voto no Acórdão do Tribunal de Justiça (fls. 148-157). **Recurso Extraordinário n. 607.056**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, 2009. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

<sup>22</sup> DIAS TOFFOLI, José Antônio. Voto. **Recurso Extraordinário n. 607.056**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, 2009. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

atávicos julgados da Corte e em respeitável magistério doutrinário, assinalou:

Observe-se que, embora o fato gerador do ICMS seja descrito na lei que o institui, como ocorre com todos os demais tributos, sujeita-se o legislador infraconstitucional aos limites da hipótese de incidência estabelecida na Carta Magna. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias ou à prestação de serviços taxativamente previstos no dispositivo constitucional.

....

Assim, analisar a extensão da hipótese de incidência prevista no art. 155, inciso II, da Constituição Federal é indispensável para a identificação

Nessa perspectiva, Toffoli assentou que a fornecedora do serviço não é a titular de sua propriedade, que permanece bem público, que não há, por consequência, “circulação”, visto que não há alteração dessa titularidade, e, como tal também não pode ser vislumbrada como “mercadoria”, nada obstante seja bem móvel de valor econômico, pois há obstáculo legal a alienação jurídica desse bem água (Lei 9.433/1997, art. 18; Decreto 24.643/1934, art. 46). Ademais, segundo Dias Toffoli, a incidência do ICMS conduziria a tributação do saneamento básico, que não encontraria autorização constitucional.

O ministro Luiz Fux<sup>23</sup> acompanhou o voto do relator Dias Toffoli e assinalou que a condição jurídica da água não muda radicalmente de figura com a mera distribuição domiciliar de água potável por empresas aos cidadãos, razão pela qual não pode ser qualificada como mercadoria, visto não poder ser objeto de alienação, haja vista os aludidos vetos legais. Também, segundo Luiz Fux, a Constituição previu expressamente a tributação de prestação de serviços públicos como transporte, comunicação, energia elétrica, mas não autorizou a tributação do serviço de fornecimento de água. Inclusive, Luiz Fux recordou o veto presidencial ao projeto de lei que resultou na Lei Complementar n. 116/2003, e que incluiu o saneamento, o tratamento e a purificação da água como serviço a ser tributado por ISSQN. E, ainda segundo Luiz Fux, a tributação da água canalizada seria um obstáculo à universalização desse serviço público essencial para todos os brasileiros de todas as regiões.

---

<sup>23</sup> FUX, Luiz. Voto. **Recurso Extraordinário n. 607.056**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, 2009. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

A divergência foi inaugurada pelo ministro Marco Aurélio<sup>24</sup> e secundada pelo ministro Ricardo Lewandowski<sup>25</sup>. Segundo Marco Aurélio:

Quando se tem, junto com o fornecimento da mercadoria – e, para mim, água é mercadoria –, a prestação de serviços, adota-se a teoria do preponderante. Reconheço que as empresas de água que se dedicam, em linhas gerais, ao saneamento – e a CEDAE, no caso, é uma empresa de água – prestam serviços. Recebo em minha residência um medidor, que vai conferir o hidrômetro, o relógio que marca a chegada dessa mercadoria canalizada – e o fato de a mercadoria ser canalizada não implica a sua descaracterização.

Indago: ainda que coloquemos a água como indispensável, como englobar esse gênero – não espécie – serviço essencial, porque vejo nele também apanhadas certas mercadorias, esse fato caracteriza o que fornecido como mercadoria? A meu ver, não, Presidente. Repito que, até aqui, pelo que me consta – teria que fazer pesquisa um pouco mais aprofundada –, o ICMS vem sendo cobrado em todas as contas apresentadas, não sendo, no caso do fornecimento de água, primazia do Estado do Rio de Janeiro.

Ricardo Lewandowski pontuou:

Refletindo sobre as ponderações do ministro Marco Aurélio, imaginando que não se trata de água in natura, e não se trata de um simples transporte de algo que vem de fontes naturais, mas é uma água tratada, a qual, não raro, é adicionado flúor, algicidas e outros produtos químicos...

Pois é, é algo que se adiciona à natureza. E tendo em conta, também, senhor presidente, que a água não só em nosso país, mas em escala mundial, vem se transformando num bem cada vez mais escasso, eu gostaria de exteriorizar um pensamento em voz alta, no sentido de que, talvez, a tributação sobre esse bem escasso seja uma forma de se, pedagogicamente, indicar um uso mais adequado desse importante bem...

Nada obstante a divergência, os demais julgadores acompanharam o entendimento externado por Dias Toffoli. Sem embargo da respeitabilidade desse entendimento vencedor, entendemos que

<sup>24</sup> AURÉLIO, Marco. Voto. **Recurso Extraordinário n. 607.056**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, 2009. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

<sup>25</sup> FUX, 2009.

a Constituição não veda ao legislador o direito de instituir a incidência do ICMS sobre o fornecimento de água potável, que passa por um processo de industrialização e deixa de ser um produto exclusivamente natural e se convola em bem de uso mediante uma complexa operação de serviços. Essa complexa cadeia de operações não foi exonerada pela Constituição da incidência do ICMS.

Daí que, em nossa avaliação, a decisão de exonerar o serviço de fornecimento de água canalizada deveria ser da autoridade política, no seu juízo de conveniência e oportunidade, no processo das escolhas públicas e arcando com os ônus de suas decisões políticas que impactam a sociedade, mormente nos aspectos financeiros e econômicos. Não cabe à autoridade judicial, no seu juízo de licitude ou de legalidade constitucional, avançar nesses aspectos. Ao Poder Judiciário, nos termos prescritos pela Constituição Federal, cabe apreciar se há (ou houve) lesão ou ameaça a direito, ou seja, verificar o exercício regular e autorizado de possibilidades fáticas, de modo mais específico, apreciar se houve alguma ilegalidade ou abusividade. Qualquer coisa além disso, é usurpação inconstitucional de competências.

### **3. A imunidade tributária das companhias de água e saneamento básico**

Nos referidos julgados sobre a não incidência do ICMS sobre o serviço público de fornecimento de água potável, um dos argumentos deduzidos consistia no fato de que essa tributação oneraria esse serviço público e poderia conduzir ao amesquinamento da desejável universalização do amplo acesso à água e ao saneamento básico. Cuide-se que para o Tribunal as companhias de água e de saneamento básico devem ser destinatárias do privilégio constitucional da imunidade tributária.

Com efeito, no voto condutor nos autos do RE 763.000<sup>26</sup>, em julgamento da 1ª Turma do STF, o ministro Luís Roberto Barroso<sup>27</sup> assinalou na ementa do acórdão:

---

<sup>26</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 763.000**. Brasília, 2013. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

<sup>27</sup> BARROSO, Luís Roberto. Voto. **Recurso Extraordinário n. 763.000**. Agravo Regimental. Brasília, 2014. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

É firme o entendimento desta Corte no sentido de que a imunidade recíproca é aplicável às sociedades de economia mista prestadoras de serviço de distribuição de água e saneamento, tendo em vista que desempenham atividade de prestação obrigatória e exclusiva do Estado.

As instâncias ordinárias assentaram que a companhia é controlada pelo Governo do Estado do Espírito Santo e que tem por finalidade essencial os serviços de abastecimento de água e esgotos sanitários, razão pela qual as taxas cobradas a título de serviço teriam por escopo cobrir os custos operacionais, sem qualquer finalidade lucrativa.

Esse julgado repetiu a orientação da 2ª Turma da Corte estampada no acórdão do RE 631.309<sup>28</sup>, cujo relator ministro Ayres Britto<sup>29</sup> assentou na ementa:

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende que a sociedade de economia mista prestadora de serviço público de água e esgoto é abrangida pela imunidade tributária recíproca, nos termos da alínea “a” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.

Essas decisões se fundaram nas orientações estampadas no acórdão do RE 253.472<sup>30</sup>. Nesse julgamento, prevaleceram os argumentos do ministro Joaquim Barbosa<sup>31</sup> assim expostos:

*1.1. A imunidade tributária recíproca se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais iminentes do ente federativo, cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política. Em consequência, é incorreto ler a cláusula de imunização de modo a reduzi-la a mero instrumento destinado a dar ao ente federado condições de contratar em circunstâncias mais vantajosas, independentemente do contexto.*

<sup>28</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 631.309**. 2ª Turma. Relator ministro Ayres Britto. Julgado em 27.3.2012. Publicação do acórdão em 26.4.2012. Brasília, 2012. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

<sup>29</sup> AYRES BRITTO, Carlos Augusto. Voto. **Recurso Extraordinário n. 631.309**. Agravo Regimental. Brasília, 2012. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

<sup>30</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 253.472**. Plenário. Relator ministro Marco Aurélio. Redator ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 25.8.2010. Publicação do acórdão em 31.1.2011. Brasília, 2011. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

<sup>31</sup> BARBOSA, Joaquim. Voto. **Recurso Extraordinário n. 253.472**. Brasília, 2011. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

- 1.2. Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política.
- 1.3. A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre-concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja favor preponderante.

Esse julgamento apreciou pretensão na qual se discutia se empresa estatal estadual seria alcançada pela imunidade tributária contida no art. 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal, que veda a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, denominada de imunidade tributária recíproca.

O relator originário do feito, ministro Marco Aurélio<sup>32</sup>, votou contra o reconhecimento da imunidade tributária pelos seguintes argumentos:

A regra da imunidade da alínea “a” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal está restrita a instituição de imposto sobre patrimônio ou renda ou serviços das pessoas jurídicas de direito público.

Sendo pacífico como fato impositivo o domínio e a posse e como contribuintes aqueles que os detenham em patrimônio e envolvida sociedade de economia mista a explorar atividade econômica, não é dado, por verdadeiro empréstimo, cogitar da imunidade. Vale frisar que o § 3º do referido artigo 150 revela que as vedações do inciso VI, alínea “a”, do mesmo artigo não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação e pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel. Ora, no caso, a recorrente possui o domínio útil do imóvel e atua na exploração de atividade econômica, sujeitando-se, ante

---

<sup>32</sup> AURÉLIO, Marco. Voto. **Recurso Extraordinário n. 253.472**. Brasília, 2011. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

o disposto no § 2º do artigo 173 da Constituição Federal, à incidência tributária.

Essa linha argumentativa foi acompanhada pelos ministros Cezar Peluso e Ricardo Lewandowski. Os outros ministros do STF placitaram o voto do ministro Joaquim Barbosa no sentido da imunidade recíproca.

Todavia, à luz dos preceitos constitucionais, especialmente do art. 150, § 3º, combinado com o art. 173, § 2º, não deveria ser reconhecida a imunidade tributária de empresa estatal. Porém, há aturada, ainda que equivocada, jurisprudência do STF estendendo a empresas estatais esse privilégio constitucional fiscal<sup>33</sup>, assim como reconhecendo a empresas estatais o privilégio de honrar suas dívidas judicialmente reconhecidas utilizando o instituto dos precatórios judiciais<sup>34</sup>. Conquanto, nos termos do art. 100, CF, esse citado comando normativo seja exclusivo para as pessoas jurídicas de direito público. A justificativa para contornar esses comandos constitucionais consiste na ausência na suposta ausência de exploração de atividade econômica mediante livre concorrência e livre competição, bem como na ausência de finalidade lucrativa das empresas estatais judicialmente agraciadas com esses favores constitucionais.

Cuide-se, no entanto, que o Tribunal, no julgamento do RE 938.837<sup>35</sup>, ignorou o caráter autárquico de Conselho Profissional e afastou o regime de precatórios judiciais para essas autarquias. O principal fundamento para essa decisão decorreu da ausência de participação dos conselhos nos orçamentos públicos, pressuposto para o precatório judicial. Sucede, todavia, que as empresas públicas e sociedades de economia mista também não estão incluídas na legislação orçamentária, mas ainda assim lhe foi estendido regime de precatórios. O STF tem de manter a coerência argumentativa.

<sup>33</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cível Originária n. 765**. Plenário. Relator ministro Marco Aurélio. Redator do acórdão ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 5.10.2006. Publicação do acórdão em 15.12.2006. Brasília, 2006. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

<sup>34</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 225.001**. Plenário. Relator ministro Marco Aurélio. Redator ministro Maurício Corrêa. Julgado em 16.11.2000. Publicação do acórdão em 19.12.2002. Brasília, 2002. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

<sup>35</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 938.837**. Plenário. Relator ministro Edson Fachin. Redator do acórdão Marco Aurélio. Julgado em 19.4.2017. Publicação do acórdão em 22.9.2017. Brasília, 2017. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

Nada obstante, no voto vencedor proferido pelo ministro Edson Fachin<sup>36</sup>, nos autos da ACO 2.730<sup>37</sup>, a orientação pró imunidade foi mantida, como se vê em trechos da ementa do acórdão:

1. A imunidade tributária recíproca pode ser estendida a empresas públicas ou sociedades de economia mista prestadoras de serviço público de cunho essencial e exclusivo. Precedente: RE 253.472, Rel. Min. Marco Aurélio, Redator para o acórdão Min. Joaquim Babosa, Pleno, DJe 1º.02.2011.
2. Acerca da natureza do serviço público de saneamento básico, trata-se de compreensão iterativa do Supremo Tribunal Federal ser interesse comum dos entes federativos, vocacionado à formação de monopólio natural, com altos custos operacionais. Precedente: ADI 1.842, de relatoria do ministro Luiz Fux e com acórdão redigido pelo Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe 16.09.2013.
3. A empresa estatal presta serviço público de abastecimento de água e tratamento de esgoto, de forma exclusiva, por meio de convênios municipais. Constata-se que a participação privada no quadro societário é irrisória e não há intuito lucrativo. Não há risco ao equilíbrio concorrencial ou à livre iniciativa, pois o tratamento de água e esgoto consiste em regime de monopólio natural e não se comprovou concorrência com outras sociedades empresárias no mercado relevante. Precedentes: ARE-AgR 763.000, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 30.09.2014 (CESAN); RE-AgR 631.309, de relatoria do Ministro Ayres Britto, Segunda Turma, DJe 26.04.2012; e ACO-AgR-segundo 2.243, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 27.05.2016.
4. A cobrança de tarifa, isoladamente considerada, não possui aptidão para descaracterizar a regra imunizante prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição da República. Precedente: RE-AgR 482.814, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 14.12.2011.

Tenha-se, no entanto, que nem sempre as empresas estatais de água e saneamento conseguem lograr sucesso no STF, como ocorreu

---

<sup>36</sup> FACHIN, Edson. Voto. **Ação Cível Originária n. 2.730**. Agravo Regimental. Brasília, 2017. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

<sup>37</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cível Originária n. 2.730**. Agravo Regimental. Plenário. Relator ministro Edson Fachin. Julgado em 24.3.2017. Publicação do acórdão em 3.4.2017. Brasília, 2017. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.



no julgamento da ACO 1.460<sup>38</sup>, no qual o Tribunal não reconheceu a postulada imunidade tributária por entender que a empresa busca o lucro e o distribui entre os seus acionistas. Nesse citado julgamento, a Corte entendeu que não estavam preenchidos os parâmetros traçados para a extensão da imunidade tributária recíproca. Do voto do relator, ministro Dias Toffoli<sup>39</sup>, devem ser recordadas as seguintes teses vencedoras:

2. A Corte já firmou o entendimento de que é possível a extensão da imunidade tributária recíproca às sociedades de economia mista prestadoras de serviço público, observados os seguintes parâmetros: a) a imunidade tributária recíproca se aplica apenas à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais imanentes do ente federado; b) atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política; e c) a desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre concorrência e do livre exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Precedentes: RE nº 253.472/SP, Tribunal Pleno, Relator para o acórdão o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 1º/2/11 e ACO 2243/DF, decisão monocrática, Relator Min. Dias Toffoli, DJe de 25/10/13.
3. A Companhia Catarinense de Águas e Saneamento (CASAN) é sociedade de economia mista prestadora de serviço público de abastecimento de água e tratamento de esgoto. Não obstante, a análise do estatuto social, da composição e do controle acionário da companhia revelam o não preenchimento dos parâmetros traçados por esta Corte para a extensão da imunidade tributária recíproca no RE nº 253.472/SP (Tribunal Pleno, Relator para o acórdão o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 1º/2/11).
4. A pretendida desoneração tributária pela CASAN – que, a despeito de prestar serviço público, desempenha atividade econômica com persecução e distribuição de lucro – beneficiaria os agentes econômicos privados que participam de seu capital social, gerando risco de quebra do equilíbrio concorrencial e

<sup>38</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cível Originária n. 1.460**. Agravo Regimental. Plenário. Relator ministro Dias Toffoli. Julgado em 7.10.20158. Publicação do acórdão em 11.12.2015. Brasília, 2015. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

<sup>39</sup> DIAS TOFFOLI, José Antônio. Voto. **Ação Cível Originária n. 1.460**. Agravo Regimental. Brasília, 2015. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

da livre iniciativa, o que não se pode admitir, sob pena de desvirtuamento da finalidade da imunização constitucional.

Essa decisão plenária corrige, parcialmente, uma orientação equivocada do STF, no sentido de conceder, indevidamente, o privilégio constitucional da imunidade tributária recíproca para empresas estatais, quando, a rigor, essa imunidade é exclusiva das pessoas jurídicas de direito público.

Com efeito, todas as vezes que decisões judiciais substituem as decisões políticas do legislador, como essas que estendem privilégios normativos fiscais, como sucede com os institutos de exoneração tributária (imunidades, isenções, redução de alíquotas etc.), elas causam desequilíbrios financeiros e orçamentários, além de provocar o favorecimento dos setores alcançados pelos benefícios em desfavor dos outros setores ou atividades econômicas. Ademais, sempre que a administração pública, mormente a tributária, tem perda de receita ou de arrecadação, essa perda deverá ser compensada ou com o aumento de tributos ou com a redução de despesas. O aumento de tributos onera os setores não privilegiados pelas exonerações tributárias. A redução de despesas tende a sacrificar os setores mais necessitados de intervenção estatal e com menos força persuasiva junto à administração pública.<sup>40</sup>

#### 4. As taxas e as tarifas da água e do saneamento básico

O STF, nos autos do RE 847.429<sup>41</sup>, reconheceu a repercussão geral da questão constitucional relativa à possibilidade de delegação, mediante contrato de concessão, do serviço de coleta e remoção de resíduos domiciliares, bem como a natureza jurídica da remuneração de tais serviços, no que diz respeito à essencialidade e à compulsoriedade. A controvérsia diz respeito à prestação de serviço público, se diretamente prestado pela administração pública, ou se indiretamente prestado, via delegação (concessão ou permissão ou autorização), e como deve ser dar a remuneração por essa prestação, se por meio de tarifa (ou preço público) ou se por meio de taxa. Ou seja, se o

<sup>40</sup> Essa ululante obviedade foi consignada no voto do ministro Gilmar Mendes no julgamento do RE 574.706, que decidiu que o “ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS” MENDES, Gilmar. **Recurso Extraordinário, 574.706**, que decidiu que o “ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

<sup>41</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 847.429**. Preliminar de reconhecimento de repercussão geral. Plenário. Relator ministro Dias Toffoli. Julgado em 16.6.2016. Publicação em 18.8.2016. Brasília, 2016. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

fundamento constitucional será o art. 145, inciso II, ou se será o art. 175, e incisos I a IV. Eis os citados preceitos constitucionais:

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

...

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

...

Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.

Parágrafo único. A lei disporá sobre:

I – o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão;

II – os direitos dos usuários;

III – política tarifária;

IV – a obrigação de manter serviço adequado.

Em sua manifestação preliminar, o relator do feito, ministro Dias Toffoli<sup>42</sup>, assinalou:

As características comuns entre taxa e tarifa tornam difícil estabelecer uma linha de diferenciação nítida e perfeita entre elas. Na jurisprudência da Corte a orientação acolhida é no sentido de que a classificação não pode tomar apenas um elemento para distinguir taxa de tarifa, mas há que se tomar um conjunto dos elementos que caracterizam a exação que está sendo cobrada por determinado serviço. Nos julgados que analisavam a retribuição pelos serviços de saneamento, por exemplo, restou assentados que o critério da obrigatoriedade seria insuficiente para caracterização da natureza tributária de uma exação. Com essa orientação, nada obstante a compulsoriedade da denominada taxa de água e esgoto, sempre se entendeu que a contraprestação pelo serviço de saneamento básico não tem caráter tributário, revestindo-se da natureza de tarifa e,

<sup>42</sup> DIAS TOFFOLI, José Antônio. Decisão monocrática. **Recurso Extraordinário n. 847.429**. Publicação em 2.9.2015. Brasília, 2015. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

portanto, não dependeria da edição de lei específica para sua instituição ou majoração.

....

A orientação que tem prevalecido mais recentemente é no sentido de que a distinção entre o preço público e taxa (de natureza tributária) está na compulsoriedade da exigibilidade do pagamento da taxa que como fato gerador o exercício do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, na forma do art. 145, inciso II, da Constituição.

....

Como se vê, a exigência da taxa se dá pela efetiva ou potencial utilização de serviço público ou pelo exercício do poder de polícia. Ou seja, uma vez posto o serviço à disposição, quer o administrado a utilize ou não, terá que pagar a referida taxa. Daí a natureza tributária, pois independe de correspondente contraprestação, bastando que esteja elencado como sujeito passivo da obrigação em face da simples possibilidade de utilização do serviço colocado à sua disposição. A tarifa, por sua vez, é devida sempre pela efetiva prestação do serviço.

...

Como recordado, essa discussão acerca do regime remuneratório da prestação dos serviços públicos, mormente de água e de saneamento básico, não é nova na jurisprudência do STF. Com efeito, ainda sob a égide da Constituição de 1946, nos atávicos RREE 54.491<sup>43</sup> e 54.194<sup>44</sup>, o Tribunal analisou se a remuneração pelos serviços públicos de água e esgoto deveriam ser por meio de taxa ou de tarifa, e aprofundaram as discussões para saber em que circunstâncias os pagamentos deveriam ser de um modo ou de outro, levando em consideração o tipo de serviço público prestado, se o pagamento era compulsório ou contratual, e se haveria necessidade de lei específica cuidando do tema e dos valores cobrados. Nesses julgados, restou pacificado que se cuida de tarifa (preço público) e não de taxa (tributo) os valores cobrados pelos serviços de água e de saneamento básico.

---

<sup>43</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 54.491**. *Embargos Infringentes*. Plenário. Relator ministro Pedro Chaves. Julgado em 3.5.1965. Publicação em 6.6.1965. Brasília, 1965. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

<sup>44</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 54.194**. *Embargos Divergentes*. Plenário. Relator ministro Hermes Lima. Julgado em 3.3.1965. Publicação em 23.6.1965. Brasília, 1965. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

Nesses citados debates, o ministro Luiz Gallotti<sup>45</sup> defendendo o caráter tributário da taxa de águas e esgotos, e a necessidade de lei específica para instituir, cobrar e aumentar esse tributo, arrematou:

Por último, sr. Presidente, quero pedir a atenção do Tribunal para o seguinte: estamos vivendo um período de voracidade tributária que, em certos casos, atinge extremos que levam ao aniquilamento. Se isso não for facultado apenas ao Poder Legislativo, mas também ao Executivo, e num caso em que o caráter tributário é incontestável, porque a taxa é exigida também dos que não usam o serviço, não sei a que ponto poderemos chegar.

....

O conceito de taxa é um conceito sabido de todos.

...

Todos os mestres dizem o que é taxa. Porque a nossa Constituição inovou, exigindo a cobrança dos tributos (impostos extras) prévia autorização orçamentária, devemos subverter o conceito de taxa consagrado na doutrina?

...

O ministro Victor Nunes Leal<sup>46</sup> se manifestou contrário à necessidade de se reconhecer o caráter tributário da discutida taxa de água e esgoto, que na avaliação dele se tratava de tarifa (preço público), conquanto fosse obrigatório o seu pagamento e assinalou:

Estou dando exemplos de casos de pagamento obrigatório, onde não podemos falar em taxa, no sentido próprio. O seguro aéreo é obrigatório, mas não é taxa. Se for explorado pelo Estado ou por companhia sua, não passará a ser taxa.

...

O que se discute é precisamente isso: saber quando um pagamento obrigatório é taxa ou não é taxa. Não estou sustentando que não possa haver taxa que não seja obrigatória; o que estou sustentando é que há pagamentos obrigatórios, os quais, não obstante, não são taxas.

...

<sup>45</sup> GALLOTTI, Luiz. **Voto. Recurso Extraordinário n. 54.194.** Embargos Divergentes. Brasília, 1965. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

<sup>46</sup> NUNES LEAL, Victor. **Voto. Recurso Extraordinário n. 54.194.** Embargos Divergentes. Brasília, 1965. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

O que há no problema que estamos discutindo, sr. Presidente, em relação a certas atividades, é que elas podem ser remuneradas, indiferentemente, por taxa ou por preço público, dependendo da opção do legislador. O legislador pode, em determinado momento, transformar em serviço remunerado por taxa ou em serviço remunerado por preço público. E não há qualquer vantagem em se retirar essa opção do legislador.

Dir-se-á que, ao dar à remuneração do serviço o caráter de preço público, tira-se do legislador o direito de aprovar a “taxa”. Não, porque se lhe conserva nas mãos o direito de instituir o serviço de um ou de outro modo, de não permitir que o serviço se transforme, de exigir que continue a ser remunerado por taxa, e não por preço público. Como, em nome das prerrogativas do Poder Legislativo, se pode dizer que lhe foi subtraída uma prerrogativa menos, quando se lhe deixa a maior? O próprio Legislativo quis que o Executivo ficasse com a atribuição de fixar o preço do serviço. O problema fundamental não é dizer se é taxa ou não é taxa. O problema fundamental é determinar de que maneira vai ser explorado determinado serviço.

Na essência, os votos divergentes se distanciam no tocante à necessidade ou não de ser instituída uma taxa para a cobrança dos serviços de água e de esgoto, mas convergem no sentido de que as taxas são tributos e como tal devem ser instituídas por lei.

Em decorrência desses julgados, o STF editou a Súmula 545 vazada no seguinte sentido: Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que a institui”. E na mesma toada, a Corte julgava válida a suspensão do fornecimento de água por força do inadimplemento do pagamento de tarifa de água (RREE 81.163<sup>47</sup> e 85.268<sup>48</sup>).

Nessa perspectiva, à luz dos julgados do STF, fica ao alvedrio do legislador escolher se a remuneração dos serviços de águas e de esgoto será realizada ou por taxa (tributo) ou por tarifa (preço público), sendo ambas as opções igualmente válidas, e que não desnaturam o

---

<sup>47</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 81.163**. Plenário. Relator ministro Carlos Thompson Flores. Julgado em 24.9.1975. Publicação do acórdão em 29.10.1975. Brasília, 1975. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

<sup>48</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 85.268**. 2ª Turma. Relator ministro Cordeiro Guerra. Julgado em 19.4.1977. Publicação do acórdão em 1º.7.1977. Brasília, 1977. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

caráter essencial e obrigatório desses serviços públicos (ADI 1.842<sup>49</sup>, RE 117.809<sup>50</sup> e ACO 2.730<sup>51</sup>). No entanto, as taxas devem se submeter ao regime jurídico dos tributos, com todas as consequências normativas e operacionais advindas desse regime, enquanto as tarifas não necessitam seguir esse mesmo regime normativo, como enunciado na aludida Súmula 545.

## 5. Conclusões

O STF, ao excluir o ICMS das cobranças dos serviços públicos de água encanada, sob a justificativa de que “água” não é mercadoria, mas bem público essencial e de valor econômico, invade competência política do Poder Legislativo, visto que não há explícita vedação constitucional nesse sentido, com impactos financeiros e orçamentários para a administração pública, conquanto seja alívio para os consumidores e contribuintes.

No tocante à imunidade tributária recíproca das companhias de água e de saneamento básico, bem como a extensão do regime de precatórios judiciais, as decisões do STF reconhecendo esses privilégios também vão além dos comandos constitucionais, pois a letra do texto normativo dispõe ser regime exclusivo das pessoas jurídicas de direito público interno, enquanto que essas empresas estatais são pessoas jurídicas de direito privado, portanto não alcançadas pelos citados benefícios constitucionais.

Quanto ao regime de remuneração, se por meio de taxas ou de tarifas, o entendimento do STF é certo, deixando à administração pública a liberdade de escolher o melhor regime, segundo seus interesses e peculiaridades, arcando com as consequências dessas escolhas políticas e operacionais.

O fato concreto é que as decisões judiciais devem ser instrumentos normativos que favoreçam à ampliação desses serviços públicos de água potável e de saneamento básico, levando em consideração

<sup>49</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.842**. Plenário. Relator ministro Luiz Fux. Redator do acórdão ministro Gilmar Mendes. Julgado em 6.3.2013. Publicação do acórdão em 16.9.2013. Brasília, 2013. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

<sup>50</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 117.809**. Plenário. Relatora ministra Cármen Lúcia. Julgado em 10.2.2011. Publicação do acórdão em 20.9.2011. Brasília, 2011. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

<sup>51</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cível Originária n. 2.730**. Agravo Regimental. Plenário. Relator ministro Edson Fachin. Julgado em 24.3.2017. Publicação do acórdão em 3.4.2017. Brasília, 2017. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

às necessidades vitais básicas da população e as complexidades operacionais e financeiras para que esses bens jurídicos (água potável e saneamento básico), de altíssimos custos econômicos, sejam viabilizados para todos e para cada um que esteja em solo brasileiro.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVARENGA, Aristides Junqueira. **Petição inicial**: Ação Direta de Inconstitucionalidade. n. 567. Supremo Tribunal Federal. Brasília, 1991. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

ANA. Agência Nacional de Águas e Saneamento Básico. **Notícias**. 2022. Disponível em: [www.ana.gov.br/panorama-das-aguas](http://www.ana.gov.br/panorama-das-aguas). Acesso em: 22 jan. 2022.

AURÉLIO, Marco. Voto. **Recurso Extraordinário n. 253.472**. Brasília, 2011. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

AURÉLIO, Marco. Voto. **Recurso Extraordinário n. 607.056**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, 2009. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

AYRES BRITTO, Carlos Augusto. Voto. **Recurso Extraordinário n. 631.309**. Agravo Regimental. Brasília, 2012. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

BARBOSA, Joaquim. Voto. **Recurso Extraordinário n. 253.472**. Brasília, 2011. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

BARROSO, Luís Roberto. Voto. **Recurso Extraordinário n. 763.000**. Agravo Regimental. Brasília, 2014. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

BASTIT, Michel. **Nascimento da lei moderna**: o pensamento da lei de Santo Tomás a Suarez. Tradução de Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Nacional de Política Fazendária. **Convenio ICMS 77, de 26 de outubro de 1995**. Brasília, 1995 Disponível em: [www.confaz.fazenda.gov.br](http://www.confaz.fazenda.gov.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cível Originária n. 1.460**. Agravo Regimental. Plenário. Relator ministro Dias Toffoli. Julgado em 7.10.20158. Publicação do acórdão em 11.12.2015. Brasília, 2015. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.



BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cível Originária n. 2.730**. Agravo Regimental. Plenário. Relator ministro Edson Fachin. Julgado em 24.3.2017. Publicação do acórdão em 31.3.2017. Brasília, 2017. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cível Originária n. 2.730**. Agravo Regimental. Plenário. Relator ministro Edson Fachin. Julgado em 24.3.2017. Publicação do acórdão em 3.4.2017. Brasília, 2017. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cível Originária n. 765**. Plenário. Relator ministro Marco Aurélio. Redator do acórdão ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 5.10.2006. Publicação do acórdão em 15.12.2006. Brasília, 2006. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 567**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, 1991. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 567**. Plenário. Supremo Tribunal Federal. Relator ministro Ilmar Galvão. Brasília, Diário de Justiça, 4.10.1991. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.224**. Brasília, 2000. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.224**. Plenário. Relator ministro Ilmar Galvão. Redator ministro Nelson Jobim. Brasília, Diário de Justiça, 13.6.2003. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.842**. Plenário. Relator ministro Luiz Fux. Redator do acórdão ministro Gilmar Mendes. Julgado em 6.3.2013. Publicação do acórdão em 16.9.2013. Brasília, 2013. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 117.809**. Plenário. Relatora ministra Cármen Lúcia. Julgado em 10.2.2011. Publicação do acórdão em 20.9.2011. Brasília, 2011. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 225.001.** Plenário. Relator ministro Marco Aurélio. Redator ministro Maurício Corrêa. Julgado em 16.11.2000. Publicação do acórdão em 19.12.2002. Brasília, 2002. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 253.472.** Plenário. Relator ministro Marco Aurélio. Redator ministro Joaquim Barbosa. Julgado em 25.8.2010. Publicação do acórdão em 31.1.2011. Brasília, 2011. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 54.194.** Embargos Divergentes. Plenário. Relator ministro Hermes Lima. Julgado em 3.3.1965. Publicação em 23.6.1965. Brasília, 1965. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 54.491.** *Embargos Infringentes*. Plenário. Relator ministro Pedro Chaves. Julgado em 3.5.1965. Publicação em 6.6.1965. Brasília, 1965. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 607.056.** Brasília, 2009. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 607.056.** Plenário. Relator ministro Dias Toffoli. Julgamento em 10.4.2013. Diário de Justiça de 16.5.2013. Brasília, 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 631.309.** 2ª Turma. Relator ministro Ayres Britto. Julgado em 27.3.2012. Publicação do acórdão em 26.4.2012. Brasília, 2012. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 763.000.** Brasília, 2013. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 81.163.** Plenário. Relator ministro Carlos Thompson Flores. Julgado em 24.9.1975. Publicação do acórdão em 29.10.1975. Brasília, 1975. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 847.429.** Preliminar de reconhecimento de repercussão geral. Plenário. Relator ministro Dias Toffoli. Julgado em 16.6.2016. Publicação em 18.8.2016. Brasília, 2016. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 85.268**. 2ª Turma. Relator ministro Cordeiro Guerra. Julgado em 19.4.1977. Publicação do acórdão em 1º.7.1977. Brasília, 1977. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 938.837**. Plenário. Relator ministro Edson Fachin. Redator do acórdão Marco Aurélio. Julgado em 19.4.2017. Publicação do acórdão em 22.9.2017. Brasília, 2017. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

BRINDEIRO, Geraldo. **Petição inicial**. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.224. Supremo Tribunal Federal. Brasília, 2000. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

CARVALHO, Karla Maria da Cruz. Parecer da Procuradoria Geral de Justiça (fls. 142-146). **Recurso Extraordinário n. 607.056**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, 2009. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

DIAS TOFFOLI, José Antônio. Decisão monocrática. **Recurso Extraordinário n. 847.429**. Publicação em 2.9.2015. Brasília, 2015. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

DIAS TOFFOLI, José Antônio. Voto. **Ação Cível Originária n. 1.460**. Agravo Regimental. Brasília, 2015. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

DIAS TOFFOLI, José Antônio. Voto. **Recurso Extraordinário n. 607.056**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, 2009. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

FACHIN, Edson. Voto. **Ação Cível Originária n. 2.730**. Agravo Regimental. Brasília, 2017. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

FRANCO, João Luiz Amorim. Sentença (fls. 80-84). **Recurso Extraordinário n. 607.056**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, 2009. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

FUX, Luiz. Voto. **Recurso Extraordinário n. 607.056**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, 2009. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

GALLOTI, Luiz. **Voto. Recurso Extraordinário n. 54.194**. Embargos Divergentes. Brasília, 1965. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

GALVÃO, Ilmar. **Voto (fls. 39-44) do acórdão da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 567**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, Diário de Justiça, 4.10.1991. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

MENDES, Gilmar. **Recurso Extraordinário, 574.706**, que decidiu que o “ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da CO-FINS”. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

MINAS GERAIS. Governo do Estado. **Decreto n. 32.535, de 18 de fevereiro de 1991**. Belo Horizonte, 1991. Disponível em: [www.mg.gov.br](http://www.mg.gov.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

NUNES LEAL, Victor. Voto. **Recurso Extraordinário n. 54.194**. Embargos Divergentes. Brasília, 1965. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

OLIVEIRA, Ana Maria Pereira de. Voto no Acórdão do Tribunal de Justiça (fls. 148-157). **Recurso Extraordinário n. 607.056**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, 2009. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

ONU. Organização das Nações Unidas. **Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável no Brasil**. 2022. Disponível em: [www.nacoesunidas.org/acao/agua](http://www.nacoesunidas.org/acao/agua). Acesso em: 22 jan. 2022.

RANGEL, Alessandra Tavares Pádua Lethier. Parecer da Promotoria de Justiça (fls. 136-138). **Recurso Extraordinário n. 607.056**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, 2009. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

SOUSA, Luís Alberto Miranda Garcia de. Petição de contrarrazões (fls. 110-133). **Recurso Extraordinário n. 607.056**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, 2009. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

TAVARES, Lígia da Costa. Petição de recurso de apelação (fls. 88-100). **Recurso Extraordinário n. 607.056**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, 2009. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

TAVARES, Lígia da Costa. Petição inicial (fls. 2-15). **Recurso Extraordinário n. 607.056**. Supremo Tribunal Federal. Brasília, 2009. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 11 fev. 2022.

## *Tax Foreclosure and Procedural Agreement*

Lucas Dutra Bortolozzo

*Procurador da Fazenda Nacional lotado Procuradoria-Seccional  
da Fazenda Nacional em Caxias do Sul/RS.*

*Graduado em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul.  
Mestre em Filosofia pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul.*

*E-mail: lucas.bortolozzo@pgfn.gov.br*

**RESUMO:** A cobrança fiscal judicial federal é realizada, principalmente, pelo procedimento da Lei 6830/80. Entretanto, o Código de Processo Civil prevê a possibilidade de realização de negócios jurídicos processuais atípicos, e a Portaria 742/2018 da PGFN regulamenta esses acordos para fins de execução fiscal. Este artigo trata dos limites negativos e positivos para a realização dos negócios jurídicos processuais (NJP), particularmente aqueles decorrentes do princípio da legalidade e do interesse negocial fazendário.

**PALAVRAS-CHAVE:** Execução Fiscal. Negócio Jurídico Processual. Portaria PGFN N. 742 De 2018.

**ABSTRACT:** The federal judicial levy is done, mainly, by the procedure fixed in the Brazilian Act n. 6830/80. However, the Civil Procedure Code permits atypical procedural conventions, and the PGFN Administrative Act n. 742/2018 regulate this agreements for fiscal executory purposes. This essay deals with the negatives and positives limits of this judicial procedural conventions (NJP), specifically those concerning the legality principle and the revenue business interest.

**KEYWORDS:** Tax Foreclosure. Procedural Agreement. PGFN Administrative ACT n. 742/2018.

## 1. Introdução

O cientista político norte-americano Charles Tilly afirma que a relação de extração de recursos dos súditos feita pelo governante, cujo principal exemplo talvez seja a tributação, pode ser descrita como naturalmente conflituosa. Em suas palavras, trata-se de uma relação indispensável, porém insuportável<sup>1</sup>. Pode-se dizer que a relação seria insuportável, porque cada polo tem objetivos próprios: o exercício do poder pelo governante em face de inimigos internos e externos, e a realização segura dos projetos de vida particulares dos súditos. Se pudessem, nenhuma das partes teria relação com a outra. A relação é, contudo, indispensável, tendo em vista uma necessidade mútua: os súditos (e, principalmente, os detentores de capital) precisam de proteção para o exercício de suas atividades econômicas, e o governante precisa de recursos para o exercício de poder sobre o território. De acordo com Charles Tilly, essa conflituosa relação, insuportável e indispensável, obrigou ambas as partes a realizar concessões em seus projetos e estabelecer compromissos de auxílio recíproco. As comunidades que realizaram com sucesso as negociações envolvendo essa difícil dinâmica social tornaram-se Estados modernos, com constituições e reconhecimento de direitos<sup>2</sup>. As comunidades que não o fizeram foram extintas ou dominadas.

Em dezembro de 2018, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou a Portaria n. 742 e estabeleceu parâmetros gerais para a realizações de negócios jurídicos processuais em execuções fiscais (NJP). A finalidade do ato infralegal é conciliar dois interesses que, nas cobranças fiscais, encontram-se normalmente contrapostos: a satisfação do crédito tributário e a preservação da empresa. O presente texto tem a finalidade de mostrar que a normatização do negócio jurídico processual no âmbito da PGFN apresenta uma alternativa para a inclusão do pagamento do débito na organização empresarial, sem desconsiderar a busca da satisfação do crédito público.

Na primeira parte, apresenta-se de que modo o negócio jurídico processual permite uma alteração do modelo de unilateral de cobrança previsto, paradigmaticamente, na Lei de Execução Fiscal (Lei 6830/80). Na segunda, analisa-se os limites do acordo processual fiscal, tendo em vista a indisponibilidade do crédito público e o princípio da legalidade. Na terceira parte, delinea-se alguns elementos do conceito de “interesse

---

<sup>1</sup> TILLY, Charles. *Coerção, Capital e Estados Europeus*. São Paulo: EDUSP, 1996, p. 113 e ss.

<sup>2</sup> TILLY, Charles. *Coerção, Capital e Estados Europeus*. São Paulo: EDUSP, 1996, p. 161 e ss.

negocial fazendário”, de modo a esclarecer os critérios determinantes do interesse da Fazenda Nacional em acordar o modo de cobrança fiscal. Por fim, disserta-se sobre a autonomia privada fazendária, ou seja, o poder de determinar cláusulas passíveis de concretizar o conteúdo da liberdade negocial, em especial, as cláusulas relativas ao plano de amortização previsto no art. 10 da Portaria 742 de 2018 da PGFN<sup>3</sup>.

## 2. O devedor eventual e a execução fiscal

A conciliação entre a satisfação do crédito tributário e a preservação da empresa dá-se pela segurança jurídica fornecida pelo negócio jurídico processual, uma vez que há a negociação de garantias recíprocas sobre a realização dos comportamentos desejados de ambos os sujeitos processuais: a Fazenda Pública interrompe a investigação patrimonial, e o devedor realiza o pagamento da dívida em prazo razoável. O negócio jurídico processual permite que a Fazenda Pública suspenda a cobrança fiscal se o devedor apresentar um plano de satisfação do crédito público. Desta forma, o devedor é capaz de incluir o pagamento do crédito público em sua organização empresarial, sem preocupar-se com eventual interrupção de suas atividades pela constrição ou alienação forçada de seu patrimônio. O modelo da Lei de Execução Fiscal determina que cabe à Fazenda Pública eleger o bem objeto da constrição patrimonial, independentemente do modo como essa constrição afetará a atividade econômica do devedor. Após a instauração da relação processual satisfativa, o devedor tem pouco ou nenhum poder de escolha sobre os bens a serem utilizados na satisfação do crédito público.

Apenas a título exemplificativo do modelo unilateral da Lei de Execução Fiscal, o art. 10 da Lei 6.830/80 estabelece que “a penhora poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis”. Outra mitigação legal sobre a amplitude do poder de penhora está no §1º do art. 11 do mesmo diploma, que determina que o estabelecimento empresarial só poderá ser objeto de penhora excepcionalmente. Os tribunais possuem vasta jurisprudência sobre os objetos passíveis de penhora em uma execução e, especialmente, em uma execução fiscal. Contudo, o ponto digno de nota é que, em regra, a legislação sobre a escolha do bem objeto de penhora não leva em consideração a conveniência do devedor. Com efeito, é natural que não o faça. Afinal, o processo executivo busca, exatamente, resolver uma crise

<sup>3</sup> BRASIL. Portaria PGFN nº 742 de 21 de dezembro de 2018. *Diário Oficial da União*, seção 1, página 336, 28 dez. 2018. Disponível em: <https://bit.ly/3rd18mr>. Acesso em: 10 jan. 2022.

jurídica relativa à satisfação de um direito consubstanciado em título já dotado de segurança jurídica. Contudo, a unilateralidade da escolha do bem objeto da penhora não é sinônimo de satisfação do crédito.

A possibilidade da internalização do pagamento da execução fiscal no planejamento empresarial é um instrumento relevante, principalmente, para devedores eventuais. A dívida eventual consiste naquela gerada por uma crise econômica pontual do contribuinte, sendo que a crise econômica não decorreria, de forma preponderante, da desorganização dos fatores de produção da empresa. A crise eventual gera a incapacidade de pagamento durante certo período, mas permite a posterior retomada do pagamento dos tributos. Em muitos casos, o contribuinte consegue voltar a pagar os tributos vindouros, mas não é capaz de saldar imediatamente o passivo gerado na crise econômica. Nessa hipótese, caso o devedor não seja capaz de enquadrar-se em algum benefício fiscal específico, como um parcelamento, tenderá a protelar o pagamento da dívida tributária. Afinal, a dívida tributária não impede, de forma imediata, a continuidade da atividade econômica. Em situações de crise econômica, os riscos da evasão fiscal mostram-se menores em face da perspectiva de uma falência econômica. Nesse momento, é importante que que a administração fiscal ofereça alternativas para a manutenção da conformidade tributária.<sup>4</sup>

Os devedores eventuais, na medida em que protelam o pagamento do débito tributário e aguardam uma melhora futura na situação da empresa que permita a resolução da dívida, permanecem em uma zona de risco para a sua manutenção. O risco reside, principalmente, na possibilidade de a Fazenda Pública encontrar bens que, ainda que capazes de satisfazer o crédito, podem inviabilizar a continuidade da empresa. Por isso, além de protelar o pagamento voluntário da dívida, passa a existir também uma tendência de ocultação patrimonial. A dívida tributária eventual é, nesse sentido, uma “porta de entrada” à realização de ilegalidades pela empresa. O devedor eventual, portanto, tende a tornar-se um devedor contumaz, uma empresa cuja existência depende do inadimplemento tributário.

O princípio da preservação da empresa, portanto, mostra-se extremamente relevante para a própria satisfação do crédito tributário. O negócio jurídico processual permite que uma determinação bilateral sobre o modo de satisfação da crise de inadimplemento.

---

<sup>4</sup> BRONDOLO, John. Collecting Taxes During an Economic Crisis: Challenges and Policy Options. **International Monetary Fund**: STAFF Notes. July 14, 2009. Disponível em: <https://bit.ly/36cP0ep> . Acesso em: 10 jan. 2022..



### 3. Autocomposição e indisponibilidade do crédito público

Os negócios jurídicos processuais são atos jurídicos processuais bilaterais. Nesse tipo de ato jurídico, a manifestação de vontade de ambas as partes é relevante para a determinação do conteúdo dos efeitos jurídicos. A novidade do Código de Processo Civil de 2015 consiste na possibilidade de negócios processuais atípicos. O art. 190 apresenta uma cláusula geral de autorregulação dos interesses processuais das partes:

Art. 190. Versando o processo sobre direitos que admitam auto-composição, é lícito às partes plenamente capazes estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo.

A leitura do texto legal levanta a questão sobre o tipo de auto-composição possível em uma execução fiscal. A realização de negócios jurídicos processuais envolvendo créditos tributários consubstanciados em certidões de dívida ativa dependem do respeito a duas ordens de limitações: as decorrentes da natureza tributária do crédito e as decorrentes da natureza administrativa do título executivo próprio da execução fiscal, a CDA<sup>5</sup>. Como lembra Cassio Scarpinella Bueno, o conceito de “direitos que admitem composição” é mais amplo do que o conceito de “direitos patrimoniais disponíveis”, porquanto “há aspectos de direitos indisponíveis que admitem alguma forma de autocomposição”.<sup>6</sup>

Trata-se de dois tipos diversos de limitações. O primeiro tipo envolve as peculiaridades da relação jurídica tributária, enquanto o segundo concerne à formação do título executivo. As limitações decorrentes da natureza tributária do crédito implicam que o negócio jurídico processual, por si mesmo, não terá efeito sobre os elementos objetivos e subjetivos do crédito e, tampouco, sobre sua exigibilidade. Tais limitações decorrem da natureza infralegal e administrativa da portaria, a qual não pode suplantiar o regramento constitucional e legal da tributação. Tome-se, como exemplo, a redação do art. 146, III, b, da Carta da República:

<sup>5</sup> Sobre o consenso na atuação da Administração pública como uma alternativa à atuação imperativa, ver MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Novos Institutos Consensuais da Ação Administrativa. *Revista de Direito Administrativo*: Rio de Janeiro, 2003, p. 129-156.

<sup>6</sup> BUENO, Cassio Scarpinella. *Novo Código de Processo Civil anotado*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 200.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

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

[...]

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Corretamente, portanto, é a ressalva prevista no art. 1º, § 1º, da Portaria 742/2018, que concretiza normativamente o princípio da legalidade tributária: “É vedada a celebração de NJP que reduza o montante dos créditos inscritos ou implique renúncia às garantias e privilégios do crédito tributário”. É importante ressaltar que, apesar do negócio jurídico processual, autonomamente, não ter efeitos sobre o crédito, não há impedimento de que seja um instrumento jurídico de veiculação de institutos, previstos em lei, que possam influenciar o crédito tributário. Tome-se, como exemplo, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. O art. 3º, §4º, da Portaria 742/2118, assim dispõe sobre o plano de amortização, que será analisado adiante:

§ 4º. Sem prejuízo da legislação aplicável aos débitos negociados, a celebração de NJP que objetive estabelecer plano de amortização do débito fiscal não suspende a exigibilidade dos créditos inscritos em dívida ativa da União.<sup>7</sup>

Essa restrição decorrente da natureza do crédito público não impede, assim, a inclusão de créditos de uma execução fiscal em parcelamentos, desde que respeitadas as condições legais do parcelamento (CTN, art. 151). É possível, por exemplo, que a inclusão em parcelamento de certos créditos de um executivo sejam uma condição para a realização do acordo processual. Nesse caso, a autonomia privada das partes permitirá que o acordo instrumentalize processualmente a efetivação de um parcelamento previsto em lei<sup>8</sup>. Entretanto, não se pode

---

<sup>7</sup> BRASIL, 2018.

<sup>8</sup> Também por causa disso, a mera realização de um NJP não permite a obtenção de certidão positiva com efeitos de negativa. É possível que, por meio do NJP, o devedor faça, por exemplo, um depósito integral, ou um parcelamento em uma das CDAs. Mas, é evidente, a certidão decorrerá do depósito ou do parcelamento, não do próprio negócio. É o que diz o art. 3º, § 5º: A concessão de certidão negativa de débito ou de certidão positiva com efeito de negativa fica condicionada ao cumprimento dos requisitos previstos nos artigos 205 e 206 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). BRASIL. **Lei nº 5172 de 25 de outubro de 1966**. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <https://bit.ly/350MtnC>. Acesso em: 10 jan. 2022.

considerar válido o negócio jurídico que, a pretexto de tratar de questões processuais, altere elementos da obrigação tributária, como sujeição passiva, a certidão de dívida ativa, transação, e extinção do crédito.

Além dessa limitação decorrente da natureza do crédito, cabe lembrar que a certidão de dívida ativa (CDA) é o título executivo extrajudicial que instrui a execução fiscal. No âmbito federal, a formação de uma CDA é decorrente de um procedimento administrativo que envolve um órgão de origem, como a Receita Federal do Brasil, e a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Por conta desse processo administrativo, há a presunção de regularidade e certeza, conforme se depreende, por exemplo, do art. 204 do CTN. A natureza administrativa do título executivo limita também o negócio jurídico, na medida em que não é possível, salvo autorização legal, dispor sobre elementos da Certidão de Dívida Ativa. A vontade das partes não pode sobrepujar-se sobre o ato administrativo plenamente vinculado que envolve a constituição do crédito tributário, conforme art. 112, parágrafo único do CTN.

Os dois tipos de limitação estabelecem as fronteiras jurídicas do negócio jurídico processual: alterações no rito procedimental do processo executivo. Por isso, o art. 1º, §2º, da Portaria 742/2018 estabeleceu que o negócio jurídico processual equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União poderá versar sobre: I - calendarização da execução fiscal; II - plano de amortização do débito fiscal; III - aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias; IV - modo de constrição ou alienação de bens. A utilização do termo “poderá” no texto normativo denota o caráter exemplificativo das hipóteses elencadas. No entanto, o terreno mais fértil para a realização do negócio é a forma do adimplemento.

#### 4. Interesse negocial fazendário

Após a determinação dos limites negativos do NJP, é necessário analisar em que hipóteses a Fazenda Nacional pode realizar convenções processuais. A realização de uma convenção processual dá-se pela existência de um juízo de discricionariedade da PGFN: o negócio jurídico pode ser realizado ou não, e ambos os atos são válidos perante o direito<sup>9</sup>.

<sup>9</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Limites do Controle Externo da Administração Pública: ainda é possível falar em discricionariedade administrativa? *Revista Eletrônica do Direito do Estado*, n. 37. Salvador, 2014, p. 1.

Em linhas gerais, a realização do negócio jurídico processual deve ser mais útil do que a mera continuidade do rito previsto na lei. A realização de uma convenção implica *ipso facto* no afastamento do rito procedimental da Lei de Execuções Fiscais. Esse afastamento coloca em xeque a noção de igualdade formal genérica em prol de uma maior eficiência da cobrança particular de um contribuinte. Exatamente por isso, a portaria estabelece diversos parâmetros norteadores da celebração do negócio. Deve ser, portanto, melhor para a Fazenda a realização do negócio do que a permanência do rito da LEF. A satisfação do crédito tributário por meio do procedimento da Lei de Execução Fiscal é uma garantia de aplicação da igualdade formal. A realização de um NJP é, portanto, o afastamento do regramento legal geral para a aplicação de um regramento convencional particular. O afastamento desse padrão de igualdade formal demanda uma justificativa. O art. 2º do ato normativo administrativo estabelece que é necessário demonstrar porque é mais útil à Fazenda Pública realizar um acordo processual do que seguir as etapas procedimentais da LEF. A Portaria n. 742/18 normatiza os parâmetros para demonstração desse interesse negocial:

Art. 2º. Sem prejuízo do disposto no art. 6º, a celebração de NJP está condicionada à demonstração de interesse da Fazenda Nacional, considerando os seguintes critérios:

I - vinculação à capacidade econômico-financeira do devedor, ao perfil da Dívida e às peculiaridades do caso em concreto;

II - previsão de prazo certo para liquidação das dívidas, quando for o caso, ou concretização de garantias e demais condições do negócio;

III - imposição de obrigações ou meios indiretos que facilitem ou otimizem a fiscalização ou acompanhamento do cumprimento das condições do acordo.

O primeiro critério estabelece elementos para a análise preliminar da proposta negocial. A capacidade econômica do devedor, o perfil da dívida e as peculiaridades do caso concreto são parâmetros indicativos do tipo de negócio que pode ser feito. A capacidade econômica permite verificar se a proposta apresentada está de acordo com sua capacidade de pagamento. O perfil da dívida do contribuinte refere-se à recuperabilidade do crédito em face das informações internas do Poder Público. Sobre as peculiaridades do caso concreto, pode-se mencionar a fase em que se encontra a execução fiscal. Com o avanço do processo, o desenrolar da investigação patrimonial e a constrição

dos bens, há a diminuição do poder de barganha do devedor, vez que a Execução Fiscal acaba por estar cumprindo sua função. O devedor contumaz, com diversos parcelamentos rescindidos e indícios ou comprovações de fraudes, não deve ser tratado do mesmo modo que um devedor que, por circunstâncias pontuais, teve uma inscrição em dívida ativa, mas está imediatamente tentando regularizar-se.

O interesse da Fazenda Nacional é inversamente proporcional ao esforço já realizado para a satisfação por meio da execução e diretamente proporcional ao tempo para que o negócio será totalmente adimplido. Suponhamos, por exemplo, que uma execução fiscal está com a designação de datas para leilão de um bem capaz de satisfazer inteiramente a dívida. A iminência da satisfação judicial do crédito tributário obriga o devedor a oferecer vantagens substantivas para o afastamento da norma geral da execução fiscal. Caso seja realizado antes da efetivação de uma penhora sobre o patrimônio do devedor, é um negócio jurídico antecedente ou preventivo. Caso seja realizado após a referida efetivação, é um negócio jurídico consequente ou reativo.

A classificação é útil, porque a necessidade da PGFN de realizar o negócio será radicalmente distinta em ambos os casos. A ausência de uma investigação bem-sucedida antes do negócio permite cláusulas mais favorecidas ao contribuinte. Por oposição, a existência de uma penhora relevante torna o acordo menos útil à Fazenda Nacional e, portanto, as cláusulas devem ser mais rigorosas ao contribuinte. A experiência mostra que devedores regulares tendem a cooperar apenas em caso de necessidade de descoberta e que, por outro lado, devedores pontuais tendem a proatividade da cooperação para regularização de sua condição fiscal.

O segundo critério trata do aspecto temporal da proposta negocial: em quanto tempo se está propondo satisfazer as condições estipuladas. No que toca ao inciso III da portaria em análise, há um elemento instrumental da proposta: que obrigações acessórias podem ser estabelecidas para que o negócio se torne mais seguro quanto ao seu adimplemento. É possível, por exemplo, a inclusão de cláusula autorizativa do devedor para o acesso aos dados bancários e fiscais, por parte da PGFN, independentemente de nova autorização, ou demanda judicial. Outro exemplo de obrigação acessória é a inclusão da obrigação de fornecer, mensalmente, dados de vendas, faturamento, compras, balanços, etc. Ainda a título exemplificativo, é possível a autorização para que um determinado bem só pudesse ser alienado se a Fazenda Pública atuasse como terceiro interveniente

do contrato, garantindo-se que parte do valor seja direcionada para a satisfação da dívida.

## 5. Liberdade negocial fazendária e o plano de amortização

As convenções processuais fisco-executivas, de acordo com o art. 1º, §2º da Portaria, podem versar sobre: 1) calendarização da execução fiscal 2) aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias; 3) modo de constrição ou alienação de bens e 4) plano de amortização do débito fiscal. O rol de conteúdo negocial é exemplificativo. Respeitados os limites antes apresentados, a convenção processual tem amplo objeto. Entretanto, o tipo de convenção em análise tem como principal finalidade a satisfação do crédito. Em consequência, o plano de amortização é também o objetivo primordial desse tipo de convenção processual.

O plano de amortização consiste na entrega periódica de valores pré-determinados (de acordo com um critério fixo ou variável) ao credor público até a satisfação do crédito. É possível que a amortização se organize como uma penhora do faturamento. No entanto, o plano, evidentemente, não poderá ser uma mera penhora de faturamento. O regramento do Código de Processo Civil determina a natureza subsidiária dessa penhora, conforme o art. 866 do CPC que estabelece:

Art. 866. Se o executado não tiver outros bens penhoráveis ou se, tendo-os, esses forem de difícil alienação ou insuficientes para saldar o crédito executado, o juiz poderá ordenar a penhora de percentual de faturamento de empresa.

§ 1o O juiz fixará percentual que propicie a satisfação do crédito exequendo em tempo razoável, mas que não torne inviável o exercício da atividade empresarial.<sup>10</sup>

O art. 866 do Código de Ritos dispõe sobre a subsidiariedade da penhora na medida em que condiciona sua utilização à ausência de outros bens aptos à garantia da satisfação do crédito. A ausência de outros bens penhoráveis resulta da frustração das investigações fazendárias. Em uma convenção processual, a aceitação desse tipo de modelo implica que o credor público deixe de realizar o trâmite normal de

---

<sup>10</sup> BRASIL. Lei nº 13105 de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm). Acesso em: 10 jan. 2022.

construção judicial. A aceitação da penhora do faturamento como elemento do plano de amortização antes das diligências fiscais depende, assim, da oferta de garantias para o negócio e da previsão de pagamento em prazo razoável.

Além disso, o plano de amortização não implica o afastamento da incidência de correção monetária e juros moratórios. Como afirma a súmula 112 do Superior Tribunal de Justiça, consolidando entendimento sobre o art. 151, II, do CTN, o *depósito deve ser integral e em dinheiro para implicar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário*.

O ato infralegal em análise, no seu art. 3º, estabelece que o prazo de vigência máximo do negócio é 120 (cento e vinte) meses, salvo autorização expressa da Coordenação-Geral de Estratégias de Recuperação de Créditos. Cabe registrar, desde logo, que dificilmente um plano de amortização terá menos do que 60 (sessenta) parcelas mensais, vez que o parcelamento ordinário da Lei 10.522/02 seria, em tese, mais benéfico.<sup>11</sup> Isso significa que, apesar da portaria não estabelecer previamente a relação entre o valor da dívida e a vigência máxima do plano de amortização, o prazo razoável para a satisfação de uma dívida de cinquenta milhões difere daquele de uma dívida de dez milhões ou de uma dívida de um milhão. Isso é relevante como um parâmetro para a proposta inicial a ser feita para a celebração do negócio.

As garantias do NJP são, certamente, um de seus elementos mais relevantes. Em caso de descumprimento do negócio, a continuidade da execução fiscal dar-se sobre os bens garantidores. A existência de garantias incentiva o cumprimento do negócio e confere maior segurança jurídica as cláusulas negociadas. Tal é a previsão do art. 12 da Portaria:

Art. 12, § 4º. Rescindido o NJP, deverá o Procurador responsável comunicar ao juízo o desfazimento do acordo e pleitear a retomada do curso do processo, com a execução das garantias prestadas e prática dos demais atos executórios do crédito.<sup>12</sup>

A Portaria 742/2018 é flexível quanto ao tipo e a origem dos bens dados em garantia. Garantias reais e pessoais, sejam estas dos devedores,

<sup>11</sup> Além disso, claro que a Portaria prevê que os NJP que envolvam débitos que ultrapassem o valor de R\$50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) e que elaborem plano de amortização de débitos fiscais em prazo de vigência superior a 120 meses devem ser aprovados pela Coordenação-Geral de Estratégias da Recuperação de Créditos.

<sup>12</sup> BRASIL, 2018.

sócios ou terceiros, podem ser ofertadas<sup>13</sup>. Sobre as garantias reais, o art. 2º estabelece que a PGFN poderá exigir a celebração de escritura pública de hipoteca ou penhor sobre os bens que comporão as garantias do NJP. Textualmente, estabelece, em primeiro lugar, que as garantias serão formalizadas mediante hipoteca (bens imóveis) ou penhor (bens móveis). Além disso, estabelece que é uma possibilidade a celebração de escritura pública.<sup>14</sup> Cabe registrar, entretanto, a possibilidade de apresentar o bem garantidor na própria execução fiscal. Com efeito, vincular a garantia do negócio processual na própria execução fiscal é uma medida que confere maior segurança jurídica a negócios envolvendo pluralidade de execuções. Afinal, o negócio jurídico processual é um negócio de execução continuada, e o respeito ao direito de preferência exige a penhora do bem, não sendo, em princípio, suficiente a colocação do bem como garantidor do NJP<sup>15</sup>.

O bem ofertado em garantia deve manter sua capacidade de satisfazer o crédito durante todo o adimplemento do negócio. A reavaliação do bem deve ser feita, assim, com periodicidade razoável. Um veículo utilizado pela empresa é menos útil do que um pequeno imóvel, ainda que ambos tenham o mesmo valor inicial. Afinal, há um maior risco de depreciação do veículo em relação ao bem imóvel.

A análise da garantia depende, ainda, da verificação da situação do bem em face a outras dívidas (atuas e potenciais) do contribuinte. A existência de dívidas trabalhistas, por exemplo, deve ser levada em consideração, porquanto o crédito trabalhista possui tratamento privilegiado e prefere ao tributário. É o que prevê, por exemplo, o art. 186 do Código Tributário Nacional, que dispõe que “O crédito tributário

<sup>13</sup> O art. 3º VIII, estabelece a possibilidade de apresentação de garantia fidejussória dos administradores da pessoa jurídica devedora.

<sup>14</sup> Um ponto digno de nota, porque marca também os limites processuais de um negócio jurídico que possui, ao fim e ao cabo, sua origem no regramento do direito civil, é que, primeiramente, o próprio código civil veda o pacto comissório, ou seja, a apropriação pelo credor da coisa dada em garantia: “Art. 1.428. É nula a cláusula que autoriza o credor pignoratício, anticrético ou hipotecário a ficar com o objeto da garantia, se a dívida não for paga no vencimento. Contudo, o parágrafo único do artigo relativiza, para os negócios civis, a vedação da apropriação. “Parágrafo único. Após o vencimento, poderá o devedor dar a coisa em pagamento da dívida”. Essa relativização não se aplica à portaria, na medida em que contém uma normativa sobre dação em pagamento e que, portanto, deve obedecer às regras do CTN e a legislação específica.

<sup>15</sup> Confirmando a necessidade de penhora para a existência de direito de preferência, segue trecho de ementa do Recurso Especial n. 1.278.545/MG “Os arts. 612 e 711 do Código de Processo Civil de 1973, dispondo sobre penhora e direito de preferência, acolheram o princípio do *prior tempore, portior iure*, ou seja, a penhora anterior prevalece sobre a posterior. Contudo, esse direito de preferência cede ao crédito privilegiado de forma que, existindo pluralidade de penhoras sobre o mesmo bem, deve-se verificar a existência das preferências que, na ordem, são: créditos trabalhistas, fiscais e aqueles decorrentes de direito real de garantia (REsp. 1.278.545/MG, Rel. Min. JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJe 16.11.2016).



prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho.”

O aumento do volume de débito laboral pode significar, em termos práticos, um esvaziamento da garantia. Em resposta a essa situação, é possível, estabelecer uma cláusula determinando que o aumento do passivo trabalhista acima de certo patamar implica violação de deveres acessórios do negócio, sendo necessária a apresentação de nova garantia em determinado prazo. A existência de credores menos privilegiados que a União tampouco pode ser ignorada, já que a realização de um NJP não implicará a suspensão de qualquer outra ação judicial em face do bem. É possível, por exemplo, que o bem seja arrematado em uma cobrança estadual enquanto o NJP está em fase de execução.

## 5. Considerações finais

A Portaria 742/2018 é um instrumento normativo que permite uma alteração no paradigma da estratégia de cobrança fiscal. O ato infralegal insere a possibilidade a autocomposição sobre a forma de pagamento e, com isso, permite um verdadeiro planejamento tributário posterior à existência do crédito tributário. Com efeito, referida portaria não é um ato normativo isolado dentro da Procuradoria da Fazenda Nacional. Ao prever a possibilidade de realização de negócios processuais na execução fiscal, insere-se em projeto mais amplo de alteração da estratégia de cobrança e defesa fiscal da União, entre os quais podem ser mencionados o respeito aos precedentes (art. 19 da Lei 10.522/02) e o Regime Diferenciado de Cobrança de Crédito (Portaria 396/16).

Como demonstrado, a autorização da realização de negócios jurídico processuais atípicos exige o exercício de um juízo de discricionariedade técnica sobre a existência, ou não, de um interesse negocial fazendário. A necessidade da realização desse tipo de análise abre a execução fiscal (e o advogado público que nela atua) a uma complexa realidade econômica e social dos devedores. O ambiente hetero-compositivo de litigiosidade dificulta uma análise ampla da capacidade de pagamento do devedor. A natureza forçada do meio de pagamento está longe de significar que o pagamento será realizado. Em verdade, é notória a frustração que a prática da utilização cega do rito executivo fiscal pode gerar.

Tratamos apenas de alguns aspectos e limites da negociação envolvida em uma convenção processual executiva. Um tratamento abrangente do tema demandaria, ao menos, a análise do procedimento de controle interno e administrativo da celebração do negócio, previsto nos arts. 5º e ss. da Portaria, bem como o controle judicial das convenções, seja este controle preventivo (homologação) ou repressivo (anulação).

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BUENO, Cassio Scarpinella. **Novo Código de Processo Civil anotado**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRASIL. **Lei nº 13105 de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil**. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm). Acesso em: 10 jan. 2022.

BRASIL. [1988]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 10 jan. 2022.

BRASIL. Portaria PGFN nº 742 de 21 de dezembro de 2018. **Diário Oficial da União**, seção 1, página 336, 28 dez. 2018. Disponível em: <https://bit.ly/3rd18mr>. Acesso em: 10 jan. 2022.

BRASIL. **Lei nº 5172 de 25 de outubro de 1966**. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <https://bit.ly/350MtnC>. Acesso em: 10 jan. 2022.

BRONDOLO, John. Collecting Taxes During an Economic Crisis: Challenges and Policy Options. **International Monetary Fund: STAFF Notes**. July 14, 2009. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/spn/2009/spn0917.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2022.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Limites do Controle Externo da Administração Pública: ainda é possível falar em discricionariedade administrativa? **Revista Eletrônica do Direito do Estado**, n. 37. Salvador, 2014.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Novos Institutos Consensuais da Ação Administrativa. **Revista de Direito Administrativo**: Rio de Janeiro, 2003.

TILLY, Charles. **Coerção, Capital e Estados Europeus**. São Paulo: EDUSP, 1996.



A Revista da PGFN tem o objetivo de disseminar o conhecimento acumulado em uma instituição que tem se destacado pela excelência em sua atuação, consultiva e contenciosa, nas áreas do direito tributário, financeiro, internacional, processual civil, administrativo e societário.

A divulgação de artigos produzidos pelos seus colaboradores possibilitará a inserção da PGFN no debate acadêmico, com o mesmo protagonismo já experimentado em sua prática judicial e administrativa.

