



Revista da

Receita Federal

Estudos Tributários e Aduaneiros

V.2

N.1

2015



Revista da

Receita Federal

Estudos Tributários e Aduaneiros

Brasília · Volume 02 · Número 01 · Jul./Dez. 2015

Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros

Ministro da Fazenda

Nelson Henrique Barbosa Filho

Secretário da Receita Federal do Brasil

Jorge Antonio Deher Rachid

Chefe do Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros

Claudemir Rodrigues Malaquias

Os conceitos emitidos nos trabalhos serão de exclusiva responsabilidade dos autores, que também se responsabilizarão integralmente pela originalidade da matéria não traduzindo necessariamente, o entendimento da Receita Federal sobre o tema.

Revista da Receita Federal : estudos tributários e aduaneiros [recurso eletrônico]. – Ano 1 – n. 1 (jul./dez. 2015) - . - Brasília-DF: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2015 -

ISSN: 2359-4284

Semestral

Modo de acesso: www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br

1 – Secretaria da Receita Federal do Brasil - Brasil – periódico. 2 – Tributação – Brasil – periódicos. 3 – Aduana – Brasil - periódicos

CDD: 336.205

Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal - Cetad
Ministério da Fazenda – Bloco P
Ed. Sede do MF – 6º andar
Esplanada dos Ministérios
70.048-900 Brasília – D.F.

Email: revistareceitafederal.df@receita.fazenda.gov.br

Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros

Equipe Técnica

Editor Chefe

Carlos Alberto Freitas Barreto

Editor Executivo

Claudemir Rodrigues Malaquias

Conselho Editorial

André Felipe Canuto Coelho

Átila Gomes

Carmine Rullo

Gilson Wessler Michels

Giovana Camila Portolese

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Liziane Angelotti Meira

Equipe Editorial

Joyce Ferreira de Arruda

Kátia Gómez de Matos

Luciana dos Anjos Reis

Edição de texto

Cláudio Ferrer de Souza

Divina Aparecida Novais Brandão

Fabio Della Paschoa Rodrigues

Luis Paulo Biazolo Vieira

Marisa Matoso Viana Silva

Valéria Moura Venturella

Capa

Raifran Vieira Gomes

Colaboradores dessa edição

Comitê Avaliador

Ailton Claudio Ribeiro; Alberto Araújo Serrajordia Lopes; Ambrósio Bispo de Almeida Neto; André Oliveira Bernardo da Cunha; Andrea Costa Chaves; Antônio Guimaraes Sepúlveda; Antônio Henrique L. Baltazar; Arthur Ridolfo Neto; Carlos Alberto Benatti Marcon; Carlos Alberto Correa; Carlos Henrique de Oliveira; Cleber Magalhães; Eva Maria Los Fernanda Estima Borba; Fábio Ávila de Castro; Flávio José Passos Coelho; Foch Simão Junior; Geraldo Paes Pessoa; Giovanni Christian Nunes Campos; Guilherme Cantarino da Costa Ramos; Helenilson Santos Bispo; Hélio Rieger de Mello; Jaci Correa Leite; Jefferson José Rodrigues; João Luis Brasil Gondim; José André Wanderley Dantas de Oliveira; José Guilherme Antunes de Vasconcelos; Juliano Brito da Justa Neves; Lara Moura Franco Eduardo; Leonardo Correia Lima Macedo; Luis Eduardo Garrossino Barbieri; Luis Henrique Monteiro Nunes; Luiz Henrique Travassos Machado; Marcelo Cuba Netto; Marcelo de Mello Gomide Loures; Marcelo Miranda Ribeiro; Marcílio Henrique Ferreira; Marcio da Silva Ezequiel; Marcio de Lacerda Martins; Marcio Henrique Sales Parada; Marcos Antonio Bezerra Brito; Marcus Augustus Saboia Rattacaso; Marcus Fabiano Praciano Santiago; Marcus Vinícius Vidal Pontes; Marialva de Castro Calabrich Schlucking; Mario Hermes Soares Campos; Mateus Alexandre Costa dos Santos; Moacyr Mondardo Junior; Monica Hellen Mesquita de Sousa; Odilio Ferreira Alves Pereira; Pedro Ricardo Bernardino de Freitas; Priscila Medina Duarte; Rafael Santiago Lima; Raimundo Parente de Albuquerque Junior; Ricardo Marozzi Gregorio; Roberto Caparroz de Almeida; Roberto Name Ribeiro; Roberto Paulo da Silva Santos; Ronaldo Lazaro Medina; Ronaldo Souza Dias; Roque Luiz Wandenkolk Athadeu Souza de Oliveira; Rorildo Barbosa Correia; Rosa Maria do Nascimento; Rosaldo Trevisan; Rubens Moura de Carvalho; Sandra Maria de Abreu Gomes Teixeira; Thomaz de Aquino Garcez Leme; Tom Pierre Fernandes da Silva; Ursula Batista de Souza; Valéria Theodoro Ramos; Wilson Kazumi Nakayama; Zayda Bastos Manatta.

APRESENTAÇÃO

É com grande satisfação que apresentamos a terceira edição da Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros – uma publicação que possui um perfil interdisciplinar e aberto às diversas abordagens teóricas relacionadas à Administração Tributária e Aduaneira.

Nesta edição, foram abordados temas que envolvem os Direitos Tributário e Aduaneiro, Ciências Contábeis e Econômicas, corroborando a visão interdisciplinar a que a Revista se propõe.

A seção Institucional apresenta um assunto contábil extremamente atual, fruto da adoção das normas internacionais de contabilidade pelo Brasil: trata-se da utilização da moeda funcional no lugar da nacional e seus aspectos tributários.

Na seção de artigos de autores convidados, o Prof. Dr. Jonathan Barros Vita contribuiu com um estudo baseado no método empírico-dialético, relacionado com preços de transferência.

Na seção de artigos, a relevância dos temas e sua variedade despertam o interesse do leitor. Existem artigos que vão desde o Simples Nacional até a tributação solidária de grupo econômico. Há também vários artigos que envolvem os temas aduaneiros, créditos de carbono, multa isolada, imunidade tributária, dentre outros.

Na última seção, o leitor poderá desfrutar das resenhas de dois livros extremamente indicados para a compreensão do capitalismo no Brasil:

- *Reinventando o capitalismo de Estado – O Leviatã nos negócios: Brasil e outros países*, de Sérgio G. Lazzarini e Aldo
- *Empresa e propriedade: Função social e abuso de poder econômico*, de Ana Frazão de Azevedo Lopes

Boa leitura!

Carlos Alberto Freitas Barreto
Editor-Chefe

SUMÁRIO

I. INSTITUCIONAL, ESTUDOS OU DIVULGAÇÕES

Um estudo sobre a viabilidade da adoção de moeda funcional diferente da nacional para fins tributários

Paulo Eduardo Nunes Verçosa, Mateus Alexandre Costa Dos Santos, Alexandre Serra Barreto, Gilson Hiroyuki Koga, Charlles Costa De Almeida09

II. ARTIGOS DE AUTORES CONVIDADOS

Parametrização, comparabilidade e equalização: premissas teóricas para construção de operações parâmetro nos preços de transferência e na valoração aduaneira

Jonathan Barros Vita39

III. ARTIGOS

Uma análise crítica da responsabilidade tributária solidária do grupo econômico

Marcelo Miranda Ribeiro e Antônio Augusto Cruz Porto61

A execução fiscal e as suas crises de instância

Cássio Benvenuti de Castro97

Progressividade perfeita no Simples Nacional e justiça fiscal

Daniel Berselli Marinho127

Multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento de estimativas mensais de imposto sobre a renda e contribuição social: entendimento dos tribunais administrativos

Sérgio Rodrigues Mendes156

A natureza jurídica e a incidência de tributos federais sobre os negócios jurídicos envolvendo as reduções certificadas de emissão (RCE) (créditos de carbono)

Mauro José Silva183

O conteúdo constitucional da não-cumulatividade no PIS e na COFINS e o conceito legal de insumo

André de Magalhães Bravo208

IPI na importação de bens promovida por pessoa física para uso próprio: um caso de não incidência firmada em equivocada interpretação jurisprudencial

Nelson Brasil Ferreira241

O porto seco no contexto brasileiro <i>Paula Gonçalves Ferreira Santos</i>	282
A imunidade tributária na importação de productos estrangeiros e as isenções de imposto de importação previstas na Lei N° 8.032/1990 <i>Thális Andrade</i>	305
Os sujeitos dos deveres instrumentais <i>Thais Chanes de Moraes</i>	322
Agressividade fiscal entre companhias controladoras e controladas <i>Antonio Lopo Martinez</i>	344
O Simples Nacional no palco da produção cênica <i>Dalva da Silva Gattermann</i>	363

IV. RESENHAS

As metamorfoses do estado: nova roupagem para velhos problemas? <i>André Felipe Canuto Coelho e Bruna Estima Borba</i>	392
Empresa e propriedade: função social e abuso do poder <i>Márcio Gheller</i>	403

UM ESTUDO SOBRE A VIABILIDADE DA ADOÇÃO DE MOEDA FUNCIONAL DIFERENTE DA NACIONAL PARA FINS TRIBUTÁRIOS

*A STUDY ON THE FEASIBILITY OF THE FUNCTIONAL CURRENCY ADOPTION
OTHER THAN THE DOMESTIC ONE FOR TAX PURPOSES*

**Paulo Eduardo Nunes Verçosa
Mateus Alexandre Costa dos Santos
Alexandre Serra Barreto
Gilson Hiroyuki Koga
Charlles costa de Almeida**

RESUMO: O processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade no Brasil teve como marco legal a Lei nº 11.638/2007, que promoveu significativas alterações na Lei nº 6.404/1976, dentre elas, a introdução de novos métodos e critérios contábeis. Dentre estes estão os critérios para a definição da unidade monetária de referência a ser observada pela entidade nos processos de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos seus elementos patrimoniais e de resultado (desempenho). Essa unidade monetária de referência é denominada Moeda Funcional. Basicamente, a entidade deve adotar como moeda funcional a moeda do ambiente econômico principal no qual ela atua. Um aspecto fundamental referente à adoção de moeda funcional diferente da nacional é a inversão do referencial de exposição cambial, dessa forma, há o surgimento de variações cambiais de elementos reconhecidos e mensurados na moeda nacional e a extinção de variações cambiais referentes aos elementos reconhecidos e mensurados na moeda do ambiente econômico principal da entidade, moeda até então considerada estrangeira, mas que, agora, passa a ser definida como moeda funcional. Apesar da relevância do tema, a análise dos efeitos tributários decorrentes dessa alteração, bem como da viabilidade da sua aceitação para fins tributários, ainda não havia sido explorada. Sendo assim, o objetivo do presente estudo é: avaliar a viabilidade jurídica dessa adoção para fins societários e tributários, identificar os principais efeitos tributários decorrentes de uma possível adoção de moeda funcional diferente da nacional, relacionados ao IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, avaliar a viabilidade da aceitação dessa adoção para fins de apuração desses tributos e sugerir diretrizes a serem observadas diante de uma possível solução tributário-normativa. A metodologia empregada consistiu na análise da legislação comercial e tributária atinente ao assunto e na realização de simulações considerando cenários de aceitação e não aceitação da moeda funcional diferente da nacional. Os resultados indicaram que há viabilidade jurídica e operacional para a aceitação, mas que são recomendáveis observar as premissas apontadas no item 5.6 do presente estudo.

Palavras-chave: Contabilidade. Tributo. Imposto de Renda. Moeda Funcional.

ABSTRACT: The process of convergence to International Financial Reporting Standards in Brazil had as the legal framework Law 11.638/2007, which promoted significant changes in Law No. 6.404/1976, among them the introduction of new accounting methods and criteria. Among these are the criteria for the definition of the monetary unit of reference to be observed by the entity in the process of recognition, measurement and disclosure of its balance sheet items and performance. This monetary unit of reference is called Functional Currency. Basically, the entity shall adopt as functional currency the currency of the primary economic environment in which it operates. A key aspect concerning the adoption of a functional currency other than the domestic one is the reversal of the benchmark currency exposure. Thus there is the emergence of exchange rate changes related to elements recognized and measured in domestic currency and the extinction of exchange rate changes related to elements recognized and measured in the currency of the entity's primary economic environment hitherto considered foreign but that now, it shall be defined as the functional currency. Despite the importance of this topic, the analysis of the tax effects arising from this change as well as the viability of its acceptance for tax purposes had not yet been explored. Thus, this study aims to: evaluate the legal feasibility of such adoption for corporate and tax purposes, identify the main tax effects arising from a possible adoption of the functional currency other than the domestic one related to IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, evaluate the adoption acceptance on calculating these taxes and suggest guidelines to be observed before a possible tax -normative solution. Methodology has consisted in the analysis of the aspects from commercial e tax laws and simulations about scenarios of acceptance and non-acceptance of the functional currency other than the domestic one. Results have indicated that there are legal and operational feasibility of such acceptance, but it is recommended to observe the assumptions outlined in section 5.6 of this study.

Keywords: Accounting. Tax. Income Tax. Functional Currency.

1. INTRODUÇÃO

Dentre as alterações trazidas pela Lei nº 11.638/2007, tem-se a exigência de que as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) devem ser, obrigatoriamente, elaboradas em consonância com os *IFRS* (art. 177, § 5º da Lei das S.A.), padrões estes atualmente emitidos pelo *International Accounting Standard Board* (IASB).

O processo jurisdicional brasileiro para validação de um determinado *IFRS*, em linhas gerais, tem como etapa inicial a emissão de um pronunciamento técnico pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), o qual é aprovado pelos diversos órgãos reguladores interessados, por exemplo, a CVM.

O Pronunciamento Técnico CPC 02 (R2) – Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis - está entre os pronunciamentos técnicos já jurisdicionados no Brasil. Este documento foi aprovado pela CVM (Deliberação CVM nº 640/2010), pelo Conselho Federal de Contabilidade (Resolução CFC nº 1.295/2010), pela

Agência Nacional de Saúde (atualmente: Resolução Normativa nº 290/2012) e pela Superintendência de Seguros Privados (Circular Susep nº 424/2011).

O CPC 02 tem por objetivo “orientar acerca de como incluir transações em moeda estrangeira e operações no exterior nas demonstrações contábeis da entidade e como converter demonstrações contábeis para moeda de apresentação”.

Para esse fim, esse pronunciamento destaca questões relacionadas a quais taxas de câmbio devem ser usadas e como reportar os efeitos das mudanças nas taxas de câmbio nas demonstrações contábeis. Inevitavelmente, o CPC 02 estabelece critérios para a definição da unidade monetária de referência a ser observada pela entidade nos processos de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos seus elementos patrimoniais (ativos, passivos e patrimônio líquido) e de desempenho (receitas e despesas), este último também conhecido como resultado.

Essa unidade monetária de referência é denominada pelo CPC 02 como Moeda Funcional. Basicamente, a entidade deverá adotar como moeda funcional a moeda do ambiente econômico principal no qual ela atua. Fundamentalmente, o que se procura é mensurar para fins contábeis a riqueza de uma entidade na moeda de referência de suas relações com clientes, credores e devedores, ou seja, dos seus fluxos de caixa, o que seria mais fidedigno do ponto de vista dos investidores/intervenientes.

Frise-se que, no tocante à evidenciação, a utilização de idioma e moeda diferentes dos nacionais já era algo comum. Algumas companhias, como é o caso da Petrobrás S.A., por exemplo, já divulgavam suas demonstrações contábeis em outros idiomas e moedas. Contudo, no que compete aos processos de reconhecimento e mensuração tem-se um cenário inovador que, inclusive, pode repercutir efeitos tributários.

Um aspecto fundamental referente à adoção de moeda funcional diferente da nacional é o surgimento de variações cambiais de elementos reconhecidos e mensurados na moeda nacional e a extinção de variações cambiais referentes aos elementos reconhecidos e mensurados na moeda do seu ambiente econômico principal, até então considerada estrangeira, mas que, agora, passa a ser definida como moeda funcional. Ou seja, inverte-se o referencial de exposição cambial.

Um agravante nesse cenário é o fato de que o conjunto de critérios contábeis prescritos pela norma contábil prevê tratamentos diferentes para os efeitos cambiais sobre os elementos patrimoniais e de desempenho, conforme a natureza destes, o que tende a gerar diferenças que podem ser particulares a cada entidade.

Os possíveis efeitos tributários decorrentes dos métodos e critérios contábeis prescritos pelo CPC 02 têm sido neutralizados pelo Regime Tributário de Transição (RTT), instituído pela Lei nº 11.941/2009, pela Medida Provisória nº 627, de 2013 (MP 627/2014) e pela Lei 12.973/2014, conversão desta Medida Provisória. O conjunto desses normativos não permitiu ao longo do tempo, e ainda não permite, a utilização de moeda funcional diferente da nacional para fins tributários.

Contudo, a adoção de uma moeda funcional diferente daquela utilizada para a apuração da base tributável dos elementos patrimoniais das entidades gera efeitos informacionais indesejados. Por exemplo, os ativos e passivos fiscais diferidos passam a apresentar distorções decorrentes das diferenças cambiais entre aquelas moedas, as quais, apesar de não possuírem substância econômica, afetam a composição patrimonial e de desempenho da entidade. Além disso, tem-se um maior nível de detalhamento nos controles necessários ao atendimento das exigências tributárias e, conseqüentemente, uma maior dificuldade de implementá-los.

Devido à complexidade do tema e à necessidade de melhor compreender os cenários de uma possível aceitação ou não da moeda funcional distinta da nacional para fins tributários, foi criado, no âmbito do Programa RFB Projetos Tributários, por meio da Portaria RFB nº 170 de 14 de fevereiro de 2013, grupo de trabalho (GT) cujo objetivo foi “elaborar estudos econômicos, tributários e jurídicos acerca da utilização de moeda funcional nos registros contábeis e fiscais”, a fim de “elaborar proposta de modificação normativa, acompanhada das justificativas pertinentes, com a demonstração de sua viabilidade técnica, econômico-tributária e jurídica”.

Desse modo, o objetivo do presente estudo é identificar os principais efeitos tributários decorrentes de uma possível adoção de moeda funcional diferente da nacional, relacionados ao IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, bem como avaliar a viabilidade jurídica dessa adoção para fins de apuração desses tributos. Secundariamente, o estudo também buscou sugerir diretrizes a serem observadas diante de uma possível solução tributário-normativa.

O tema do estudo é inovador. Não há pesquisas nacionais que tratem especificamente dos efeitos tributários da adoção de moeda funcional diferente da nacional, tampouco dos seus impactos para a administração tributária federal. Os resultados aqui apresentados oferecem contribuições significativas à compreensão do tema tanto para a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), quanto para as entidades que adotam moeda funcional diferente da nacional, assim como para os profissionais de contabilidade, para os órgãos reguladores e normatizadores e para os acadêmicos.

Além desta introdução e da metodologia apresentada na seção seguinte, o estudo está dividido em mais três seções. Na terceira, são discutidos aspectos relacionados ao histórico, à problemática desse novo cenário e, sobretudo, à definição do termo Moeda Funcional, bem como apresenta o cenário global relacionado à adoção do padrão internacional de contabilidade (IAS 21) correlato ao CPC 02, inclusive no que se refere à sua repercussão tributária nos diversos países analisados. A quarta seção trata do aspecto jurídico-societário referente ao tema, considerando o arcabouço legal brasileiro; também busca evidenciar uma análise jurídico-tributária referente ao tema, apresenta cenários acerca da aceitação ou não das regras do CPC 02 para fins tributários e sugere diretrizes a serem observadas diante de uma possível solução tributário-normativa. A quinta seção conclui.

2. METODOLOGIA

O presente estudo pode ser classificado como qualitativo. Ele foi desenvolvido por meio de uma pesquisa bibliográfica, sob um enfoque analítico-interpretativo. Considera-se qualitativo, pois avalia a natureza e os efeitos de um fenômeno jurídico-tributário relacionado à aplicação de uma norma contábil, sem a necessidade de mensurar tais efeitos, os seus determinantes ou as relações subjacentes.

Dentre os recursos metodológicos empregados, destacam-se: (i) a análise das experiências de administrações tributárias internacionais em relação à adoção da moeda funcional; e (ii) o estudo de caso com base na simulação de situações hipotéticas. Ambos são comentados a seguir.

2.1 Análise das Experiências Internacionais

Por se tratar de tema novo no contexto tributário brasileiro, foram analisadas as experiências de outros países, especificamente em relação à solução adotada, a fim de identificar as suas características.

Para tanto, foram selecionados países que integram o Grupo dos 20 (G20), a saber: África do Sul, Alemanha, Argentina, Arábia Saudita, Austrália, Brasil, Canadá, China, Coreia do Sul, Estados Unidos da América (EUA), França, Inglaterra, Japão, México, Turquia e Rússia.

Essa seleção se justifica pela representatividade econômica e política desses países, bem como pela disponibilidade de informações a respeito da aceitação ou não dos critérios prescritos pelo IAS 21.

2.2 Simulações de Cenários

O objetivo das Simulações de Cenários foi identificar as principais causas do aumento ou diminuição na tributação do IRPJ, da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins ao se admitir a utilização de moeda funcional diferente do real para fins tributários.

As simulações assumiram as seguintes premissas:

- a) os tributos serão apurados com base no R\$, mesmo que a moeda funcional adotada seja diferente, e que a conversão para reais seja feita à taxa de câmbio do último dia do período de apuração, mensal, trimestral ou anual, conforme a situação;
- b) as variações cambiais, quando reconhecidas diretamente no resultado do período, são tributadas pelo regime de competência;
- c) no tocante ao PIS/Pasep e à Cofins sob o regime não cumulativo, as despesas enunciadas nas simulações, porém não especificadas, devem ser entendidas como despesas geradoras de crédito à luz da legislação dessas contribuições; e

- d) as simulações não abrangem os aumentos ou diminuições na tributação do IRPJ e da CSLL (ao se utilizar moeda funcional diferente da nacional) decorrentes das adições, exclusões ou compensações feitas no Lalur¹.

Foram simuladas as seguintes situações:

- a) **Situação 1** – as transações são fixadas e liquidadas em dólar e o real se desvaloriza ao longo do tempo;
- b) **Situação 2** – as transações são fixadas em dólar e liquidadas em real e este se desvaloriza ao longo do tempo;
- c) **Situação 3** – as transações são fixadas e liquidadas em real e este se desvaloriza ao longo do tempo; e
- d) **Situação 4** – as transações são fixadas e liquidadas em dólar e o real se valoriza ao longo do tempo.

Por “transação fixada”, entenda-se que o preço da mercadoria, o valor da despesa, o valor do imobilizado, o valor do empréstimo etc., foram fixados na moeda mencionada (dólar ou real). Já por “transação liquidada”, entenda-se que os recursos (dinheiro em caixa ou em conta corrente bancária) utilizados na liquidação são originalmente na moeda mencionada.

3. MOEDA FUNCIONAL: BREVE HISTÓRICO, PROBLEMÁTICA E DEFINIÇÕES INICIAIS

A evolução dos negócios no mundo tem levado os países e as companhias a enfrentarem novos desafios. A globalização dos mercados internacionais exige o desenvolvimento de uma nova linguagem nos negócios das companhias; uma linguagem harmônica e comparável sob a perspectiva, sobretudo, dos investidores e dos demais fornecedores de capital. Essa linguagem requer a identificação e adoção da moeda que melhor represente a geração de riqueza das

¹ De forma genérica, tais variações dependerão da diferença entre a taxa de câmbio considerada no reconhecimento da despesa, receita ou prejuízo fiscal, e a taxa de câmbio do último dia do período de apuração em que a adição, exclusão ou compensação for realizada.

Os aumentos ou diminuições surgirão tanto no caso de adições ou exclusões definitivas, quanto no caso de adições, exclusões ou compensações feitas com base em valores controlados na parte “B” do Lalur. Neste último caso, essas variações tendem a ser maiores, pois as diferenças nas taxas de câmbio serão, provavelmente, maiores.

entidades, independentemente de sua localização geográfica e da moeda do país no qual é residente.

É nesse contexto que surgem, no caso das empresas americanas, os procedimentos estabelecidos, em 1975, através do Statement of Financial Accounting Standards nº 8 (SFAS 8), emitido pelo Financial Accounting Standards Board (FASB), documento que, em 1981, foi substituído posteriormente pelo SFAS 52. No âmbito internacional, em 1983, através do International Accounting Standard 21 (IAS 21), emitido pelo IASB. Estes normativos tratam do câmbio e das moedas de transação e funcionais das companhias e sua influência nos relatórios contábeis.

Pelo histórico do IAS 21, apresentado na Tabela 1, percebe-se que o tema não é novo no âmbito internacional, surgindo em 1983 a primeira versão do tratamento da moeda funcional. Percebe-se também, devido à sua importância no mundo dos negócios, que o normativo tem sido oportunamente discutido e aperfeiçoado.

Contudo, o Brasil de certa forma ficou alheio a esse processo até a revisão da Lei nº 6.404/1976, pelas Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009, que efetivou a convergência aos IFRS. No tocante à Moeda Funcional, foi emitido o CPC 02, padrão correlato ao IAS 21.

Tabela 1 – Histórico do IAS 21

Data	Fato
Dezembro 1977	Exposição Draft E11 contabilização de transações de câmbio e conversão de Demonstrações Financeiras Estrangeiras
Março 1982	O E11 foi modificado e colocado em audiência pública - Exposure Draft E23 - Contabilização dos Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio
Julho 1983	Emissão do IAS 21 - Contabilização dos Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio
01 de janeiro de 1985	Data de efeito do IAS 21 (1983)
1993	IAS 21 (1983) foi revisto como parte do projeto de comparabilidade das demonstrações contábeis
Mai 1992	Draft E44 - Os Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio
Dezembro 1993	Revisão do IAS 21 (1993) - Os Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio (revisto como parte do comparabilidade das demonstrações financeiras "do projeto)
01 de janeiro de 1995	Data de efeito da IAS 21 Revisado (1993)
18 de dezembro de 2003	Revisão do IAS 21 emitido pelo IASB
1 de janeiro de 2005	Entrada em vigor do IAS 21 Revisado (revisado em 2003)
Dezembro 2005	Emenda ao IAS 21 relativa ao investimento líquido em uma operação no exterior
01 de janeiro de 2006	Entrada em vigor das alterações de dezembro 2005
10 de janeiro de 2008	Algumas revisões do IAS 21, como resultado da combinação de negócios da Fase II do projeto relativo à alienação de operações no estrangeiro
01 de julho de 2009	Data de vigência da alteração janeiro 2008

Fonte: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias21>

O IAS 21 tem por objetivo prescrever como incluir transações em moeda estrangeira e operações no exterior nas demonstrações contábeis de uma entidade e como converter as demonstrações financeiras para uma moeda de apresentação.

As principais questões estão relacionadas a quais taxas de câmbio usar e em como informar os efeitos das mudanças nas taxas de câmbio nas demonstrações financeiras. De um ponto de vista mais técnico, verificam-se dois aspectos fundamentais: a mensuração no reconhecimento inicial e a mensuração subsequente, ao término do período de reporte/relatório (data do balanço).

Conforme o IAS 21 (CPC 02), a moeda funcional da entidade é a moeda do ambiente econômico principal no qual ela atua. Sendo assim, qualquer moeda diferente é considerada moeda estrangeira.

O IAS 21 determina que uma transação em moeda estrangeira seja registrada, no reconhecimento inicial, na moeda funcional aplicando-se, ao valor em moeda estrangeira, a taxa de câmbio à vista entre a moeda funcional e a moeda estrangeira na data da transação.

De acordo com a norma em questão, no final de cada período de reporte, os itens monetários e não monetários² recebem tratamentos diferentes no que se refere à sua conversão, a saber:

(a) os itens monetários em moeda estrangeira serão convertidos utilizando-se a taxa de fechamento;

(b) os itens não-monetários que forem mensurados em termos de custo histórico em uma moeda estrangeira serão convertidos utilizando-se a taxa de câmbio na data da transação, ou seja, a taxa histórica; e

(c) os itens não-monetários que forem mensurados pelo valor justo em uma moeda estrangeira serão convertidos utilizando-se as taxas de câmbio na data em que o valor justo foi determinado.

De forma geral, as diferenças de câmbio que surgirem na liquidação de itens monetários ou na conversão de itens monetários em taxas diferentes daquelas em que foram convertidas no reconhecimento inicial, durante o período ou em demonstrações financeiras anteriores, serão reconhecidas em lucros e perdas no período em que surgirem.

Na preparação das demonstrações contábeis, cada entidade – seja ela uma entidade única, uma entidade com operações no exterior (como uma controladora) ou uma entidade no exterior (como uma controlada ou filial) –, deve determinar sua moeda funcional. Em termos gerais, a moeda funcional é aquela do ambiente econômico principal no qual a entidade opera. Portanto, a identificação desse ambiente é um elemento importante para tal determinação.

Uma vez determinada, a moeda funcional não deve ser alterada, a não ser que haja mudança nas transações, nos eventos e nas condições correspondentes. A alteração da moeda

2

Os **Itens monetários** representam unidades de moeda mantidas em caixa e ativos e passivos a serem recebidos ou pagos em um número fixo ou determinado de unidades de moeda, enquanto os **itens não-monetários** são aqueles representados por ativos e passivos que não serão recebidos ou liquidados em dinheiro (CPC 02).

funcional implica em uma nova determinação, portanto, requer a observância dos mesmos critérios exigidos para a determinação inicial.

As regras centrais prescritas pelo IAS 21 foram incorporadas no Brasil e estão contidas no CPC 02. Tais regras devem ser adotadas: na contabilização de transações e saldos em moedas estrangeiras; na conversão dos resultados e dos balanços patrimoniais das entidades no exterior para fins de consolidação, consolidação proporcional e aplicação do método da equivalência patrimonial na entidade investidora; e na conversão do resultado de uma entidade e de seu balanço patrimonial de uma para outra moeda na apresentação das demonstrações contábeis.

As alterações trazidas pelo CPC 02 mudam, sensivelmente, a perspectiva de mensuração da riqueza gerada, controle patrimonial e qualidade na informação divulgada, tendo em vista: (i) a inversão da exposição cambial, quando a moeda funcional é diferente da nacional – ocorrendo o desaparecimento das variações cambiais atualmente contabilizadas e surgindo variações cambiais em direção oposta à relação cambial entre a moeda nacional/estrangeira e a moeda funcional, estas derivadas de transações na moeda diferente da funcional; e (ii) os efeitos cambiais específicos, conforme a natureza do elemento contábil (itens monetários são convertidos à taxa de fechamento, itens não monetários, via de regra, pela taxa histórica, mas se avaliados pelo valor justo, serão convertidos pela taxa da data da determinação desse valor).

4 ESTUDOS, RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1. Principais Repercussões Tributárias entre os Países do G20

Neste tópico, a grande questão a ser enfrentada é se os países do Grupo dos 20 (G20) estão tratando, ou não, tributariamente, dos reflexos da contabilização da moeda funcional, e, caso estejam, de que forma isso tem sido feito.

Cabe ressaltar que o G20 foi criado em 1999, após as sucessivas crises financeiras da década de 1990. Ele visa favorecer a negociação internacional, integrando o princípio de um diálogo ampliado, levando em conta o peso econômico crescente de alguns países, que, juntos, representam 90% do PIB mundial, 80% do comércio mundial (incluindo o comércio

intra - UE) e dois terços da população mundial. É formado pelos ministros de finanças e chefes dos bancos centrais das 19 maiores economias do mundo mais a União Europeia.

Devido ao peso econômico, à representatividade e à significativa influência do G20 sobre a gestão do sistema financeiro e da economia global, é que se buscou analisar o possível tratamento tributário dispensado ao tema objeto desse estudo pelos países participantes do grupo, a fim de avaliar, em certa medida, a extensão dos efeitos tributários do IAS 21 nos países integrantes do G20.

Constatou-se, contudo, que não há muita literatura e informações disponíveis nos meios de pesquisa e comunicação sobre os reflexos tributários da Moeda Funcional de forma geral, nos casos em que essa moeda é distinta da moeda local do residente.

Ao longo da pesquisa, foi possível estratificar os países pesquisados em três segmentos:

- Adoção Plena – os que permitem a adoção de moeda funcional diferente de sua moeda local, com reflexos tributários;
- Adoção Parcial – os que permitem a adoção de moeda funcional diferente de sua moeda local, sem reflexos tributários;
- Sem Adoção – os que não permitem a adoção de moeda funcional diferente de sua moeda local.

Dessa forma, o grupo de países analisado foi assim discriminado:

Tabela 2 – Adoção dos Critério de Definição de Moeda Funcional do IAS 21 pelos Países Integrantes do G20

Situação	Países	Quant.
Adoção Plena	Austrália, Canadá, Inglaterra, Estados Unidos da América e Coreia do Sul	5
Adoção Parcial	Brasil e Japão	2
Sem Adoção	África do Sul, Argentina, México, China, Turquia, Rússia, Arábia Saudita, França e Alemanha.	9

Fonte: Elaboração própria

Nos países classificados como “adoção plena”, via de regra, foram verificadas soluções semelhantes para a aceitação, para fins tributários, de moeda nacional diferente da doméstica. As principais características observadas em cada modelo são as seguintes:

- a) Exigência de autorização por parte da autoridade tributária, devendo o respectivo pedido ser formalizado antes da ocorrência do fato gerador definitivo das obrigações tributárias afetadas pela definição da moeda funcional (Austrália) ;
- b) Autorização restrita a situações ou atividades específicas (Austrália, Canadá e Estados Unidos da América);
- c) Limitação quanto às moedas elegíveis como moeda funcional (Canadá);
- d) Conversão para a moeda doméstica no momento da apuração dos tributos (Austrália, Canadá, Inglaterra e Estados Unidos da América).

Conforme argumentam Nobes (1998), Ball, Kothari e Robin (2000), Soderstrom e Sun (2008), Niyama (2010) e Carmo, Ribeiro e Carvalho (2011), características ambientais, tais como, fatores econômicos, políticos, culturais, legais e institucionais, exercem forte influência sobre o modelo contábil de um país. Características estas que também afetam de maneira particular a forma pela qual os IFRS são implementados.

Sob essa perspectiva, é interessante notar que 4 dos países classificados como “adoção plena” (Austrália, Canadá, Inglaterra e Estados Unidos da América) possuem sistema legal consuetudinário (*common law*), nos quais prevalece o modelo contábil anglo-saxão. Nesses países, há pouco, ou nenhuma, interferência tributária na normatização contábil, mas, mesmo assim, um preceito contábil, a definição da moeda funcional, de certa forma foi aceito para fins tributários.

Já em relação aos países classificados como “adoção parcial” ou “sem adoção”, percebe-se a preponderância de sistemas jurídicos legalistas (*code law*), como é o caso do Brasil, Japão, Alemanha, França, Argentina, México e China. Nesses países, há forte influência estatal na normatização contábil doméstica.

Essa constatação pode sugerir que a “adoção plena” não depende, exclusivamente, de aspectos técnicos e/ou operacionais, mas também, das características do sistema jurídico de

cada país e do respectivo modelo contábil vigente, bem como do grau de influência do sistema tributário sobre a normatização contábil. Sendo assim, dadas as características do ambiente brasileiro, seria esperado que a “adoção plena” não pudesse ser efetivada.

Contudo, a convergência aos IFRS no Brasil afetou o processo normativo contábil, sobretudo no que se refere à interferência tributária sobre esse processo. A Lei nº 11.638/2007 estendeu a adoção dos IFRS ao balanço individual e conferiu novas ações à CVM, possibilitando, inclusive, com a inserção do art. 10-A na Lei nº 6.385/1976, que esse órgão regulador firme convênio com entidade cujo objeto seja o estudo e a divulgação de normas contábeis, podendo adotar os pronunciamentos e orientações técnicas por ela emitidas. Atualmente, essa entidade é o CPC.

Outra importante alteração institucional foi a reafirmação da neutralidade tributária. A Lei nº 11.941/2009 ampliou o alcance do § 2º do art. 177 da Lei das S.A., prevendo expressamente que qualquer método ou critério de natureza contábil, exigido exclusivamente por lei tributária ou especial, que prescreva, conduza ou incentive a realização de lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras diferentes daqueles exigidos na legislação comercial, sejam efetuados em livros ou registros auxiliares.

Essas alterações institucionais criaram um ambiente diferenciado para a normatização contábil, uma vez que, apesar da presença estatal, tem-se uma maior participação do setor privado, notadamente da classe contábil. Isso aumenta a proximidade, efetiva, do modelo contábil brasileiro ao modelo anglo-saxão, o que pode favorecer a implementação de uma solução tributária que permita a “adoção plena”.

4.2 Situação das Companhias no Brasil Quanto à Moeda Funcional

Com base nos dados oriundos da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), verificou-se que, atualmente, há em torno de 184 empresas que acenam a possibilidade de adoção de moeda funcional distinta da nacional para fins societários. Essas empresas possuem elevado volume de operações com o exterior, o qual representa mais de 80% de seu faturamento bruto.

Deste quantitativo, 111 empresas apresentam grandes possibilidades de adoção, em razão de apresentarem, de alguma forma, além de um elevado faturamento oriundo do exterior (acima de 80%), um nível também elevado de recebimentos e pagamentos em moeda

estrangeira. Ressalta-se que estes quesitos analisados, faturamento, recebimentos e pagamentos junto ao exterior, são fatores considerados quando da definição, para fins societários, da moeda funcional da empresa.

Pesquisas realizadas no *site* da BOVESPA apontam para um quantitativo pequeno de companhias abertas que adotam moeda funcional distinta da nacional, logo, a grande fatia, em termos quantitativos, de empresas passíveis de adoção da moeda funcional diferente do real seria de companhias de capital fechado ou outras formas societárias.

Os principais setores das empresas elegíveis à adoção são: Commodities (exportadores), Mineração, Tradings e Indústria Aeronáutica.

Não obstante o número de empresas ser pequeno, observa-se uma relevância no potencial de geração de receita bruta das empresas elegíveis, algo em torno de 170 bilhões ao ano.

4.3 - Legalidade do Critério de Definição da Moeda Funcional para fins Societários

A exigência quanto à definição da moeda funcional da entidade representa um novo critério contábil advindo das alterações à Lei das S.A. promovidas pela Lei nº 11.638, de 2007. No Brasil, até então, a moeda funcional era a própria moeda nacional.

Contudo, vale destacar que esse critério não consta no texto legal, mas sim, é prescrito pelo CPC 02 que, muito embora tenha sido aprovado por órgão que detém competência legal regulatória, como é o caso da CVM, ou normatizadora, como é o caso do CFC, é uma norma infralegal.

O fato é que os pronunciamentos emitidos pelo CPC são documentos meramente contábeis, e até superficiais do ponto de vista jurídico, haja vista que trazem pouca ou nenhuma anotação ou citação jurídica de sustentação, mesmo que de escopo contábil. O que é de se esperar, dada a natureza desses documentos, cuja premissa subjacente é a busca pela essência econômica das transações e eventos, ao invés da sua forma jurídica. Por isso, tais documentos não cogitam de sua situação do ponto de vista da legalidade. Característica que ganha sentido quando vista à luz de todo o processo de internacionalização das normas contábeis.

Sendo assim, para avaliar a viabilidade jurídico-tributária da possibilidade de empresas sediadas no Brasil adotarem uma moeda funcional diferente da nacional é necessário antes

avaliar a legalidade da adoção do critério de moeda funcional diferente da moeda nacional para fins societários no contexto do arcabouço jurídico pátrio, incluindo-se a Constituição Federal de 1988 (CF88).

Inicialmente, o aspecto contábil mais relevante refere-se aos comandos contidos nos arts. 1.179 e 1.183 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil – CC), que tratam da escrituração comercial. Adicionalmente, tem-se o disposto no art. 1º da Lei nº 9.069/1995, que define o R\$ como unidade do Sistema Monetário Nacional e no art. 13 da CF88, que define a língua portuguesa como a língua oficial do Brasil.

Os arts. 1.179 a 1.183 do CC, em perfeita harmonia com o art. 1º da Lei nº 9.069/1995 e com o art. 13 da CF88, indicam que a escrituração societária será apresentada em idioma e moeda nacionais (língua portuguesa e em Real), como também será feita (ou elaborada) nestes termos. No entanto, essas indicações denotam razoável grau de imprecisão, sobretudo em relação ao significado do termo “escrituração”, por isso, o correto entendimento desse termo é crucial para a compreensão da legalidade dos critérios de definição da moeda funcional das entidades.

Inicialmente, cumpre esclarecer que na legislação, legal e infralegal, não se obtém uma definição precisa acerca do significado de “escrituração”. Por vezes, observa-se que esse termo é usado para tratar do ato ou processo utilizado para escriturar, para efetuar o lançamento do registro contábil, como no caso do Decreto-Lei nº 486/1969 e do CC. Noutras passagens, essa mesma legislação confere ao termo escrituração uma conotação diferente, onde ele passa a significar o conjunto dos registros contábeis da entidade e os assentamentos contábeis dos fatos que afetam o seu patrimônio, sentido que também é visto na Lei das S.A., no Decreto-Lei nº 1.598/1977 e na ITG 2000, aprovada pela Resolução CFC nº 1.330/2011, do CFC.

Verifica-se, entretanto, que a aparente imprecisão semântica do termo escrituração é algo que lhe é próprio, conforme é possível atestar, por exemplo, no Novo Dicionário Aurélio, onde a escrituração também é assim definida:

- 1 Ato de escriturar nos livros competentes os fatos administrativos numa azienda.
- 2 O conjunto de livros e registros de uma contabilidade numa azienda.

- 3 Arte de os escriturar.
- 4 *Escrituração mercantil*. A contabilidade praticada, segundo os métodos usuais, nas empresas mercantis.

Não obstante esse aspecto linguístico, percebe-se que, de acordo com o contexto legal-normativo no qual estiver inserido, esse termo poderá assumir os dois significados sem acarretar qualquer prejuízo interpretativo. Observa-se isso, por exemplo, nos arts. 1.179 e 1.186 do CC, que em ambas as passagens, o termo ganha a conotação de ato de efetuar os registros nos livros, e nos arts. 1.193 e 1.194, do mesmo diploma legal, o termo assume o significado do conjunto dos registros contábeis.

Do mesmo modo, porém com menor margem de dúvidas, tem-se o emprego das expressões “escrituração mercantil”, “escrituração comercial” ou “escrituração contábil”. Em todas elas, tem-se a acepção de conjunto de registros contábeis. Isso é percebido, por exemplo, da leitura dos arts. 176 e 177, *caput* e §2º da Lei das S.A.

É importante destacar, entretanto, que a escrituração não se confunde com os livros comerciais (ou contábeis), tais como, Diário e Razão, os quais consistem em registros permanentes da entidade. De acordo com a Instrução Normativa DREI nº 11/2013, os livros, assim como o conjunto de fichas (avulsas ou contínuas) ou de folhas contínuas, representam instrumentos de escrituração dos empresários e das sociedades empresárias. É por meio desses instrumentos que a escrituração contábil da entidade se materializa.

Sendo assim, tem-se que a escrituração comercial/mercantil/contábil é a totalidade dos registros decorrentes dos lançamentos contábeis realizados, referentes aos fatos que afetam o patrimônio das entidades, abrangendo assim todo o conteúdo dos seus instrumentos.

Conhecido esse importante significado, resta interpretar o alcance do comando “A escrituração **será feita**” (grifo nosso), contido no art. 1.183 do CC. Este comando tratar-se-ia de um requisito obrigatório relacionado à forma do registro contábil e da própria escrituração, ou seja, a seus aspectos extrínsecos? Ou de uma exigência a ser observada nos processos de reconhecimento e mensuração dos elementos patrimoniais e de resultado, representando assim uma exigência de caráter intrínseco?

O art. 1.183 do Código Civil, ratificado pela ITG 2000 do CFC, exige que a escrituração seja feita: em idioma e moeda correntes nacionais; em forma contábil; por ordem cronológica de dia, mês e ano; e sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens.

Inicialmente, cumpre salientar que, no que se refere à “forma contábil”, o CC é silente quanto à sua definição. No entanto, é na ITG 2000 que encontramos resposta para essa questão, pois, segundo ela, a escrituração em forma contábil deverá compreender, no mínimo: data do registro contábil, ou seja, a data em que o fato contábil ocorreu; conta devedora; conta credora; histórico que represente a essência econômica da transação ou o código de histórico padronizado, neste caso baseado em tabela auxiliar inclusa em livro próprio; valor do registro contábil; e informação que permita identificar, de forma unívoca, todos os registros que integram um mesmo lançamento contábil.

Percebe-se que a “forma contábil” consiste exatamente na forma sob a qual deverá ser revestido o registro contábil dos fatos que repercutem efeitos patrimoniais para entidade. A forma contábil não alcança a natureza do fato registrado, tampouco do critério a ser empregado para definição do montante correspondente. Portanto, trata-se de um aspecto extrínseco da escrituração, o que não se confunde com as formalidades extrínsecas dos livros contábeis. É extrínseco por se tratar de forma.

Já no que compete à obrigatoriedade de utilizar a moeda e o idioma nacionais, a legislação é sucinta e direta. Não existe a possibilidade de a escrituração das entidades ser elaborada/feita/executada de outra maneira. Ou seja, observada a forma contábil, tem-se que não é possível elaborar uma escrituração cuja descrição das contas e o conteúdo do histórico sejam em um idioma diferente do português, assim como o valor do registro contábil seja escriturado em uma moeda que não a nacional. Esse também é mais um aspecto extrínseco a ser observado quando do registro contábil.

O fato é que, até a convergência aos IFRS, devido à ausência de disposições que possibilitassem o emprego de uma moeda estrangeira para a contabilização (reconhecimento e mensuração) das variações patrimoniais das entidades, o questionamento quanto ao alcance da obrigatoriedade do uso da moeda nacional para o reconhecimento e mensuração dessas variações mostrava-se inócuo, ou seja, a moeda nacional sempre deveria ser a moeda

funcional. Contudo, com a edição do CPC 02, surgiu a possibilidade de a entidade, em determinadas circunstâncias, definir uma moeda funcional diferente da moeda nacional.

O CPC 02 alcança, notadamente: a contabilização de transações e saldos em moedas estrangeiras, exceto para aquelas transações com derivativos e saldos dentro do alcance do CPC 38 e OCPC 03; e a conversão de resultados e posição financeira de uma entidade para uma moeda de apresentação.

A contabilização compreende o reconhecimento e mensuração das transações e saldos em moeda estrangeira. Já a conversão, trata do procedimento a ser empregado para a divulgação das demonstrações contábeis em uma moeda de apresentação que seja diferente da moeda funcional.

A Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação do Relatório Contábil-Financeiro – CPC 00 (R1) (CPC 00) - define o reconhecimento como o “processo que consiste na incorporação ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado de item que se enquadre na definição de elemento” (ativo, passivo, receita ou despesa) e que atenda, cumulativamente, aos seguintes critérios: for provável que algum benefício econômico futuro associado ao item flua para a entidade ou flua da entidade; e o item tiver custo ou valor que possa ser mensurado com confiabilidade

Já a mensuração, por sua vez, é definida como “o processo que consiste em determinar os montantes monetários por meio dos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado”

Tem-se que a contabilização em questão, necessariamente, não se confunde com a escrituração contábil, isto é, com o registro contábil. A contabilização contempla aspectos intrínsecos das transações em moeda estrangeira, já a escrituração compreende o registro contábil dessa contabilização, em estrita observância aos aspectos extrínsecos prescritos na legislação comercial, dentre eles, a exigência de ser executada em moeda nacional. É por meio do reconhecimento e da mensuração que um elemento é incorporado ao patrimônio da entidade, ou seja, conjuntamente esses processos materializam a variação ocorrida no patrimônio da entidade, a qual, a partir dessas etapas, poderá ser registrada na escrituração da entidade. A escrituração, portanto, é a etapa de consignação nos instrumentos próprios daquilo

que foi reconhecido e mensurado contabilmente. Em síntese, o reconhecimento e a mensuração representam condições necessárias à escrituração, porém com ela não se confundindo.

Sendo assim, tem-se a possibilidade de reconhecer e mensurar em moeda diferente da nacional, mas, com base nesta, executar a escrituração realizando a conversão entre as moedas, a fim de atender à exigência legal de realizar o registro na moeda nacional.

Desse modo, considerando que os processos de reconhecimento e mensuração não se confundem com a escrituração comercial, tampouco com o processo registral/escritural do qual ela resulta, bem como pelo fato de o CPC 02 ter sido aprovado pela CVM, no uso da competência conferida pelo §2º do art. 177 da Lei nº 6.404/1976, bem como pelo CFC, conforme a atribuição de que trata alínea “f” do art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295/1946, tem-se que não há vedação, tampouco conflito legal, à adoção de moeda funcional diferente da nacional e à execução da escrituração contábil na moeda nacional.

Sendo assim, quanto à avaliação inicialmente proposta, é possível concluir que a adoção de moeda funcional diferente da nacional no Brasil, para fins societários, está de acordo com os princípios constitucionais e com o ordenamento jurídico pátrio.

4.4 Aspectos Tributários Relacionados à Moeda Funcional no Brasil

É consagrado que há uma relação íntima entre a tributação das pessoas jurídicas e o resultado do período apurado com observância das leis comerciais e fiscais (cf. art. 7º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e art. 195 do CTN). Por isso, a escrituração comercial da pessoa jurídica é, e sempre foi, o esteio da mensuração de sua capacidade contributiva. Mesmo quando é exigida por lei uma parcela de escrituração fiscal, tais como, o Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur) ou registros extracontábeis auxiliares etc, estes têm por ponto de partida a escrituração comercial (societária) do contribuinte. Portanto, a adoção do critério de moeda funcional no Brasil, para fins tributários, depende diretamente da aceitação, mesmo que parcial, dos critérios estabelecidos pelo CPC 02.

Contudo, a Lei nº 12.973/2014, que extinguiu o RTT e adaptou a legislação tributária aos novos métodos e critérios contábeis, em seu art. 62, vedou a possibilidade de adoção, para fins tributários, de moeda funcional diferente da nacional.

A MP 627/2014 e a Lei 12.973/2014 garantiram, de forma prudente, a neutralidade tributária quanto às definições relacionadas à moeda funcional, uma vez que os efeitos tributários (arrecadação, tributação e fiscalização) decorrentes de um cenário diferente merecem ser discutidos com maior profundidade, tanto sob a perspectiva operacional quanto sob a jurídica.

É nesse contexto que esse estudo se desenvolve e um aspecto central para essa discussão é a avaliação dos impactos da aceitação ou não, para fins tributários, dos critérios de definição de moeda funcional prescrito pelo CPC 02. Aspecto que será tratado a seguir.

4.4.1. Impactos da Não Aceitação

Apesar da potencial segurança para a administração tributária, a não aceitação, para fins tributários, da adoção de uma moeda funcional diferente da nacional, nos termos do CPC 02, pode acarretar alguns impactos para a própria administração tributária, por exemplo, maior complexidade na execução de procedimentos de fiscalização.

Já na perspectiva dos contribuintes, tais impactos tendem a se mostrar mais significativos, dentre os quais é possível destacar:

a) a mensuração da base tributável por uma moeda que não reflete adequadamente o processo de geração de riqueza das entidades;

b) a manutenção de 2 contabilidades e de controles tributários adicionais, o que poderá elevar os custos de conformidade tributários;

c) a maior complexidade no entendimento dos resultados contábeis e fiscais;

d) a distorção informacional da composição patrimonial e dos fluxos de caixa relacionados à tributação provocada pelo componente de variação cambial existente na despesa do IRPJ/CSLL (corrente e diferida), o que tende a prejudicar a qualidade da avaliação da capacidade de geração de fluxos de caixa futuros da companhia.

4.4.2. Impactos da Aceitação

a) Operacionais

Inicialmente, merece atenção os possíveis impactos operacionais sobre as obrigações tributárias acessórias. O primeiro deles refere-se à possibilidade destas serem informadas em moeda funcional diferente do real. Neste caso, todos os sistemas informatizados da RFB deverão sofrer alterações para se adaptar à nova realidade. A avaliação e quantificação desse impacto são de alta complexidade, uma vez que envolve a utilização de recursos humanos e financeiros de difícil mensuração no momento.

Contudo, em princípio, uma alternativa que se mostraria satisfatória, seria a possibilidade de as obrigações acessórias serem enviadas com os valores convertidos em reais em datas predeterminadas pela Administração Tributária, por exemplo: taxa da data do fato gerador do tributo aplicável. Essa solução poderia ser implementada sem maiores complexidades, tendo em vista o exemplo de outras administrações tributárias que dão efeito à moeda funcional distinta da local.

b) Arrecadação Federal

Considerando a legislação tributária vigente *vis-à-vis* as regras prescritas pelo CPC, é possível simular o comportamento da arrecadação dadas as características das transações e do comportamento do câmbio. Nesse sentido, foi realizado um estudo de caso com base em simulações de situações hipotéticas, a fim de identificar possíveis causas de aumento ou diminuição na tributação do IRPJ, da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins ao se admitir a utilização de moeda funcional diferente do real para fins tributários.

As conclusões obtidas com o estudo de caso confirmam que, na utilização de moeda funcional diferente do real, o comportamento do câmbio ao longo do tempo é o vetor principal das diferenças na tributação do IRPJ, da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins.

Desta forma, torna-se difícil precisar se haverá maior ou menor arrecadação, uma vez que o resultado tributável estará sujeito ao fluxo cambial da moeda definida como funcional e ainda também dependerá da regra tributária a ser definida.

Contudo, especificamente no caso do IRPJ e da CSLL, as diferenças na tributação dependerão, ainda, da composição patrimonial da entidade em relação aos montantes dos itens não monetários do ativo e do passivo.

Os cenários analisados direcionaram, quanto ao IRPJ/CSLL, às situações evidenciadas na Tabela 3 abaixo, as quais se mostram importantes, na medida em que permitem uma melhor compreensão, mesmo que parcial, dos possíveis efeitos decorrentes da aceitação de moeda diferente da nacional para fins tributários.

Tabela 3 – Resultados das Simulações

SITUAÇÕES ANALISADAS		EFEITOS NA TRIBUTAÇÃO	
1	Itens não monetários do ativo <u>maiores</u> que itens não monetários do passivo	Real se <u>desvaloriza</u> ao longo do tempo	Tributação na utilização de moeda funcional diferente do real será <u>maior</u>
2	Itens não monetários do ativo <u>menores</u> que itens não monetários do passivo	Real se <u>desvaloriza</u> ao longo do tempo	Tributação na utilização de moeda funcional diferente do real será <u>menor</u>
3	Itens não monetários do ativo <u>maiores</u> que itens não monetários do passivo	Real se <u>valoriza</u> ao longo do tempo	Tributação na utilização de moeda funcional diferente do real será <u>menor</u>
4	Itens não monetários do ativo <u>menores</u> que itens não monetários do passivo	Real se <u>valoriza</u> ao longo do tempo	Tributação na utilização de moeda funcional diferente do real será <u>maior</u>

Fonte: Elaboração Própria

Entretanto, há outros fatores que também afetam a tributação do IRPJ e da CSLL que são de difícil mensuração e estimação, e que não foram considerados nas simulações, como por exemplo, o momento ou o fluxo de realização dos ativos e de liquidação de passivos, cujos efeitos podem ser diferentes conforme o comportamento do câmbio e a composição patrimonial da entidade, no que se refere aos itens monetários e não monetários. O que adiciona um complicador significativo na análise aqui apresentada.

No caso do PIS/Pasep e da Cofins, ao ser utilizada uma moeda funcional diferente da nacional, a tributação será maior caso o real se desvalorize ao longo do mês. Isto porque a receita estaria em moeda “forte”. Caso o real se valorize ao longo do mês, a tributação será menor.

Os efeitos do regime cumulativo valem também para os débitos do regime não cumulativo. Entretanto, nestes, devem ser considerados também os efeitos sobre os créditos. Caso haja muitos créditos com base em valores de prazo mais longo de aproveitamento

(depreciação e amortização, por exemplo), e se o real se desvalorizar ao longo do tempo, a tributação do PIS/Pasep e da Cofins poderá ser menor na utilização de moeda funcional diferente do real. Isto porque os valores que dão direito ao crédito estariam em moeda “forte”.

c) Controles Internos do Contribuinte

Por força da legislação comercial, as empresas são obrigadas a elaborar a sua escrituração comercial em idioma e moeda corrente nacionais. Desse modo, a aceitação para fins tributários da adoção de uma moeda funcional diferente da nacional em nada modificaria essa obrigatoriedade.

Como já comentado anteriormente, naquelas empresas cuja moeda funcional é diferente da nacional, muito embora a escrituração tenha sido feita na moeda nacional, por obrigação legal, os elementos e valores nela constantes são originalmente reconhecidos e mensurados na moeda funcional. O que foi registrado é a mera conversão de tais valores.

O fato é que tais empresas necessitam manter uma outra contabilidade, ou algum tipo de controle, destinada ao registro dos elementos reconhecidos e mensurados na sua moeda funcional. Na situação atual, é necessário manter algum nível de controle para acompanhar: (i) os registros na moeda funcional; (ii) os registros da escrituração comercial; e (iii) os registros para fins tributários.

A aceitação da adoção de uma moeda funcional diferente da nacional para fins tributários permitirá a eliminação do controle listado no item (iii) acima, o que representaria um impacto operacional positivo, tanto no que se refere à simplificação das obrigações acessórias quanto à redução dos custos de conformidade.

d) Fluxo Informacional e de Investimentos

Vislumbram-se impactos positivos nas informações a serem publicadas e consequentemente nos investimentos, uma vez que com a adoção da mesma moeda para fins societários e fiscais, tem-se a eliminação do componente de variação cambial da base fiscal dos elementos que integram o patrimônio das empresas, o que permitirá a eliminação de boa parte dos problemas apontados na alínea “d” da subseção 4.4.1.

4.5. Diretrizes para uma Solução Tributário-Normativa

Considerando o cenário de aceitação da moeda funcional diferente da moeda nacional para fins tributários, e com o intuito de obter maior segurança jurídica, menor risco de planejamento tributário abusivo, razoável controle sobre as operações que envolvem a moeda funcional diferente do real, simplificação nos atuais controles internos e redução de custos de conformidade, apresentam-se a seguir princípios norteadores para uma possível solução tributário-normativa.

a) Habilitação Prévia

Na solução proposta, a pessoa jurídica dependerá de habilitação prévia perante a RFB para que possa apurar os tributos em moeda diferente da nacional. Entende-se como requisito necessário, que a pessoa jurídica já tenha adotado, para fins societários, moeda funcional diferente da nacional, há pelo menos 1 ano. Tal exigência visa coibir práticas de planejamento tributário.

b) Restrição quanto às Moedas

Pelo menos em um primeiro momento, a habilitação somente seria possível para o dólar norte-americano e o euro. Isso se justifica pelo fato de que tais moedas, tendo em vista o cenário macroeconômico atual, podem ser consideradas “fortes” em relação ao real, bem como estarem sujeitas a um menor nível de oscilação e apresentarem uma menor probabilidade de inversão do seu comportamento. Consequentemente, isso permitirá, em princípio, uma maior previsibilidade e controle do comportamento da tributação.

c) Obrigatoriedade à Apuração pelo Lucro Real e ao Acompanhamento Diferenciado

Sugere-se que a habilitação implique, necessariamente, na obrigatoriedade da pessoa jurídica à apuração com base no lucro real, bem como a sua submissão ao acompanhamento econômico-tributário diferenciado, de que trata a Portaria RFB nº 2.356/2010.

d) Apuração dos tributos – conversão para reais no fato gerador do tributo

Aponta-se a necessidade e recomenda-se que os tributos apurados na moeda diferente do real sejam convertidos para reais à taxa de câmbio em vigor no último dia do período de apuração (mensal, trimestral ou anual).

Para tanto, é necessário que haja a previsão de que na aplicação de limites, alíquotas e demais valores definidos em reais pela legislação do IRPJ, da CSLL, do PIS/PASEP e da COFINS, a pessoa jurídica deva fazer a conversão utilizando a taxa de câmbio em vigor:

I - no último dia do período, caso o limite, a alíquota ou o valor refira-se a valores relativos a um determinado período de tempo; ou

II - na respectiva data, caso o limite, a alíquota ou o valor refira-se a valores relativos a uma determinada data.

Em relação ao segundo caso, se o limite, a alíquota ou o valor tiver que ser aplicado muitas vezes em determinado mês, a pessoa jurídica poderá optar por utilizar a taxa de câmbio em vigor no primeiro dia do mês.

Ainda, é necessário que seja prevista uma regra tributária de transição na substituição da moeda nacional para a moeda funcional. Nesse sentido, sugere-se que os ativos e passivos sejam convertidos com base na taxa de câmbio em vigor no dia 31 de dezembro do ano anterior ao do início dos efeitos da habilitação. Os valores convertidos integrariam o balanço de abertura para a escrituração contábil na moeda funcional.

e) Aproveitamento de valores em períodos posteriores

Na hipótese de haver valor a ser aproveitado em período de apuração posterior, tal como prejuízo fiscal ou crédito, recomenda-se que o montante a ser aproveitado seja o menor entre:

(i) o obtido por conversões, conforme regras estabelecidas para os ativos e passivos, convertido, se for o caso, para reais utilizando a taxa de câmbio em vigor no dia do aproveitamento, e

(ii) o valor reconhecido inicialmente em reais, ou o valor reconhecido inicialmente na moeda funcional convertido para reais utilizando a taxa de câmbio em vigor no dia do reconhecimento inicial.

f) Escrituração Contábil e Lalur na Moeda Funcional

Dada a sistemática de apuração do IRPJ, da CSLL, do PIS/Pasep e da Cofins, acima proposta, entende-se como necessário que as respectivas obrigações acessórias sejam elaboradas na própria moeda funcional da pessoa jurídica, e inclusive, que a própria escrituração comercial também o seja. Entretanto, frise-se que, conforme as determinações do Código Civil, a escrituração comercial deverá ser feita no idioma e moeda corrente nacionais,

sendo assim, haverá a necessidade de instituir uma escrituração contábil em moeda funcional do contribuinte para fins exclusivamente tributários.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo apresentou aspectos contábeis, econômico-tributários e jurídicos, relacionados à definição da moeda funcional da pessoa jurídica, especialmente no que se refere à moeda diferente da nacional, e analisou os efeitos da adoção ou não da moeda funcional para fins tributários, e, por decorrência, a viabilidade ou não de se adotá-la. Também apresentou premissas como sugestões a serem observadas diante de uma possível solução tributário-normativa no caso de aceitação da moeda funcional diferente da moeda nacional para fins fiscais.

Da análise realizada, verificou-se que há viabilidade técnica, econômico-tributária e jurídica, para a aceitação de moeda diferente da nacional para fins tributários. Entende-se que essa mudança representaria uma tributação mais adequada, do ponto de vista de aplicação dos princípios tributários constitucionais, sobre as operações da pessoa jurídica, apesar de não ser possível prever se haverá maior ou menor carga tributária, uma vez que o resultado tributável estará sujeito a variação monetária da moeda funcional adotada pela entidade para fins societários. Além disso, haveria uma melhor representação da situação econômica da empresa, uma maior simplicidade de controles e menor interferência estatal nas relações particulares.

Não obstante a conclusão desse estudo ser favorável à viabilidade da adoção, conclui-se que a mesma somente deve prosperar se consideradas as diretrizes apontadas na subseção 4.5. É mister salientar que a solução é moderna e alinhada, entre outras diretrizes, à proposta de simplificação das obrigações acessórias e redução dos custos de conformidade.

Contudo, entende-se que, apesar de importante, esta é uma primeira etapa de um longo processo que está em contínua evolução e que, por isso, exigirá o mesmo dinamismo da administração tributária. O ambiente econômico é diferente e as suas relações são complexas, consequentemente, as relações jurídico-tributárias derivadas desse cenário também o são.

A possibilidade de adoção de uma moeda diferente da nacional para a apuração de tributos implicaria em uma mudança cultural nas práticas já desenvolvidas pela arrecadação, tributação e fiscalização da RFB, mudança esta que traria inúmeros desafios, mas que, por outro lado, demonstraria o grau de excelência técnica da administração tributária brasileira.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALL, R.; KOTHARI, S. P.; ROBIN, A. **The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings.** *Journal of Accounting and Economics*, v. 29, n.1, 2000.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Texto promulgado em 05 de outubro de 1988.

_____. CPC 02 (R2) – Data da aprovação: 03 de setembro de 2010 e Data da divulgação: 07/10/2010 - Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis

_____. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

_____. Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda.

_____. Deliberação CVM nº 640, de 7 de outubro de 2010. Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 02(R2) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC sobre efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis.

_____. Instrução CVM nº 457, de 13 de julho de 2007. Dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo International Accounting Standards Board - IASB.

_____. Instrução CVM nº 485, de 01 de outubro de 2010. Altera a Instrução CVM nº 457, de 13 de julho de 2007, que dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo International Accounting Standards Board – IASB.

_____. 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.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Lei das S.A.

_____. Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários.

_____. Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995. Dispõe sobre o Plano Real, o Sistema Monetário Nacional, estabelece as regras e condições de emissão do REAL e os critérios para conversão das obrigações para o REAL, e dá outras providências.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002. Institui o Código Civil.

_____. 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.

_____. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências.

_____. Lei nº 12.973, de 13 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 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências

_____. RESOLUÇÃO CFC Nº 1.295, DE 07 DE OUTUBRO DE 2010. APROVA A NBC T 7 - Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de Demonstrações Contábeis.

_____. RESOLUÇÃO CFC N.º 1.330 DE 22 DE NOVEMBRO DE 2011. APROVA A ITG 2000 – Escrituração Contábil.

CARMO, C. H. S.; RIBEIRO, A. M.; CARVALHO, L. N. G. **Convergência de fato ou de direito? A influência do sistema jurídico na aceitação das normas internacionais para pequenas e médias empresas.** Revista Contabilidade & Finanças – USP, v. 22, n. 57, p. 242-262, set./out./nov./dez., 2011.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade Internacional**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NOBES, Christopher. **Towards a General model of reasons for international differences in financial reporting**. *ABACUS*, vol. 14, n. 2. p. 162-187, 1998.

SODERSTROM, N. S.; SUN, K. J. **IFRS adoption and accounting quality: a review**. *European Accounting Review*, v.16, p. 678-702, 2007. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/home.aspx?idioma=pt-br>. Acesso em: 08 jul. 2014.

PARAMETRIZAÇÃO, COMPARABILIDADE E EQUALIZAÇÃO: PREMISSAS TEÓRICAS PARA CONSTRUÇÃO DE OPERAÇÕES PARÂMETRO NOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E NA VALORAÇÃO ADUANEIRA

PARAMETERIZATION, COMPARABILITY AND EQUALIZATION: THEORETICAL PREMISES TO THE CONSTRUCTION OF PARAMETER OPERATIONS IN TRANSFER PRICING AND CUSTOMS VALUATION

Jonathan Barros Vita

Advogado, Consultor Jurídico e Contador. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET-SP. Mestre e Doutor em Direito do Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP e Mestre em Segundo Nível em Direito Tributário da Empresa pela Universidade Comercial Luigi Bocconi – Milão – Itália. Coordenador do Mestrado e professor do Mestrado e da Graduação da UNIMAR. Professor de diversos cursos de pós-graduação no Brasil e exterior. Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Ex-Conselheiro do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ex-Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Secretário da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB.

RESUMO: O objetivo deste trabalho é apresentar um novo procedimento e conceitos de como construir uma operação substitutiva dentro dos preços de transferência, valoração aduaneira e outras regras antielusivas. Esse novo caminho é uma construção baseada no método empírico-dialético e tem como base como sistema de referência a aplicação de certos conceitos derivantes do Law and Economics, do Construtivismo Lógico-Semântico de Barros Carvalho e na Teoria dos Sistema de Niklas Luhmann. Para atingir os objetivos deste trabalho, o primeiro item lidou com os aspectos sistêmicos da criação da operação parâmetro e o item seguinte estabeleceu o seu procedimento. Seguindo estes passos, os conceitos de parametrização, comparabilidade e equalização foram apresentados sem sua forma abstrata e secundados no último item por exemplos pragmáticos.

Palavras-chave: Operação parâmetro. Parametrização, comparabilidade e equalização. Preços de transferência. Valoração aduaneira.

ABSTRACT: The objective of this paper is to present a new procedure and concepts of how to construct a substitutive operation within the transfer pricing, customs valuation and other antiavoidance rules. This new way is a construction based on the empirical dialectic method and has taken into account as a frame of reference the application of certain concepts deriving from Law and Economics, Barros Carvalho's Logic-Semantic Constructivism and Niklas Luhmann's Systems Theory. In order to achieve the goals of this work, the first item dealt with the systemic aspects of the creation of the parameter operation and the following item established its procedure. Following these steps, the concepts of parameterization, comparability and equalization were presented in its abstract form, seconded by pragmatic examples on the closing item.

Keywords: Parameter operation. Parameterization, comparability and equalization. Transfer pricing. Customs valuation.

1. INTRODUÇÃO

Inicialmente, cabe ressaltar que o estudo da forma de construção de operações parâmetro (especialmente no campo da valoração aduaneira e dos preços de transferência) já foi realizado por vários autores, tanto nacionais como internacionais, entretanto, nenhum destes estabeleceu um procedimento, com etapas específicas para este processo construtivo.

Nesse sentido, sendo numerosíssimas as operações (nacionais ou transnacionais) sujeitas a controle de regras antielusivas para verificar sua adequação às condições legais ou de mercado, este, sem dúvida, parece um lapso que mereceria um estudo mais específico sobre o tema.

Lembra-se que as meras menções esparsas contidas nas notas interpretativas ao AVA, nos Guidelines da OCDE sobre preços de transferência ou na IN 1.312 dos preços de transferência no Brasil não trazem elucidações sobre etapas e conceituações específicas para cada elo do procedimento de construção destas operações.

Mais ainda, no caso da OCDE, com o BEPS, especialmente no final report da Action 8, houve, finalmente, uma atenção mais detida para dar parâmetros a este processo.

Em textos anteriores, este autor já pode produzir uma série de notas mais esparsas sobre o tema^{1, 2 e 3}, sendo esse artigo uma tentativa de consolidar tais premissas em uma quase Teoria Geral (ou Operacional) da construção de operações parâmetro.

Tendo sido contextualizado, delimitado e justificada a escolha do tema, cabe definir os objetivos deste trabalho, os quais se vinculam com a necessidade de conceituar (no sentido de criar nome para as categorias/institutos utilizados) as etapas do processo de construção de operações parâmetro, definindo como termos fundamentais os processos de parametrização, comparabilidade e equalização.

¹ VITA, Jonathan Barros. **Valoração Aduaneira**. São Paulo: Thomson Reuters, 2014.

² VITA, Jonathan Barros. **Preços de transferência**. São Paulo: Thomson Reuters, 2014.

³ VITA, Jonathan Barros. **Relações entre valoração aduaneira e preços de transferência**. São Paulo: Thomson Reuters, 2014.

Para tanto, cabe ressaltar que o método utilizado foi o empírico dialético e tem como sistema de referência⁴ uma combinação do Construtivismo Lógico-Semântico de Barros Carvalho,⁵ a Teoria dos Sistemas de Luhmann⁶ e o Law and Economics de Posner.^{7 e 8}

O uso dessa combinação de premissas teóricas tem como parâmetro a necessidade de multifacetar o tema, utilizando-se, também, de temas de outras ciências como a da computação para conseguir comparar operações/situações.

Adicionalmente, como outro elemento importante da metodologia deste trabalho, tem-se que não apresentará muitas citações, uma vez que este texto parte de uma (quase) inexistência de textos sobre o tema desse trabalho.

Tendo o sistema de referência citado como pano de fundo, o trabalho, para a atingir seus objetivos iniciar-se-á com a elucidação dos aspectos sistêmicos da construção de operações parâmetro.

Secundariamente, o procedimento desta construção será elucidado, sendo seguido por um subitem no qual serão definidas as marcas gerais dos conceitos criados para nominar as fases do processo de construção de operações parâmetro, que sejam: parametrização, comparabilidade e equalização.

Por fim, alguns elementos pragmáticos dessa construção serão mencionados, lembrando que, a esse artigo, podem se seguir alguns outros com notas (mais) específicas à valoração aduaneira, aos preços de transferência ou, mesmo, às medidas de defesa comercial.

2. ASPECTOS SISTÊMICOS DA CRIAÇÃO DE OPERAÇÕES PARÂMETRO

⁴ A última versão desse sistema de referência está em: VITA, Jonathan Barros. **Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin 2011.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método. 2ª edição**. São Paulo: Noeses, 2008.

⁶ LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Oxford: Oxford University Press, 2004.

⁷ Entre outros: ROEMER, Andrés. **Derecho y economía: una revisión de la literatura**. Cidade do México: ITAM, 2000.

⁸ Especificamente na doutrina brasileira: CARVALHO, Cristiano Rosa de. **Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação**. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005; CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009; e SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

Sob este ângulo, interessante é notar que a operação parâmetro é, sempre, uma construção de realidade por presunção jurídica, que substituirá, para fins tributários, a operação praticada, sob seu aspecto do antecedente normativo e da sua projeção numérica, quantitativa, na base de cálculo tributária.

Isso ocorre, pois, as operações substituídas se baseiam em condições de transação que não podem ser emuladas sob o ângulo de mercado, do que as operações padrão são construídas/baseadas em uma média (normalmente ponderada em função das quantidades) de mercado pressuposta e ajustadas, equalizadas, para que perfaçam este simulacro que, ao mesmo tempo, é comparado a operação originária e a substituída.

Obviamente, essas ideias estão em sintonia com a possibilidade de o direito produzir suas próprias realidades, ainda que, nesse caso, o processo de comparação seja realizado pelo sistema econômico seguindo os parâmetros determinados pelo direito (sob a forma de programa de propósito específico).

Prosseguindo, antes de elucidar melhor cada um dos elementos que concretizam a comparação/substituição de operações, algumas considerações sobre as formas deste processo no plano da Teoria dos Sistemas devem ser produzidas.

Este processo que compara operações, operativamente, portanto, surge especialmente no campo dos preços de transferência e da valoração aduaneira, sendo realizada através de um entrecruzamento entre o sistema jurídico e econômico.

Logo, no plano pressuposto entre o sistema econômico e sistema jurídico, um primeiro entrecruzamento pode ser enunciado, surgindo através da existência de um programa de propósito específico da economia que visa realizar os testes e comparações entre as bases de cálculo, condicionado pelas formas determinadas pelo sistema jurídico.

Nesse contexto, este programa de propósito específico da economia, resulta da tradução dos dispositivos/programas/textos jurídicos que determinam tal comparação, sendo recondicionalizado/traduzido enquanto comunicação jurídica que internaliza o resultado desta simulação comparativa, teste episódico delimitado temporalmente.

É um encadeamento operacional em que:

- um programa jurídico condicional A (norma geral e abstrata) serve como pressuposto, juntamente com uma operação individualizada comercial (fato jurídico) que se encaixe na hipótese verificação de sua compatibilidade para fins tributários através das normas antielisivas;
- estas normas antielisivas são, para o sistema econômico, um programa de propósito específico B, que, por sua vez;
- permite a produção (individualizada), com seu resultado recondicionalizado, através de programa jurídico C, norma individual e concreta da tributação finalizada, estabilizada, lançamento tributário.

Um segundo entrecruzamento (pressuposição operacional) entre sistemas sociais nestas operações é o existente entre o sistema jurídico e o econômico, em um segundo momento, na formação do código capital quando da transferência de recursos por meio da tributação do particular para o Estado, através da equalização/balanceamento da carga tributária global.

Obviamente, neste cruzamento há o componente, também, dos subsistemas jurídicos e políticos em suas interações internas entre pontos de referência espaciais, nações diversas, em que um sistema jurídico influencia a troca do código no sistema econômico do outro país e vice-versa.

Nesse contexto, a operação cruzada entre o direito e a economia no plano específico e determinado da comparação entre valores de operação para os preços de transferência e valoração aduaneira acaba por ser permitida a partir da diferenciação temporal entre os sistemas.

É dizer, no momento analógico, necessidade de decisão a respeito da forma da propriedade e da validade do contrato para todos os seus fins, inclusive tributários, perfaz operações que são sincronizadas.

Nessa sincronização, a operação jurídica e a sua contraparte operação econômica correspondente são iniciadas ao mesmo tempo, mas o sistema econômico imprime velocidade maior na sua reação a estas demandas por simulações de cenários, testes e comparações específicas entre produtos e transações.

O direito usa o procedimento de levantamento de informações (comparabilidade) como freio temporal que o faz aguardar o momento certo para produzir seu programa individualizado e concreto, a resposta que singulariza a incerteza em um episódio de decisão.

Logo, a diferenciação temporal é o fundamento para a operação conjunta entre direito e economia, já que esta possui a capacidade de resposta rápida e consegue proceder à programação comparativa e de simulação, enquanto, por sua vez, o direito, com o procedimento pode esperar por esta resposta, já que as expectativas normativas são baseadas na incerteza permanente.

É um acoplamento de operações, uma tração estrutural, *structural drift*, em que ambos os sistemas operam com desenvolvimento de estruturas que se adequam mutuamente, pressupostamente, para uma operação futura, sendo operacionalizados pela abertura que é a norma tributária antielisiva.

É, simplesmente, o direito aguardando, pressupondo, as operações do sistema econômico em sua maior velocidade para ter o resultado pronto para sua recondicionalização no processo de singularizarão/individualização do episódio, fato jurídico.

Finalmente, menciona-se outro entrecruzamento entre sistemas sociais nestas operações, constante naquele entre o sistema político que visa a formação do código maioria sobre a minoria, no que diz respeito à defesa da indústria nacional, evitando a concorrência fiscal predatória, e das condições de financiamento do Estado, através da tributação alocada equanimemente entre os países utilizando-se como instrumento as regras antielisivas transnacionais que reconduzem operações controladas com parâmetros de mercado em forma da livre concorrência.

3. O PROCESSO DE CONSTRUÇÃO DE OPERAÇÕES PARÂMETRO

Como já pôde ser intuído, os sistemas tipo *Civil Law* possuem maiores dificuldades que aqueles de *Common Law* no processo parametrização, comparação e equalização de operações, fundamentados na dificuldade de identificação, determinação e construção de operações parametrizadas substitutivas no plano de institutos como a valoração aduaneira e os preços de transferência.

As ferramentas teóricas disponíveis atualmente, na doutrina brasileira, são extremamente deficitárias e baseadas, apenas, no empirismo, e não no processo de generalização e abstração necessários para a construção de normas jurídicas e proposições científicas.

Nesse contexto, importante se faz o processo de reequilibrar os fatores de precificação, na comparação e (re)estabilização das operações através de seus ajustes, modificando os elementos de determinação das condições dos fatos e do preço de transação, postos em uma norma individual e concreta.

Dessa forma, a modificação da base de cálculo tributária por institutos como os preços de transferência, a valoração aduaneira e as medidas de defesa comercial buscam (finalisticamente) o (re)equilíbrio/ (re)balanceamento/(re)estabilização da concorrência fiscal ou comercial de maneira leal, equânime e equilibrada entre empresas nacionais e internacionais, entre bens importados e bens nacionais.

Para realizar tais operações do ponto de vista tributário, equilibrando a carga fiscal total de uma empresa com suas concorrentes, algumas considerações teóricas são necessárias sobre o ato de comparar operações e o processo de determinação do valor final da base de cálculo (tributária ou não) através da equalização parametrizada que possui como linhas-guia programas jurídicos.

Esse processo deve ser realizado em etapas, nas quais criam-se elementos de parametrização, estabelecendo de critérios/parâmetros pelo sistema jurídico que permitam a comparabilidade de operações (coleta de dados), perfazendo uma plataforma operativa que delimita os fatores que serão utilizados como base para nestas programações de comparação e que, caso existam diferenças entre as operações encontradas e os parâmetros estabelecidos, utiliza-se da equalização, lembrando que todas estas operações são realizadas sincronicamente pelo sistema jurídico e econômico.

Sinteticamente, deve ser elucidado que, neste item, as considerações tomadas são referentes aos processos teóricos utilizados para operacionalizar, através das regras do sistema jurídico, a (re)criação de operações (fatos jurídicos) com o fim de (re)calcular a base de cálculo tributária na valoração aduaneira e nos preços de transferência.

Esquemáticamente, nestes processos de alteração do *status quo* das operações do sistema, modificando os valores de comercialização para fins tributários (ou não), tem-se, basicamente, cinco etapas, cada uma com alguns (sub)processos envolvidos:

- Criação de normas gerais e abstratas que pressupõe os elementos de parametrização, determinando os critérios de seleção das operações praticadas a serem ajustadas, e os ajustes das operações que serão utilizadas para construir a base de comparação, operação parâmetro ou paramétrica;
- Identificação, através destes critérios, de operação comercial realizada com dúvidas sobre sua validade jurídica relativa, especificamente, ao direito tributário;
- Realização de um processo de comparação de várias operações/normas individuais e concretas representantes de transações comerciais similares (cujos critérios para identificação da similaridade entre as operações para fins de comparação serão definidos na operação anterior de parametrização), constantes em, a exemplo, contratos mercantis ou lançamentos tributários, cujo processamento é realizado através de estruturas econômicas direcionadas pelos programas de parametrização jurídicos enquanto programas de propósito específico do sistema econômico, permitindo a construção de uma operação parametrizada ideal (emulando as condições de mercado), que substituirá, se for o caso, a operação praticada;
- Ajuste de equalização entre as operações de mercado colhidas na comparabilidade a serem utilizadas na citada construção da operação parâmetro, modificando ou não os valores de transação através da recondução, a exemplo, das operações entre partes não vinculadas a condições de negociação entre partes vinculadas, também realizada pelos processos sincrônicos realizados pelo

sistema do direito e econômico, especialmente, testes e comparações entre estas operações; e

- Tomada de decisão final no sistema jurídico, produzindo uma norma individual e concreta da tributação, diferenciada ou não (no plano da construção do fato e da sua base de cálculo correspondente) daquela NIC tomada como fundamento e oriunda do direito privado/civil.

4. A ABSTRAÇÃO DA PARAMETRIZAÇÃO, COMPARABILIDADE E EQUALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES

Antes de tudo, deixa-se claro que, obviamente, as maiores preocupações do processo de construção de operações parâmetro estão no campo da equalização, sobre a qual se tecerão mais comentários, vez que a sua regulação é mais deficiente.

Isto ocorre, pois, o processo de parametrização tem como faceta predominante o fato de ser legal (geral e abstrato) e o de comparabilidade, por ser individual e concreto (apesar de possíveis restrições (gerais e abstratas) apriorísticas de coleta de dados como derivantes de espaço ou tempo) possui dificuldades de generalização científica.

Obviamente, essas dificuldades científicas são potencializadas nas equalizações, mas alguns padrões de equalizações podem ser encontrados visualizando a operatividade dos institutos estudados.

Finalmente, deixa-se claro que, apesar de todas as etapas do processo de construção de operações parâmetro serem juridicamente reguladas por normas gerais e abstratas, a equalização é aquela que possui a maior “margem de manobra” aplicativa, vez que lida, basicamente, com elementos individuais e concretos, sendo a mais problemática das três etapas.

É dizer, enquanto a parametrização é uma redução (legal) brusca de complexidades, esta se exponencializa rumo à comparabilidade (delimitada juridicamente no espaço-tempo, a exemplo) e atinge seu ápice na equalização, que realimenta o processo com grande carga de complexidade.

4.1. Parametrização de transações

Inicialmente, a parametrização é estabelecida por normas gerais e abstratas que servirão como fundamento de redução de complexidades para observação dos elementos constituintes (fatores de precificação e condições contratuais) de uma transação objeto de análise.

Nessa parametrização estabelecem-se os programas jurídicos que serão utilizados como condicionantes, enquanto programas de propósito específico pelo sistema econômico, para permitir a comparabilidade entre as operações controladas e as operações praticadas no mercado.

Nesse sentido, tratar da parametrização daria campo a duas possibilidades de ação:

1. Estabelecer parâmetros de como as operações devem ser configuradas aprioristicamente, com adições ou exclusões de certos fatores; ou
2. Determinar, dentro da operação objeto de exame, quais características são importantes para sua identificação, alterando seu conteúdo econômico.

Obviamente, o sistema jurídico lida com a primeira destas possibilidades, estabelecendo comandos gerais e abstratos para padronizar a operação sob exame (possibilidade 1), cabendo, para os fatores intrínsecos da operação especificamente considerada, que a equalização realize seu papel e reconduza as operações comparáveis encontradas no processo de comparabilidade a todas as condições relevantes de negociação que possam afetar o processo de construção da operação parâmetro (possibilidade 2, a qual será estudada).

4.2. Comparabilidade de transações

A partir do processo de parametrização, nos quais os elementos fundamentais de uma transação são delimitados legalmente, cabe ao processo de comparabilidade a busca, dentro de um dado mercado, em condições de espaço e tempo determinadas por um instrumento legal (norma geral e abstrata), de operações que se assemelhem, individual e concretamente, àquela operação sob análise.

Nesse sentido, a comparabilidade utiliza-se mais de fatores individuais e concretos (provas) do que de elementos gerais e abstratos (restrições espaço-temporais a busca de operações, a exemplo) para sua operação.

Aparte esse significado inicial da comparabilidade, cabe ressaltar que esta pode se dar em vários níveis, sendo exemplo a comparabilidade entre o produto objeto de uma relação jurídica, a exemplo, espécie de bem objeto do contrato de compra e venda.

Nesse contexto, um método primário de comparação entre produtos, do ponto de vista formal, a partir, a exemplo, do Sistema Harmonizado, é a desconsideração da subclasse ou sub-posição, buscando-se, como elemento de comparação, uma classe superior ou uma classe horizontalmente similar em nível e com produto análogo.

Como nota importante a este ponto, menciona-se que o uso de bases de dados (*databases*) como SISCOMEX e NOVOEX para construir operações parâmetro para os fins da valoração aduaneira ou preços de transferência deve ser realizado com certas reservas, pois seus dados não são plenamente confiáveis, uma vez que dentre suas transações podem estar operações não parametrizadas/controladas e os elementos de equalização não são visualizáveis corretamente.^{9e10}

É dizer, a base de dados do SISCOMEX despersonaliza/desindividualiza as operações, produzindo uma artificial redução de complexidades e generalização não congruente dos dados de mundo, retirando os elementos necessários à equalização das operações,

⁹ Com críticas semelhantes: CARVALHO, Paulo de Barros. Preços de transferência no Direito Tributário brasileiro. **Revista de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, v. 3, ano 1, nº 3, p. 185-203, jun. 2006; e TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

¹⁰ No mesmo sentido: WCO. **Guidelines on the development and use of a national valuation database as a risk assessment tool**. Bruxelas: WCO, 2012.

especialmente, por não conter dados sobre marca, qualidade, quantidades e curva de economia de escala, entre outros.¹¹

Finalmente, os cuidados mencionados tem como ponto tangente o conhecido problema do uso de *secret comparables*¹², o que ocasiona ilegalidade do processo de comparabilidade nos termos propostos, assim como restrições abusivas da busca de operações comparáveis no mercado.

4.3. Equalização de transações

Seguindo os processos de parametrização e comparabilidade, o processo de equalização é tido, operacional e sistemicamente, da mesma forma referida do momento de comparação utilizando os acoplamentos operacionais, pressuposição recíproca e sincronia de funcionamento entre direito e economia aludidos no item anterior.

Sinteticamente, a equalização atua de maneira pressuposta aos dois outros processos e tem como função aproximar/transformar uma operação não comparável, mas que tem caracteres mínimos de parametrização encontrados no processo de comparabilidade, em uma comparável, aumentando a base de dados do processo de construção de operações parâmetro e (re)criando o caráter de individualidade da operação praticada na operação construída.

Ela é, portanto, uma forma de recondução às condições de parametrização de operações tidas como comparáveis, utilizando instrumentos de (re)construção da precificação da operação sob exame, construindo uma operação parâmetro que não é identificada em nenhuma das operações comparadas, mas é um simulacro construído a partir delas.

Nesse sentido, duas equalizações podem ser identificadas, sendo a segunda mais importante e objeto de uma análise mais pormenorizada em seguida:

¹¹ Com críticas semelhantes: CARVALHO, Paulo de Barros. Preços de transferência no Direito Tributário brasileiro. **Revista de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, v. 3, ano 1, nº 3, p. 185-203, jun. 2006; e TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

¹² Como importante marco da doutrina nacional no estudo deste instituto, inclusive com certos dados do direito comparado: SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações sobre o princípio *arm's length* e os *secret comparables*. **Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

- Uma derivante dos critérios adotados para a parametrização e de aplicação automática e legal; e
- Outra derivante de características singulares da transação sob exame, que não replicadas necessariamente nos elementos parametrizados.

Como exemplo da segunda hipótese, considera-se que há necessidade de equalização de uma operação de mercado no que tange ao fator (equalizador) risco de credores, quando esta for utilizada como comparável para construção de uma operação entre partes vinculadas, a qual, estruturalmente, não possui tal risco de inadimplência.

Nesse contexto, há a delimitação, justamente, dos critérios que permitem as comparações entre valores de transação díspares e, a partir de suas homogeneidades, aplicando as diferenças específicas como critério de equalização.

Lembra-se que, a equalização sempre será um dado individual e concreto derivado dos elementos componentes da operação sob análise, sendo específica para cada transação.

Entretanto, existem textos legais que estabelecem índices para a busca destes caracteres, apesar de se considerar que não os limitam, pois, as equalizações são sempre autóctones das transações sob exame.

Essa ideia suporta o fato de se considerar que todas as legislações que estabelecem equalizações são meramente indicativas/enumerativas e não podem limitar esse processo.

Sob o ponto de vista (quase) lógico-matemático, a equalização perfaz uma fórmula que determina os algoritmos específicos necessários para uma correta recondução de operações não comparáveis aos critérios de parametrização.

Ainda, tal equalização da operação a condições de mercado perfaz um sistema que (re)cria as condições de homogeneidade e equilíbrio no trato da livre concorrência, permitindo uma otimização da alocação da tributação, intervenção estatal, através da (re)criação da base

de cálculo tributária, como fundamento para a manutenção da livre concorrência e livre-iniciativa, eliminando a possibilidade de alocação de eficiência à (ineficiência) tributação.

O critério e a forma de tais equalizações interventivas são: a um, determinar a similaridade de duas operações, a partir das suas identidades e diferenças específicas; e, a dois, ajustar as operações para que elas sejam alinhadas, através da adição ou redução de um valor que permita a (maximização de eficiência) comparabilidade entre operações.

Conclusivamente, com a equalização, mais operações comparáveis são passíveis de participar do processo de construção da operação substitutiva parametrizada, melhorando a qualidade desse.

Final e sinteticamente, apresenta-se uma lista enumerativa de fatores que atuam na formação dos preços, exigindo equalizações, a grande maioria deles sem análogos nas legislações dos preços de transferência, da valoração aduaneira ou das medidas de defesa comercial:

1. Quantidade dos produtos (dentro da ideia de economia de escala);
2. Qualidade dos produtos;
3. Forma de pagamento;
4. Relação custo, risco e lucratividade da operação;
5. Posição econômica dos participantes da operação;
6. Existência ou não de um intermediário na operação (incluídos os casos de distribuidores cativos/próprios ou exclusivos e o uso de *trading companies*);
7. Riscos para com credores (variando entre 0, quando for subsidiária integral, para x quando for empresa completamente independente);
8. Custos de instalação e construção suportados por uma das partes;

9. Forma e aspecto temporal do transporte, que seja, a exemplos, por aproveitamento ou exclusivo, com opção de escolha do momento do envio a cargo do comprador ou do vendedor;
10. Perspectivas, economicamente justificáveis, de conquista de mercado (dumping para ingresso, eliminação da concorrência ou aumento de participação no mercado);
11. Financiamentos governamentais ou incentivos fiscais (lícitos ou ilícitos) e suas contrapartidas exigidas;
12. Aspectos de marketing para manutenção de relacionamento ou prospecção de novos clientes;
13. Políticas governamentais dos países de origem ou destino, como as fitossanitárias, e seus correspondentes custos de *compliance*;
14. Tabela de preços ou determinação margens preestabelecidas de lucros pela legislação de um país;
15. Circunstâncias econômicas do país parâmetro, como ser ou não economia de mercado;
16. Descontos condicionados ou incondicionados;
17. Exclusividade ou não do mercado;
18. Determinação de qual *incoterms* foi utilizado na operação;
19. Pagamentos ou não de *royalties a posteriori* com correspondente aumento ou diminuição do preço do produto pago no momento t1;
20. Sujeito responsável pela assistência técnica do produto;
21. Prazo e cláusulas, como a do prazo de substituição dos produtos por defeito, da garantia dada e o sujeito responsável pela mesma;
22. Determinação de transferência ou não de *know how*;
23. Adequações estruturais ou de marketing necessárias para venda do produto e seu abatimento;
24. Forma de embalagem do produto;

25. Multas potenciais por descumprimento de cláusulas existência de acordos de *cost sharing*, como o de fundo de marketing;
26. Local da origem ou do destino da operação como elemento de demarcação regional dos preços comparáveis, sendo aplicável, mais fortemente, às commodities;
27. Giro do estoque dos produtos comprados;
28. As condições macroeconômicas de uma dada operação, incluindo, flutuações econômicas bruscas que afetem (positiva ou negativamente) a taxa de câmbio, inflação ou deflação, controle de preços, mudanças de política econômica etc.;
29. Grau de precibilidade ou fragilidade dos produtos comercializados;
30. Restrições futuras a cessão dos produtos importados, como moratória;
31. Entre outros fatores.

5. A PRAGMÁTICA DA PARAMETRIZAÇÃO, COMPARABILIDADE E EQUALIZAÇÃO NA VALORAÇÃO ADUANEIRA E NOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: NOTAS SINTÉTICAS

Antes de iniciar estas notas sintéticas à pragmática (no direito brasileiro e internacional tributário) da parametrização, comparabilidade e equalização tendo como especial foco alguns caracteres contidos na valoração aduaneira e nos preços de transferência, deixando-se de lado o processo utilizado, por exemplo, nas medidas de defesa comercial.

Nesse contexto, cabe reiterar o fato que a OCDE, aparentemente, com o citado *final report* da *Action 8* do BEPS se preocupou mais fortemente com o processo de comparabilidade e, mais especificamente, com as equalizações, mesmo tendo como pano de fundo a ideia de análise funcional, nitidamente inspirada no Law and Economics.

Essa mudança de postura da OCDE, concretizada na mudança no Capítulo I, Seção D dos Guidelines sobre preços de transferência daquela instituição, incluindo, também,

exemplos concretos da comparabilidade e equalizações, vem de encontro ao já prenunciado em obras anteriores, que ressaltavam a necessidade de um estudo mais pormenorizado sobre o tema da criação de operações parâmetro.

Delimitando o tema do subtópico, importante mencionar que não se vai tratar aqui dos aspectos temporais ou, mesmo, das equalizações derivantes da diferença entre produtos idênticos ou similares, lembrando que, normalmente, há uma tendência da doutrina em não distinguir entre as operações comparáveis sua forma comercial e seu objeto, o que provoca uma série de problemas.¹³

No caso da valoração aduaneira, a parametrização advém dos ajustes dos arts. 8.1 e 8.2 do AVA, que devem, obrigatoriamente, ser consolidados, estabelecendo elementos básicos das transações sub exame.

Da mesma forma, parâmetros de comparabilidade na valoração aduaneira são estabelecidos tanto nos artigos do AVA, como nas notas interpretativas, determinando, a exemplo, o país de origem ou destino das mercadorias como excludentes da base de dados para o processo de comparabilidade.

No que tange à equalização, a legislação da valoração aduaneira nas notas interpretativas dos arts. 2º a 5º, especialmente aquelas aos arts. 2º e 3º somente traz como únicos equalizadores os critérios de qualidade, quantidade e posição no mercado, o que também, apesar das premissas teóricas divergentes, foi constatado por Maisto.¹⁴

Já no caso dos preços de transferência, os artigos 18 e 19 da Lei 9.430 estabelecem elementos de parametrização (em muitos casos distintos) para cada um dos métodos e, em alguns casos, também elementos para direcionar a comparabilidade.

¹³ Com a mesma crítica: BELLAN, Daniel Vitor; RIBEIRO, Ricardo Pereira. Conceito de similaridade para efeito de controle fiscal dos preços de transferência. In: FERNANDES, Edison Carlos (Coord.). **Preços de transferência**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 115-140.

¹⁴ MAISTO, Guglielmo. Cross-border valuation for income tax, customs duties and VAT. **IBFD Bulletin**. Amsterdam: IBFD, p. 107-113, mar. 2001.

Como exemplo destas situações tem-se no método PRL do artigo 19, II da Lei 9.430 a obrigatoriedade de as operações comparáveis serem de importação e também o fato de serem excluídos os valores dos gastos com desembaraço aduaneiro como critério de parametrização contido no § 6-A.

Já os preços de transferência trazem mecanismos de equalização muito mais numerosos e poderosos que aqueles mencionados na valoração aduaneira, mencionados na IN 1.312 (e na anterior IN 243)

Essas equalizações gerais deste instituto são especificadas, em um primeiro momento, nas listas enumerativas constantes: para a importação no art. 9º da IN 1.312 (de conteúdo similar ao antigo art. 9º da IN 243); e para a exportação no art. 22 (de conteúdo similar ao antigo art. 15 da IN 243).

Adicionalmente, lembra-se que estas equalizações também se aliam à necessidade de cálculo da média ponderada para construção da operação parâmetro, algo que era implícito na anterior redação da Lei 9.430 (mas que constava na IN 243) e foi positivado explicitamente nas modificações trazidas a esta lei pela Lei 12.715 (e reproduzidas na IN 1.312).

Interessantemente, estas regras pressupõem diferenças qualitativas ou derivantes da similaridade (para a importação, contida no art. 10 da IN 1.312 (e da IN 243) e, para a exportação, no art. 24 da IN 1.312 (de idêntica redação do art. 17 da IN 243)) o que não ocorre na valoração aduaneira pelo fato que existem métodos distintos para mercadorias idênticas e similares.

Do ponto de vista das equalizações temporais (inexistentes na valoração aduaneira), os preços de transferência especificam o problema da flutuação da moeda (câmbio), sendo regulamentada, para a importação, no art. 11 da IN 1.312 (que possui redação mais complexa que o antigo art. 11 da IN 243) e, para a exportação, no art. 25 da IN 1.312 (de conteúdo idêntico ao art. 18 da IN 243);

Como conclusão parcial, é evidente que, para o caso da valoração aduaneira tais equalizações são mais rígidas (notavelmente as multicitadas quantidade, posição econômica e

restrição temporal da busca de comparáveis), sendo uma busca por operações, efetivamente, semelhantes, gêmeas siamesas, filhos análogos (geneticamente e fenotipicamente) destas operações praticadas, uma operação que ocorre quase ao mesmo tempo e nas mesmas condições da operação original e exclui os filhos espúrios.

Paralelamente, no caso dos preços de transferência, esta busca é mais flexibilizada, pelos inúmeros elementos de equalização apresentados, produzindo um filho anômalo,¹⁵ uma transação similar e historicamente difusa da transação praticada.

6. CONCLUSÕES

Normalmente, inicia-se a síntese conclusiva de um trabalho (re)enunciado uma série de premissas teóricas e (re)estabelecendo quais os pressupostos que determinam a validade e ineditismo desta investigação, tendo sido a justificativa do mesmo apresentada em sua introdução.

1. No caso concreto, estas premissas teóricas já estão em outro tomo deste trabalho e ressaltam apenas o fato de que vários sistemas de referência podem ser combinados com o fim de construir uma útil plataforma teórica multidisciplinar, o que é o caso quando se unem o Construtivismo Lógico-Semântico de Barros Carvalho, a Teoria dos Sistemas de Luhmann e o *Law and Economics* de Posner e outros.

2. Para algumas parcelas do direito, como a valoração aduaneira, os preços de transferência e a defesa comercial, há a necessidade de substituição de operações praticadas por outras, as quais normalmente são realizadas em condições de mercado, para prevenir abusos e distorção comercial/tributária.

¹⁵ Como autor que critica esta tendência de menor especificidade nos preços de transferência em relação à postura de encontrar a operação mais específica dos preços de transferência: ANDRADE, Paulo Roberto. Valoração aduaneira e preços de transferência no Brasil: uma comparação objetiva. **Revista de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Quartier Latin – , v. 1, ano 1, nº 1, p. 121-145, out. 2005.

3. O processo da construção da operação parâmetro substitutiva deriva do funcionamento sincrônico entre direito e economia, nos moldes traçados pela Teoria dos Sistemas de Luhmann.

4. Para esta produção, algumas etapas conceituais foram criadas e envolvem os processos de parametrização, comparabilidade e equalização, que permitem, a partir dos dados da operação sob investigação e dos parâmetros legalmente estabelecidos, investigar a validade dos fatos jurídicos produzidos e, caso seja necessário, criar a operação substitutiva.

5. A parametrização é uma operação que replica a produção das normas gerais e abstratas, estabelecendo os critérios mínimos para identificação de uma operação sob os mesmos critérios de uma operação sob controle.

6. A comparabilidade é o processo onde são buscadas (no plano individual e concreto e, normalmente, com marcas de delimitação de espaço e tempo) operações que se adequem à hipótese parametrizada e possam ser utilizadas para a construção da operação parametrizada substitutiva (com seu novo fato jurídico e sua nova base de cálculo tributária).

7. A equalização é o processo de (re)processamento das operações comparáveis para sua correção e adequação aos parâmetros estabelecidos legalmente (na parametrização) e nos aspectos mais específicos da transação sub exame, no que se incluem situações impassíveis de repetição.

8. Vários são os critérios de parametrização, comparabilidade e equalização juridicamente consolidados na legislação brasileira e internacional, destacando-se aqueles da legislação brasileira dos preços de transferência e os contidos no AVA e suas notas interpretativas.

9. Tanto no processo de parametrização como no de comparabilidade o limite para atribuição das normas gerais e abstratas são baseados na ideia de razoabilidade ou não abusividade.

10. Já no caso das regras de equalização, estas devem ser sempre consideradas como meramente enumerativas, pois os caracteres específicos e autóctones de uma transação não podem ser completamente expurgados pelo sistema.

7. BIBLIOGRAFIA

ANDRADE, Paulo Roberto. Valoração aduaneira e preços de transferência no Brasil: uma comparação objetiva. **Revista de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Quartier Latin – , v. 1, ano 1, nº 1, p. 121-145, out. 2005.

BELLAN, Daniel Vitor; RIBEIRO, Ricardo Pereira. Conceito de similaridade para efeito de controle fiscal dos preços de transferência. In: FERNANDES, Edison Carlos (Coord.). **Preços de transferência**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 115-140.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CARVALHO, Cristiano Rosa de. **Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação**. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método. 2ª edição**. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. Preços de transferência no Direito Tributário brasileiro. **Revista de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, v. 3, ano 1, nº 3, p. 185-203, jun. 2006.

LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Oxford: Oxford University Press, 2004.

MAISTO, Guglielmo. Cross-border valuation for income tax, customs duties and VAT. **IBFD Bulletin**. Amsterdam: IBFD, p. 107-113, mar. 2001.

ROEMER, Andrés. **Derecho y economía: una revisión de la literatura**. Cidade do México: ITAM, 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações sobre o princípio *arm's length* e os *secret comparables*. **Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

VITA, Jonathan Barros. **Preços de transferência**. São Paulo: Thomson Reuters, 2014.

VITA, Jonathan Barros. **Relações entre valoração aduaneira e preços de transferência.** São Paulo: Thomson Reuters, 2014.

VITA, Jonathan Barros. **Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário.** São Paulo: Quartier Latin 2011.

VITA, Jonathan Barros. **Valoração Aduaneira.** São Paulo: Thomson Reuters, 2014.

WCO. **Guidelines on the development and use of a national valuation database as a risk assessment tool.** Bruxelas: WCO, 2012.

UMA ANÁLISE CRÍTICA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DO GRUPO ECONÔMICO

A CRITICAL ANALYSIS OF SOLIDARY TAX RESPONSIBILITY OF ECONOMIC GROUP

Marcelo Miranda Ribeiro

Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Auditor Fiscal da Receita Federal. Especialista em Direito Público pela Unibrasil. Graduado em Ciência da Computação pela Universidade Federal de Viçosa e em Direito pela Universidade Federal do Paraná. Professor de curso de especialização em Direito Tributário.

Antônio Augusto Cruz Porto

Advogado. Mestre em Direito Econômico e Socioambiental pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Pós-graduado em Direito Civil e Empresarial pela PUC/PR e pela Escola Ministério Público do Paraná - Estado Democrático de Direito. Possui formação especializada em Teoria Crítica de Direitos Humanos pela Universidade Pablo de Olavide, Sevilha-Espanha. Professor da graduação nas disciplinas de Direito Empresarial, Direito Civil e Direito Ambiental.

RESUMO: O objetivo deste artigo é analisar a responsabilidade tributária solidária das sociedades empresárias integrantes de grupo econômico pela obrigação tributária. O estudo é relevante na medida em que as normas legais que tratam deste tipo de responsabilidade apresentam redação bastante genérica e de difícil delimitação. No tocante especificamente às contribuições sociais, o debate torna-se ainda mais controverso, uma vez que existe disposição legal expressa que atribui responsabilidade solidária às sociedades empresariais do grupo econômico pelo simples fato de a ele pertencerem. Pretende-se avaliar, ainda, quais provas, a cargo da autoridade fiscal, indicam a possibilidade de atribuição deste tipo de responsabilização tributária.

Palavras-chave: Grupo Econômico. Responsabilidade tributária. Solidariedade.

ABSTRACT: The objective of this article is to analyze the solidary tax responsibility of the companies of economic group by the tax obligation. The study is relevant to the extent that the legal regulations that deal with this kind of responsibility have very general wording and difficult delimitation. In respect to social contributions, the debate becomes even more controversial, since there is express legislative provision that assigns joint responsibility to business companies of the economic group simply because they belong to it. It aims to assess, yet, what evidence, in charge of the tax authority, indicate the possibility of granting this type of tax responsibility.

Keywords: Economic group. Tax responsibility. Solidarity.

1. INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por objetivo analisar a responsabilidade tributária solidária das sociedades integrantes de grupo econômico pela obrigação tributária. O estudo tem importância na medida em que as normas legais que tratam deste tipo de responsabilidade apresentam redação bastante genérica e de difícil delimitação. No que tange às contribuições sociais, o debate torna-se ainda mais controverso, uma vez que há disposição legal expressa que atribui responsabilidade solidária às sociedades empresariais do grupo econômico pelo simples fato de a ele pertencerem.

Há de se observar, porém, que a regra geral é a de que o patrimônio das empresas integrantes de um grupo econômico não pode responder por obrigações de outras pessoas jurídicas do mesmo grupo. Afinal, nada impede que elas seguem suas operações em busca de maior eficiência econômica, de modo que a formação de grupos econômicos reflete apenas uma estratégia de organização empresarial com vistas à diminuição de custos e à ampliação da competitividade em uma economia cada vez mais globalizada.

Sendo assim, o mero pertencimento a um grupo econômico não retira das sociedades que o compõe a sua autonomia, razão pela qual seus direitos, obrigações e patrimônio não se misturam. Portanto, no estudo do tema devem-se levar em consideração duas características antagônicas: unidade e diversidade. A primeira refere-se ao centro decisório unificado, o qual viabiliza a unidade econômica de entes juridicamente independentes e possibilita a direção unitária do conjunto de sociedades; a segunda relaciona-se com a autonomia jurídica de cada sociedade que forma o grupo.¹

Tal convivência simultânea de características opostas repercute de forma importante na constituição e na cobrança do crédito tributário. Isso porque, o Fisco pode enxergar as empresas formadoras do grupo econômico como unidade e, assim, responsabilizá-las solidariamente por dívidas tributárias uma das outras. As empresas, por sua vez, se veem como diversidades, ou seja, requerem o reconhecimento de sua autonomia jurídica e patrimonial. Daí a existência de muitos litígios gerados a partir da exigência do mesmo

¹ PRADO, Viviane Muller; TRONCOSO, Maria Clara. Os grupos de empresa na jurisprudência do STJ. In: **artigos Direito GV**, working papers, n. 01, nov. 2007. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2771/WP1.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 21 set. 2015, p. 1.

crédito tributário de uma pluralidade de sujeitos passivos. Tal crédito se origina da prática do fato jurídico tributário realizado por apenas uma das sociedades componentes do grupo econômico, mas a norma de responsabilidade, com base no interesse comum ou na lei, autorizaria a inclusão de terceira pessoa no polo passivo da obrigação tributária e possibilitaria a cobrança da totalidade da dívida de que qualquer um dos solidários tributários.

Por outro lado, a sistematização da matéria dada pelo Código Tributário Nacional (CTN) é bastante vaga. As disposições que tratam do tema, basicamente o artigo 124 do CTN e o inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.121/1991, apresentam redação genérica, de modo que, se interpretadas literalmente, podem levar à responsabilização de toda e qualquer empresa pertencente a um determinado grupo econômico.

Ademais, entre um litígio e outro, as provas e os argumentos para imputação da responsabilidade solidária variam enormemente, ainda que juridicamente a questão seja semelhante. Por isso, a apreciação das provas no âmbito do processo tributário, administrativo ou judicial, também apresenta elevado grau de subjetividade.

Nesse contexto, a imputação de responsabilidade tributária solidária às pessoas jurídicas integrantes de grupo econômico revela-se bastante controversa. Torna-se importante, em consequência, com base na doutrina e na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF), analisar os limites jurídicos para a imputação de responsabilidade solidária às sociedades de um grupo econômico. Pretende-se avaliar, ainda, quais provas, a cargo da autoridade fiscal, indicam a possibilidade de atribuição deste tipo de responsabilização tributária. Todavia, antes de se adentrar especificamente nestes assuntos, faz-se necessário, antes, tecer alguns comentários sobre a responsabilidade solidária e sobre os grupos econômicos, que darão o fundamento teórico para as conclusões defendidas no estudo.

Para a consecução do escopo pretendido e a partir de casos concretos referenciais, a metodologia da pesquisa passa pela exploração dedutiva (do geral para o particular) de algumas decisões judiciais do STJ e do STF e administrativas da Receita Federal, bem como pela revisão de algumas posições doutrinárias a respeito dos conceitos de grupo econômico, responsabilidade tributária e solidariedade, visando a compreender, ao fim, as situações em que se poderia projetar a imputação de responsabilidade tributária solidária às pessoas

jurídicas integrantes de grupo econômico.

2. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA TRIBUTÁRIA

Consoante definição do Código Tributário Nacional (CTN), sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao pagamento do imposto ou de penalidade pecuniária, na condição de contribuinte ou responsável. Diz-se contribuinte “quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (art. 121, parágrafo único, I); qualifica-se como responsável “quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (art. 121, parágrafo único, II). Ambos são devedores de quantia em dinheiro, já que se trata de obrigação principal e esta tem sempre por conteúdo uma prestação pecuniária (tributo ou penalidade pecuniária).²

Contribuinte é, assim, a pessoa que realizou o fato jurídico tributário e que, cumulativamente, se encontra no polo passivo da relação obrigacional. Se a segunda condição estiver ausente o sujeito será o responsável, mas não o contribuinte. Praticar o evento é, pois, condição necessária para essa qualificação, mas não suficiente. Desse modo, é o contribuinte, certamente, quem praticará o fato passível de tributação, manifestador de riqueza, mas não é ele, obrigatoriamente, quem deverá manter relação jurídico-tributária com o Fisco. Portanto, são dois os requisitos para ser contribuinte: ser o sujeito realizador do fato previsto no antecedente da regra-matriz de incidência tributária e ser a pessoa obrigada a cumprir com a prestação objeto da relação jurídica, ou seja, integrar o polo passivo da obrigação.³

A presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz, por conseguinte, uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação na posição que, naturalmente, seria ocupada pelo contribuinte.⁴ É a ocorrência de um fato, lícito (morte, fusão, p. ex.) ou ilícito (excesso de poderes, p. ex.), e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o credor e o responsável.⁵

² AMARO, Luciano. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 324.

³ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária: conceitos fundamentais. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 9-26, p. 10.

⁴ AMARO, Luciano. *Op. Cit.*, p. 329.

⁵ FERRAGUT, Maria Rita. *Op. Cit.*, In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Coord.).

Conclui-se que o responsável é sempre um terceiro situado fora do binômio Fisco-contribuinte. No entanto, ao disciplinar a matéria, o Código reserva para algumas situações o título de “responsabilidade de terceiros” (arts. 134 e 135), tratando, apartadamente, dos sucessores (arts. 129 a 134) e dos responsáveis solidários (arts. 124 e 125), como se nestes casos não houvesse também a figura de terceiros.⁶

Em relação à solidariedade, no entanto, há divergência na doutrina quanto à possibilidade de classificá-la ou não como espécie de responsabilidade. Primeiro, porque a solidariedade está disciplinada no capítulo referente ao sujeito passivo e não naquele que trata da responsabilidade tributária. Ademais, o citado artigo não faz menção à figura do responsável (diz textualmente que são “solidariamente obrigados”). Não bastasse isso, o próprio significado da palavra “solidariedade” embute a noção de estreita ligação entre pessoas e não de um terceiro estranho à relação jurídica subjacente. Ademais, o responsável solidário é identificado sem que o contribuinte se livre da obrigação tributária. Por isso, a doutrina é vacilante em definir a previsão do art. 124 do CTN como uma espécie de responsabilidade tributária.

Misabel Derzi, por exemplo, entende que a solidariedade não é espécie de responsabilidade. Para a autora, o CTN, corretamente, disciplina a matéria em seção estranha ao capítulo referente à responsabilidade. Diz que a solidariedade é simples forma de garantia, de modo que quando houver mais de um obrigado no polo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou um contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados: se são solidariamente ou subsidiariamente obrigados, com benefício de ordem ou não. A solidariedade não seria, por conseguinte, forma de inclusão de um terceiro, mas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo da obrigação tributária.⁷ No mesmo sentido, aduz Cláudio Ferreira Valladão que “a solidariedade não é uma modalidade de responsabilidade, mas sim um grau em que a responsabilidade pode ser aplicada, possibilitando a exigência simultânea da obrigação tributária sobre mais de uma pessoa”. Explica o autor que a graduação da responsabilidade pode variar da solidariedade,

Op. Cit., p. 11.

⁶ AMARO, Luciano. *Op. Cit.*, p. 337.

⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 729.

passando pela subsidiariedade e chegando até à exclusividade.⁸

Em posição diversa, aduz Marcus Vinicius Neder que a norma de responsabilidade é uma espécie de responsabilidade tributária, apesar de o dispositivo legal estar localizado topograficamente fora do capítulo que a regula.⁹ No mesmo sentido, explica Fabio Calcini que não é possível negar que a solidariedade possui natureza jurídica de responsabilidade, a despeito de sua localização no CTN.¹⁰

Entende-se, nessa linha de pensamento, que na solidariedade tributária o devedor solidário assume uma responsabilidade por obrigação tributária que não lhe pertence, figurando, portanto, como terceiro na relação jurídica. Desse modo, se ele é chamado a participar da relação jurídico-tributária por situação em que não teve relação pessoal e direta é, sem dúvida, responsável por obrigação de terceiro. A solidariedade é, assim, a forma mais intensa de se graduar a garantia da obrigação tributária, o que não implica concluir que o solidário não seja terceiro incluído no polo passivo da obrigação tributária.

Tome-se, para esclarecer a questão, o seguinte exemplo dado por Marcus Vinicius Neder. Se determinada propriedade pertencer a quatro irmãos em condição de igualdade, um dos coproprietários poderá ser chamado a responder por todo o débito do Imposto Territorial Rural (ITR) sem guardar proporcionalidade com sua fração ideal. Assim, embora manifeste riqueza apenas por sua participação no bem imóvel (25%), poderá ser exigido pelo pagamento integral do tributo relativo à propriedade. Explica o autor que a ordem jurídica consente com essa imposição tributária de forma desproporcional à capacidade contributiva em função da previsão legal de reembolso da quantia excedente paga em lugar dos demais devedores. De fato, cada coproprietário se qualifica como contribuinte em relação ao tributo correspondente ao seu quinhão de interesse na propriedade e como responsável pelo pagamento do tributo excedente em relação ao que lhe cabe.¹¹ Logo, todos são contribuintes apenas da quarta parte do ITR e solidários (terceiros) em relação à parcela restante. Portanto, o coproprietário é

⁸ VALLADÃO, Cláudio Ferreira. Responsabilidade tributária dos sócios administradores. Trabalho de conclusão de curso apresentado ao IBET. São Paulo, 2009, p. 31. Disponível em: <http://tributario.net/valladao/responsabilidade-tributaria-dos-socios-administradores/>. Acesso em 09/10/2015.

⁹ NEDER, Marcos Vinicius. Solidariedade de direito e de fato: reflexões acerca de seu conceito. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). Op. Cit., p. 33.

¹⁰ CALCINI, Fabio Pallaretti. Responsabilidade tributária e solidariedade: algumas considerações ao art. 124 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 167, p. 39-54, 2009, p. 40.

¹¹ NEDER, Marcos Vinicius. Op. Cit. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). Op. Cit., p. 33.

sujeito passivo apenas de parcela que lhe pertence. Caso não existisse a norma da solidariedade, o Fisco somente poderia exigir de cada um a parcela do imposto proporcional a sua participação no fato gerador que realizou, até porque ele só manifestou capacidade contributiva em relação à parcela de que é proprietário.

3. GRUPOS ECONÔMICOS DE FATO E DE DIREITO

A doutrina divide os grupos econômicos em dois tipos: de fato e de direito. A sistemática da Lei nº 6.404/1976, conhecida como Lei das Sociedades Anônimas (LSA), é a seguinte: no Capítulo XX estão previstas as regras para as sociedades coligadas, controladas e controladoras, no Capítulo XXI estão regulados os grupos constituídos por convenção grupal. Assim, estão abarcadas primeiramente as relações informais entre sociedades, o que a doutrina denomina de “grupos de fato” e, posteriormente, são tratados os “grupos de direito”. Ressalte-se que tal bipartição não decorre da legislação, mas corresponde à denominação doutrinária, de modo que a lei não diferencia expressamente os grupos de fato dos grupos de direito, mas apenas sugere tal distinção.¹²

Os grupos de direito são formados, portanto, por “sociedades que se relacionam entre si mediante convenção formalizada no Registro Público de Empresas Mercantis, por meio da qual se obrigam a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades e empreendimentos comuns”. A seu turno, os “grupos de fato” se “constituem de sociedades que se relacionam mediante a participação acionária de umas em relação a outras, todas pertencentes a uma mesma organização de fato”.¹³

A lógica desse modelo é a de que os grupos empresariais com intenção de funcionar como unidade econômica podem utilizar os instrumentos adequados para a formação dos

¹² A diferenciação entre os dois tipos de grupos é evidenciada na Exposição de Motivos da Lei nº 6.404/76: “... o Projeto distingue duas espécies de relacionamento entre sociedades, quais sejam: a) sociedades coligadas, controladoras e controladas, que mantêm entre si relações societárias segundo regime legal de sociedades isoladas e não se organizam em conjunto, reguladas neste capítulo; b) sociedades controladoras e controladas que, por convenção levada ao Registro do Comércio, passam a constituir grupo societário, com disciplina própria, prevista no capítulo XXI”. PRADO, Viviane Muller; TRONCOSO, Maria Clara. Op. Cit., In: **artigos Direito GV**, working papers, n. 01, nov. 2007. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2771/WP1.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 21/09/2015, p. 9/10.

¹³ BERTOLDI, Marcelo M.; RIBEIRO, Márcia Carla Pereira. **Curso avançado de direito comercial**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 345.

grupos de direito.¹⁴ O contrato legaliza a relação de dependência.¹⁵ Sob esta ótica, os grupos de fato seriam uma exceção. Ocorre que os dados da realidade demonstram que o modelo dual não é utilizado pelas empresas brasileiras, na medida em que os grupos contratuais praticamente inexistem no Brasil.¹⁶ João Guilherme Muniz explica que tal cenário é decorrência da possibilidade de imputação de responsabilidade às empresas pertencentes ao grupo econômico em diversos ramos do Direito, como, por exemplo, o trabalhista, consumerista, ambiental e o concorrencial, situação que desestimula a formalização das relações entre as diversas empresas do grupo econômico.¹⁷

De todo o modo, a noção comum a ambos os tipos de grupos está ligada ao poder que exerce uma sociedade sobre outras, que pode se dar mediante controle (sociedades controladas) ou influência significativa (sociedades coligadas), e, assim, ser exercido por coordenação ou subordinação. Nos grupos econômicos por coordenação existe a direção unitária para harmonizar o interesse de todo o grupo empresarial, sem subordinação dos interesses de uma empresa agrupada ao interesse do grupo; nos grupos econômicos por subordinação ocorre o controle de uma empresa sobre as outras, as quais servem aos interesses da controladora.¹⁸ Além disso, seja de fato ou de direito, o grupo econômico é formado por diversas sociedades juridicamente independentes, com personalidade jurídica e patrimônio próprios, nos termos do art. 266 da Lei nº 6.404/76, contudo economicamente

¹⁴ REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 349.

¹⁵ Um bom exemplo deste tipo de grupo econômico pode ser visualizado nas *joint ventures* que foram inseridas no ordenamento jurídico brasileiro, na modalidade de consórcio, como um novo instrumento nas atividades da indústria do petróleo, gás natural e biocombustíveis. Antes da Lei nº 12.402, de 2011, a responsabilidade tributária que incidia sobre elas era proporcional à participação de cada uma das empresas no consórcio. Com a publicação dessa lei, passou a existir responsabilidade tributária solidária entre as diversas empresas envolvidas no consórcio. CABRAL, Jorge Vinícius de Almeida; COSTA, Rafaela Romana de Carvalho. A Responsabilidade tributária das joint ventures petrolíferas no Brasil: uma análise a partir da Lei Federal nº 12.402/11. In: **Revista Direito E-nergia**. Ano 5, Vol. 8, Ago-Dez, 2013, pp. 52-61. Destaque-se que, segundo o art. 1º da referida lei, as empresas integrantes de consórcio respondem pelos tributos devidos, em relação às operações praticadas pelo consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento. Porém, o consórcio que realizar a contratação, em nome próprio, de pessoas jurídicas e físicas, com ou sem vínculo empregatício, poderá efetuar a retenção de tributos e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, ficando as empresas consorciadas solidariamente responsáveis. Este caso é um bom exemplo do “interesse comum na realização do fato gerador”, uma vez que tendo o consórcio realizado o fato gerador do tributo, é óbvio o interesse de cada empresa consorciada na sua realização.

¹⁶ PRADO, Viviane Muller; TRONCOSO, Maria Clara. Op. Cit., p. 10.

¹⁷ MUNIZ, João Guilherme de Moura Rocha Parente. [Grupo econômico de empresas: conceito](#). **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 18, n. 3688, 6 ago. 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/25114>>. Acesso em: 26 set. 2015.

¹⁸ ARAUJO NETO, Nabor Batista de. [Os grupos econômicos: aspectos fáticos e legais do moderno fenômeno empresarial](#). **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 2795, 25 fev. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/18571>>. Acesso em: 27 set. 2015.

unidas, mediante controle ou direção unitários.¹⁹

Especificamente no que tange aos grupos econômicos de fato, tem-se que estes “se apresentam sob a forma de coligadas, controladas e controladoras”,²⁰ disciplinados no art. 243 da LSA. As coligadas, conforme redação original da lei, ocorreriam sempre que uma sociedade participasse com mais de 10% do capital social da outra. Com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, as coligadas passaram a ser identificadas apenas pela influência significativa da principal sociedade empresária nas decisões políticas, financeiras ou operacionais das demais, sendo esta presumida sempre que a principal detenha 20% ou mais do capital votante. Por sua vez, será controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, seja titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

Não se pode perder de vista, entretanto, que a dependência econômica em razão do poder decisório unificado não retira a personalidade jurídica de cada uma das sociedades que formam o grupo e, assim, elas permanecem com organizações e patrimônios independentes²¹. É justamente tal independência que faz desta forma de concentração empresarial uma maneira de reduzir os riscos na execução e ampliação dos negócios.²²

Porém, se tal estratégia empresarial é juridicamente válida e economicamente interessante, não é rara a sua utilização para manobras fraudulentas. É muito comum, por exemplo, que as despesas e as dívidas de um conglomerado empresarial sejam transferidas a uma das empresas do grupo, economicamente esvaziada, para beneficiar as demais.²³ Como

¹⁹ Idem.

²⁰ BERTOLDI, Marcelo M.; RIBEIRO, Márcia Carla Pereira. Op. Cit., p. 345.

²¹ O grupo econômico, portanto, não forma uma pessoa jurídica separada, restando mantidos os atributos da personalidade jurídica individual de cada uma das sociedades integrantes, que remanesçam com as respectivas titularidade negocial, titularidade processual e autonomia patrimonial de forma independente, como características próprias da constituição das pessoas jurídicas. Ver, a propósito: BORGES, João Eunápio. **Curso de Direito Comercial Terrestre**. Rio de Janeiro: Forense, 1971, p. 267.

²² PRADO, Viviane Muller; TRONCOSO, Maria Clara. Op. Cit., p. 1.

²³ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). O Caso Livre Roupas Esportivas Ltda. (Acórdão de nº 2803-003.832 de 06/01/2014) retrata bem tal situação. No caso ficou comprovado que houve omissão dos fatos geradores de contribuições previdenciárias decorrente da criação de duas pessoas jurídicas para o exercício do mesmo empreendimento (indústria de confecções). No período fiscalizado, a Live (sujeito passivo da autuação fiscal) auferiu receitas anuais superiores aos limites previstos para as pequenas empresas, porém não detinha nenhum empregado; a GMJ Confecções Ltda., optante do Simples, detinha todos os empregados, porém não realizava nenhuma venda e não auferia nenhuma receita por

diz Bradson Tibério Luna Camelo, os grupos econômicos de fato, não raramente, agem como unidade nos benefícios, mas como entidades distintas nos malefícios.²⁴

Daí a existência, em diversos ramos do Direito, de normas de responsabilização solidária ou subsidiária às empresas do grupo econômico. Na seara trabalhista, o §2º do art. 2º da Consolidação das Leis do Trabalho,²⁵ primeiro diploma legal brasileiro a prever tal possibilidade, determina a responsabilidade solidária por dívidas trabalhistas a todos os integrantes do grupo econômico.

Conforme explica Maurício Godinho Delgado, o efeito jurídico da figura do grupo econômico é “a imposição de solidariedade passiva entre as entidades componentes do grupo perante os créditos trabalhistas derivados de contrato de trabalho, subscrito por uma ou algumas dessas entidades”. Ensina que o claro objetivo da ordem justralhista foi “assegurar maior garantia aos créditos trabalhistas em contexto socioeconômico de crescente despersonalização do empregador e pulverização dos empreendimentos empresariais em numerosas organizações juridicamente autônomas”.²⁶ Em suma, afirma que construir a figura tipificada do grupo econômico teve por fim “ampliar as possibilidades de garantia do crédito

conta própria, limitando-se a ser, na prática, um centro de custos de pessoal (folha e encargos) periodicamente repassado ao sujeito passivo mediante emissão de nota fiscal de serviços. Os empregados da GMJ, assim, foram caracterizados como segurados vinculados à Live e os débitos relativos às contribuições previdenciárias, que não foram pagos devido ao fato de ser a empresa GMJ optante pelo Simples, foram lançados em nome da Live, considerada a real contratante da mão-de-obra. Os seguintes elementos comprovaram a unidade dos empreendimentos: único galpão com toda a estrutura produtiva e administrativa; mesmo objeto social da Live e da GMJ; mesmos sócios fundadores e administradores; capital social da GMJ de apenas R\$ 5.000,00; existência de procuração, por meio da qual a GMJ conferiu poderes ao administrador da Live para a prática de todos os atos de administração da sociedade, de modo que o outorgado sempre administrou ambas as empresas; toda a atividade produtiva da Live é realizada pela GMJ, mediante Contrato de Prestação de Serviços; em decorrência, a Live prescindiu de qualquer mão-de-obra remunerada que não fosse a de seus próprios administradores; inexistência de contrato de locação do imóvel ocupado por ambas; a Live não possui folhas de pagamentos de salários, mas, em contrapartida, há registros contábeis de despesas com serviços de industrialização; a GMJ opera exclusivamente para a Live; há incompatibilidade na estrutura patrimonial e de custos da GMJ, por ser o seu capital próprio, de R\$ 5.000,00 insuficiente, notadamente ante um patrimônio negativo de mais de um milhão de reais. A fiscalização concluiu que a GMJ era empresa fictícia, de modo que a Live foi considerada a verdadeira empregadora de todos os empregados do grupo econômico, ensejando, com base no art. 124, inc. I, da Lei nº 8.212/91, art. 30, inc. IX e da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, art. 494, o lançamento das contribuições previdenciárias em nome da Live, apesar de os segurados estarem formalmente registrados na empresa GMJ. Disponível em: <https://idg.carf.fazenda.gov.br/> Acesso em 13/10/2015.

²⁴ CAMELO, Bradson Tibério Luna. Solidariedade tributária de grupo econômico de fato. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 170, p. 16-23, 2009, p. 22.

²⁵ BRASIL. Decreto-lei nº 5.423, de 26 de abril de 1943: Art. 2º [...] §2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

²⁶ DELGADO, Mauricio Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 7. ed. São Paulo: LTr, 2008, p. 404.

trabalhista, impondo responsabilidade plena por tais créditos às distintas empresas componentes do mesmo grupo econômico”.²⁷

O Direito Tributário, igualmente, criou regras que visam a proteger o crédito tributário de estratégias empresariais que têm o fim de sonegar tributos. No âmbito tributário, o “grupo econômico” está definido pelo art. 494 da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil de nº 971, de 2009. Segundo tal disposição, “caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica”.

No que tange à questão da responsabilidade, o Direito Tributário prevê, no art. 124 do CTN, duas regras básicas de imputação de solidariedade. Consoante tal norma, a solidariedade pode decorrer expressamente da lei (inciso II), a denominada solidariedade legal, ou do “interesse comum na situação que constitua o fato gerador” (inciso I), a intitulada solidariedade de fato ou natural. Este tipo de solidariedade é, normalmente, o fundamento utilizado para a imputação de responsabilidade às empresas de um grupo econômico por fato jurídico praticado por uma de suas sociedades. No que tange à solidariedade legal, o inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/1991 impõe que “as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei”, ou seja, por débitos devidos à seguridade social. Desse modo, em tese, o grupo econômico poderia ser responsabilizado solidariamente pelos débitos de todas as espécies tributárias das empresas que o compõe com base no interesse comum na realização do fato gerador e, especificamente em relação às contribuições sociais, por expressa disposição legal.

Ressalte-se, entretanto, que a imputação de responsabilidade solidária ao grupo econômico, mesmo que de fato, como se verá adiante, não pode ter como fundamento a simples comprovação de sua existência. Isso porque, a formação de grupos econômicos (de fato e de direito) é estratégia empresarial juridicamente válida, além do que as empresas que o formam possuem personalidade jurídica distinta e patrimônio próprio, sendo unidas pelo interesse econômico e orientação empresarial comuns, o que, por si só, não enseja a responsabilização tributária de todo o grupo. Aliás, é oportuno observar que o adjetivo “de fato” na expressão “grupo econômico” não tem a mesma conotação que possui na expressão

²⁷

Ibidem, p. 399.

“sócio de fato”. Aqui, o sentido é de ilicitude, de sócio oculto ou de sócio “laranja”. Lá, o “de fato” apenas demonstra a maneira pela qual o grupo econômico foi, validamente, formado. Enfim, o adjetivo “de fato” não possui nenhum sentido de ilegalidade quando qualifica o grupo econômico. Afinal, há os grupos econômicos de fato regulares e os irregulares. A irregularidade se verifica quando se simula a formação grupo econômico, ou seja, a criação meramente no plano formal. Por isso, reafirme-se, em nenhum caso pode-se imputar a responsabilidade tributária solidária a qualquer empresa do grupo econômico, seja de fato ou de direito, pela sua simples existência.

Todavia, muitos grupos econômicos, comumente de fato, são apenas aparentes e criados com o simples fim de burlar direitos e sonegar tributos. Tal situação é prática comum em estratégias de planejamento tributário, no qual há uma linha tênue que separa o lícito do ilícito, o que amplia ainda mais a controvérsia quando se põe em pauta a responsabilidade tributária solidária do grupo econômico de fato.

Neste ponto, importante destacar que cabe ao Fisco deve demonstrar que o grupo econômico é meramente aparente e que de sua criação resultou a sonegação de tributos. Assim, para se atribuir responsabilidade solidária ao grupo econômico, de fato ou de direito, deve o Fisco observar dois limites insuperáveis: o jurídico e o fático. O jurídico será analisado nos tópicos a seguir. Quanto aos aspectos fáticos, cabe ao Fisco provar que o grupo econômico fiscalizado tem apenas aparência de sociedade constituída de várias empresas. A questão essencial é provar que o grupo econômico formado não deixa de ser uma única empresa. Nesse caso, como se demonstrará nos tópicos a seguir, há a presença do “interesse comum” ou o liame inequívoco (vinculação ao fato gerador) entre as empresas formalmente constituídas, fundamentos ensejadores da solidariedade tributária.

Vários são os indícios de formação de grupo econômico aparente ou irregular que podem ser produzidos, todos com vistas a demonstrar a independência meramente formal das pessoas jurídicas que o compõe. Entre os elementos de prova mais comuns, cabe ao Fisco demonstrar que as diversas empresas se submetem a uma mesma unidade gerencial, laboral e patrimonial; que há identidade de administradores (quadro societário formado pelos mesmos indivíduos ou seus parentes); que há estrutura administrativa compartilhada; que há atuação empresarial idêntica, similar ou complementar; que as sedes das diversas empresas se localizam em um mesmo local, sendo difícil individualizá-las no plano físico; a existência de

comercialização apenas entre elas dos respectivos produtos²⁸; o fechamento e abertura de empresas (empresas devedoras mantidas ativas com CNPJ original, enquanto são esvaziadas de suas atividades produtivas, que são “absorvidas” por outras empresas do grupo e transformadas em suas filiais)²⁹; mesma página na internet; mesma marca, logotipo e local de vendas³⁰; esvaziamento patrimonial com inclusão de “laranjas” no contrato social³¹; mesmos

²⁸ Um ótimo exemplo para ilustrar tal situação é o “Caso Grendene”. No Acórdão de nº 103-07260, de 25/02/1986, o Conselho de Contribuintes consignou o seguinte: “Há evasão ilegal de tributos quando se criam oito sociedades de uma só vez, com os mesmos sócios que, sob a aparência de servirem à revenda dos produtos da recorrente, tem, na realidade, o objetivo admitido de evadir tributo, ao abrigo de tributação mitigada (lucro presumido)”. O caso Grendene ocorreu no ano 1981, no qual os sócios da empresa, que era tributada pelo lucro real (Grendene), criaram oito empresas tributadas pelo lucro presumido para escoar a produção. A Grendene vendia as mercadorias a valor de custo e as oito empresas revendiam a preço de mercado. O Conselho de Contribuintes entendeu haver simulação, uma vez que as oito empresas não possuíam qualquer estrutura ou funcionários próprios para operar. A decisão foi posteriormente confirmada pelo Tribunal Federal de Recursos (TFR). CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes. Caso Grendene: limites à realocação da renda entre empresas do grupo e reflexões sobre provas de dolo, fraude e simulação no planejamento tributário atual. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. (Org.). **Planejamento tributário: análise de casos**. 2. ed. São Paulo: MP Editora, 2014, p. 31-64.

²⁹ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. Agravo de Instrumento de nº 0025457-58.2013.4.03.0000. Rel. Desembargador José Lunardelli, DJ 24/06/2014. “PROCESSO CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ARTS. 124, II, DO CTN C/C ARTIGO 30, IX, DA LEI 8.212/91. OMISSÃO. OBSCURIDADE. INEXISTÊNCIA. PRESCRIÇÃO. SÚMULA 160 STJ. EFEITOS INFRINGENTES. IMPROVIMENTO. É entendimento pacificado nesta Corte de que comprovada a existência de grupo econômico de fato, a responsabilidade é solidária de todas as empresas que o integram, nos termos do artigo 124, II do CTN c/c artigo 30, IX da Lei n.º 8.212/91. 2. Observa-se que consta de relatório elaborado pela exequente que, da análise dos vínculos existentes entre diversas empresas, todas são controladas pelo mesmo grupo familiar. 3. Dos fatos e documentos trazidos aos autos, evidencia-se esquema de esvaziamento patrimonial da executada e de seus sócios, o que se demonstra por meio de diversas cisões parciais sofridas pela executada e pelas empresas do grupo. [...] 6. Conclui-se que as empresas do grupo são administradas pelos mesmos diretores, estando submetidas a um mesmo poder de controle, o que evidencia a existência de grupo econômico de fato, o que acarreta a responsabilidade solidária por dívida fiscal entre integrantes do mesmo grupo econômico. 7. É certo que a simples existência de grupo econômico não autoriza a constrição de bens de empresa diversa daquela executada, o que só pode ser deferido em situações excepcionais, nas quais há provável confusão de patrimônios, como forma de encobrir débitos tributários, como a *primo oculi*, parece ocorrer no caso sob exame, já que a empresa executada é considerada grande devedora”.

³⁰ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. No Acórdão de nº 107-08326, de 09/11/2005, no denominado “Caso Kitchens”, foi apreciado o caso da criação de uma pessoa jurídica para prestação de serviços (projeto e montagem) relativos aos produtos produzidos e comercializados por outra, pertencente aos mesmos sócios, usando a mesma marca e logotipo, ocupando o mesmo local, sendo a venda feita por vendedores da comercial, que tinha toda a estrutura administrativa e de pessoal (mesmos vendedores e contadores), além do que a comercial pagava o aluguel do local comum e não rateava os custos e despesas. A pessoa jurídica industrial e comercial ficava com a maior parte dos custos e despesas e com a menor parte das receitas (30%), pagando ICMS e IPI. A nova pessoa jurídica (prestadora de serviços) ficava com a maior parte das receitas (70%), pagando ISS. O Acórdão considerou que as duas pessoas jurídicas formavam uma só empresa, tendo a segunda tendo sido constituída apenas com o propósito de economizar tributos por meio da utilização de pessoa jurídica existente apenas no papel. Demonstrou-se haver simulação e fraude à lei, mostrando que houve fuga do ICMS e do IPI mediante o pagamento do ISS sobre a receita da segunda pessoa jurídica. Provou-se, ainda, a impossibilidade de a pessoa jurídica dispor a realizar um projeto de cozinha sem compromisso e, em contrapartida, os custos referentes a tal prestação de serviços (projeto e montagem) representar quase 70% do custo, enquanto que a fabricação propriamente dita representava só 30% do custo total. Por isso, constatou-se que a empresa jurídica prestadora de serviços buscava omitir receitas. A receita total foi lançada sobre a pessoa jurídica comercial. A ementa do referido Acórdão é o seguinte: “Os elementos

prestadores de serviços (advogados, contadores, quadro de funcionários³², etc); reclamações trabalhistas que as coloquem em conjunto no polo passivo de obrigações trabalhistas; empréstimos entre empresas sem cobrança de juros; cessão gratuita de bens; identidade de empregados; identidade de endereços; ausência de bens suficientes para suportar a dívida; confusão patrimonial; bens dos estabelecimentos em comum; funcionários trabalhando indistintamente a uma e a outra empresa; idêntica representação legal; procuração pública do representante de uma empresa, outorgando aos sócios administradores da outra empresa poderes de administração; mesmo galpão industrial; relógio de ponto único, etc.

Ressalte-se que na formação de grupos econômicos aparentes, mormente na simulação ou no planejamento tributário ilícito, raramente existirá prova documental (direta). Nesses eventos as provas indiciárias predominam na formação da convicção do Fisco e do julgador. Por isso, as provas indiretas são idôneas a justificar o lançamento fiscal e a atribuição de responsabilidade tributária às empresas integrantes do grupo econômico, desde que o conjunto probatório convirja na demonstração inequívoca da constituição de sociedades empresárias meramente formais ou aparentes.

Saliente-se que tais elementos probatórios não são taxativos e nem cumulativos, mas

probatórios indicam, com firmeza, que as pessoas jurídicas, embora formalmente constituídas como distintas, formam uma única empresa que atende, plenamente, o cliente que a procura em busca do produto por ela notoriamente fabricado e comercializado”. Disponível em: <https://idg.carf.fazenda.gov.br/> Acesso em 13/10/2015.

³¹ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). No Acórdão nº 108-08.467, de 12/09/2005 (caso Mocsucar), se consignou o seguinte: “Os elementos carreados aos autos pelo Fisco demonstram de forma inequívoca que a sociedade é formalmente constituída por interpostas pessoas, o que se convencionou chamar de “laranjas”, pessoas sem qualquer condição de responder pelas operações realizadas pela empresa e, via de consequência, pelo crédito tributário constituído em seu nome. E foi exatamente por isso que o Fisco, para salvaguardar o crédito tributário contido nos autos, investigou e demonstrou, de forma cabal, a identidade dos verdadeiros sócios da empresa, ou seja, aqueles que, de fato, integralizaram o capital social e movimentaram os recursos da mesma. [...]. É justo que sejam responsabilizados nos autos para satisfazer o crédito tributário da União conforme previsto nos artigos 124, I e 135, III, do CTN”. Em determinado trecho do voto consta a seguinte passagem: “É claro que os recorrentes possuíam interesse comum na situação que constituiu o fato gerador, pois ficaram com os rendimentos produzidos pela empresa, deixando de cumprir as obrigações tributárias principal (pagamento de tributos) e acessória (apresentação de declarações). Também é óbvio que os recorrentes representavam, de fato, a pessoa jurídica autuada e que os mesmos agiram com desrespeito às leis tributárias, conforme amplamente comprovado nos autos”. Disponível em: <https://idg.carf.fazenda.gov.br/> Acesso em 13/10/2015.

³² Ressalte-se que, se por um lado, a figura do grupo econômico na seara trabalhista permite imputar responsabilidade passiva solidária às empresas do grupo como se fossem uma só, por outro, a jurisprudência trabalhista criou um segundo objetivo específico para a figura do grupo econômico, qual seja, “estender também a todos os entes integrantes do grupo as prerrogativas de se valerem do mesmo trabalho contratado, sem que o exercício de tal prerrogativa importe, necessariamente, na pactuação de novo ou novos contratos de emprego”. DELGADO, Maurício Godinho. Op. Cit., p. 400. Por isso, possuir funcionários em comum, por si só, não caracteriza a formação de grupos econômicos irregulares.

indicam uma carga probatória mínima a cargo do Fisco para, diante do contexto fático, demonstrar que a formação do grupo econômico tem o mero fim de sonegar tributos. O Fisco poderá, nesse caso, atribuir responsabilidade solidária ao grupo econômico, seja com base no interesse comum (inciso I do art. 124 do CTN), seja com fundamento no inciso II do art. 124 do CTN combinado com o inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/1991, no caso das contribuições sociais.

Diga-se, por fim, que muitas outras provas, a cargo da autoridade fiscal, podem auxiliar na configuração da utilização de grupos econômicos como estratégias ilícitas. Isso porque, os administradores não podem, como determina o art. 245 da Lei nº 6.404/76, em prejuízo da companhia, favorecer sociedade coligada, controladora ou controlada, cumprindo-lhes zelar para que as operações entre as sociedades observem condições estritamente comutativas. Por outro lado, o §2º do art. 154 da citada lei proíbe que os administradores pratiquem atos de liberalidade às custas da sociedade, isto é, aqueles que diminuem o patrimônio social sem o respectivo benefício para a sociedade. Desse modo, qualquer ato que demonstre prejuízo de uma empresa em benefício de outra empresa do mesmo grupo pode corroborar a tese de que elas são, na verdade, uma única empresa.

Sobre o assunto, há abundante jurisprudência do STJ. Cite-se, como exemplo, a decisão que determinou que a “separação societária, de índole apenas formal, legitima a irradiação dos efeitos ao patrimônio da agravante com vistas a garantir a execução fiscal da empresa que se encontra sob o controle de mesmo grupo econômico”.³³

Enfim, para a configuração de grupo econômico aparente ou irregular, de fato ou de direito, há a necessidade de convergência de vários indícios. É indubitável que o critério de participação societária é um dos elementos caracterizadores do grupo, talvez o ponto de partida da análise, mas, exclusivamente, não é capaz de ensejar a responsabilidade tributária entre as empresas do grupo econômico. Sendo assim, a mera participação societária de uma empresa em outra, a coincidência de acionistas e/ou administradores e o proveito no resultado econômico não são capazes, por si sós, de se responsabilizar solidariamente o grupo econômico. Para esta ser válida exigem-se provas que vão muito além da simples

³³ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 767.021/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ 12.09.05.

comprovação da existência do grupo econômico, mesmo que de fato.

4. A SOLIDARIEDADE DE FATO E O INTERESSE COMUM

Na solidariedade de fato (art. 124, I, CTN) são obrigadas solidárias “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. Para enquadrar determinado terceiro como responsável solidário basta, pois, verificar a existência do interesse comum entre os participantes de um evento fático que ensejou o nascimento da obrigação tributária. Demonstrar tal “interesse comum na situação que constitua o fato gerador”, todavia, não é das tarefas mais fáceis. Como diz Paulo de Barros Carvalho, a expressão “interesse comum”, por ser vaga, “não é um roteiro seguro para a identificação do nexa que se estabelece entre os devedores da prestação tributária”, razão pela qual “não representa um dado satisfatório para definição do vínculo de solidariedade”.³⁴ Tal fato torna a imputação deste tipo de responsabilidade, não raramente, conflituosa.

Kiyoshi Harada explica que o interesse comum surge quando mais de uma pessoa se beneficia diretamente do resultado do fato gerador. Cita, como exemplo, a afixação de cartazes de propaganda de empresa distribuidora de derivados de petróleo em postos de gasolina, que é, geralmente, fato gerador de taxa municipal cuja ocorrência interessa não somente à distribuidora, beneficiária direta da propaganda, mas também ao posto de gasolina, que é solidário com aquela no pagamento da taxa.³⁵

Por sua vez, Renato Lopes Becho entende que o “interesse comum” ocorre quando há mais de uma pessoa ocupando o mesmo polo de uma relação tributária.³⁶ É o que ocorre, por exemplo, quando há mais de um proprietário de um imóvel, no caso do IPTU; dois ou mais vendedores na hipótese de incidir ICMS; ou de dois ou mais prestadores de um serviço ao mesmo tomador, quando incidir o ISS. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas em posições contrapostas e com objetivos

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 317/318.

³⁵ HARADA, Kiyoshi. Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador. **Portal Jurídico Investidura**, Florianópolis/SC, 16 Mai. 2009. Disponível em: www.investidura.com.br/ufsc/109-direito-tributario/3454. Acesso em: 03 Nov. 2015.

³⁶ BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal? **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 182, nov./2010, pp.107-126. São Paulo: Ed. Dialética, p. 114.

antagônicos, a solidariedade vai ocorrer entre os sujeitos que estiverem no mesmo polo da relação, se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação.³⁷

Importante destacar ainda que o “interesse comum” das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico comum na realização do fato gerador.³⁸ Tal interesse jurídico, como explica Marcos Vinicius Neder, “surge a partir da existência de direitos e deveres comuns entre pessoas situadas no mesmo lado de uma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico tributário”.³⁹

O interesse comum decorre, portanto, do interesse jurídico que, por sua vez, depende da existência de direitos e deveres comuns. Como se vê, é extremamente difícil definir com precisão o que é interesse jurídico e como diferenciá-lo de qualquer outro tipo de interesse (comum ou econômico, por exemplo). Aliás, tal dificuldade já foi registrada pelo Supremo Tribunal Federal ao procurar diferenciar o interesse econômico do interesse jurídico:

Não há como pôr em linha delimitada, estanque, um e outro: o interesse econômico penetra na vida jurídica assumindo sua legitimidade quando encontra na lei a expressão formal. E o interesse jurídico não é simples fórmula vazia, sem conteúdo, exprimindo muitas vezes, na maioria, um interesse econômico. Dizer até onde se estende um ou onde outro principia é tarefa que os doutos ainda não cumpriram; distinguir o domínio de um ou de outro não conseguiram ainda os estudiosos, oscilando em sentidos diversos, conforme a linha de pensamento, que sustentam, e a própria ideologia, a que servem.⁴⁰

Além de não ser fácil fazer tal diferenciação, deve-se levar em conta que o conceito de “interesse comum” foi construído com base no fato gerador de alguns impostos, como o IPTU, ISS, ICMS, ITBI, nos quais é fácil visualizar a possibilidade de existir dois ou mais sujeitos no polo passivo da relação tributária. Para outros impostos, contudo, como por exemplo, o PIS, a Cofins, o IRPJ e a CSLL, não é fácil transpor tal noção, já que suas materialidades (faturamento, renda e lucro) não possibilitam que duas ou mais pessoas as realizem em conjunto. Afinal, não é o grupo econômico quem fatura ou lucra, mas cada

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 318.

³⁸ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1964, p. 67.

³⁹ NEDER, Marcos Vinicius. Op. Cit. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). Op. Cit., p. 42.

⁴⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). Agravo de Instrumento n° 89.977, Rel. Ministro Oscar Corrêa. 1ª Turma, DJ 24/03/83.

empresa individualmente. Lembre-se que existe autonomia jurídica e patrimonial entre as empresas do grupo econômico. Por isso, a atribuição da responsabilidade solidária ao grupo econômico com base no art. 124, I, do CTN para alguns tributos é bastante controversa.

Em suma, no caso dos grupos econômicos, não basta a mera caracterização do grupo econômico, ainda que de fato, para que seja possível a exigência de solidariedade de todas as sociedades empresárias constituídas. Nesse sentido, Kiyoshi Harada afirma que “na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas”.⁴¹

Tal entendimento tem por fundamento o fato de as sociedades que integram o grupo econômico manterem íntegras suas personalidades jurídicas, com patrimônios individualizados. Sendo pessoas jurídicas distintas, as empresas integrantes de um grupo econômico não estão no polo passivo da obrigação tributária juntamente com a empresa contribuinte, ou seja, não têm o tal “interesse comum na realização do fato gerador”.

A jurisprudência pacífica do Superior Tribunal de Justiça (STJ), igualmente, preconiza que “na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas”. Para o STJ “é imprescindível que as empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico”. Segundo o referido Tribunal, é necessário demonstrar que os titulares dos interesses estão no mesmo polo da relação jurídica.⁴²

Em razão disso, para caracterizar o interesse comum, o Fisco deve demonstrar que as

⁴¹ HARADA, Kiyoshi. Op. Cit.

⁴² SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). REsp 834.044/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJe 15.12.08; REsp 884.845/SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/02/2009; REsp 859.616/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 15.10.2007; REsp 1.001.450/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJe 27.03.2008; AgRg no REsp 21.073, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 26.10.2011; AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel. Min. Denise Arruda, DJe 26.3.2009; AgRg no REsp 94.238/RS, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, DJe 16/10/2012; AgRg no Ag 1.415.293/RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 21/09/2012; AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 27/03/2015; AgRg no REsp 1.433.631/PE, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 13/03/2015; Resp 1.079.203/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe 02/04/2009.

empresas têm apenas aparência de unidades autônomas, ou seja, não basta a caracterização do grupo econômico. Cabe ao Fisco demonstrar que as pessoas jurídicas apenas formalmente constituem sociedades distintas. Não é o que se verifica, por exemplo, quando uma pessoa jurídica desenvolve um negócio, outra empresa conduz uma atividade complementar e uma terceira é a *holding* do grupo, que funciona como o canal entre os lucros obtidos pelas empresas operacionais e os sócios. Não há que se falar, neste exemplo, na responsabilização solidária das pessoas jurídicas em apreço, já que constituídas em grupo econômico.⁴³

Todavia, a independência apenas aparente de pessoas jurídicas, as quais, na realidade, submetem-se a uma mesma unidade gerencial, laboral e patrimonial, gera a responsabilidade solidária com base no art. 124, I, do CTN, haja vista que as empresas formalmente distintas têm interesse jurídico na realização do fato gerador, já que se trata, em essência, de apenas uma empresa.

Ademais, não é juridicamente aceitável que as empresas se aproveitem da separação patrimonial, legalmente garantida, para constituir formalmente várias pessoas jurídicas que, na essência, não deixam de ser uma única sociedade. Tal estratégia não pode ser utilizada para que empresas se eximam da responsabilidade que têm perante a sociedade e o Estado. Afinal, assim como a propriedade e o contrato, a empresa também tem função social. Explica

⁴³ CONSELHO DE CONTRIBUINTES. No Acórdão de nº 103-23.357, de 23/01/2008 (caso Estaleiro Kiwi Boats Ltda.) fica bem caracterizada tal situação. No caso, o sujeito passivo do lançamento tributário se desmembrou em duas empresas. Uma empresa foi constituída em 1994 por dois sócios pessoas físicas, tendo como objeto a construção de embarcações. Em 1999, um dos sócios constituiu a segunda empresa com objeto social semelhante. Porém, em 2000, os sócios da segunda empresa se retiraram e o seu objeto social passou a ser apenas o de prestação de serviços de montagem, acabamento e manutenção de embarcação. Assim, a primeira empresa tinha como objeto social a venda do casco, enquanto a segunda prestava serviços de montagem. O Fisco alegou se tratar de simulação para manter a receita bruta dentro do limite de opção pelo SIMPLES. O Acórdão, todavia, considerou que no ano-calendário fiscalizado os sócios das empresas não eram mais os mesmos e que não há simulação o fato de uma das empresas vender o casco da lancha produzido e a outra fazer a montagem da embarcação diretamente ao cliente. Considerou lícita a escolha da opção tributária menos onerosa. Como consta do voto: “A falta de aprofundamento da ação fiscal faz com que os fatos apontados como indícios de simulação, quais sejam, a instalação das duas empresas na mesma área geográfica e as alterações dos seus objetivos sociais, reservando-se a uma a fabricação do casco e à outra os serviços de montagem da embarcação, possam ser tidos como desdobramento da atividade antes exercida por uma delas, objetivando racionalizar as operações e minorar a carga tributária. A conclusão diversa chegaria se a fiscalização comprovasse que a empresa desqualificada não mantinha registros e inscrições fiscais próprias, que não possuía quadro próprio de empregados, que não celebrava negócios, que não emitia documentação, que não mantinha escrituração fiscal relativa a seus negócios. O argumento de que o desmembramento das atividades operacionais teve por único escopo obter economia tributária não é suficiente, por si só, para a desconsideração dos atos e negócios jurídicos realizados com amparo legal. Diante disso, tenho por ilegítima a reunião das receitas das duas empresas para serem tributadas em conjunto como se auferidas pela recorrente, e, de consequência, por erro na quantificação da base de cálculo e na identificação do sujeito passivo, dou pela nulidade do lançamento, provendo o recurso”. Disponível em: <https://idg.carf.fazenda.gov.br/>. Acesso em 13/10/2015.

Modesto Carvalhosa, nesse sentido, que a empresa tem uma óbvia função social, nela sendo interessados os empregados, os fornecedores, a comunidade em que atua e o próprio Estado, que dela obtém tributos.⁴⁴ Aliás, a própria Lei das Sociedades Anônimas, no parágrafo único do art. 116, prevê expressamente a função social do grupo econômico.

Nesse cenário, fazer do grupo econômico um instrumento para burlar direitos de credores, trabalhadores, fornecedores, concorrentes, consumidores ou do poder público viola a função social da empresa, além de diversos valores consagrados na Constituição Federal, com a solidariedade (art. 3º, inciso I), a justiça social (art. 170), a livre iniciativa (art. 170), a redução das desigualdades sociais (art. 170, VIII), entre outros. É, portanto, inadmissível a formação de grupos econômicos aparentes que têm unicamente em vista aumentar ilicitamente o ganho de seus sócios e acionistas em detrimento de direitos fundamentais do trabalhador e do consumidor, a leal concorrência no mercado⁴⁵ e a sonegação de tributos.

Em suma, a existência apenas formal de empresas em grupo econômico demonstra o interesse comum na realização do fato gerador, devendo ser imputada responsabilidade solidária tributária às empresas do grupo com base no art. 124, I, do CTN.

Mas e quanto aos sócios das empresas aparentes? Eles também poderiam ser responsabilizados solidariamente com base no denominado “interesse comum”? Ressalte-se que há inúmeras decisões administrativas⁴⁶ nas quais eles são responsabilizados de forma solidária ao pagamento de tributos porque teriam “interesse comum” na situação que constitui o fato gerador tributário.

⁴⁴ CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 237/238.

⁴⁵ BRASIL. Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011. Especificamente sobre o tema da livre concorrência, a Lei nº 12.529/2011, que estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência, determina no art. 33 que “serão solidariamente responsáveis as empresas ou entidades integrantes de grupo econômico, de fato ou de direito, quando pelo menos uma delas praticar infração à ordem econômica”. No art. 36 há a tipificação das infrações à ordem econômica, entre as quais, está o prejuízo à livre concorrência e à livre iniciativa.

⁴⁶ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Cite-se, como exemplo, entre tantos, o Acórdão de nº 1301-001.525, de 08/05/2014, cuja ementa é a seguinte: “RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERPOSTA PESSOA. Comprovado nos autos os verdadeiros sócios da pessoa jurídica, pessoas físicas, acobertados por terceiras pessoas (“laranjas”) que apenas emprestavam o nome para que eles realizassem operações em nome da pessoa jurídica, da qual tinham ampla procuração para gerir seus negócios e suas contas correntes bancárias, fica caracterizada a hipótese prevista no art. 124, I, do Código Tributário Nacional, pelo interesse comum na situação que constituía o fato gerador da obrigação principal”. No voto: “Por óbvio, o lucro obtido indevidamente, decorrente da sonegação de tributos e contribuições federais, reverteu-se em favor da pessoa jurídica e também em favor das pessoas físicas dos verdadeiros sócios, não existindo dúvidas sobre o evidente interesse comum de ambos nestas operações delituosas, conforme previsto no art. 124, I do CTN”. Disponível em: <https://idg.carf.fazenda.gov.br/>. Acesso em 12/10/2015.

Entende-se, entretanto, que, em razão da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, o patrimônio desta não se comunica com o patrimônio dos sócios da sociedade. Isso porque, a personalidade jurídica protege o patrimônio pessoal dos sócios dos riscos da atividade comercial, garantindo àqueles que se associem, a integridade dos bens que não integram a sociedade. Sendo assim, é o patrimônio da pessoa jurídica que responde pelos atos praticados por ela e não o patrimônio de seus sócios e/ou administradores. Na legislação brasileira, deve-se comprovar que os sócios e/ou administradores agiram com infração à lei ou aos estatutos da companhia para se atingir o patrimônio pessoal dos sócios.

O problema que se apresenta, todavia, é que, na prática, sob o escudo da autonomia, os sócios se utilizam da pessoa jurídica para a prática de fraudes. Fran Martins afirma que “a admissão pelas sociedades da personalidade jurídica deu lugar a indivíduos desonestos que, utilizando-se da mesma, praticassem, em seu proveito próprio, atos fraudulentos ou com abuso de direito, fazendo com que as pessoas jurídicas respondessem pelos mesmos”.⁴⁷

Tal situação não justifica, porém, que o interesse econômico de um sócio em relação à prática de um fato gerador tributário por parte da sociedade da qual participe faça dele um obrigado solidário pelos tributos devidos com supedâneo no art. 124, I. Quando uma pessoa jurídica pratica o fato gerador nasce uma relação jurídica entre esta e o Fisco. O sócio não participa desta relação, ele não está no mesmo polo da relação tributária, já que ambos têm personalidades jurídicas distintas e os patrimônios não se confundem.

Como já se viu, para que seja fixada a responsabilidade ao sócio na forma estatuída pelo art. 124, I, do CTN, as partes devem estar posicionadas do mesmo lado da relação jurídica como ocorre, por exemplo, com os coproprietários de imóvel urbano em relação ao respectivo IPTU. Esta situação não é análoga aos dos sócios em relação à sociedade. Por tal razão, é inaplicável a solidariedade prevista no inc. I do art. 124 do CTN aos sócios em relação às dívidas tributárias da sociedade.

Isto, contudo, não significa que o sócio possa agir sem risco de ser chamado para responder perante o Fisco por seus atos. É que ele pode ser responsabilizado quando se verificarem as situações previstas nos arts. 135 e 137 do CTN, quais sejam, a prática de atos

⁴⁷MARTINS, Fran. **Curso de Direito Comercial**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 215.

com excesso de poderes ou em infração de lei, contrato social ou estatutos. Marcos Vinicius Neder, no mesmo sentido, aduz que “não há como imputar ao sócio o dever solidário de recolher tributos da sociedade sem que haja comprovação de fraude ou outras práticas ilícitas”, situações que ensejam a aplicação dos citados artigos do CTN.⁴⁸

Neste ponto, oportuno destacar que, mesmo para os “sócios de fato”, deve-se aplicar o raciocínio acima exposto, afinal se o sócio é oculto, a empresa não. Sócio de fato, diga-se, é a pessoa que dentro de uma sociedade exerce as funções de um sócio sem, todavia, ter ingressado no contrato social como tal, no qual aparecem registrados nomes de pessoas diversas, que, em regra, não são detentoras de patrimônio positivo. A existência dos sócios de fato tem por fim angariar bens através da sociedade, sem que estes arquem com as consequências de seus atos, visto que a responsabilidade tributária recai, em regra, sobre os sócios registrados no contrato social da sociedade, que são meros “laranjas”.⁴⁹ Sendo assim, tais sócios de fato detêm o controle da empresa, agindo em desconformidade com a legislação para reverter para seu patrimônio próprio os recursos oriundos da empresa.

Em suma, a existência de sócios de fato não pressupõe que estes realizaram a hipótese de incidência juntamente com a empresa e, portanto, têm interesse comum na realização do fato gerador. Eles devem ser responsabilizados, mas com base no art. 135, III, do CTN, ou seja, devem responder pelas obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei ou ao contrato social.⁵⁰

Por fim, cabe destacar que pode o Fisco se deparar com casos de abuso da personalidade jurídica, que é caracterizado pelo desvio de finalidade da empresa ou pela

⁴⁸ NEDER, Marcos Vinicius. Op. Cit. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). Op. Cit., p. 44.

⁴⁹ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). Neste sentido, o Acórdão nº 1102-001320 - 1ª Câmara da 2ª Turma Ordinária de 24/03/2015. “SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135 DO CTN. No caso de outorga de procuração com poderes plenos e ilimitados de administração e gerência, cumulado com a interposição de pessoas (“laranjas”) para induzir as autoridades fiscais a erro, cabível a imputação de responsabilidade tributária aos administradores e sócios de fato da pessoa jurídica, nos termos do art. 135 do CTN”. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Disponível em: <https://idg.carf.fazenda.gov.br/>. Acesso em 03/11/2015.

⁵⁰ Ressalte-se, todavia, que há inúmeras decisões administrativas que defendem a responsabilização dos sócios “laranjas” com base no artigo 124, I. Nesse sentido, o Acórdão de nº 1301-001.525, de 08/05/2014, o qual consigna o seguinte: “RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERPOSTA PESSOA. Comprovado nos autos os verdadeiros sócios da pessoa jurídica, pessoas físicas, acobertados por terceiras pessoas (“laranjas”) que apenas prestavam o nome para que eles realizassem operações em nome da pessoa jurídica, da qual tinham ampla procuração para gerir seus negócios e suas contas correntes bancárias, fica caracterizada a hipótese prevista no art. 124, I, do Código Tributário Nacional, pelo interesse comum na situação que constituía o fato gerador da obrigação principal”. Disponível em: <https://idg.carf.fazenda.gov.br/>. Acesso em 03/11/2015.

confusão patrimonial entre a sociedade e os sócios.⁵¹ Nestes casos, o juiz poderá decidir que os efeitos de determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos sócios, sejam eles sócios de fato ou não (art. 50 do Código Civil).⁵² Aplica-se, assim, o instituto da desconsideração da personalidade jurídica da sociedade.⁵³ Ressalte-se que é possível atingir, com a desconsideração da personalidade jurídica, empresa pertencente ao mesmo grupo, quando evidente que a estrutura deste é meramente formal.⁵⁴

Enfim, embora possa ocorrer a imputação de responsabilidade tributária sobre os sócios de fato, não pode ser caracterizada, nesta hipótese, a solidariedade prevista no art. 124 do

⁵¹ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO. AGRAVO LEGAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO nº 0042229-38.2009.4.03.0000/SP, Rel. Des. Carlos Muta, Publicado em 04/05/2010. “Anotase que muitas são as hipóteses, descritas na doutrina e jurisprudência, que permitem a desconsideração da personalidade jurídica, nas condutas encetadas para fraudar credores: casos de esvaziamento patrimonial, subcapitalização, descapitalização, concentração de dívidas e confusão de ativos, dentre outros, quando praticados por pessoas físicas e jurídicas, com o escopo de empecer a satisfação dos credores, permitem a extensão da responsabilidade a terceiros, inclusive na cobrança de créditos tributários”.

⁵² BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil). Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento das partes, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios das pessoas jurídicas.

⁵³ A lei prevê duas causas para a desconsideração: desvio de finalidade (utilização da pessoa jurídica para fins indevidos e diversos dos previstos no ato constitutivo e dos quais se infira a deliberada aplicação da sociedade em finalidade irregular e danosa) e confusão patrimonial (impossibilidade de fixação do limite entre os patrimônios da pessoa jurídica e dos sócios e acionistas). A desconsideração não implica afronta ao princípio da autonomia patrimonial da sociedade e nem extinção da personalidade jurídica, já que seus efeitos atingem apenas o ato abusivo. Preserva-se a personalidade em detrimento do sócio ou acionista que praticou o ato. A pessoa jurídica permanecerá existindo, com todas as suas prerrogativas legais e responsabilidades pelos demais atos, que não o abusivo. Alguns são os precedentes jurisprudenciais nesse sentido: PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU FALTA DE MOTIVAÇÃO NO ACÓRDÃO A QUO. EXECUÇÃO FISCAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. GRUPO DE SOCIEDADES COM ESTRUTURA MERAMENTE FORMAL. PRECEDENTE. (...) 3. A desconsideração da pessoa jurídica, mesmo no caso de grupos econômicos, deve ser reconhecida em situações excepcionais, onde se visualiza a confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores. No caso sub judice, impedir a desconsideração da personalidade jurídica da agravante implicaria em possível fraude aos credores. Separação societária, de índole apenas formal, legitima a irradiação dos efeitos ao patrimônio da agravante com vistas a garantir a execução fiscal da empresa que se encontra sob o controle de mesmo grupo econômico. 4. Pertencendo a falida a grupo de sociedades sob o mesmo controle e com estrutura meramente formal, o que ocorre quando diversas pessoas jurídicas do grupo exercem suas atividades sob unidade gerencial, laboral, e patrimonial, é legítima a desconsideração da personalidade jurídica da falida para que os efeitos do decreto falencial alcancem as demais sociedades do grupo. Impedir a desconsideração da personalidade jurídica nesta hipótese implicaria prestigiar a fraude à lei ou contra credores. A aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica dispensa a propositura de ação autônoma para tal. Verificados os pressupostos de sua incidência, poderá o Juiz, incidentemente no próprio processo de execução (singular ou coletiva), levantar o véu da personalidade jurídica para que o ato de expropriação atinja terceiros envolvidos, de forma a impedir a concretização de fraude à lei ou contra terceiros. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp 767.021, Rel. Min. José Delgado.

⁵⁴ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). Recurso Especial nº 1.071.643/DF, 4ª Turma, Ministro Luis Felipe Salomão, DJe 13/04/2009.

CTN, visto que inexistente interesse jurídico comum dos sócios nas situações que constituem fatos geradores tributários praticados pela sociedade. Há outros meios legais para se efetivar esta responsabilização, seja mediante a aplicação do art. 135 do CTN ou pela aplicação do art. 50 do Código Civil, conforme as peculiaridades de cada caso concreto.

5. A SOLIDARIEDADE LEGAL

O inciso II do art. 124 do Código Tributário Nacional determina que são solidariamente obrigadas ao pagamento de tributos as pessoas expressamente designadas pela lei. A leitura do dispositivo de forma isolada parece indicar que o CTN autoriza a lei ordinária o poder de colocar qualquer pessoa no polo passivo da relação tributária como solidária. Porém, a doutrina e a jurisprudência, amplamente majoritárias, entendem que o legislador não possui total liberdade de eleição desse terceiro. É o que defende Paulo de Barros Carvalho que argumenta que “o território de eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devam responder solidariamente pela dívida está circunscrito ao âmbito da situação factual contida na outorga de competência impositiva, cravada no texto da Constituição”. Segundo o autor, este obstáculo “impede que o legislador ordinário, ao expedir a regra-matriz de incidência do tributo que o cria, traga para o tópico de devedor, ainda que solidário, alguém que não tenha participado do fato típico”, uma vez que lhe falta “competência constitucional para fazer recair a carga jurídica do tributo sobre pessoa alheia ao acontecimento gravado pela incidência”.⁵⁵

Além da observância à regra-matriz de incidência tributária, outros limites impostos à eleição do solidário responsável estão dispostos no art. 128 do CTN.⁵⁶ Luciano Amaro, nesse sentido, assevera que tal regra, além de determinar que a lei somente pode eleger terceiro como responsável se ele estiver vinculado ao fato gerador, impõe adicionalmente que não pode ser qualquer tipo de vinculação, sendo preciso que o tributo seja recolhido sem lhe onerar. Por exemplo, a fonte pagadora do imposto de renda é responsável pelo pagamento do imposto de renda, mas não é quem auferir a renda, de modo que a lei lhe dá a condição de

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 319.

⁵⁶ BRASIL. Lei n° 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

reter o tributo, descontando-o do valor devido ao beneficiário. O tabelião, igualmente, pode ser compelido a recolher o imposto de transmissão como responsável, mas tem o direito de não lavrar o ato sem que o interessado recolha o tributo. Do mesmo modo, o herdeiro responde pelo tributo que deixou de ser recolhido pelo autor de herança, mas a lei limita tal responsabilidade ao quinhão recebido. Já não poderá a lei, por exemplo, escolher como responsável o filho do contribuinte que não recebeu nenhuma herança. O ônus do tributo não pode ser deslocado pela lei para qualquer pessoa, se essa não tiver como diligenciar no sentido de que o tributo seja recolhido à conta do contribuinte.⁵⁷

Maria Rita Ferragut acrescenta que além do terceiro ter que estar vinculado ao fato jurídico tributário deve também ser, direta ou indiretamente, vinculado ao sujeito que o praticou. Como explica, é inegável que, por exemplo, o adquirente de um imóvel, a sociedade incorporadora ou o pai em relação aos tributos devidos pelo filho menor, em momento algum, se relacionam indiretamente com os fatos jurídicos ocorridos no passado e que ensejaram, por exemplo, a cobrança do IPTU, no primeiro e terceiro casos e da contribuição social sobre a folha de salários, no segundo. Mas nem por isso deixaram de ser considerados pela lei como responsáveis tributários. A responsabilidade decorreu, nessas situações, da lei que considera o vínculo existente entre o realizador do fato jurídico e o responsável.⁵⁸

Sobre o tema, Sacha Calmon Navarro Coêlho observa que, seja no caso do inciso I ou do inciso II do art. 124 do CTN, a atribuição de responsabilidade solidária à pessoa diversa daquela que praticou o fato gerador da obrigação deve, obrigatoriamente, “observar a estrita vinculação do terceiro ao fato gerador da obrigação”. Segundo o autor, “qualquer disposição em contrário é claramente inconstitucional e ilegal, na medida em que veicula regra-matriz de norma geral por lei ordinária (Lei nº 8.212/91), contrariando o art. 146 da CF/1988 e fere o art. 128 do CTN”.⁵⁹ Assim, enquanto o inciso I do art. 124 requer o interesse comum na realização do fato gerador, o inciso II exige a vinculação do responsável solidário ao fato gerador, o que, na prática, é quase a mesma coisa.

Importante consignar ainda que o citado art. 128 do CTN não faz referência expressa ao

⁵⁷ AMARO, Luciano. Op. Cit., p. 338.

⁵⁸ FERRAGUT, Maria Rita. Op. Cit. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). Op. Cit., p. 14.

⁵⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O sujeito passivo da obrigação tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 240, p. 145-169, set. 2015, p. 165.

instituto da solidariedade, mas apenas aos casos de responsabilidade. Porém, na esteira do entendimento de Luciano Amaro, entende-se que a solidariedade está implícita no texto do artigo “que se proclama ‘disposição geral’ do capítulo da responsabilidade tributária”.⁶⁰

Em suma, as condições para que o legislador possa atribuir responsabilidade tributária são as seguintes: i) que seja imputada por lei, em sentido estrito; b) que esta imponha a responsabilidade de forma expressa; iii) que o responsável seja uma pessoa necessariamente vinculada ao fato gerador praticado pelo contribuinte,⁶¹ vale dizer, que o responsável esteja, ao menos indiretamente, vinculado à hipótese de incidência tributária; e iv) que o terceiro esteja, direta ou indiretamente, vinculado ao sujeito que o praticou. Atendidos esses requisitos, a lei instituidora da solidariedade é absolutamente condizente com o ordenamento jurídico pátrio.

6. AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E A SOLIDARIEDADE LEGAL

Quanto às contribuições sociais⁶², o inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91 atribui expressamente responsabilidade solidária às empresas que integram grupo econômico, *in verbis*:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:
(...)
IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei.

Isoladamente analisada, tal disposição parece indicar que o único elemento necessário para se atribuir responsabilidade solidária pelos débitos devidos à seguridade social é o pertencimento a um grupo econômico. Numa análise meramente literal, as contribuições

⁶⁰ AMARO, Luciano. Op. Cit., p. 339.

⁶¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. Cit., p. 148.

⁶² BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas: [...]

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

- a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;
- b) as dos empregadores domésticos;
- c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;
- d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;
- e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.

sociais devidas por uma sociedade passam automaticamente a ser de responsabilidade das demais empresas do mesmo grupo, bastando, para tanto, a mera demonstração de existência de grupo econômico, de direito ou de fato.

Tal interpretação, no entanto, não se mostra adequada, pois a norma não pode ser examinada sem se levar em consideração os limites impostos pelo art. 128 do CTN, a regramatriz de incidência tributária e as disposições existentes no ordenamento jurídico a respeito dos grupos econômicos.

Antes, todavia, de se analisar se a referida norma de solidariedade respeita tais limites, faz-se necessário avaliar a sua alegada inconstitucionalidade. Muitos doutrinadores, com base na decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) que declarou inconstitucional o art. 13 da Lei nº 8.620/93, preconizam que o inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91, por motivos semelhantes, também seria inconstitucional. O citado art. 13 da Lei nº 8.620/93 determinava que o *“titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social”*. Segundo o entendimento proclamado no voto da relatora, tal norma não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese de responsabilidade. Consoante afirma, ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou, na verdade, de situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, porém de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. Segundo o entendimento do Tribunal, o citado artigo também se revestiu de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor descon sideração objetiva da personalidade jurídica, descaracterizou as sociedades limitadas, afrontando os artigos 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição.⁶³

Como se pode facilmente perceber, o inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91 disciplina situação absolutamente diferente da veiculada no art. 13 da Lei nº 8.620/93, que ampliou a possibilidade de responsabilidade tributária já regulada pelo art. 135, III, do CTN. O STF não

⁶³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 562.276, Relatora Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, DJe de 10/2/2011.

analisou, outrossim, pois não era o caso, se este artigo desbordava dos limites impostos pelo art. 128 do CTN, uma vez que ele não teve como fundamento legal a autorização dada pelo CTN no art. 124, inciso II, que é o caso da responsabilidade solidária tratada no inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91. O principal equívoco do art. 13 da Lei nº 8.620/93 encontrava-se no *caput*, já que, em se tratando de lei ordinária, não poderia contrariar disposições do CTN, sob pena de invasão da esfera reservada à lei complementar (art. 146, III, da CF/1988). Relembre-se que o citado art. 13 tentou impor aos sócios das empresas de responsabilidade limitadas a solidariedade objetiva por débitos tributários devidos à Seguridade Social, alterando frontalmente o conteúdo do art. 135 do CTN. No aspecto material, a inconstitucionalidade foi proclamada porque deve o legislador respeitar a individualidade dos patrimônios das pessoas física e jurídica.

No que tange ao inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91 não se vislumbra, em abstrato, a reprodução desses vícios. Porém, no caso prático, o Fisco deve respeitar a autonomia e a individualidade patrimonial e jurídica de cada uma das empresas integrantes do grupo econômico, ainda que de fato. Como já viu, tal autonomia é absolutamente legal e não pode o Fisco, para fins de responsabilização tributária, ignorá-la sem demonstrar no plano fático que há apenas uma aparência de grupo econômico.

Com base na inconstitucionalidade declarada pelo STF, muitos autores advogam que, igualmente, o inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91 seria inconstitucional por estar disciplinado em lei ordinária. Entretanto, tal tese não leva em consideração que a norma constitucional em comento requer a edição de lei complementar para a definição de “fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”. Ou seja, tais autores se esquecem de fazer referência a dois pontos importantes: primeiramente, a edição da lei complementar é necessária para estabelecer normas gerais, já veiculadas no CTN, o qual autoriza a edição de lei ordinária para o caso específico de atribuição de responsabilidade solidária; em segundo lugar, a exigência de lei complementar diz respeito à definição de contribuintes e não de responsáveis que, como já se viu, são espécies diferentes do gênero sujeito passivo.⁶⁴

⁶⁴ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. Nesse sentido, o seguinte julgamento: TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 30, IX, DA LEI Nº 8.212/91. GRUPO ECONÔMICO. CONFIGURAÇÃO. O art. 146, III, a, da CF não exige lei complementar para dispor sobre novos casos de responsabilidade tributária, além do que sequer diz respeito a contribuições, restringindo-se à indicação dos contribuintes possíveis dos impostos nominais. Configurada a

No mesmo sentido, preconiza Renato Lopes Becho que “considerando que o CTN (força de lei complementar) estabelece, como norma geral, que são responsáveis ‘as pessoas expressamente designadas por lei’, o inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/1991 encontraria respaldo hierárquico suficiente”.⁶⁵

No que diz respeito ao conteúdo da norma em comento, Renato Lopes Becho aduz que a lógica trabalhista foi transposta ao Direito Tributário, uma vez que a legislação tributária visou equiparar o credor das contribuições sociais ao credor trabalhista. Aduz que no Direito do Trabalho, dada a desproporção de forças entre patrões e empregados, a hipossuficiência destes é compensada por um tratamento jurídico favorecido. Entende que a transposição de meios de cobrança trabalhistas para a relação tributária se ressentem da caracterização de hipossuficiência do Estado em relação ao devedor tributário, ainda que o tributo se destine à seguridade social.⁶⁶

Concorda-se com o autor em relação ao fato de que o Estado não pode, realmente, ser considerado hipossuficiente numa relação jurídica com o grupo econômico, por maior que este seja. Entretanto, entende-se que a regra de imputação da responsabilidade tributária ao grupo econômico pelos débitos devidos à Seguridade Social não visa a resguardar o hipossuficiente, mas, sim, proteger com maior intensidade as contribuições sociais, já que estas financiam um sistema de proteção social que tem por fim proporcionar os meios necessários à subsistência do segurado e de sua família em face das contingências previstas em lei. Ademais, a Constituição Federal estabelece que é objetivo fundamental da República a criação de uma sociedade justa e solidária (art. 3º da CF), razão pela qual é absolutamente insustentável que as empresas possam se utilizar de uma estratégia empresarial para se eximir desse compromisso constitucional. Aliás, a solidariedade é o princípio base da seguridade social, mesmo valor que existe entre as empresas que se unem em grupos econômicos. Sendo assim, é plenamente justificável que se impute a responsabilidade solidária ao grupo

hipótese do art. 30, IV, da Lei 8.212/91, que diz que “as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações”, porquanto restou evidenciado que se trata de empresas que atuam no mesmo endereço, com sócios ou mandatários em comum, no mesmo ramo de confecções, que há admissão e demissão de empregados com sucessiva admissão em uma das demais empresas deixando contribuições impagas, dentre outros fatos que revelam a unidade de atuação empresarial. TRF4, AC nº 2003.70.01.001616-0, 2ª Turma, Juiz Leandro Paulsen, DJU. 18/01/2006.

⁶⁵ BECHO, Renato Lopes. A responsabilização tributária de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 221, fev./2014, pp. 129-138. São Paulo: Ed. Dialética, p. 133.

⁶⁶ *Ibidem*, p. 132.

econômico pelos débitos devidos à seguridade social, desde que se prove que este grupo é apenas aparente e, assim, irregular. Entende-se que se o grupo econômico for “verdadeiro”, ainda que de fato, não se pode atribuir responsabilização solidária.

Esse é também o entendimento dominante dos tribunais superiores, segundo o qual o simples fato de duas empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico não caracteriza a solidariedade passiva.⁶⁷ Aduzem que incide a aplicação da regra do art. 124, inc. II, do CTN c/c art. 30, inc. IX, da Lei nº 8.212/91, deve se restringir às situações em que há desempenho conjunto da atividade empresarial, evidenciado, por exemplo, pela unidade de comando e pelo compartilhamento de funcionários.⁶⁸ Preconizam que a solidariedade pelo adimplemento das contribuições sociais, com base no art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91, enseja a necessidade do devido apontamento dos elementos que demonstrem que as empresas tidas como componentes do grupo se caracterizam como uma única empresa. Deste modo, é insuficiente o simples fato de uma empresa participar do capital social da outra. A participação societária é apenas um dos elementos caracterizadores do grupo, mas não o determinante.⁶⁹

⁶⁷ Neste sentido a seguinte decisão: “PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. PESSOAS JURÍDICAS QUE PERTENCEM AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. CIRCUNSTÂNCIA QUE, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA SOLIDARIEDADE PASSIVA. (...) 2. A Primeira Seção/STJ pacificou entendimento no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. Precedentes: EREsp 859616/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 1ª Seção, julgado em 09/02/2011, DJe 18/02/2011; EREsp 834044/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 1ª Seção, julgado em 08/09/2010, DJe de 29/09/2010. (...) 4. Agravo regimental não provido”. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ), Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Data de Julgamento: 07/06/2011.

⁶⁸ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). Recurso Especial nº 1.144.884/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 07/12/2010, DJ: 03.02.2011.

⁶⁹

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. No Acórdão de nº 3403-002.519 proferido pelo CARF (Caso Unilever) restou consignado o seguinte: “PIS. REGIME MONOFÁSICO. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO ABSOLUTA. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. ARTIGO 116, P.U. DO CTN. UNIDADE ECONÔMICA. ARTIGO 126, III, DO CTN. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Não se configura simulação absoluta se a pessoa jurídica criada para exercer a atividade de revendedor atacadista efetivamente existe e exerce tal atividade, praticando atos válidos e eficazes que evidenciam a intenção negocial de atuar na fase de revenda dos produtos. A alteração na estrutura de um grupo econômico, separando em duas pessoas jurídicas diferentes as diferentes atividades de industrialização e de distribuição, não configura conduta abusiva nem a dissimulação prevista no artigo 116, p.u. do CTN, nem autoriza o tratamento conjunto das duas empresas como se fosse uma só, a pretexto de configuração de unidade econômica, não se aplicando ao caso o artigo 126, III, do CTN. Recurso voluntário provido. Recurso de ofício prejudicado. No caso as empresas produtora e distribuidora não são ficções, existem e foram criadas em consequência da política fiscal que onerou o setor produtivo, induzindo os produtores a atuarem também na atividade de revenda e distribuição; o contribuinte não pretendeu escapar da incidência monofásica, mas “deixou de ocupar-se apenas da produção, passando a atuar no mercado de distribuição e revenda dos produtos, ou seja, passou a ocupar mais de uma das etapas da cadeia econômica”; o propósito negocial é a efetiva revenda de produtos; considerou que “não se pode promover a desconsideração dos atos e negócios jurídicos que envolvem o desdobramento de atividades entre pessoas jurídicas diferentes, ao argumento de que a abusividade residiria na

Por conseguinte, para se imputar a responsabilidade solidária ao grupo econômico exige-se algo além da simples comprovação da existência do grupo econômico. Deve-se demonstrar que empresas que formam o grupo econômico, na verdade, atuam de forma unitária. A mera existência de grupo econômico, ainda que de fato, não demonstra a vinculação do grupo econômico à hipótese de incidência da obrigação tributária capaz de ensejar a responsabilização solidária com esteio no art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91.

Desse modo, a comprovação de que uma sociedade tem poder de controle sobre outra, mesmo a ponto de influenciar as decisões sobre a realização de determinados negócios jurídicos que constituem o fato gerador das obrigações tributárias, não demonstram o necessário “interesse comum” entre as empresas e nem tampouco a vinculação ao fato gerador tributário. Assim, as decisões de determinada empresa que integra grupo econômico podem ter sido influenciadas por outra empresa (controladora), mas quem realizou o fato jurídico tributário foi a empresa controlada. É esta empresa quem fatura, quem compra e vende, quem lucra. Isso porque, como já se viu, a existência de grupo econômico é legal e não retira das empresas integrantes do grupo sua autonomia jurídica, financeira e patrimonial. Ademais, o poder de controle ou de influência em decisões é inerente aos grupos econômicos, pois o fenômeno grupal pressupõe que uma mesma empresa tenha o controle, por coordenação ou subordinação, de outras sociedades.⁷⁰

Portanto, a demonstração de que existe poder de controle de uma sobre as outras empresas não demonstra a mera aparência do grupo econômico. Para que o Fisco possa imputar responsabilidade tributária solidária com base no inciso II do art. 24 do CTN, deve demonstrar, inequivocamente, que o grupo econômico, de fato ou de direito, tem constituição meramente formal e aparente, se tratando, em verdade, de uma única empresa. Constatando-se que na essência não deixa de ser uma única empresa não é de se olvidar que existe vinculação entre as empresas na ocorrência do fato gerador, como requer o art. 128 do CTN.

Concorda-se, em decorrência, com Sacha Calmon Navarro Coêlho que sustenta que para se imputar responsabilidade solidária com base no art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91

queda da arrecadação”. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 04/11/2015.

⁷⁰ PRADO, Viviane Muller; TRONCOSO, Maria Clara. Op. Cit., p. 3.

“não pode se ater ao grupo econômico, mas à verificação de um interesse jurídico resultante da realização comum ou conjunta do fato gerador da obrigação em discussão”.⁷¹ Ou seja, sendo o grupo econômico uma construção formal e aparente é inegável o interesse jurídico na realização do fato gerador da obrigação tributária por qualquer uma das empresas do grupo.

Por fim, é relevante observar que não há nenhum óbice para que a empresa seja considerada solidária mesmo na hipótese de não pertencer ao grupo econômico à época do fato gerador ou pelo fato de ter sido criada posteriormente. Isso porque há norma legal expressa que atribui às empresas do mesmo grupo econômico a responsabilidade solidária, posto que absolutamente desvinculada do fato gerador.⁷²

Em conclusão, havendo a formação de grupo econômico, de fato ou de direito, meramente aparente, é válida a aplicação do inciso IX do art. 30 da Lei n° 8.212/91. Como já esclarecido, o art. 128 do CTN impõe que a responsabilidade seja imputada por lei e que esta determine a responsabilidade de forma expressa, requisitos que foram atendidos com a edição

⁷¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Op. Cit., p. 165.

⁷² Neste sentido, o TRF da 3ª decidiu o seguinte: “(...) 3. Dispõe o inciso IX do art. 30 da Lei n. 8.212/91 que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei. Esse dispositivo tem sido aplicado pela jurisprudência (STJ, REsp n. 904.019, Rel. Min. Denise Arruda, j. 19.06.08; TRF da 2ª Região, AG n. 2009.02.01.010746-0, Rel. Des. Fed. Luiz Antonio Soares, j. 22.11.11; TRF da 4ª Região, AC n. 2003.70.01.001616-0, Rel. Des. Fed. Leandro Paulsen, j. 13.12.05) e está em harmonia com o art. 124, II, do CTN, que estabelece a solidariedade entre as pessoas expressamente designadas por lei. 4. Não há nenhum óbice para que a empresa seja incluída no polo passivo da execução fiscal mesmo na hipótese de não pertencer ao grupo econômico à época do fato gerador ou, ainda, ter sido criada posteriormente. Isso porque há norma legal expressa que atribui às empresas do mesmo grupo econômico a responsabilidade solidária, posto que absolutamente desvinculada do fato gerador. 5. A jurisprudência do STJ no sentido de que a circunstância de a empresa integrar grupo econômico não é suficiente, por si só, para configurar a responsabilidade cuida, na maioria dos casos, de ISS. No caso específico das contribuições sociais, há norma especial estabelecendo a solidariedade, de modo que, à míngua da declaração de sua inconstitucionalidade, deve ser responsabilizada a empresa ainda que não haja fraude ou não tenha ela integrado o grupo econômico ao tempo do fato gerador. 6. O art. 50 do Código Civil dispõe que, em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações estejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica. Esse dispositivo fornece fundamentação para a desconsideração da personalidade jurídica da empresa. A jurisprudência do STJ considera haver abuso da personalidade jurídica nos casos de dissolução da empresa sem comunicação aos órgãos competentes (AgRg no Ag n. 668190, Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, j. 13.09.11, REsp n. 1169175, Rel. Min. Massami Uyeda, j. 17.02.11, AgRg no Ag n. 867798, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, j. 21.10.10). 7. Estudo elaborado pela Procuradoria do INSS em São Paulo [...] obteve um expressivo rol de empresas cujos quadros societários se cruzam, empresas essas que, por sua vez, compõem o quadro societário de outras empresas pertencentes ao grupo. 8. Os documentos dos autos corroboram as conclusões da União e apontam indícios de confusão patrimonial: empresas estabelecidas em um mesmo endereço, participação de pessoas físicas em diversas empresas pertencentes a um mesmo grupo familiar e transferência patrimonial. 9. Tais elementos representam indícios suficientes da configuração de grupo econômico de fato, a ensejar a desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilização solidária de outras pessoas físicas e jurídicas pelo débito objeto da presente execução fiscal, as quais devem ser incluídas no polo passivo do feito. TRF3 - AI 409768 - 5ª Turma - Relator: Des. Fed. André Nekatschalow, publicado no DJF3 de 07/06/2013.

do citado inciso. Por outro lado, as empresas integrantes de grupo econômico meramente formal estão vinculadas ao fato gerador praticado pelo contribuinte, uma vez que, em essência, não existem outras empresas, mas uma só.

7. CONCLUSÃO

A comprovação de existência de grupo econômico, de fato ou de direito, não enseja, por si só, a atribuição de responsabilidade tributária solidária às empresas que o compõem ou à controladora do grupo. Isso porque, embora o interesse econômico seja partilhado pelas empresas que formam o grupo, o interesse comum na realização do fato gerador somente resta caracterizado quando elas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, o que ocorre apenas quando o grupo econômico é formal ou aparente.

Afinal, a existência de grupo econômico não desnatura a identidade das empresas associadas, que permanecem como pessoas jurídicas distintas e autônomas, respondendo cada qual pelo pagamento de seus débitos tributários, exceto quando se comprovar que o grupo econômico é, como já se disse, irregular.

A questão, portanto, é probatória. A comprovação de que o grupo econômico visa apenas camuflar a realidade com vistas a sonegar tributos demonstra o interesse comum na realização do fato gerador, já que, em essência, apenas uma empresa o realizou.

No caso das contribuições sociais, cuja imputação da responsabilidade solidária decorre de disposição legal expressa, o principal requisito, como impõe o art. 128 do CTN, é a vinculação das diversas empresas do grupo econômico ao fato gerador tributário. Diferenciar, entretanto, a “vinculação ao fato gerador” do “interesse comum na realização do fato gerador”, na prática, não é possível. Sendo assim, a questão é, como no caso anterior, igualmente probatória e as provas a cargo da autoridade fiscal são as mesmas.

Portanto, em ambas as situações previstas no artigo 124 do CTN, a tarefa do Fisco é idêntica, demonstrar a configuração de grupo econômico aparente ou irregular. A mera participação societária de uma empresa em outra, a coincidência de acionistas e/ou administradores e o proveito no resultado econômico não são capazes, por si só, de se

responsabilizar solidariamente o grupo econômico. Para esta ser válida exigem-se provas que vão muito além da simples comprovação da existência do grupo econômico.

Entende-se, nesse contexto, que a atribuição de responsabilidade tributária para sociedades integrantes de grupo econômico em caráter geral e irrestrito é incoerente com a opção exercida pelo legislador ao preservar a autonomia patrimonial e a personalidade jurídica individual das pessoas jurídicas para fins de tributação. Ademais, a responsabilização indiscriminada de empresas dos grupos econômicos, ainda que de fato, não é coerente com o ordenamento jurídico, nem com a atual jurisprudência dominante. Por isso, o fundamento válido para tal imputação é o que descreve uma circunstância relativamente excepcional e que demonstre que as empresas estão agrupadas em grupo econômico para burlar direitos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ARAUJO NETO, Nabor Batista de. Os grupos econômicos: aspectos fáticos e legais do moderno fenômeno empresarial. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 16, n. 2795, 25 fev. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/18571>>. Acesso em: 27 set. 2015.

BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal? **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 182, nov./2010, pp.107-126. São Paulo: Ed. Dialética.

_____. A responsabilização tributária de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 221, fev./2014, pp. 129-138. São Paulo: Ed. Dialética.

BERTOLDI, Marcelo M.; RIBEIRO, Márcia Carla Pereira. **Curso avançado de direito comercial**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

BORGES, João Eunápio. **Curso de Direito Comercial Terrestre**. Rio de Janeiro: Forense, 1971.

CABRAL, Jorge Vinícius de Almeida; COSTA, Rafaela Romana de Carvalho. A responsabilidade tributária das *joint ventures* petrolíferas no Brasil: uma análise a partir da Lei Federal nº 12.402/11. In: **Revista Direito E-nergia**. Ano 5, Vol. 8, Ago-Dez, 2013, pp. 52-61.

CALCINI, Fabio Pallaretti. Responsabilidade tributária e solidariedade: algumas considerações ao art. 124 do Código Tributário Nacional. **Revista Dialética de Direito**

Tributário, v. 167, p. 39-54, 2009.

CAMELO, Bradson Tibério Luna. Solidariedade tributária de grupo econômico de fato. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 170, p. 16-23, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. São Paulo: Saraiva, 1998.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes. Caso Grendene: limites à realocação da renda entre empresas do grupo e reflexões sobre provas de dolo, fraude e simulação no planejamento tributário atual. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. (Org.). **Planejamento tributário: análise de casos**. 2. ed. São Paulo: MP Editora, 2014, p. 31-64.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O sujeito passivo da obrigação tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 240, p. 145-169, set. 2015.

DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 7. ed. São Paulo: LTr, 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária: conceitos fundamentais. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 9-26.

HARADA, Kiyoshi. Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador. **Portal Jurídico Investidura**, Florianópolis/SC, 16 Mai. 2009. Disponível em: www.investidura.com.br/ufsc/109-direito-tributario/3454. Acesso em: 03 Nov. 2015.

MARTINS, Fran. **Curso de Direito Comercial**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

MUNIZ, João Guilherme de Moura Rocha Parente. Grupo econômico de empresas: conceito. **Revista Jus Navigandi**, Teresina, ano 18, n. 3688, 6 ago. 2013. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/25114>>. Acesso em: 26 set. 2015.

NEDER, Marcos Vinicius. Solidariedade de direito e de fato: reflexões acerca de seu conceito. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2007, pp. 27-47.

PRADO, Viviane Muller; TRONCOSO, Maria Clara. Os grupos de empresa na jurisprudência do STJ. In: **artigos Direito GV**, working papers, n. 01, nov. 2007. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2771/WP1.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 21 set. 2015.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1964.

VALLADÃO, Cláudio Ferreira. **Responsabilidade tributária dos sócios administradores**. Trabalho de conclusão de curso apresentado ao IBET. São Paulo, 2009, p. 31. Disponível em: <http://tributario.net/valladao/responsabilidade-tributaria-dos-socios-administradores/>. Acesso em 09/10/2015.

A EXECUÇÃO FISCAL E AS SUAS CRISES DE INSTÂNCIA

THE TAX PROCEDURAL COLLECTION AND ITS INSTANCE CRISIS

Cássio Benvenuto de Castro

Especialista em direito. Mestre em direito pela UFRGS.
Juiz de direito no Rio Grande do Sul.

RESUMO: A cobrança do crédito tributário sofre uma crise de identidade e, por decorrência, várias crises de instância. Trata-se de uma modalidade de processo que não assume uma natureza jurídica referenciada pelas tendências do processo civil contemporâneo, pois a legislação de regência, da década de 1980, está comprometida com a metodologia tecnicista do século passado; assim, a execução fiscal não é considerada um procedimento em contraditório, e os seus incidentes são observados através da lente do formalismo excessivo do direito material-tributário. A mesma corrente que elabora o processo enquanto uma relação jurídica de direito público proporciona terreno fértil à série de crises de instância que emperram a execução fiscal. Na verdade, o que menos ocorre na execução fiscal é uma execução propriamente dita. Daí um cenário que se abriu propício à incidência do novo art. 40 da LEF e, portanto, um paradoxo: esse dispositivo é ilustrado pelo paradigma que organiza o processo como um procedimento em contraditório, bem ao contrário do perfil que encerrava as compreensões do século em que formulada a lei de execução fiscal. A origem da execução fiscal se reporta ao tecnicismo, porém, as suas diuturnas reformas, inclusive as reformas do CPC, utilizam-se de uma diferente concepção do processo civil. A definição da natureza jurídica da execução fiscal aparelha o operador do direito para o manejo das recentes reformas do processo civil, seja uma regra prevista na LEF ou prevista de maneira inédita no CPC.

Palavras chave: Processo. Execução. Tributário. Forma.

ABSTRACT: The tax credit suffers an identity crisis. This is a type of a procedural that is different of contemporary civil procedure, because the current law is dated from the year 1980, when the technicist approach was valid; thus, the procedural collection of taxes is not considered an adversarial procedure, and it follows an excessive formalism. The same idea that treats this process as a legal relationship under public law provides an outstanding question about the incidence of the new article 40 of this law rules; this collection of law organizes the process as an adversarial procedure on the opposite profile from the origin of this same law. The origin of tax enforcement reports to the technicist, however, its reforms, including reforms of the Civil Procedural Code, use a different conception of civil procedure rationality. The definition of the legal nature of the tax lien equips the praxists to manage the recent reforms of civil procedure.

Keywords: Process. Implementation. Tax. Form.

1 INTRODUÇÃO

A Lei 6.830/80 “dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências”, segundo expresso em seu preâmbulo. Logo no art. 1º, a LEF estabelece que “a execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil”.

Entretanto, nem tudo o que uma lei denomina de “judicial” consiste em um ato “jurisdicional” típico¹. No atual quadrante constitucional, a observação da essência das coisas jurídicas é fundamental para o manejo das próprias consequências normativas. Vale dizer que não é a nomenclatura determinada pela lei que estipula a sorte do evento da “judicialização” ou da “jurisdicionalização” de algo, assim como não basta atribuir a nota de “cobrança judicial” a uma execução para, assim, resolver-lhe todos os percalços procedimentais.

A tutela jurisdicional é um momento de ponderação, que supera a mera terminologia. Por sua vez, a execução fiscal (ou a *cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública*) é um desdobramento da tutela jurisdicional e que merece uma peculiar atenção, pois, a depender da natureza jurídica que lhe for atribuída a tal evento, ela enfrenta uma série de crises existenciais ao largo da existência do próprio processo. A tutela verticaliza a deontologia do processo. Daí a importância de analisar a lei de regência da execução fiscal não somente pelo fato dela estabelecer um procedimento truncado, um procedimento repleto de incidentes e permeado de atos processuais arraigados a um formalismo excessivo, mas, sobretudo verificar de “onde” advieram tais crises e intercorrências.

A apertada pesquisa tenta identificar alguns acidentes de percurso da execução fiscal, ou seja, determinadas situações que acabam emperrando ou obstando uma *execução propriamente dita*. Levanta-se a tese de que o manuseio da execução fiscal, em grande parte do seu trâmite, pode ser tudo em termos de “cognição”, mas, não pode ser considerada uma execução no sentido de constrição judicial do patrimônio do devedor, uma execução em termos concretos. O desencontro entre a denominação atribuída a esse processo e o seu respectivo conteúdo é o responsável pelo movediço destino.

¹ Basta examinar um “acordo” das partes celebrado em juízo: trata-se de um ato “processualizado”, mas não é um ato tipicamente jurisdicional (o que justifica a aplicação do art. 486 do CPC).

Para salientar as crises de instância da execução fiscal, inicialmente, pontuo um repertório dogmático que a remete a temática a um sintético divã processual, predispondo as clássicas regras da LEF ao lado das recentes regras do CPC reformado (pela Lei 11.382/06). Um exame comparativo entre pontuais normas surpreende que a tendência das reformas processuais é para acelerar (ou conferir efetividade) o trâmite dos procedimentos, desburocratizando-os, além de afastar o vetusto absentismo técnico que separava o processo de conhecimento do processo de execução (e também o depurava do processo cautelar). Agora, não resolve dizer que uma determinada regra do CPC reformado não se aplica à LEF, enquanto outra regra da mesma reforma seria aplicável – necessário investigar o endereço das oscilações interpretativas nesse diálogo das fontes.

Na era do sincretismo, o processo tende a ser (ou deve ser) somente “um único” processo, no qual as suas diversas fases eventualmente se desdobram na permanente busca da tutela do direito. O juiz não conhece para executar, e não executa para conhecer, assim como o trabalho do intérprete não² pode ser absolutamente fragmentado em “conhecimento+interpretação”. No contemporâneo mundo multimídia, multifacetado, multidimensional, de plurissignificados dinâmicos e coordenados, mormente o mundo da cultura, não é a sociedade quem escolhe a sua tecnologia, mas é a tecnologia que organiza a sua sociedade.

A efetividade (enquanto valor³) aponta para essa direção.

Nesses termos, o *conhecimento*, a *execução* e a *cautela* consistem em fases da operação processual que se verticaliza à tutela dos direitos. A reflexão dessa matriz provavelmente descobre algum porquê de algumas crises de instâncias da execução fiscal. A pretensão não é desconstruir um sistema, mas, de alguma forma debater sobre uma interessante disputa: na contratendência das recentes reformas do CPC, a execução fiscal segue como um *continuum* de formalismo excessivo do direito tributário ou, ontologicamente, ela representa um jogo de

² A ciranda do “conhecer para interpretar e interpretar para conhecer” é automática e infundável. Não podem se auto-excluir, pois, se tratam de fenômenos em constante coordenação, indelévels à racionalidade humana.

³ A efetividade pode ser compreendida como um valor (o que é ótimo) ou como um princípio (plano deontológico). O primeiro entendimento não deixa de ser pré-processual, atua no plano da política judiciária; o segundo, refere-se à disputa processual no sentido concreto, em vista dos objetos que o próprio processo afunila. A efetividade se desenvolve em coordenação à segurança jurídica, seja como um valor ou seja como um princípio: no mundo da cultura, os valores e os princípios coexistem. A grande diferença é o palco desse diálogo, uma questão delicada e merecedora de aprofundamento. Ver OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro. *Do formalismo no processo civil: proposta de um formalismo-valorativo*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, *passim*.

cena que ornamentou o século XX.

Afinal, a execução fiscal não seria essas duas cousas?

2 O FORMALISMO EXCESSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL E AS RECENTES REFORMAS SOBRE A EXECUÇÃO DO TÍTULO EXTRAJUDICIAL PREVISTAS NO CPC: A INCOMUNICABILIDADE DAS FONTES COMO CONSEQUÊNCIA

A Certidão de Dívida Ativa da Fazenda Pública é um título executivo extrajudicial (art. 585, VII, do CPC), cujo crédito que encerra será cobrado mediante o procedimento regulamentado pela Lei de Execução Fiscal (Lei 6.830/80). Subsidiariamente à LEF, aplicam-se as normas do Código de Processo Civil. O diálogo das fontes é intuitivo e está expresso em lei (art. 1º da LEF), o que não deveria ensejar maiores desencontros interpretativos.

Ocorre que as recentes reformas do Código de Processo Civil desburocratizaram o procedimento geral da execução de título extrajudicial, assim fomentando a discussão sobre a aplicação dessas novas regras processuais, inclusive, às execuções fiscais. A tendência seria pela comunicabilidade das fontes.

De outro lado, dentre os fundamentos que sustentam um aparente isolamento entre as fontes normativas da LEF e do CPC, entre si, pode-se citar o seguinte nexo de *causa e consequência*: a reforma do CPC obedece a um perfil epistêmico no qual o processo é compreendido como um procedimento em contraditório e, por decorrência dessa natureza jurídica mesma, diga-se que por ocasião dessa “causa”, a racionalidade contemporânea privilegiou o princípio da efetividade das técnicas executórias, em detrimento da outrora intocável salvaguarda do princípio da segurança jurídica. O problema é que a legislação das décadas de 1970 (a redação originária do CPC é de 1973) e 1980 (a LEF é uma lei de 1980) está arraigada a outra concepção de processo civil, que colocava a segurança jurídica por sobre o princípio da efetividade.

Um ligeiro quadro comparativo entre as velhas regras, que ilustram a LEF, para como as novas regras, que apareceram com a reforma do CPC, permite visualizar alguma medida da discussão:

Art. 7º - O despacho do Juiz que deferir a inicial	Art. 652. O executado será citado para, no prazo de 3
--	---

<p>importa em ordem para: I - citação, pelas sucessivas modalidades previstas no artigo 8º; Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:</p>	<p>(três) dias, efetuar o pagamento da dívida. (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006). (...) §4º A intimação do executado far-se-á na pessoa de seu advogado; não o tendo, será intimado pessoalmente. (Incluído pela Lei nº 11.382, de 2006). §5º Se não localizar o executado para intimá-lo da penhora, o oficial certificará detalhadamente as diligências realizadas, caso em que o juiz poderá dispensar a intimação ou determinará novas diligências. (Incluído pela Lei nº 11.382, de 2006).</p>
---	--

Nos termos da Lei de Execução Fiscal, o executado será citado para efetuar o pagamento “ou garantir a execução”. Com efeito, aquele que “garante não paga”, pois, etiologicalamente, a garantia é uma figura jurídica de salvaguarda, consiste em uma espécie de *solve et repete*, na qual o sujeito coloca um objeto à disposição de outrem para, assim, poder discutir sobre o conteúdo da dívida.

Na prática, a “garantia” da execução fiscal significa que ela é incompatível com o esquema atual do sincretismo, que é a marca notória da contemporânea epistemologia processual. Em execução fiscal, quando se executa não se discute, e quando se discute não se executa – existe uma solução de prejudicialidade obstativa entre execução e conhecimento, nos termos do vetusto aforisma da época em que jurisdição era sinônima de “dizer o direito”, mas não de *efetivar* o direito. A solução absentista do século XIX, ou seja, o fragmentarismo da modernidade, muito bem separava os conceitos em vasos estanques e incomunicáveis.

O que acontece quando o executado “garante” a execução fiscal?

Em primeiro lugar, ele passa a não ser mais um executado, se é que algum dia o foi, mas assume a condição de um simples litigante em processo de conhecimento. Ora, quando efetuada a “garantia” da dívida, quer dizer que o demandado em execução fiscal ajuizará os embargos contra tal execução. Por sua vez, os embargos constituem uma ação de conhecimento e autônoma à execução e, segundo respeitável entendimento, determinam a imediata suspensão do processo executivo fiscal.

Daí acontece de dois processos se estancarem em solução de descontinuidade: a execução fiscal e os embargos à execução – ou tramita um deles, ou caminha outro, sendo um jogo de cena que transporta a “garantia” a um efeito de *abstrata efetividade*. Por que um jogo

de cena? Porque a garantia geralmente não possui liquidez alguma, ela raramente é em dinheiro, o garantidor e ora embargante oferece em garantia da execução fiscal algum objeto inservível, dispendioso para ser depositado, isso quando não é algo perecível e de impossível alienação no varejo do leilão público.

Assim, a primeira crise de instância da execução fiscal está cravada na sua fase prelibatória, quando se fala em “garantia” da execução. Por isso que a reforma do CPC (art. 652) não cogita de “garantia”, mas da citação para o pagamento, porquanto o próprio ajuizamento dos embargos não está condicionado – em situação de prejudicialidade – ao oferecimento de algum objeto imprestável (digo, algum objeto garantidor) ao feito executório (art. 738 do CPC).

A reforma do Código de Processo Civil está adequada à pontual preponderância do princípio da efetividade por sobre a segurança jurídica, um sopesamento que norteia a execução do título extrajudicial. Justamente porque, em tempos de sincretismo, executar não significa afastar o conhecer, assim como cognição não afasta a execução, apenas são fases da tutela jurisdicional que devem tramitar juntas e misturadas, em prol da tutela do direito.

Intuitivo concluir que a execução fiscal nasce e se desenvolve, desde o berço, a contagotas, à medida que ela nasce travada com uma espécie de *efeito suspensivo* subliminar: se o devedor garantir a execução tudo fica parado, como se nada tivesse acontecido, como se a execução existisse apenas “no papel”, e não no mundo da vida.

O clássico primado da segurança jurídica da modernidade iluminista. Além do prosseguimento da execução fiscal *secundum eventum citationis* e segundo a garantia da execução, a LEF deixa evidente o formalismo excessivo quanto ao ato processual isolado da “intimação”.

<p>Art. 12 - Na execução fiscal, far-se-á a intimação da penhora ao executado, mediante publicação, no órgão oficial, do ato de juntada do termo ou do auto de penhora.</p> <p>§1º - Nas Comarcas do interior dos Estados, a intimação poderá ser feita pela remessa de cópia do termo ou do auto de penhora, pelo correio, na forma estabelecida no artigo 8º, incisos I e II, para a citação.</p> <p>§2º - Se a penhora recair sobre imóvel, far-se-á a intimação ao cônjuge, observadas as normas previstas para a citação.</p> <p>§3º - Far-se-á a intimação da penhora pessoalmente</p>	<p>Art. 668. O executado pode, no prazo de 10 (dez) dias após intimado da penhora, requerer a substituição do bem penhorado, desde que comprove cabalmente que a substituição não trará prejuízo algum ao exequente e será menos onerosa para ele devedor (art. 17, incisos IV e VI, e art. 620). (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).</p>
--	---

ao executado se, na citação feita pelo correio, o aviso de recepção não contiver a assinatura do próprio executado, ou de seu representante legal.	
--	--

O formalismo é a totalidade formal do procedimento. Aprofundando a linha de observação, a forma em sentido estrito é um componente do formalismo, vale dizer, consiste em um átomo da totalidade, pois repercute o aspecto exterior de determinados *atos isolados* que compõem o processo.

A intimação é um desses atos processuais que reclamam especificidades em seus caracteres de individualização e a forma da intimação não representa um problema em si mesmo. Deveras, a intimação é um ato formal, um ato processual típico que reclama um complexo de fórmulas previstas na lei.

Todavia, um problema existe quando todo o formalismo (a totalidade formal do procedimento) é deslocado ou tendente a se desviar da rota, em função da forma em sentido estrito, o todo em função de um ato isolado. O sentido das coisas deveria ser exatamente o contrário.

Como não poderia deixar de ser, a reforma do CPC observa as formas que individualizam a intimação e os atos processuais congêneres, no tocante à execução do título extrajudicial. Porém, as novas normas que ilustram o CPC não permitem sequer que a ausência de intimação emperre o procedimento executório. Tanto é verdade que a intimação do devedor pode ser dispensada, quando discricionariamente o juiz identificar uma aparente evasão desse sujeito do distrito do processo (art. 652, §5º, CPC). Uma flexibilidade que também se reflete quando da eventual modificação da penhora (art. 668), pois encarrega ao devedor comparecer ao processo e “comprovar cabalmente” a utilidade da substituição dos bens constritos.

A inversão do ônus postulatório é repercute o primado do princípio da efetividade. Em primeiro lugar, para requerer a substituição do objeto penhorado, o devedor deve comparecer e comprovar tal utilidade; em segundo lugar, mesmo que o devedor sequer compareça e não forneça um paradeiro, o juiz poderá dispensar a sua intimação formal para o prosseguimento do procedimento executório.

Uma realidade normativa em confronto com o art. 12 da LEF.

Ademais, esse mesmo art. 12 é reforçado pelo art. 8º da LEF, de maneira que a combinação dos dispositivos transforma a execução fiscal em um procedimento refeito aos humores do paradeiro do devedor. A literalidade desperta dois vetores que abalizam o primado da segurança jurídica, ora em prejuízo da efetividade: a “garantia” da execução é peça oportunizada, e a obsessiva e inderrogável necessidade de “intimação” do devedor.

Em outras palavras, quando a execução é suspensa pela “garantia” oferecida pelo devedor, ou quando a execução encalha na indelével necessidade da “intimação” do devedor – intimação que não pode ser dispensada pelo juízo –, o efeito prático é que o procedimento está subordinado à boa vontade do devedor. O velho discurso de que a execução fiscal consiste em um procedimento que confere “privilégios” à Fazenda Pública faz parte de um plano da segurança jurídica, que conferia poderes “formais” em troca de uma falta de solução prática à vida real. Mais expressamente: a Fazenda Pública não estava sujeita a prazos próprios e peremptórios, no entanto, a execução fiscal apenas se tornava uma verdadeira execução, quando o devedor concordava em participar dessa ciranda excessivamente formal.

Na hipótese de o devedor não colaborar, existia um procedimento de chamamento, um procedimento repleto de atos formais (citação, garantia, intimação), mas, sobretudo, um procedimento que pouco ou quase nada executava, um procedimento que em termos práticos (paradigma da efetividade) não avançava sobre o patrimônio do réu. Uma preocupação que a reforma do CPC evidentemente não se furtou de afastar:

<p>Art. 13 - O termo ou auto de penhora conterà, também, a avaliação dos bens penhorados, efetuada por quem o lavar.</p> <p>§1º - Impugnada a avaliação, pelo executado, ou pela Fazenda Pública, antes de publicado o edital de leilão, o Juiz, ouvida a outra parte, nomeará avaliador oficial para proceder a nova avaliação dos bens penhorados.</p> <p>§2º - Se não houver, na Comarca, avaliador oficial ou este não puder apresentar o laudo de avaliação no prazo de 15 (quinze) dias, será nomeada pessoa ou entidade habilitada a critério do Juiz.</p> <p>§3º - Apresentado o laudo, o Juiz decidirá de plano sobre a avaliação.</p>	<p>Art. 652:</p> <p>§ 1º Não efetuado o pagamento, munido da segunda via do mandado, o oficial de justiça procederá de imediato à penhora de bens e a sua avaliação, lavrando-se o respectivo auto e de tais atos intimando, na mesma oportunidade, o executado. (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006).</p>
---	--

O art. 652, §1º, do CPC desburocratizou o procedimento da execução do título extrajudicial. Não apenas em relação à avaliação, uma tarefa expressamente atribuída ao oficial de justiça e, excepcionalmente, quando impugnada a avaliação inicial, uma incumbência que reclama a nomeação de um profissional específico para o ato. Certo que a LEF também possibilitava a avaliação no mesmo ato em que realizada a penhora (por termo

ou auto).

A diferença está no sincretismo⁴ que o parágrafo primeiro do art. 652 do CPC enseja, quando estabelece que o oficial de justiça se aparelhará de “duas” vias do mandado: uma via do mandado para a citação do réu para o pagamento, e outra via do mandado para a efetivação da penhora e a avaliação dos bens.

As “duas vias” do mandado reportam o sincretismo da contemporaneidade, pois ao mesmo tempo em que cita para pagar ou discutir, também está aberto o percurso para se avançar contra o patrimônio do devedor, com os atos da execução real. Tanto que os embargos à execução do CPC não suspendem de plano a execução, eles apenas significam um incidente ao desdobramento da execução em sua faceta de conhecimento. A face efetivamente executória, constrictiva, da execução do título extrajudicial, prossegue em seus posteriores termos, apesar do ajuizamento dos embargos.

Diferente é a previsão literal contida na LEF que, nada sincrética, quando interpostos os embargos à execução, suspende-se tudo. Os embargos à execução fiscal assinalam mais uma crise de instância:

<p>Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados: I - do depósito; II - da juntada da prova da fiança bancária; III - da intimação da penhora. §1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução. §2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite. §3º - Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão argüidas como</p>	<p>Art. 738. Os embargos serão oferecidos no prazo de 15 (quinze) dias, contados da data da juntada aos autos do mandado de citação. (Redação dada pela Lei nº 11.382, de 2006). § 1º Quando houver mais de um executado, o prazo para cada um deles embargar conta-se a partir da juntada do respectivo mandado citatório, salvo tratando-se de cônjuges. (Incluído pela Lei nº 11.382, de 2006). § 2º Nas execuções por carta precatória, a citação do executado será imediatamente comunicada pelo juiz deprecado ao juiz deprecante, inclusive por meios eletrônicos, contando-se o prazo para embargos a</p>
--	---

⁴ Mais importante que a modificação de literalidades da legislação, é atentar para os fundamentos que verticalizam as reformas. O sincretismo consiste na indelével prevalência do princípio da efetividade sobre o princípio da segurança jurídica, o que enseja a ruptura da metodologia apática que estratificada a execução do título extrajudicial. As releituras do processo civil – todas – acenam nesse sentido, sobremaneira as reformas preordenadas na fase executiva. Respeitosamente, dizer que a Lei 11.382/06 excluiu o “direito de o executado nomear bens à penhora, permitindo, no parágrafo 2º do art. 652 do CPC, que o exequente, em sua petição inicial, já indique bens a serem penhorados”, não resolve grande sorte da problemática: primeiro, porque a nomeação de objetos à penhora é uma incidente técnico que a própria LEF possibilita a modificação (arts. 15 e 11); segundo, porque enquanto ‘nomeia’ bens ainda não existe execução no sentido estrito, configurando-se antecedente prelibatório do efetivo ato de constrição, o que realmente interessa ao mundo da vida. Em contrário, ver CUNHA, Leonardo José Carneiro da. A Lei n. 11.382/06 e seus reflexos na execução fiscal. In *Revista Dialética de Direito Processual*, n. 49, p. 96.

<p>matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.</p> <p>Art. 18 - Caso não sejam oferecidos os embargos, a Fazenda Pública manifestar-se-á sobre a garantia da execução.</p>	<p>partir da juntada aos autos de tal comunicação. (Incluído pela Lei nº 11.382, de 2006).</p> <p>§ 3º Aos embargos do executado não se aplica o disposto no art. 191 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.382, de 2006).</p>
---	--

O quadro comparativo merece análise conjunta com o seguinte:

<p>Art. 19 - Não sendo embargada a execução ou sendo rejeitados os embargos, no caso de garantia prestada por terceiro, será este intimado, sob pena de contra ele prosseguir a execução nos próprios autos, para, no prazo de 15 (quinze) dias:</p> <p>I - remir o bem, se a garantia for real; ou</p> <p>II - pagar o valor da dívida, juros e multa de mora e demais encargos, indicados na Certidão de Dívida Ativa pelos quais se obrigou se a garantia for fidejussória.</p>	<p>Art. 739-A. Os embargos do executado não terão efeito suspensivo. (Incluído pela Lei nº 11.382, de 2006).</p> <p>§ 1º O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando, sendo relevantes seus fundamentos, o prosseguimento da execução manifestamente possa causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação, e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes. (Incluído pela Lei nº 11.382, de 2006).</p>
--	--

A regra da reforma do CPC, que estabelece a não concessão do efeito suspensivo automático aos embargos à execução de título extrajudicial, é aplicável aos embargos contra a execução fiscal?

A doutrina e a jurisprudência possuem argumentos para todos os lados, o que não chega a surpreender. Porém, é necessário identificar o fundamento que implica o diálogo entre as fontes, ou melhor, a razão pela qual é vitoriosa a corrente que defende o isolamento entre as fontes normativas.

Conforme respeitável doutrina, “analisando a questão sob o aspecto hermenêutico, é possível afirmar a impossibilidade da aplicação subsidiária do CPC à LEF, apesar do conteúdo do seu art. 1º, na medida em que as alterações efetivadas pela Lei n. 11.382 tornaram, em alguns pontos, as regras do CPC de impossível aplicação”⁵. Com a citação de inúmeros tributaristas de escol, a academia ainda refere que “a interpretação gramatical do art. 1º da LEF deve ser ponto inicial, mas nunca um fim do processo executivo fiscal. Com base nessa forma de interpretação observa-se, através do princípio da coerência, que, apesar de não haver entre os ordenamentos citados uma radical contraditoriedade, existe, sim, uma

⁵ PARREIRA, Alberto; MELO, Danielle; AMARAL, Gustavo. As alterações da Lei n. 11.382 e sua repercussão sobre a Lei de Execuções Fiscais. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 143, p. 12.

exigência de compatibilidade”⁶.

A tendência da jurisprudência trafegava⁷ pelo acolhimento dessa tese, como verificado: “O art. 739-A do CPC, que nega aos embargos de devedor, como regra, o efeito suspensivo, não é aplicável às execuções fiscais. Em primeiro lugar, porque há disposições expressas reconhecendo, ainda que indiretamente, o efeito suspensivo aos embargos nessas execuções (arts. 19 e 24 da Lei 6.380/80 e art. 53, § 4º da Lei 8.212/91). E, em segundo lugar, porque, a mesma Lei 11.382/06 - que acrescentou o art. 739-A ao CPC (retirando dos embargos, em regra, o efeito suspensivo automático) -, também alterou o art. 736 do Código, para retirar desses embargos a exigência da prévia garantia de juízo. O legislador, evidentemente,

⁶ Idem, *ibidem*.

⁷ Atualmente, a jurisprudência do STJ acena em sentido contrário, em termos tendenciais: “DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REQUISITOS PARA A ATRIBUIÇÃO DE EFEITO SUSPENSIVO AOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC E RES. 8/2008-STJ). A oposição de embargos à execução fiscal depois da penhora de bens do executado não suspende automaticamente os atos executivos, fazendo-se necessário que o embargante demonstre a relevância de seus argumentos (“*fumus boni juris*”) e que o prosseguimento da execução poderá lhe causar dano de difícil ou de incerta reparação (“*periculum in mora*”). Com efeito, as regras da execução fiscal não se incompatibilizam com o art. 739-A do CPC/1973, que condiciona a atribuição de efeitos suspensivos aos embargos do devedor ao cumprimento de três requisitos: apresentação de garantia, verificação pelo juiz da relevância da fundamentação e perigo de dano irreparável ou de difícil reparação. Para chegar a essa conclusão, faz-se necessária uma interpretação histórica dos dispositivos legais pertinentes ao tema. A previsão no ordenamento jurídico pátrio da regra geral de atribuição de efeito suspensivo aos embargos do devedor somente ocorreu com o advento da Lei 8.953/1994, que promoveu a reforma do processo de execução do CPC/1973, nele incluindo o § 1º do art. 739 e o inciso I do art. 791. Antes dessa reforma, inclusive na vigência do Decreto-lei 960/1938 – que disciplinava a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública em todo o território nacional – e do CPC/1939, nenhuma lei previa expressamente a atribuição, em regra, de efeitos suspensivos aos embargos do devedor. Nessa época, o efeito suspensivo derivava de construção doutrinária que, posteriormente, quando suficientemente amadurecida, culminou no projeto que foi convertido na citada Lei n. 8.953/1994. Sendo assim, é evidente o equívoco da premissa de que a Lei 6.830/1980 (LEF) e a Lei 8.212/1991 (LOSS) adotaram a postura suspensiva dos embargos do devedor antes mesmo de essa postura ter sido adotada expressamente pelo próprio CPC/1973 (com o advento da Lei 8.953/1994). Dessa forma, à luz de uma interpretação histórica dos dispositivos legais pertinentes ao tema e tendo em vista os princípios que influenciaram as várias reformas no CPC/1973 e as regras dos feitos executivos da Fazenda Pública – considerando, em especial, a eficácia material do processo executivo, a primazia do crédito público sobre o privado e a especialidade das execuções fiscais –, é ilógico concluir que a LEF e o art. 53, § 4º, da Lei 8.212/1991 foram, em algum momento, ou são incompatíveis com a ausência de efeito suspensivo aos embargos do devedor. Isso porque, quanto ao regime jurídico desse meio de impugnação, há a invocação – com derrogações específicas sempre no sentido de dar maiores garantias ao crédito público – da aplicação subsidiária do disposto no CPC/1973, que tinha redação dúbia a respeito, admitindo diversas interpretações doutrinárias. Por essa razão, nem a LEF nem o art. 53, §4º, da LOSS devem ser considerados incompatíveis com a atual redação do art. 739-A do CPC/1973. Cabe ressaltar, ademais, que, embora por fundamentos variados – fazendo uso da interpretação sistemática da LEF e do CPC/1973, trilhando o inovador caminho da teoria do diálogo das fontes ou utilizando da interpretação histórica dos dispositivos (o que se faz nesta oportunidade) – a conclusão acima exposta tem sido adotada predominantemente no STJ. Saliente-se, por oportuno, que, em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/1973, a nova redação do art. 736 do CPC, dada pela Lei 11.382/2006 – artigo que dispensa a garantia como condicionante dos embargos –, não se aplica às execuções fiscais, haja vista a existência de dispositivo específico, qual seja, o art. 16, § 1º, da LEF, que exige expressamente a garantia para a admissão de embargos à execução fiscal. Precedentes citados: AgRg no Ag 1.381.229-PR, Primeira Turma, DJe de 2/2/2012; e AgRg nos EDcl no Ag 1.389.866-PR, Segunda Turma, DJe de DJe 21/9/2011. REsp 1.272.827-PE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22/5/2013.”

associou uma situação à outra, associação que se deu também no § 1º do art. 739-A: a outorga de efeito suspensivo supõe, entre outros requisitos, "que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes". Ora, ao contrário do que ocorre no CPC, no regime da execução fiscal, persiste a norma segundo a qual "não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução" por depósito, fiança ou penhora (art. 16, §1º, da Lei 6.830/80).”⁸

As interpretações contrastantes não são equivocadas em si mesmas, a matéria-prima normativa do direito permite a tergiversação. Pensar de uma maneira e, eventualmente, repensar ou sopesar os argumentos para uma variação de limites, consiste em uma nota dos fluxos e contrafluxos do ambiente cultural no qual está ambientado o direito.

A grande questão é identificar o “porquê” de se adotar determinada orientação, o “fundamento” que sufraga um diálogo entre as fontes ou o isolamento entre as fontes. Com efeito, o atual quadrante constitucional elevou à peça de museu a adoção abstracionista das velhas técnicas da especialidade, da cronologia e da hierarquia. A Constituição e a sua multimalha normativa, repleta das cláusulas abertas e das variações valorativas, não permite um exercício meramente subsuntivo da hermenêutica. Pelo contrário, o constitucionalismo contemporâneo impõe a construção do direito como uma experiência contínua, como uma empresa em permanente transformação, à medida que a operação jurídica somente alcança seus escopos quando pondera os fatores culturais que se coordenam reciprocamente.

A interpretação do direito não é incoerente quando utilizado uma ou outra orientação. Para evitar percalços pragmáticos e sobretudo formular uma sistemática hermenêutica que efetivamente seja coerente, é necessário avaliar o que está na base das premissas dogmáticas. Assim, a própria reforma da legislação pode ser compreendida, bem como também pode ser extraído o sentido da “execução” e a razão das crises de instâncias da execução fiscal.

Por que a execução fiscal vive permeada de crises? A reforma das leis processuais abarca uma deontologia diferente daquela que sustentou o CPC e a LEF, em suas origens? Afinal, a execução fiscal é mais cognitiva que propriamente executiva?

⁸ REsp 1178883/MG, Relator(a) Ministro Teori Albino Zavascki, Órgão Julgador T1, DJe 25/10/2011, RDDT vol. 196, p. 196.

O eventual fracasso⁹ das respostas, em última análise, remete à reflexão das causas que ora surpreendem as reformas da legislação processual.

3 A CAUSA DO ISOLAMENTO ENTRE A LEF E A NOVA EXECUÇÃO DE TÍTULO EXTRAJUDICIAL PREVISTA NO CPC

O debate sobre a natureza jurídica da execução fiscal permite problematizar *de onde provém e para onde* caminham as diversas reformas que entrecortam alguns aspectos da legislação processual civil. Uma questão que trafega pelas entranhas da epistemologia e da lógica jurídica, e afeta diretamente a seguinte percepção dogmática: *uma nova regra sobre a execução de título extrajudicial prevista no Código de Processo Civil é diretamente aplicável à execução fiscal?*

O diálogo coordenativo (não apenas de subsidiariedade) entre as fontes chegaria a despertar a distinção entre a “tutela jurisdicional” e a “técnica de tutela jurisdicional”. Ora, uma reforma da legislação processual comunica as técnicas entre si, sem maiores discussões; de outro lado, a tutela jurisdicional, tanto em termos de estrutura quanto de funcionalidade, não se comunicaria de maneira imediata. O problema é definir o limite entre a “técnica” e a “tutela”, algo que não aparece com frequência na doutrina e jurisprudência nacional. Além disso, o aprofundamento da distinção técnica-tutela reclamaria a especificidade no estudo dessa temática, o que não é permitido nessas breves linhas, que são mais pragmáticas que acadêmicas.

O que pretendo demonstrar, e com uma maior singeleza que o tema técnica-tutela enseja, é que a compreensão da natureza jurídica do processo influencia diretamente sobre a maneira de trabalhar com uma reforma da legislação. Aplicar ou não aplicar, à execução fiscal, uma regra sobre a execução do título extrajudicial, que hoje está prevista expressamente pela reforma do CPC (Lei 11.382/06), é matéria que se orienta por intermédio de um perfil epistêmico.

Logo, descreve como entende a natureza jurídica do processo civil, que será possível

⁹ O fracasso é diretamente proporcional ao risco do sucesso, quando efetuada a pesquisa nos laboratórios acadêmicos. Segundo Hart, em geral sequer é um fracasso transcendente, que produz danos a outrem, mas uma falibilidade que ensina ao próprio pesquisador onde ele errou e por onde poderia melhorar a sua tentativa de análise. Ver o comentário cético in HART, H. L. A. *O conceito de direito*. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 26.

diagnosticar sobre a comunicabilidade, ou não, entre as fontes normativas previstas na LEF e no CPC (e vice-versa).

3.1 A Lei de Execução Fiscal como um subproduto do processualismo: a natureza da execução fiscal enquanto relação jurídica de direito público

A compreensão do processo enquanto uma relação jurídica (entre o juiz e as partes) respondeu pela autonomia científica do processo civil, separando-o definitivamente do direito material (desde o século XIX). O Código de Processo Civil, datado originariamente de 1973, é um reflexo vivo dessa matriz jurídica, porque atinente ao panorama cultural então vigente no Brasil.

Assim, o CPC de 1973 não se preocupou em fornecer ferramentas para que o operador do direito aproximasse o processo à realidade do direito material. A grande questão de sua época era, justamente, reforçar a independência dogmática do processo civil, com o alvitre de o elevar a uma estrutura não¹⁰ ideológica e, sobretudo, tecnicista¹¹.

A Escola processualista, que ilustrou o nosso CPC¹², também é responsável pela sorte

¹⁰ Inúmeros dispositivos originariamente positivados no CPC demonstram a solução de compromisso de “não-especificidade” adotada pelo CPC/73: o Código de Processo Civil tendeu a unificar os procedimentos em modalidades ordinárias e alheias ao direito material, com raros casos de “processos especiais”; o juiz deveria ser neutro, um juiz não ativo; os meios executórios (inclusive os meios probatórios) se pautavam pelo princípio da tipicidade, daí sacralizando um formalismo excessivo; as eficácias das sentenças se fungibilizaram ao denominador comum da sentença condenatória, vigorando a teoria ternária para obsessivamente classificar as sentenças e não as espécies de tutela jurisdicional; o procedimento não abria possibilidade real à antecipação da tutela e refutava o sincretismo, existia um momento prévio para o conhecimento e uma fase posterior para a execução. Entre outros exemplos, em sua feição genética, o CPC/73 manteve afastado o processo civil do direito material, daí retratando a era da *técnica* processual.

¹¹ A referência à metodologia denominada de “processualista, tecnicista, ou conceitualista” reflete a posição que, desde o iluminismo, alavancou o processo a uma posição de autonomia em relação ao direito material, mas também fora responsável para afastar o processo da realidade que ele tende a solucionar com a justiça. Até a consagração do processualismo, existia uma visão plana do ordenamento jurídico, na qual Dinamarco refere que “a ação era definida como o direito subjetivo lesado (ou: o resultado da lesão ao direito subjetivo), a jurisdição como sistema de tutela aos direitos, o processo como mera sucessão de atos (procedimento)”. Para aprofundar a sequência entre as correntes metodológicas, na ordem, sincretismo, processualismo ou autonomismo e instrumentalismo, ver DINAMARCO, Cândido Rangel. *A instrumentalidade do processo*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 18. Finalmente, também se fala no formalismo-valorativo, corrente que é defendida no decorrer dessa exposição.

¹² Merece referência a soberba literal do item “I”, alínea “5”, da Exposição de Motivos do CPC de 1973: “diversamente de outros ramos da ciência jurídica, que traduzem a índole do povo através de longa tradição, o processo civil deve ser dotado exclusivamente de *meios racionais*, tendentes a obter a atuação do direito”. Além de retirar do povo (os verdadeiros detentores do poder) e, conseqüentemente, do próprio cenário da cultura, a força de coesão para colaborar com a formação do direito – entropias de influência do social sobre o âmbito do jurídico –, parece que o processo civil, segundo o CPC do século passado, não pretendeu “se misturar” a outros

de influências que nortearam a formulação da Lei 6.830/80. Uma racionalidade que reproduz efeitos teóricos e pragmáticos até o presente, mormente quando a matéria subjacente – o objeto do processo: o direito tributário – é de cunho tão formalista quanto o próprio processo. Daí o fundamento epistêmico pelo qual as reformas¹³ pontuais elaboradas recentemente ao CPC (Lei 11.382/06) não despertam uma imediata aplicação, ou sofrem resistências contra a comunicabilidade das fontes, quando do manejo da execução fiscal.

Quando se fala em reforma do CPC aplicável à LEF, a toda prova, uma bifurcação de correntes sobrepaira: de um lado, a nova ordem mundial compreende o processo civil como um procedimento em contraditório, assim embasando dispositivos que privilegiam o princípio da efetividade em detrimento da segurança jurídica (na própria LEF existe repercussão dessa lógica, como expresso no art. 40); de outro lado, um perfil abstracionista e outrora responsável pela autonomização do processo reinava quando do advento do CPC e da LEF, nas décadas de 1970 e 1980, disso fincando raízes para entender o processo como uma relação jurídica. O abismo epistêmico criado pela ruptura entre as duas correntes é dantesco.

A lei especial número 6.830/80 foi criada para conferir *privilégios* processuais à Fazenda Pública. Na verdade, privilégios talvez retóricos, como alguns jogos de cena, como assinalados no item anterior. De qualquer maneira, a execução fiscal, seja para beneficiar o Fisco ou para elastecer o humor do devedor, deve seguir o formalismo do direito tributário para tutelar alguns interesses considerados supremos. E quando se falava em “supremacia”, em pleno século XX, considerava-se não um equilíbrio material, mas apenas formal e conceitualista. Tanto que o dualismo extremo entre o processo e o direito material sobrepairava naquela época, e estava cravado na alma da operação jurídica como um todo, podendo ainda ser sensivelmente notado no abstracionismo regulamentado na lei de execução fiscal.

Assim, se o regime jurídico do CPC de 1973, inerente à cultura brasileira do último

ramos da ciência jurídica, sendo intuitiva uma fragmentação do direito em compartimentos estanques do conhecimento, como se fosse possível entender institutos através de uma leitura em tiras incomunicáveis. Tampouco se admitia um efetivo diálogo entre as fontes normativas, uma aproximação real entre direito e processo o que, atualmente, são mecânicas indispensáveis a uma própria dicção do que é racional ou razoável em termos jurídicos.

¹³ As reformas do CPC bem como as reformas da própria LEF (nova redação dos parágrafos do art. 40) assinalam o vértice epistêmico acolhido pelo legislador: na esteira da contemporânea doutrina do século XX, o processo é compreendido como um procedimento em contraditório. Logo, o processo sempre deve andar para a frente.

quartel do século XX¹⁴, influenciou a lei de execução fiscal, atribuiu a ela um maior “grau” de formalismo admissível, dentre todas as espécies de processos de execução. As mensagens conceituais cristalizadas nessa lei extraordinária, não por acaso, isolam os diversos atos processuais em verdadeiras “crises de instâncias” – a execução fiscal não chega a ser um procedimento em contraditório, mas possui geneticamente uma natureza de *relação jurídica de direito público*.

Em outras palavras, a execução fiscal está repleta de atos processuais formais que praticamente se isolam entre si, como se fossem ilhas. A forma dos atos, enquanto tais, prevalecem sobre o formalismo total do procedimento, o que é indesejável e motivo de ruídos e crises. Daí por que a constatação que, na execução fiscal, tudo ou quase tudo depende de intimações e de ciências inequívocas de parte a parte, para que assim se prossiga adiante. A consagração de uma *estrutura relacional* legitimou um esquema de “poder”, no qual a Administração é colocada no vértice, no topo de uma pirâmide, contra o indivíduo outrora considerado um súdito. Uma assimetria que beira ao desvio de finalidade da tutela jurisdicional, com um retorno disfarçado ao regime da autotutela.

Uma fórmula que assegurou um desenvolvimento processual truncado, no seguinte acordo de conveniências: enquanto a execução fiscal promete a falência dos prazos processuais próprios, pois concede à Fazenda Pública quase uma potestade de *agires*, ao seu talante e possibilidade, ao devedor foi garantida uma saída à francesa¹⁵, pois a cada *não comparecimento* se estabelece uma crise de instância que emperra o procedimento.

A separação entre uma “relação jurídica processual” e a “relação em direito material”, consoante a racionalidade do processualismo, que recorta os objetos em ilhas incomunicáveis, demonstra que a escola processual brasileira trouxe, desde o direito privado, uma realidade

¹⁴ A metodologia tecnicista e seus devaneios excessivamente formalistas não permitem ponderar a multifuncionalidade da efetividade e da segurança em perspectiva dinâmica, não observa a tutela do direito e a tutela jurisdicional em cotejo simbiótico, como tampouco não possibilita a visualização de categorias do gênero “questão mista” em processo civil. A metodologia da técnica assola a LEF e a remete a um amontoado de “crises de instâncias”, normalmente geradas pela concepção de um processo formalista ao extremo, que reflete o rigor do direito tributário e da burocracia brasileira da década de 1980. A lei de execução fiscal jamais cogitou de sincretismo. Na longínqua década de 1980, conhecimento e execução não se misturavam, tanto que os embargos formam verdadeira crise existencial na execução e possui uma limitação material quanto às matérias que poderiam ser alegadas. Uma lente que violenta a ampla defesa enquanto direito fundamental, porém, expressa a cultura de que a Administração tinha prevalência sobre o direito individual do contribuinte.

¹⁵ Um francesamento no duplo sentido: tanto por ser “sutil” como por ser produto de uma racionalidade típica do iluminismo.

conceitual¹⁶ – a relação jurídica¹⁷. Nicola Picardi¹⁸ salienta que o processo como uma relação jurídica de direito público configura uma limitação de natureza “orgânica”, limita a dinamicidade ínsita à figura do processo como sequencia de atos concatenados entre si. Para cada relação jurídica do direito material, deve existir uma relação jurídica de natureza processual.

Qual a consequência de se reputar a execução fiscal como uma relação jurídica?

Desde a racionalidade kantiana, é intuitivo que uma relação jurídica é uma relação entre dois sujeitos, ou que coloca dois ou mais sujeitos em posição de observação perante determinado objeto. A lógica da relação jurídica é “estrutural”: um vínculo¹⁹ + um objeto + pessoas. Em síntese:

¹⁶ A racionalidade oitocentesca (e o panorama kantista desde então) trabalha com dicotomias, isso não causa estranheza. Vale a pena analisar a obra de Bülow para, além desse cenário, constatar os fluxos e contrafluxos científicos ao largo do tempo. Para repudiar o pragmatismo do romanismo, que muito influenciou o processo comum da idade média, Bülow ressalta que avistar o processo em sua dinâmica é uma ideia *superficial* que não o afasta do procedimento. O qualificador do processo é a “relação jurídica de direito público”. Bülow joga a realidade das coisas em uma definição cunhada no direito material, o velho modo de compreender as realidades por uma estática. O autor refere que a concepção dominante no século XIX, até a sua obra, deixava “predominar o procedimento na definição do processo, não se descuidando de mostrar a relação processual como a outra parte da concepção”. Qualquer semelhança com o sentido inverso dessa moeda não é mera coincidência. Atualmente, a doutrina majoritária devolve a noção de procedimento como mola propulsora do formalismo processual. O que interessa não é a relação jurídica, mas o qualificativo dinâmico de um contraditório que qualifica o padrão, a rotina pela qual o procedimento trafega. Os fluxos e contrafluxos da ciência. Ver BÜLOW, Oskar. *Teoria das exceções e dos pressupostos processuais*. Trad. Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: LZN, 2003, p. 08. A doutrina de Bülow influencia pelo menos dois séculos de gerações do processo civil, inclusive, ele é denominado o “pai do processo”, o responsável pela separação do processo em confronto com o direito material. Em precisa reconstrução histórica, Giovanni Tarello salienta que Oscar Bülow “forse il più influente processualista del sec. XIX; può considerarsi l’iniziatore della nuova processualistica dogmatica; e certamente rappresenta nel massimo grado le tendenze della cultura giuridica germânica dell’età bismarkiana”. TARELLO, Giovanni. Il problema della riforma processuale in Italia nel primo quarto del secolo. Per uno Studio della genesi dottrinale e ideologica del vigente código italiano di procedura civile. *Dottrine del processo civile: studi storici sulla formazione del diritto processuale civile*. Bologna: Il Mulino, 1989, p. 37.

¹⁷ PICARDI, Nicola. *La successione processuale*. Oggetto e limiti. Milano: Giuffrè, 1964, p. 28.

¹⁸ Picardi refere que “i fenomeni processuali non si prestano ad essere ricondotti, nel loro complesso, *sub specie* di rapporto giuridico. Infatti, se *il quid*, che lega nello schema del rapporto giuridico le posizioni soggettive, va identificato nel nesso di <correlazione> e se tale nesso, nella sua eccezione più rigorosa, va risolto unicamente nella coppia dovere-diritto, ne risulta che solo alcune posizioni processuali si prestano ad essere considerate *sub specie* di rapporto”. PICARDI, Nicola. *La successione processuale*. Oggetto e limiti. Milano: Giuffrè, 1964, p. 49.

¹⁹ O vínculo é definido de maneira prática, por Kelsen, como um elemento sensível que supõe a “forma” que reveste a “essência/conteúdo” da relação jurídica. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 8ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 187.

Contexto estrutural ²⁰ da relação jurídica	Vínculo estabelecido pela norma
	Objeto
	<i>Mais de um interessado no objeto</i>

Hans Kelsen explica que, na relação jurídica, existe uma coligação entre “o sujeito de um dever jurídico e o sujeito do correspondente direito”²¹. Ou seja, se o processo é uma relação jurídica de direito público, devem existir dois sujeitos em posição de contrapartida de direitos e deveres. Tal correspondência de “poderes, deveres e direitos” processuais não seria somente em uma parte – a demandante – e o juiz (o órgão assimétrico), até porque o juiz é “assimétrico” em relação a quem?

Ora, o julgador é assimétrico em relação às partes, elas é que se colocam em posição de combatividade equidistante entre si mesmas. Daí o problema que surge quando não existe uma colaboração do devedor, quando o executado literalmente se furta às intimações e aos comparecimentos processuais: na prática, não existe uma execução fiscal nos termos previstos pela própria legislação de regência, pois a execução fiscal nos moldes do século XX, trabalha com uma matriz lógica e jurídica que depende das duas partes, do exequente e do executado.

²⁰ Necessário dizer que o conceitualismo abarcado pela relação jurídica sempre trabalhou com noções “estruturais”, de organicidade, e não com o tema do mundo contemporâneo – a funcionalidade. Por isso que os institutos jurídicos eram raciocinados de maneira estática, sem a rotina do “para que eles servem”, mas somente eram pensados de “onde eles provêm”. Pensar de maneira estrutural chega a ser uma abreviação, resume grande parte da visão à técnica. O processo – através do seu gênero procedimento –, primeiramente fora visualizado por Fazzalari em um universo funcional, quando o provimento seria o ato finalizado pelos sujeitos, com um evidente nexos teleológico. Apenas em um posterior momento, após consolidado o raciocínio sobre o procedimento, é que o contraditório forte *puxa para dentro do processo uma esquematização paritária e que reclama a simetria* entre os sujeitos. Ou seja, primeiro a função e, após, uma apreensão estrutural do fenômeno. Quero dizer que Fazzalari pensou de fora para dentro do processo, como se dos efeitos se raciocinasse em direção à eficácia, o que é humanamente mais plausível. Entretanto, ainda no pós-kantismo isso tudo parece causar certa surpresa à significativa parcela de pensadores. Ver FAZZALARI, Elio. *Processo. Teoria generale. Novissimo digesto italiano*, vol. XIII, Torinese, 1957, em especial, p. 1069/1070. Dinamarco chega a comentar a influência dos administrativistas para a definição do procedimento e do processo (inclusive por existir relação de gênero e espécie), ver *A instrumentalidade do processo*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 82. A origem publicista de uma concepção de procedimento em confronto com o processo pode ser observado em no precursor ensaio de BENVENUTI, Feliciano. *Funzione amministrativa, procedimento, processo. Rivista Trimestale di Diritto Pubblico*, anno II, 1952, em especial, p. 126/7. O sobrenome não é mera coincidência. Se o leitor quiser aprofundar para muito além do processo civil, a filosofia empresta uma distinção entre os pensamentos de Parsons e Luhmann que, talvez, descortina a transição de um raciocínio estrutural-funcionalista para o funcional-estruturalista, na teoria dos sistemas (fundamentos, inclusive, de recente filmoteca norte-americana, vide a verdadeira poesia na película *Matrix*, em especial o *Matrix II*, quando o conflito entre os mundos Zion-Matrix colocam a descoberto a dialética dos sistemas e as questões da autoipoiese e da heteropoiese; *aprofundando o raciocínio*, até programas televisivos, como o Big Brother, exploram a questão sistêmica).

²¹ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. 8ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 182.

Um tripé mais estrutural que funcional.

Quando uma das partes está ausente ou não colabora, por decorrência, está instaurada uma crise de instância que emperra o procedimento. Logo, uma execução fiscal sem o devedor, ou sem a citação ou a intimação formal do devedor, pode ser tudo, menos uma execução propriamente dita – à medida que não existe uma constrição efetiva sobre o patrimônio do sujeito passivo.

Óbvio que a citação por edital pode solucionar, por uma ficção legal, essa crise de efetividade. Agora, na prática, quem é citado por edital também não é atingido pela constrição de bens. Uma, porque não possui objetos penhoráveis; outra, porque os objetos se perderam ao controle das instituições, no tempo e espaço.

O que existe no mundo da vida, nesses casos, é apenas uma figura conceitual, bem ao talante das velhas ilustrações dos clássicos pandetísticos. Um arremedo de execução em busca do estruturalismo relacional, mas que a toda evidência se furta da funcionalidade que deveria verticalizar seus limites, pois de execução efetiva não se trata.

3.2 As recentes reformas da legislação processual (execução de título extrajudicial pelo CPC e art. 40 da LEF): a compreensão do processo como um procedimento em contraditório

Uma parcela da doutrina considerava a execução como um arremedo de processo civil, pois somente o processo de conhecimento seria o *verdadeiro* processo. Não é preciso vasculhar a história do processo civil para identificar escritos que consideram a execução fiscal como uma “ação de execução singular”²² no qual se desenvolvem atos mais ordinatórios que propriamente jurisdicionais.

Respeitosamente, a “ação” processual é uma posição jurídica subjetiva de evolução progressiva²³, consiste em um *movimento*, uma dinâmica, um exercício, de maneira que se torna secundário ou desimportante o caráter singular²⁴ ou coletivo desse fenômeno. O que interessa, sobremaneira quando analisada a natureza jurídica da execução fiscal, não é o

²² KISTEUMACHER, Daniel Henrique Rennó. Aspectos (in)constitucionais da execução fiscal. In *Revista da Ajuris*, n. 127, p. 67.

²³ PICARDI, Nicola. *Manuale del processo civile*. 3ª ed. Milano: Giuffrè, 2012, p. 230. Postura científica que muito provavelmente o autor tenha buscado na doutrina de Elio Fazzalari, ver *Note in tema di diritto e processo*. Milano: Giuffrè, 1957, p. 111 e ss.

²⁴ Utilizado apenas para separar a execução singular da execução coletiva (por exemplo, na recuperação de empresas).

critério da “ação”, mas identificar um processo enquanto uma faceta da atividade jurisdicional, do contrário a própria execução fiscal se perderia como um resquício de autotutela da Administração.

Ora, a “ação” processual consiste em uma série de poderes, faculdades, deveres, ônus e direitos no sentido estrito. Não basta dizer que a “ação” é um direito público subjetivo, que ela confere o acesso do postulante à jurisdição, à medida que a “ação” é um desenrolar complexo, tanto que Carlos Alberto Alvaro de Oliveira²⁵ anota que o “o agir é realizado exclusivamente por meio da ação processual, pelo exercício das faculdades e poderes da parte, que se concretizam em atos processuais, conforme a sequencia procedimental estabelecida em lei (v.g., demanda, réplica, pedido de prova, arrazoados, recursos, etc.)”²⁶.

Se atualmente não existe discordância em dizer que a “ação” é atípica por natureza e que ela consiste em um *modus* dinâmico pelo qual é atingida ou perseguida a tutela jurisdicional, sobra evidente que a sequência de poderes, deveres, ônus, direitos e faculdades que ela emprega, seja ordenada de maneira lógica e cronológica²⁷ por um vínculo normativo ou de diversas normas concatenadas entre si. Tal ligação é providenciada pelo *procedimento*, que reúne diversos atos concretos – desde o primeiro ato da “ação” (a *demanda*) até o seu ato final, o provimento²⁸.

A questão é fundamental, o que levou Elio Fazzalari a ressaltar que os *extremos da série sequencial da ação* – a demanda e o provimento final – também compõem o procedimento, porque são elementos essenciais a ele mesmo. O procedimento organiza os atos e as posições

²⁵ Em palestra promovida no Centro de Estudos do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, Carlos Alberto Alvaro de Oliveira reforçou: “ação processual é, afinal de contas, agir. Garantia de ação, o direito fundamental de ação é algo que não diz respeito à ação processual, é algo pré-processual, vem antes da ação. E a ação é o agir. E como é que eu ajo? Ajo exercendo os poderes que me são concedidos abstratamente pelo ordenamento, por atos concretos. E isso é ação. Ação não é, como dizia Liebman, só o poder de provocar a jurisdição, mas de exercer todos os poderes até o fim do processo, até o último ato do processo; isso é ação processual. Poderes que não abstratamente concedidos; por exemplo, o poder de recorrer, o poder de demandar, o poder de pedir provas, o poder de arrazoar, poderes que são abstratamente concedidos e que são exercidos concretamente por atos processuais: recorrer, arrazoar, etc”. Ver OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro. Da sentença: Lei nº 11.277/06 e nova redação dada aos arts. 162, 267, 269, 463 e introdução dos arts. 466A, 466B e 466C pela Lei nº 11.232/05. In: *As recentes reformas processuais*. Cadernos do centro de estudos, vol. I, TJRS, p. 36.

²⁶ OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro de. Efetividade e tutela jurisdicional. In MACHADO, Fábio Cardoso; AMARAL, Guilherme Rizzo (orgs.). *A polêmica sobre a ação: a tutela jurisdicional na perspectiva das relações entre direito e processo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 102.

²⁷ PICARDI, Nicola. *Manuale del processo civile*. 3ª ed. Milano: Giuffrè, 2012, p. 230.

²⁸ FAZZALARI, Elio. Procedimento e processo (teoria generale). *Enciclopedia del diritto*, vol. XXXV. Milano: Giuffrè, 1986, p. 819. Esse texto, na verdade, parece uma resenha de partes de *Note in tema di diritto e processo*. Milano: Giuffrè, 1957, p. 111 e ss.

jurídicas com a finalidade de atingir o ato final (o provimento), assinalando um compromisso funcional²⁹. Um *groviglio* de ideias começa a ganhar forma.

Ao dizer que alguém *age* é intuitivo que o *agente* se coloque em movimento, pois ele se retirou da situação ou do seu mero *status* para se colocar em pontaria de combatividade³⁰. Em termos empíricos (e psicológicos), questiono se os atos são invisíveis (?), pois as condutas dos sujeitos não aparecem no plano dos *agires*. Vale dizer, não são os *agires* do sujeito que permitem uma observação, mas o que deixa rastros é o resultado final ou mesmo o caminho percorrido para cruzar que os sujeitos atinjam os seus objetivos. Daí a importância do procedimento – um esqueleto sensível dos *agires*, um verdadeiro rastro por intermédio do qual, da demanda até o provimento final, é providenciado um fio condutor.

O que pretendo dizer com essa reportagem da teoria geral do processo?

O objetivo é salientar que o procedimento é o liame que permite visualizar uma “ação”, porquanto a “ação” é um fenômeno evidentemente prático e, assim, invisível. O procedimento é o vínculo que concatena os atos concretos e as posições jurídicas processuais em ordem lógica e cronológica³¹. Logo, o procedimento é um corpo sensível³² dos *agires*. No interior do procedimento (que é a *espinha dorsal* do formalismo processual) é possível assinalar a demanda (o ato originário) e a sua funcionalização até o ato derradeiro, o provimento final.

O manancial teórico que examina analiticamente a “ação” e o procedimento se

²⁹ FAZZALARI, Elio. Processo. Teoria generale. *Novissimo digesto italiano*, vol. XIII, Torinese, 1957, p. 1068.

³⁰ PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários ao código de processo civil*. Tomo I. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 103.

³¹ Carlos Alberto Alvaro de Oliveira define o procedimento “como estrutura formal constante, a sequência procedimental caracteriza-se por ser disciplinada por uma série de normas coligadas entre si, de tal modo que a norma sucessiva da série tem sempre o seu suporte fático constitutivo composto pelos efeitos produzidos pela atuação da norma precedente. Dessa maneira, o modelo procedimental decorre de uma sequência de normas, cada qual regulando determinada conduta e ao mesmo tempo enunciando, como pressuposto da própria incidência, o cumprimento de uma atividade regulada por outra norma da série e assim até à norma reguladora do ‘ato final’. Ao fim e ao cabo, o procedimento só pode ser concebido na perspectiva de conexão, antecipadamente prevista, entre as várias normas, atos e posições subjetivas da série”. Ver *Do formalismo no processo civil*: proposta de um formalismo-valorativo. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 156/7. Uma definição que, na verdade, traduz os dizeres da doutrina italiana – de Fazzalari a Nicola Picardi.

³² Pensamento análogo ao dizer que “ação” processual “consiste apenas no agir das partes em juízo, por meio do exercício dos poderes e faculdades que lhe correspondem abstratamente, concretizados em atos processuais, e correspondentes posições subjetivas processuais, conforme a sequência procedimental estabelecida em lei (v. g., demanda, réplica, pedido de prova, arrazoados, recursos etc.). Nada tem a ver, assim, com a tutela jurisdicional prestada pelo órgão judicial, que decorre não do meio, mas do *resultado* do processo, da imperatividade e da soberania do Estado-juiz”. Ver *Teoria e prática da tutela jurisdicional*. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 73.

desdobram ao natural quando a temática é transportada para a Lei da Execução Fiscal.

Com efeito, para atingir o provimento final da execução fiscal, ou melhor, para que seja entregue o dinheiro ao credor-Fazenda Pública, é necessário ser observado o *procedimento previsto em lei*, como uma série concatenada de atos processuais. Mais ainda, para que sejam produzidos os efeitos do processo e do seu provimento na esfera jurídica do devedor-parte executada, é necessário que o liame entre a demanda e o ato final se organize de maneira paritária e simétrica, assim permitindo efetiva ou potencialmente a *discussão* da matéria entre os destinatários ou interessados pelos efeitos jurídicos gerados e sofridos. Do contrário, a execução não seria uma tutela jurisdicional, mas um exemplo de autotutela.

A questão da tutela jurisdicional e a produção de efeitos jurídicos na esfera jurídica do devedor implica uma ruptura da clássica natureza jurídica do processo enquanto uma relação jurídica. Na verdade, o fenômeno procedimento é logicamente incompatível com a estrutura da “relação jurídica”. Para ser um procedimento da espécie processo, a distância da relação jurídica se aprofunda, tendo em vista que o processo possui uma inerente carga funcional-estrutural e não estrutural-funcionalizada.

Por isso que atualmente ganha vigor a corrente que entende o processo civil com a natureza jurídica de um procedimento em contraditório³³, no qual se organiza um esquema dialético que permite a participação e a discussão das questões pelos sujeitos processuais. O “processo é uma subespécie do gênero procedimento de estrutura policêntrica e desenvolvimento dialético, necessariamente com observância do contraditório. O processo é policêntrico porque envolve sujeitos diversos, cada um dos quais tem uma posição particular e desenvolve um papel específico. A essa estrutura subjetivamente complexa corresponde um desenvolvimento dialético. O tecido conectivo do necessário equilíbrio dinâmico entre as partes (igualdade de chances; paridade de armas) é estabelecido pelo contraditório”^{34,35}. Seja qual for a modalidade da atividade jurisdicional – de *conhecimento*, *cautelar* ou de *execução* –, o processo é um esquema procedimental em contraditório.

Particularmente, entendo que a execução fiscal consiste em um procedimento em

³³ FAZZALARI, Elio. Procedimento e processo (teoria generale). *Enciclopedia del diritto*, vol. XXXV. Milano: Giuffrè, 1986, p. 827.

³⁴ OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro de; MITIDIERO, Daniel Francisco. *Curso de processo civil*, teoria geral do processo civil e parte geral do direito processual civil. São Paulo: Atlas, 2010, p. 99.

³⁵ Uma definição de Nicola Picardi, *Manuale*, *op. cit.*, p. 230/1.

contraditório.

Daí ocorre que desde o ato inicial (desde a demanda), com o ajuizamento da petição inicial protocolada pela Fazenda Pública, desenvolve-se uma sequencia preordenada de atos – advém a citação e os demais atos processuais –, até culminar no provimento final e a entrega do dinheiro. Cada ato da série supõe um ato subsequente, do contrário, um ato processual ficaria pendente, um órfão no esquema do procedimento.

Compreender o processo como um procedimento em contraditório fundamenta as recentes reformas do CPC no tocante à execução do título extrajudicial, pois elas privilegiaram o princípio da efetividade em pontual detrimento do princípio da segurança jurídica. Além disso, o próprio art. 40 da Lei 6.830/80 acolhe essa tendência:

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Incluído pela Lei nº 11.960, de 2009)

Evidente que o art. 40 da LEF também possui raízes na boa-fé processual (desdobramento do *ne venire contra factum proprium*). No entanto, pensar em boa-fé (mesmo objetiva) subentende dois sujeitos, o que poderia fazer retornar o raciocínio ao item anterior (o processo como relação jurídica).

Além de pressuposta ao tema, a importantíssima temática da boa-fé não exclui indagar sobre a natureza jurídica da execução fiscal e, portanto, identificar no processo da execução um procedimento em contraditório efetivo ou latente. O que isso significa?

Que o procedimento deve caminhar sempre para frente. Natural que também a execução fiscal deva caminhar sempre avante, trata-se de gênero e espécie. Nisso está o fundamento

que reformou o art. 40 da LEF.

Por intermédio desse dispositivo, o legislador consagrou a prescrição intercorrente que outrora apenas a jurisprudência reconhecia (provavelmente com base na prescrição intercorrente então prevista no Código Penal). Um mesmo fundamento epistêmico que também norteia as recentes reformas do Código de Processo Civil sobre a execução do título extrajudicial.

A matéria possui total identificação com as crises de instâncias da execução fiscal, pois o legislador reformista – a mentalidade que informa as reformas tanto do CPC quanto da LEF – se orienta no sentido de organizar a execução fiscal como um procedimento em contraditório, um tráfego que sempre deve andar para a frente, não importa se o credor não demonstra interesse em o impulsionar.

Em sentido contrário à reforma, a alma da LEF pertence ao clássico processualismo da década de 1980, quando a execução fiscal era uma relação jurídica de direito público ao jurista brasileiro. Uma cisão do arquétipo que desperta desencontros pela doutrina e pela jurisprudência sem, contudo, elas examinarem “de onde vem” e “para onde vai” a natureza jurídica da origem da lei e da reforma da lei.

As consequências de observar a natureza jurídica conferida são fantásticas. Ora, quando ajuizada a execução fiscal e ordenada a citação, porém, não efetuada a citação (por diversos problemas, como por exemplo: falta de endereço correto, não localização do devedor, não efetuado o pedido de citação por edital), ou quando o procedimento emperra na hipótese de uma não intimação formal do devedor em semelhantes hipóteses, é possível que o procedimento seja reputado existente e válido, todavia, de *um procedimento efetivamente executório não se trata*.

Não precisa o juiz ordenar um “arquivamento” no sentido formal da palavra, porque, em termos de execução no sentido prático, execução sequer existiu. Os processos de execução se arrastam sem que qualquer ato de constrição seja praticado, apenas com discussões retóricas sobre matérias cognitivas. Isso é falta de boa-fé do devedor? Talvez, em alguns casos. Agora, mesmo que um exemplo de conduta processual não ocorra sempre, é necessário refletir sobre os jogos de cena que a execução fiscal proporciona – verdadeiras trocas de prerrogativas que ilustravam a época na qual ela se originou.

Quando não existe constrição patrimonial, portanto, possível interpretar que houve um arquivamento tácito, pois, execução não existe. Afinal, não houve sequencia de atos conforme previsto na lei de execução fiscal no tocante à constrição do patrimônio do devedor, pois não houve uma efetivação da execução. Segundo o princípio da efetividade, não houve execução, mas, quando muito, aconteceu uma mera “garantia” da execução, o que caracteriza uma série ou uma *sequência de atos atípicos em termos de execução*, pois ficaram barrados em uma das diversas crises de instância da execução fiscal, um expediente que considerava a forma do ato individual por sobre o formalismo total do processo.

5. CONCLUSÕES

A doutrina e a jurisprudência possuem divergentes posicionamentos acerca da aplicabilidade, ou não, das reformas da execução do título extrajudicial (Lei 11.382/06) diretamente à execução fiscal. O problema não consiste nessa diversidade de interpretações, mas, a grande questão é identificar o porquê de uma corrente permitir o diálogo coordenativo entre as fontes normativas – reforma do CPC e LEF – e a outra corrente defender o isolamento entre as fontes, como se o sistema atualmente inserido no CPC não fosse muito mais atual e adiantado aquele previsto na Lei de Execuções Fiscais.

A celeuma sobre o diálogo das fontes vivencia uma espécie de arquétipo cindido: a execução fiscal fora promulgado em um ambiente científico no qual predominava o tecnicismo/processualismo, que dominava a metodologia do processo civil desde o século XIX, daí se consagrando legislativamente, na LEF de 1980, a compreensão do processo como uma relação jurídica de direito público; de outro lado, as reformas contemporâneas do processo civil, tanto as reformas do CPC como as reformas da LEF, adotam a noção do processo como um procedimento em contraditório, o que sobremaneira desencadeia desencontros interpretativos, frutos de ponderações lógicas e epistêmicas que rompem, ou não, com os velhos dogmas secularmente cravados no sistema.

Nos séculos XIX e XX, ou melhor, desde o advento iluminista, houve a preponderância do princípio da segurança jurídica sobre os demais fatores da deontologia processual. Em contrapartida, quando se fala em “pós-modernismo” e principalmente com o liminar do século XXI, o princípio da efetividade passou a preponderar sobre a segurança jurídica, tanto em termos de reformas legislativas quanto no que toca ao próprio pragmatismo das decisões

jurisdicionais. Uma revolução de racionalidades que não ocorreu por acaso, porém, que sobremaneira merece uma atenção em termos de mentalidade e de metodologia do operador jurídico, pois não adianta muito estudar a variação científica do “modernismo” para o “pós-modernismo” e seus conceitos líquidos se os principais atores das experiências jurídicas atuais permanecerem com a alma arraigada ao século retrasado.

A reforma do CPC e a reforma da LEF enfrentam o mesmo paradoxo: a depender da natureza jurídica adotada para compreender o processo de execução fiscal, a depender da causa jurídica que ilustra o perfil da lógica do observador, será diagnosticado o diálogo sistemático entre as fontes ou o isolamento entre as fontes. Basta assumir o risco que uma reforma proporciona, analisando-se a motivação das propostas, como sintetizo:

	Processo como uma relação jurídica	Processo como um procedimento em contraditório
Reformas do CPC	Não são aplicáveis à LEF, apenas técnicas que afetam a tutela jurisdicional	Aplicáveis ao CPC, em permanente diálogo entre as fontes, afinal, a própria LEF assinalou a tendência e assumir a feição de um procedimento em contraditório, com o advento do seu novo art. 40
Art. 40 da LEF	Uma interpretação formalista, verdadeira exegese, no qual o magistrado não interpreta, mas subsume os termos da lei ao alvedrio da Fazenda Pública, quase retornando a uma assimetria de autotutela institucionalizada	Uma interpretação ponderativa, na qual o magistrado constrói a realidade da suspensão do processo a partir do caso concreto. Primeiro, concluindo que a “execução” está suspensa quando em realidade sequer existe execução propriamente dita, mas apenas fase de chamamento e de cognição e suas crises de instância; em decorrência, a “suspensão do curso da execução” (art. 40, §1º, da LEF) se reporta a essa mesma conclusão – se não houve execução em concreto, porque prevalece o princípio da efetividade sobre a segurança jurídica, a execução está suspensa desde o seu início, passando assim a fluir o prazo da prescrição intercorrente, pois sequer execução no mundo real não existe, em se tratando de um procedimento que deve caminhar para a frente

Quando a novo art. 40 da LEF estabelece que o “o juiz suspenderá o curso da

execução”, necessário perguntar o que é uma execução? Se a execução significa uma definição retórica ou se é o caso de uma execução propriamente dita, com avanço contra o patrimônio do devedor.

Por conseguinte, o intérprete diagnostica que o significado de “suspensão o curso da execução” (art. 40, §1º) também vai depender da operação lógica sobre a cognição, a execução e também o sincretismo.

A corrente dominante, que defende uma depuração dogmática entre a cognição e a execução, separando-os em paradas incomunicáveis, deve manter a coerência e dizer que quando “conheço é porque não executo”. Logo, as crises de instância da execução não são execução propriamente dita. Mais ainda, quando adotado o novo paradigma que ilustra as reformas: mesmo utilizar o processo como procedimento em contraditório subentenda o sincretismo, é claro que o princípio da efetividade coloca a realidade das coisas do mundo sobre as variações nem sempre fidedignas do mundo das definições. Portanto, não basta chamar de “execução” o que não avança sobre o patrimônio do devedor, daí retornando ao que chamei atenção na introdução. O conceito, o fator do mundo real, a essência das coisas, prepondera por sobre a denominação que se imponha a determinado evento.

Não basta chamar de execução ou de cobrança do crédito tributário. Impende que efetivamente sejam procedidas as constrições patrimoniais que façam valer essa realidade. O termo inicial da prescrição intercorrente, previsto no art. 40 da LEF, sujeita-se a tal lógica.

Uma prescrição intercorrente é um lapso de tempo que corre entre duas coisas. É uma corrente entre dois termos. Quais os pontos entre os quais a prescrição intercorrente trafega? O ponto inicial, no qual ainda não existe execução propriamente dita, e o ponto final, que acontece quando do advento do prazo prescricional.

Segundo a mentalidade das reformas – tanto do CPC e da LEF –, que privilegiam o princípio da efetividade, suspender a execução não é um golpe de mágica ou do extremo formalismo do magistrado. A suspensão da execução acontece quando ela mesma não se efetiva no mundo das coisas, quando, desde o nascedouro do processo, não existe a menor perspectiva sobre a constrição de patrimônio do devedor.

Algumas circunstâncias objetivas colaboram para tal identificação, entre as quais:

* pedido de penhora de imóvel sem a apresentação da matrícula, desde a petição inicial;

* necessidade de emenda da inicial por diversos motivos, como endereço equivocado ou sem apresentação do endereço, falta de requisito necessário na CDA;

* falta de endereço ou de um possível acesso ao paradeiro do devedor, sendo dever da Fazenda Pública trocarem informações para acelerarem suas pesquisas (art. 199 do CTN), e tendo em vista que no atual mundo multimídia, com redes sociais, Google worth, e demais acessos, o judiciário tenha que acolher a pesquisa de endereços que cabe à Fazenda Pública;

* pedidos de prorrogação de prazos impróprios que, na verdade, acenam pela suspensão da execução, ou melhor, sequer pelo início da execução propriamente dita, pois se estanca o processo em fase de chamamento e intercorrências cognitivas.

A concretude do processo da execução fiscal apresenta uma série vicissitudes que caracterizam crises de instância. Vale dizer que a situação de “crise” acontece em qualquer modalidade processual, para a seguinte proposta, o que interessa é além de identificar as circunstâncias objetivas que caracterizam as crises, sobretudo, refletir qual o sentido da execução fiscal.

A execução fiscal existe para se desdobrar em várias intempéries cognitivas ou ela transcorre para efetivamente avançar contra o patrimônio do devedor?

As consequências da resposta posicionam o observador entre duas concepções acerca da natureza do processo civil. Desde então, torna-se presente a linha de visada que aparelha as recentes reformas do CPC e da LEF.

Assumir os riscos que a reforma da legislação e da própria lógica jurídica proporcionam definem a natureza jurídica do processo de execução fiscal. Mais que isso, também assim se define a sorte da interpretação que um dispositivo – como o art. 40 da LEF – possibilita, bem como o destino do diálogo ou do isolamento entre as fontes da LEF para com o CPC.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BENVENUTI, Feliciano. **Funzione amministrativa, procedimento, processo.** *Rivista Trimestale di Diritto Pubblico*, anno II, 1952.

BÜLOW, Oskar. **Teoria das exceções e dos pressupostos processuais.** Trad. Ricardo Rodrigues Gama. Campinas: LZN, 2003.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **A Lei n. 11.382/06 e seus reflexos na execução fiscal.** In *Revista Dialética de Direito Processual*, n. 49.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **A instrumentalidade do processo.** 14^a ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

FAZZALARI, Elio. **Procedimento e processo (teoria generale).** *Enciclopedia del diritto*, vol. XXXV. Milano: Giuffrè, 1986.

_____. **Processo. Teoria generale.** *Novissimo digesto italiano*, vol. XIII, Torinese, 1957.

_____. **Note in tema di diritto e processo.** Milano: Giuffrè, 1957.

HART, H. L. A. **O conceito de direito.** Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito.** Trad. João Baptista Machado. 8^a ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

KISTEUMACHER, Daniel Henrique Rennó. **Aspectos (in)constitucionais da execução fiscal.** In *Revista da Ajuris*, n. 127.

OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro de. **Efetividade e tutela jurisdicional.** In MACHADO, Fábio Cardoso; AMARAL, Guilherme Rizzo (orgs.). *A polêmica sobre a ação: a tutela jurisdicional na perspectiva das relações entre direito e processo.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

_____. Da sentença: Lei n° 11.277/06 e nova redação dada aos arts. 162, 267, 269, 463 e introdução dos arts. 466A, 466B e 466C pela Lei n° 11.232/05. In: *As recentes reformas processuais.* Cadernos do centro de estudos, vol. I, TJRS.

_____. **Do formalismo no processo civil:** proposta de um formalismo-valorativo. 4^a ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____; MITIDIERO, Daniel Francisco. **Curso de processo civil:** teoria geral do processo civil e parte geral do direito processual civil. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. **Teoria e prática da tutela jurisdicional.** Rio de Janeiro: Forense, 2008.

PARREIRA, Alberto; MELO, Danielle; AMARAL, Gustavo. As alterações da Lei n. 11.382 e sua repercussão sobre a Lei de Execuções Fiscais. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 143.

PICARDI, Nicola. **La successione processuale**. Oggetto e limiti. Milano: Giuffrè, 1964.

PICARDI, Nicola. **Manuale del processo civile**. 3^a ed. Milano: Giuffrè, 2012.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários ao código de processo civil**. Tomo I. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

TARELLO, Giovanni. **Il problema della riforma processuale in Italia nel primo quarto del secolo. Per uno Studio della genesi dottrinale e ideológica del vigente código italiano di procedura civile**. *Dottrine del processo civile*: studi storici sulla formazione del diritto processuale civile. Bologna: Il Mulino, 1989.

PROGRESSIVIDADE PERFEITA NO SIMPLES NACIONAL E JUSTIÇA FISCAL

PERFECT PROGRESSIVENESS IN *SIMPLES NACIONAL* AND TAX JUSTICE

Daniel Berselli Marinho

Especialista em Direito Processual Tributário pelo COGEAE – PUC/SP. Especialista em Direito Internacional das Relações Econômicas e do Comércio pela Fundação Getúlio Vargas – EDESP – Gvlaw – São Paulo. *Master Business Administration* em Gestão Tributária pela FIPECAFI.

RESUMO: O regime tributário simplificado para microempresas e empresas de pequeno porte representado pelo Simples Nacional é um diferencial de tributação com a finalidade de garantir maiores perspectivas de consolidação desses negócios no mercado. Contudo, o modelo proposto para esse regime simplificado ainda não é o ideal. A legislação atual contém distorções que refletem diretamente na carga tributária, ou seja, acabam acarretando um maior ônus tributário para os pequenos negócios, que já possuem margens comprometidas para exercerem suas atividades. Uma das causas está na forma como a progressividade é aplicada nas faixas de receita bruta do Simples Nacional. Este trabalho pretende discutir as distorções causadas pela aplicação do modelo vigente de progressividade prevista no Estatuto das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte e apresenta um novo modelo que poderá ser uma alternativa para contribuir com a correção dessas distorções. As simulações apresentadas neste trabalho demonstram a eficiência da aplicação de um modelo de progressividade tributária, denominada “progressividade perfeita”, sobre as faixas de receita bruta que determinam o recolhimento do Simples Nacional. A adoção de tal modelo implica no aperfeiçoamento da aplicação de uma progressividade baseada no princípio da capacidade contributiva: os que possuem maior capacidade contributiva devem suportar maior ônus tributário.

Palavras-chave: Simples Nacional. Progressividade. Capacidade Contributiva.

ABSTRACT: The simplified tax regime for micro and small companies represented by *Simples Nacional* is a tax differential in order to ensure them greater prospects and to settle down these businesses into the economy. However, the proposed simplified scheme for this model is still not the ideal one. There are distortions that directly reflect in the tax burden, implying higher tax for small business, which already have short budget to perform their activities. One of the causes resides in how progressivity is applied to the gross revenue in the *Simples Nacional* tax system. This paper discusses the distortions caused by the current model of progressivity under the National Statute of Micro and Small Companies and presents a new model that can be an alternative that contributes to correct these distortions. The simulations presented in this work demonstrate the effectiveness of the implementation of a model of tax progressivity, the "perfect progressivity", on the actual tax brackets. Adoption of this model suggests the improvement of the implementation of a progressive taxation based on the ability-to-pay principle – higher incomes should bear higher tax burden.

Keywords: *Simples Nacional*. Progressive Tax. Ability-to-Pay Taxation.

1. INTRODUÇÃO

Por meio da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (BRASIL, 2006), foi instituído o novo Estatuto Nacional das Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP). Referida Lei Complementar traz legitimidade ao regramento previsto nos artigos 170 e 179 da Constituição Federal, que instituiu o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido para as ME e EPP.

O Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, também chamado de “Lei Geral”, tem a finalidade de aumentar a competitividade dos pequenos negócios, por intermédio da redução da carga tributária, da simplificação e desburocratização de procedimentos de inscrição e baixa de empresas, da criação de melhores condições para acesso ao mercado, à inovação e tecnologia, ao crédito e à justiça.

Serão enquadradas como microempresas e empresas de pequeno porte (artigo 3º, incisos I e II, da LC nº 123/2006) a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrado no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (microempresas) ou superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (empresas de pequeno porte).

A Lei Geral, então, criou um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, que é o Simples Nacional (artigos 12 a 41 da LC nº 123/2006). É um regime opcional, isto é, a ME ou a EPP pode escolher entre a tributação pelo regime simplificado – desde que preenchidos determinados requisitos como o limite de receita bruta já comentado e o tipo de atividade realizada, ou por outros regimes, como o Lucro Real ou Lucro Presumido. Ressalta-se que a opção pelo Simples Nacional será irrevogável para todo o ano calendário.

Nesse regime, impostos e contribuições federais, estaduais e municipais são unificados e o seu pagamento é efetuado por meio de uma única guia de recolhimento, chamada DAS¹.

Na forma do artigo 13, incisos I a VIII, da LC nº 123/2006, os impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional são os seguintes:

Art. 13. (...)

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;

II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

V - Contribuição para o PIS/PASEP, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

VI - Contribuição Patronal Previdenciária – CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dediquem às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

Ocorre que o cálculo para determinação do valor a pagar no Simples Nacional, denominado progressivo em função da relação entre faixas de receita bruta *versus* alíquota, traz distorções quando ocorre mudança de faixa em função de aumento de receita bruta.

Toda vez que auferir receita bruta que implica progressão de faixa, o optante pelo Simples Nacional passa a recolher tributo com alíquota majorada sobre todo o montante, sem o desconto da faixa anterior, o que cria um “defeito na progressividade”.

Assim, uma empresa comercial, sujeita à tabela do Anexo I da LC nº 123/2006, que auferir receita bruta média nos últimos 12 meses de R\$ 180.000,00, recolhe o valor devido no regime do Simples Nacional a uma alíquota de 4%. Se, no mês subsequente, sua receita bruta média for de R\$ 180.000,01, ou seja, aumento de R\$ 0,01, a alíquota será elevada para 5,47% sobre a totalidade da receita, um acréscimo de 36,75% em relação ao recolhimento anterior.

¹ Documento de Arrecadação do Simples Nacional

Dessa forma, essa sistemática acaba por contaminar parte do pagamento sobre a totalidade da faixa, tributando R\$ 0,01 ou R\$ 180.000,00 pela mesma alíquota, sem abatimento do montante anteriormente levado à tributação na faixa anterior.

Portanto, a oneração da carga tributária das microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional dificulta novos empreendimentos e penaliza financeiramente as empresas enquadradas nessa modalidade.

Diante dessa constatação, é possível levantar algumas questões: a aplicação da progressividade nas alíquotas do Simples Nacional da mesma forma àquela aplicada nas alíquotas do imposto de renda da pessoa física corrigiria a distorção provocada pela sistemática de cálculo vigente? Haveria outras alternativas de correção dessa oneração existente?

O presente estudo tem como objetivo discutir uma ou mais alternativas para o aperfeiçoamento da tributação das empresas optantes pelo Simples Nacional quando auferirem receita bruta que importe em mudança para faixa superior de receita e, conseqüentemente, majoração da alíquota incidente.

2. ASPECTOS TEÓRICOS E PRÁTICOS DO PROBLEMA

Na visão de José Aparecido Carlos Ribeiro (cf. RIBEIRO et al., 2011), o sistema tributário pode e deve ser utilizado como instrumento de distribuição de renda e de redução da pobreza, pois, afinal, os recursos arrecadados junto à sociedade – via tributos – revertem-se em seu próprio benefício. Isto se faz por meio de gastos sociais e também por tributação, cobrando mais impostos de quem tem mais capacidade contributiva e aliviando o peso dos mais pobres.

Prescreve o artigo 145, §1º, da Constituição Federal, que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, sempre que possível. A identificação desses objetivos é facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a eles, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Configura-se aí o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual os impostos devem ter caráter pessoal e observar a capacidade econômica do contribuinte. Então, quem detiver maior capacidade econômica deve ser onerado de forma proporcional, por meio da progressão de alíquota.

O escalonamento da tributação pelas diferentes e crescentes faixas de renda viabiliza a distribuição da riqueza de uma determinada classe social e atende melhor ao princípio da justiça tributária. A tributação deve ser preferencialmente direta, de caráter pessoal e progressiva. Assim sendo, ela alcança a justiça social por meio de tratamento tributário equânime.

Progressividade significa que o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que se alarga a base de cálculo. No Direito Tributário brasileiro vigente, este princípio aplica-se ao Imposto sobre a Renda, ao Imposto Territorial Rural, ao Imposto Predial Territorial Urbano e ao Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores.

Impostos com alíquotas progressivas são adotados, por exemplo, em países como Portugal, Espanha, Argentina, Uruguai, Colômbia, Alemanha, Áustria, França, Itália, Holanda, Suíça, Noruega, Espanha, Estados Unidos, Canadá, México, Austrália e Japão (Machado, 2004).

No caso do imposto de renda, a Constituição Federal de 1988 estabelece, expressamente, a obrigatoriedade do critério da progressividade em seu art. 153, § 2º, I. Assim, quanto maior a renda, maior será a alíquota.

Rocha Fraga (2001, p. 17) ensina que não seria correto, pelo menos integralmente, “caracterizar a progressividade como um aumento de alíquotas na medida da elevação da base de cálculo do imposto”. Contudo, como a progressividade pode ser utilizada para situações de caráter extrafiscal, a caracterização do conceito como a elevação da alíquota de um tributo de maneira gradual, segundo critérios estabelecidos em lei, é a melhor adequação.

O grande jurista Sacha Calmon Navarro Cêlho (2010, p. 300) ainda expõe:

A progressividade é instrumento técnico e também princípio, na dicção constitucional, que conduz à elevação das alíquotas à medida que cresce o montante tributável, indicativo da capacidade econômica do contribuinte. No Brasil (art. 153,

§2º, I), a sua adoção é obrigatória. O legislador ordinário está obrigado a conferir-lhe eficácia, embora a sociedade, dormente, aceite que este atue *à la diable* nesta questão, por insuficiente consciência de cidadania.

Baseamos este trabalho nas premissas adotadas por Oliveira (2008), que distingue o sistema de progressividade entre perfeita e imperfeita. Define-se progressividade perfeita como aquela baseada em progressões tanto da base de cálculo como das alíquotas que são aplicadas dentro das respectivas faixas de base de cálculo; já a progressividade imperfeita são aquelas alíquotas que são progressivas em função do crescimento da base de cálculo, mas cuja aplicação abrange a totalidade da base.

Exemplifiquemos os dois sistemas. Adotando a progressividade imperfeita, tomemos a tabela de bases de cálculo e alíquotas abaixo:

Base de Cálculo	Alíquota
até 15	Isento
até 30	5%
até 45	10%
até 70	15%

Considerando uma base de cálculo de 45, o cálculo do imposto na progressividade imperfeita seria formado da seguinte forma:

$$45 \times 10\% = 4,5.$$

Adaptemos um pouco a tabela acima e utilizemos, agora, a progressividade perfeita:

Base de Cálculo	Alíquota
até 15	Isento
de 15 a 30	5%
de 30 a 45	10%
de 45 a 70	15%

O cálculo do imposto progressivamente perfeito dá-se pelo seguinte somatório:

$$0 \text{ (isento até 15)} + 0,75 \text{ (5\% x 15)} + 1,5 \text{ (10\% x 15)} = 2,25.$$

Portanto, constatamos que, no primeiro caso, existe uma maior oneração, resultado da aplicação da progressividade imperfeita, uma vez que a alíquota está incidindo integralmente

sobre a base de cálculo, de acordo com a faixa em que esta última se encontra; em que pese haver progressão de alíquotas em função da base de cálculo, o imposto calculado não é deduzido daquele apurado nas faixas anteriores.

A realidade aplicada ao Simples Nacional está claramente relacionada à progressividade imperfeita.

A evolução da carga tributária decorrente da progressividade imperfeita acaba por comprometer o capital de giro dos pequenos negócios, já “sufocados” por outras necessidades impostas em suas atividades (concorrência, tendências de mercado, dificuldade de acesso a crédito com taxas convenientes etc.), o que pode gerar descontinuidade de suas operações.

Em estudo publicado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento (cf. CORBACHO et al., 2012, p.20), foi criticada a falta de progressividade nos impostos cobrados por países latino-americanos:

Más grave que la falta de progresividad es el hecho de que individuos o empresas com niveles de ingresos o tasas de ganancias semejantes (dentro de un mismo país) pagan tasas efectivas de impuestos muy diferentes, lo que lleva a la desigualdad horizontal.²

No mesmo sentido é a afirmação de novo estudo publicado pelo mesmo órgão (cf. AFONSO et al., 2013, p.87), que debate a questão da progressividade tributária na distribuição ineficiente de renda no país:

In a more recent study, Rezende, Afonso and Silveira (2011) again found that the weight of (highly regressive) indirect taxes is not offset by the progressivity of direct taxes, resulting in an overall regressive tax burden. In contrast, Siqueira, Nogueira and Souza (2012) show some degree of progressivity in (direct and indirect) taxation, despite acknowledging that the redistributive role of the system is negligible. As the tax system is currently designed, there are a few alterations that can be made to it in order to reduce or mitigate Brazil's distributional problems. Highly regressive indirect taxes, together with the progressive inefficiency of direct taxes, results in a weak tool for income redistribution in Brazil (Immervoll, 2006).³

² “Mais grave do que a falta de progressividade é o fato de que as pessoas ou empresas com níveis de renda ou taxas de lucro semelhantes (dentro do país) pagarem taxas de imposto efetivas muito diferentes, levando a desigualdade horizontal.” (Tradução nossa)

³ “Em um estudo mais recente, Rezende, Afonso e Silveira (2011) novamente descobriram que o peso dos (altamente regressivos) impostos indiretos não é compensada pela progressividade dos impostos diretos, resultando em um peso total de imposto regressivo. Em contraste, Siqueira, Nogueira e Souza (2012) apresentam

Já o Sebrae (2013), analisou e publicou estudo relativo à sobrevivência das empresas no Brasil. É possível observar que a taxa de evolução de empresas constituídas em 2007 subiu (chegou a 75,6%) enquanto que a taxa de mortalidade caiu em relação às empresas constituídas nos anos de 2006 (24,9%) e 2007 (24,4%)⁴. Conforme conclusão do Sebrae, (pp. 57 e 58), essa melhoria, e concordamos com a afirmação expressada, está intrinsecamente ligada aos “avanços verificados tanto no âmbito dos negócios (p.ex. com a tendência à melhora na legislação em favor das MPE), quanto no que diz respeito à evolução das características dos próprios empreendedores brasileiros (p.ex. aumento da escolaridade e dos esforços de capacitação) [...]”

Considerando, então, o número de empresas optantes pelo Simples Nacional, aliada à necessidade constitucional de dispensar tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte (artigos 170 e 179 da Constituição Federal), por que o ajustamento da base de cálculo do regime simplificado se dá em um sistema de progressiva imperfeita? Por mais que o legislador tenha autorização para sua utilização, não nos parece a melhor opção.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA E APRESENTAÇÃO DO MODELO PROPOSTO COM BASE NOS ANEXOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006, POR MEIO DO SISTEMA DA PROGRESSIVIDADE PERFEITA

A metodologia está baseada em pesquisa teórico-empírica, considerando a análise da legislação tributária relativa às microempresas e empresas de pequeno porte, mais especificamente àquelas que podem optar pelo regime do Simples Nacional, bem como o texto final do Projeto de Lei Complementar nº 25-F/2007, que altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional.

algum grau de progressividade na tributação (direta e indireta), apesar de reconhecer que o papel redistributivo do sistema é desprezível. Como o sistema fiscal é atualmente concebido, há algumas alterações que podem ser feitas a ele, a fim de reduzir ou mitigar os problemas de distribuição do Brasil. Impostos indirectos altamente regressivos, juntamente com a ineficiência progressiva de impostos diretos, resultam em uma ferramenta fraca para a redistribuição de renda no Brasil (Immervoll, 2006).” (Tradução nossa.)

⁴ As empresas constituídas em 2005 foram verificadas nas bases de 2005, 2006, 2007 e 2008. As empresas constituídas em 2006 foram verificadas nas bases de 2006, 2007, 2008 e 2009. E as empresas constituídas em 2007 foram verificadas nas bases de 2007, 2008, 2009 e 2010.

Infelizmente, devido à atualidade do tema, ainda não foi possível encontrar bibliografias sobre o assunto.

São apresentados os cálculos de acordo com os critérios estabelecidos para apurações do Simples Nacional, considerando as microempresas e empresas de pequeno e médio porte cujas atividades se enquadram nos Anexos I, II, III, IV, V-A e VI da Lei Complementar nº 123/2006. As informações são comparadas com base na metodologia da “progressividade perfeita” adotada por Ricardo Mariz de Oliveira (2008), para avaliação e proposição de modelo que venha a corrigir a distorção da carga tributária hoje devida por essas pessoas jurídicas.

Também é base crítica a metodologia das tabelas de cálculo apresentadas pelo texto original do Projeto de Lei Complementar nº 125/2015, avaliando se as mesmas efetivamente corrigem a problemática, objeto deste artigo ou se necessitam, ainda, de apuração mais eficaz de suas bases.

Como a base de cálculo e as faixas de alíquota dos Anexos I a VI da LC nº 123/2006 não variam dentro de suas respectivas bases, ou seja, são estáticas, foram consideradas oscilações nos faturamentos mensais, de forma a perceber se a empresa ultrapassou aquela faixa de alíquota/base de cálculo.

O objetivo, neste caso, é testar a aplicabilidade da progressividade perfeita, sem necessariamente considerar fatores de ambiente externo (mudança de preço, sazonalidade etc.). Esses fatores poderiam justificar o aumento ou redução da carga tributária, camuflando o real efeito imposto pela nova sistemática.

Para formatação do modelo e construção das planilhas que demonstram a correção das distorções a que os optantes pelo Simples Nacional estão sujeitos, apurou-se o valor devido em cada faixa de receita bruta e descontaram-se os tributos e contribuições devidos, individualmente, nas faixas anteriores (a cada R\$ 180.000,00 as faixas e as alíquotas são alteradas).

Diante da exposição, foi possível apurar um modelo de tabela, para cada anexo analisado, que corrige a distorção provocada pela progressividade imperfeita aplicada pela legislação vigente do Simples Nacional:

Tabelas 1 a 6: Modelo de progressividade perfeita proposto para os Anexos I a VI da LC nº 103/2006

ANEXO I - COMÉRCIO								Parcela Dedutível Mensal						Total
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS	
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%	-	-	-	-	-	-	-
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%	-	-	129,00	-	412,50	279,00	820,50
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%	81,00	93,00	156,00	69,00	412,50	420,00	1.231,50
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	117,00	111,00	196,50	78,00	520,50	523,50	1.546,50
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	117,00	111,00	202,50	78,00	538,50	535,50	1.582,50
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	139,50	133,50	277,50	93,00	733,50	715,50	2.092,50
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	148,50	142,50	286,50	102,00	751,50	733,50	2.164,50
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	148,50	142,50	297,00	102,00	804,00	765,00	2.259,00
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	184,50	178,50	393,00	126,00	1.068,00	1.005,00	2.955,00
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%	198,00	192,00	406,50	126,00	1.108,50	1.045,50	3.076,50
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	243,00	237,00	586,50	171,00	1.618,50	1.465,50	4.321,50
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	243,00	237,00	603,00	171,00	1.701,00	1.515,00	4.470,00
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	261,00	255,00	621,00	171,00	1.737,00	1.587,00	4.632,00
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	261,00	255,00	660,00	190,50	1.815,00	1.645,50	4.827,00
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	282,00	276,00	681,00	190,50	1.878,00	1.708,50	5.016,00
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	372,00	366,00	973,50	258,00	2.688,00	2.406,00	7.063,50
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	372,00	366,00	997,50	258,00	2.808,00	2.478,00	7.279,50
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	397,50	391,50	1.023,00	283,50	2.884,50	2.554,50	7.534,50
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	397,50	391,50	1.077,00	283,50	2.992,50	2.635,50	7.777,50
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	426,00	420,00	1.077,00	283,50	3.106,50	2.749,50	8.062,50

ANEXO II - INDÚSTRIA									Parcela Dedutível Mensal						Total
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS	IPI	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS	
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%	0,50%	-	-	-	-	-	-	-
De 180.000,01 a 360.000,00	5,97%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%	0,50%	-	-	129,00	-	412,50	279,00	75,00
De 360.000,01 a 540.000,00	7,34%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%	0,50%	81,00	93,00	156,00	69,00	412,50	420,00	75,00
De 540.000,01 a 720.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%	117,00	111,00	196,50	78,00	520,50	523,50	75,00
De 720.000,01 a 900.000,00	8,10%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%	117,00	111,00	202,50	78,00	538,50	535,50	75,00
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,78%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%	139,50	133,50	277,50	93,00	733,50	715,50	75,00
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%	148,50	142,50	286,50	102,00	751,50	733,50	75,00
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,95%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%	148,50	142,50	297,00	102,00	804,00	765,00	75,00
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,53%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%	184,50	178,50	393,00	126,00	1.068,00	1.005,00	75,00
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,62%	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	3,10%	0,50%	184,50	178,50	406,50	126,00	1.135,50	1.045,50	75,00
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	10,45%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%	244,50	238,50	586,50	171,00	1.615,50	1.465,50	75,00
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%	244,50	238,50	603,00	171,00	1.698,00	1.515,00	75,00
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%	262,50	256,50	621,00	171,00	1.734,00	1.587,00	75,00
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,73%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	0,50%	262,50	256,50	660,00	190,50	1.812,00	1.645,50	75,00
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,82%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	0,50%	283,50	277,50	681,00	190,50	1.875,00	1.708,50	75,00
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,73%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	0,50%	373,50	367,50	973,50	258,00	2.685,00	2.406,00	75,00
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,82%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	0,50%	373,50	367,50	997,50	258,00	2.805,00	2.478,00	75,00
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,92%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	0,50%	399,00	393,00	1.023,00	283,50	2.881,50	2.554,50	75,00
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	12,01%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	0,50%	399,00	393,00	1.077,00	283,50	2.989,50	2.635,50	75,00
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%	427,50	421,50	1.077,00	283,50	3.103,50	2.749,50	75,00

ANEXO III - SERVIÇOS								Parcela Dedutível Mensal						
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ISS	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ISS	Total
Até 180.000,00	6,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	4,00%	2,00%	-	-	-	-	-	-	-
De 180.000,01 a 360.000,00	8,21%	0,00%	0,00%	1,42%	0,00%	4,00%	2,79%	-	-	213,00	-	600,00	118,50	931,50
De 360.000,01 a 540.000,00	10,26%	0,48%	0,43%	1,43%	0,35%	4,07%	3,50%	144,00	129,00	216,00	105,00	621,00	331,50	1.546,50
De 540.000,01 a 720.000,00	11,31%	0,53%	0,53%	1,56%	0,38%	4,47%	3,84%	166,50	174,00	274,50	118,50	801,00	484,50	2.019,00
De 720.000,01 a 900.000,00	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%	166,50	168,00	286,50	118,50	831,00	502,50	2.073,00
De 900.000,01 a 1.080.000,00	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%	196,50	205,50	399,00	133,50	1.131,00	772,50	2.838,00
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	12,54%	0,59%	0,56%	1,74%	0,42%	4,97%	4,26%	214,50	196,50	408,00	151,50	1.176,00	799,50	2.946,00
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	12,68%	0,59%	0,57%	1,76%	0,42%	5,03%	4,31%	214,50	207,00	429,00	151,50	1.239,00	852,00	3.093,00
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	13,55%	0,63%	0,61%	1,88%	0,45%	5,37%	4,61%	262,50	255,00	573,00	187,50	1.647,00	1.212,00	4.137,00
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	13,68%	0,63%	0,64%	1,89%	0,45%	5,42%	4,65%	262,50	295,50	586,50	187,50	1.714,50	1.266,00	4.312,50
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	14,93%	0,69%	0,69%	2,07%	0,50%	5,98%	5,00%	352,50	370,50	856,50	262,50	2.554,50	1.791,00	6.187,50
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	15,06%	0,69%	0,69%	2,09%	0,50%	6,09%	5,00%	352,50	370,50	889,50	262,50	2.736,00	1.791,00	6.402,00
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	15,20%	0,71%	0,70%	2,10%	0,50%	6,19%	5,00%	388,50	388,50	907,50	262,50	2.916,00	1.791,00	6.654,00
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	15,35%	0,71%	0,70%	2,13%	0,51%	6,30%	5,00%	388,50	388,50	966,00	282,00	3.130,50	1.791,00	6.946,50
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	15,48%	0,72%	0,70%	2,15%	0,51%	6,40%	5,00%	409,50	388,50	1.008,00	282,00	3.340,50	1.791,00	7.219,50
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	16,85%	0,78%	0,76%	2,34%	0,56%	7,41%	5,00%	544,50	523,50	1.435,50	394,50	5.613,00	1.791,00	10.302,00
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	16,98%	0,78%	0,78%	2,36%	0,56%	7,50%	5,00%	544,50	571,50	1.483,50	394,50	5.829,00	1.791,00	10.614,00
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	17,13%	0,80%	0,79%	2,37%	0,57%	7,60%	5,00%	595,50	597,00	1.509,00	420,00	6.084,00	1.791,00	10.996,50
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	17,27%	0,80%	0,79%	2,40%	0,57%	7,71%	5,00%	595,50	597,00	1.590,00	420,00	6.381,00	1.791,00	11.374,50
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	17,42%	0,81%	0,79%	2,42%	0,57%	7,83%	5,00%	624,00	597,00	1.647,00	420,00	6.723,00	1.791,00	11.802,00

ANEXO IV - SERVIÇOS (CPP É CALCULADA A PARTE)														
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	ISS	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	ISS	Total		
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	1,22%	1,28%	0,00%	2,00%	-	-	-	-	-	-		
De 180.000,01 a 360.000,00	6,54%	0,00%	1,84%	1,91%	0,00%	2,79%	-	93,00	94,50	-	118,50	306,00		
De 360.000,01 a 540.000,00	7,70%	0,16%	1,85%	1,95%	0,24%	3,50%	48,00	96,00	106,50	72,00	331,50	654,00		
De 540.000,01 a 720.000,00	8,49%	0,52%	1,87%	1,99%	0,27%	3,84%	210,00	105,00	124,50	85,50	484,50	1.009,50		
De 720.000,01 a 900.000,00	8,97%	0,89%	1,89%	2,03%	0,29%	3,87%	432,00	117,00	148,50	97,50	502,50	1.297,50		
De 900.000,01 a 1.080.000,00	9,78%	1,25%	1,91%	2,07%	0,32%	4,23%	702,00	132,00	178,50	120,00	772,50	1.905,00		
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	10,26%	1,62%	1,93%	2,11%	0,34%	4,26%	1.035,00	150,00	214,50	138,00	799,50	2.337,00		
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	10,76%	2,00%	1,95%	2,15%	0,35%	4,31%	1.434,00	171,00	256,50	148,50	852,00	2.862,00		
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	11,51%	2,37%	1,97%	2,19%	0,37%	4,61%	1.878,00	195,00	304,50	172,50	1.212,00	3.762,00		
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	12,00%	2,74%	2,00%	2,23%	0,38%	4,65%	2.377,50	235,50	358,50	186,00	1.266,00	4.423,50		
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	12,80%	3,12%	2,01%	2,27%	0,40%	5,00%	2.947,50	250,50	418,50	216,00	1.791,00	5.623,50		
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	13,25%	3,49%	2,03%	2,31%	0,42%	5,00%	3.558,00	283,50	484,50	249,00	1.791,00	6.366,00		
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	13,70%	3,86%	2,05%	2,35%	0,44%	5,00%	4.224,00	319,50	556,50	285,00	1.791,00	7.176,00		
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	14,15%	4,23%	2,07%	2,39%	0,46%	5,00%	4.945,50	358,50	634,50	324,00	1.791,00	8.053,50		
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	14,60%	4,60%	2,10%	2,43%	0,47%	5,00%	5.722,50	421,50	718,50	345,00	1.791,00	8.998,50		
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	15,05%	4,90%	2,19%	2,47%	0,49%	5,00%	6.397,50	624,00	808,50	390,00	1.791,00	10.011,00		
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	15,50%	5,21%	2,27%	2,51%	0,51%	5,00%	7.141,50	816,00	904,50	438,00	1.791,00	11.091,00		
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	15,95%	5,51%	2,36%	2,55%	0,53%	5,00%	7.906,50	1.045,50	1.006,50	489,00	1.791,00	12.238,50		
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	16,40%	5,81%	2,45%	2,59%	0,55%	5,00%	8.716,50	1.288,50	1.114,50	543,00	1.791,00	13.453,50		
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	16,85%	6,12%	2,53%	2,63%	0,57%	5,00%	9.600,00	1.516,50	1.228,50	600,00	1.791,00	14.736,00		

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ANEXO V "A" - SERVIÇOS								Parcela Dedutível Mensal							
	(r)<0,10	0,10≤(r) e	0,15≤(r) e	0,20≤(r) e	0,25≤(r) e	0,30≤(r) e	0,35≤(r) e	(r)≥0,40	(r)<0,10	0,10≤(r) e	0,15≤(r) e	0,20≤(r) e	0,25≤(r) e	0,30≤(r) e	0,35≤(r) e	(r)≥0,40
	(r)<0,10	(r)<0,15	(r)<0,20	(r)<0,25	(r)<0,30	(r)<0,35	(r)<0,40	(r)≥0,40	(r)<0,10	(r)<0,15	(r)<0,20	(r)<0,25	(r)<0,30	(r)<0,35	(r)<0,40	(r)≥0,40
Até 180.000,00	17,50%	15,70%	13,70%	11,82%	10,47%	9,97%	8,80%	8,00%	-	-	-	-	-	-	-	-
De 180.000,01 a 360.000,00	17,52%	15,75%	13,90%	12,60%	12,33%	10,72%	9,10%	8,48%	3,00	7,50	30,00	117,00	279,00	112,50	45,00	72,00
De 360.000,01 a 540.000,00	17,55%	15,95%	14,20%	12,90%	12,64%	11,11%	9,58%	9,03%	12,00	67,50	120,00	207,00	372,00	229,50	189,00	237,00
De 540.000,01 a 720.000,00	17,95%	16,70%	15,00%	13,70%	13,45%	12,00%	10,56%	9,34%	192,00	405,00	480,00	567,00	736,50	630,00	630,00	376,50
De 720.000,01 a 900.000,00	18,15%	16,95%	15,30%	14,03%	13,53%	12,40%	11,04%	10,06%	312,00	555,00	660,00	765,00	784,50	870,00	918,00	808,50
De 900.000,01 a 1.080.000,00	18,45%	17,20%	15,40%	14,10%	13,60%	12,60%	11,60%	10,60%	537,00	742,50	735,00	817,50	837,00	1.020,00	1.338,00	1.213,50
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	18,55%	17,30%	15,50%	14,11%	13,68%	12,68%	11,68%	10,68%	627,00	832,50	825,00	826,50	909,00	1.092,00	1.410,00	1.285,50
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	18,62%	17,32%	15,60%	14,12%	13,69%	12,69%	11,69%	10,69%	700,50	853,50	930,00	837,00	919,50	1.102,50	1.420,50	1.296,00
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	18,72%	17,42%	15,70%	14,13%	14,08%	13,08%	12,08%	11,08%	820,50	973,50	1.050,00	849,00	1.387,50	1.570,50	1.888,50	1.764,00
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	18,86%	17,56%	15,80%	14,14%	14,09%	13,09%	12,09%	11,09%	1.009,50	1.162,50	1.185,00	862,50	1.401,00	1.584,00	1.902,00	1.777,50
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	18,96%	17,66%	15,90%	14,49%	14,45%	13,61%	12,78%	11,87%	1.159,50	1.312,50	1.335,00	1.387,50	1.941,00	2.364,00	2.937,00	2.947,50
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	19,06%	17,76%	16,00%	14,67%	14,64%	13,89%	13,15%	12,28%	1.324,50	1.477,50	1.500,00	1.684,50	2.254,50	2.826,00	3.547,50	3.624,00
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	19,26%	17,96%	16,20%	14,86%	14,82%	14,17%	13,51%	12,68%	1.684,50	1.837,50	1.860,00	2.026,50	2.578,50	3.330,00	4.195,50	4.344,00
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	19,56%	18,30%	16,50%	15,46%	15,18%	14,61%	14,04%	13,26%	2.269,50	2.500,50	2.445,00	3.196,50	3.280,50	4.188,00	5.229,00	5.475,00
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	20,70%	19,30%	17,45%	16,24%	16,00%	15,52%	15,03%	14,29%	4.663,50	4.600,50	4.440,00	4.834,50	5.002,50	6.099,00	7.308,00	7.638,00
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	21,20%	20,00%	18,20%	16,91%	16,72%	16,32%	15,93%	15,23%	5.788,50	6.175,50	6.127,50	6.342,00	6.622,50	7.899,00	9.333,00	9.753,00
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	21,70%	20,50%	18,70%	17,40%	17,13%	16,82%	16,38%	16,17%	6.988,50	7.375,50	7.327,50	7.518,00	7.606,50	9.099,00	10.413,00	12.009,00
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	22,20%	20,90%	19,10%	17,80%	17,55%	17,22%	16,82%	16,51%	8.263,50	8.395,50	8.347,50	8.538,00	8.677,50	10.119,00	11.535,00	12.876,00
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	22,50%	21,30%	19,50%	18,20%	17,97%	17,44%	17,21%	16,94%	9.073,50	9.475,50	9.427,50	9.618,00	9.811,50	10.713,00	12.588,00	14.037,00
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	22,90%	21,80%	20,00%	18,60%	18,40%	17,85%	17,60%	17,18%	10.213,50	10.900,50	10.852,50	10.758,00	11.037,00	11.881,50	13.699,50	14.721,00

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ANEXO VI - SERVIÇOS				Parcela Dedutível Mensal		
	Alíquota	IRPJ, PIS/PASEP, CSLL, COFINS e CPP	ISS		IRPJ, PIS/PASEP, CSLL, COFINS e CPP	ISS	Total
Até 180.000,00	16,93%	14,93%	2,00%		-	-	-
De 180.000,01 a 360.000,00	17,72%	14,93%	2,00%		2.239,50	-	2.239,50
De 360.000,01 a 540.000,00	18,43%	14,93%	3,50%		2.239,50	450,00	2.689,50
De 540.000,01 a 720.000,00	18,77%	14,93%	3,84%		2.239,50	603,00	2.842,50
De 720.000,01 a 900.000,00	19,04%	15,17%	3,87%		2.383,50	621,00	3.004,50
De 900.000,01 a 1.080.000,00	19,94%	15,71%	4,23%		2.788,50	891,00	3.679,50
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	20,34%	16,08%	4,26%		3.121,50	918,00	4.039,50
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	20,66%	16,35%	4,31%		3.405,00	970,50	4.375,50
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	21,17%	16,56%	4,61%		3.657,00	1.330,50	4.987,50
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	21,38%	16,73%	4,65%		3.886,50	1.384,50	5.271,00
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	21,86%	16,86%	5,00%		4.081,50	1.909,50	5.991,00
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	21,97%	16,97%	5,00%		4.263,00	1.909,50	6.172,50
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	22,06%	17,06%	5,00%		4.425,00	1.909,50	6.334,50
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	22,14%	17,14%	5,00%		4.581,00	1.909,50	6.490,50
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	22,21%	17,21%	5,00%		4.728,00	1.909,50	6.637,50
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	22,21%	17,21%	5,00%		4.728,00	1.909,50	6.637,50
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	22,32%	17,32%	5,00%		4.992,00	1.909,50	6.901,50
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	22,37%	17,37%	5,00%		5.119,50	1.909,50	7.029,00
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	22,41%	17,41%	5,00%		5.227,50	1.909,50	7.137,00
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	22,45%	17,45%	5,00%		5.341,50	1.909,50	7.251,00

4. ANÁLISE JURÍDICA E ECONÔMICA

O Brasil possuía, até 31/08/2015, 10.275.826 empresas optantes pelo regime do Simples Nacional (RECEITA FEDERAL, 2015).

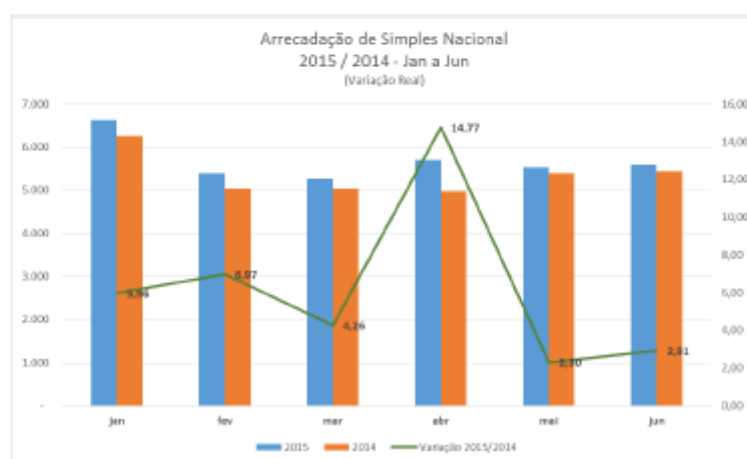
A arrecadação da Secretaria da Receita Federal do Brasil com o regime simplificado representa 3,43% da arrecadação tributária total, mas tem crescido ano a ano em representatividade, saltando de 8 bilhões em 2007 para 61,98 bilhões de reais em 2014 (RECEITA FEDERAL, 2015). Em 2015, no período de janeiro a junho, em comparação com o mesmo período de 2014, a arrecadação já cresceu 6,08%:

**Tabelas 7 e 8: Arrecadação do Simples Nacional - Em R\$ milhões – Jan a Jun – 2015x2014 –
Fonte: Receita Federal**

ARRECAÇÃO SIMPLS NACIONAL
JAN A JUN - 2015 x 2014
(A PREÇOS DE JUNHO DE 2015)

R\$ Milhões

Mês	2015			2014			2015 / 2014 (%)		
	Principal	Multa/Juros	Total	Principal	Multa/Juros	Total	Principal	Multa/Juros	Total
jan	6.431	192	6.622	6.153	97	6.250	4,52	97,83	5,96
fev	5.238	162	5.399	4.971	76	5.047	5,36	112,95	6,97
mar	5.079	175	5.254	4.965	75	5.040	2,30	133,53	4,26
abr	5.533	161	5.694	4.904	58	4.962	12,84	178,89	14,77
mai	5.362	162	5.524	5.307	92	5.400	1,03	75,24	2,30
jun	5.430	161	5.592	5.364	69	5.433	1,24	132,81	2,91
TOTAL	33.073	1.013	34.086	31.664	467	32.131	4,45	116,74	6,08



A base para o cálculo do valor a ser recolhido decorrente da opção pelo Simples Nacional será a receita bruta da empresa (que é, conforme o artigo 3º, §1º, da LC nº 123/2006, “o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e

os descontos incondicionais concedidos”). Para determinação da alíquota, a ME ou a EPP deverá utilizar a receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao do período de apuração (artigo 18, §1º, da LC nº 123/2006).

O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das tabelas dos Anexos I a VI da LC nº 123/2006.

Referidas tabelas possuem 20 faixas de receita bruta, distribuídas entre R\$ 1,00 e R\$ 3.600.000,00. Cada faixa é o somatório das alíquotas de IRPJ, CSLL, Cofins, PIS e CPP, além de ICMS e/ou IPI ou ISS, que varia também em decorrência do tipo de atividade realizada (comércio, indústria ou serviços). Assim, uma empresa que realiza atividades de comércio, cuja receita bruta média, dos últimos 12 meses, foi de R\$ 560.000,00, insere-se na tabela do Anexo I da LC nº 123/2006, na faixa de receita bruta que varia de 540.000,01 a 720.000,00, cuja alíquota é de 7,54%. Contudo, se a empresa realiza atividades de indústria, insere-se na tabela do Anexo II da referida LC, na mesma faixa de receita bruta, mas com alíquota de 8,04%. Por fim, se a empresa é prestadora de serviços, será inserida na tabela do Anexo III, e a alíquota será de 11,31%.

As tabelas dos Anexos IV, V-A e VI são aplicáveis também a empresas prestadoras de serviços. No Anexo IV, a Contribuição Patronal Previdenciária é calculada à parte das alíquotas da tabela. No Anexo V-A, é utilizado um fator de proporção entre folha de salários *versus* receita bruta, para cálculo da alíquota incidente sobre a receita bruta daquela faixa. Cumpre ressaltar que os Anexos I a VI também apresentam as alíquotas dos impostos e contribuições devidos em cada faixa de receita bruta de forma individual.

Tabela 9: Exemplo de apresentação dos Anexos da LC nº 123/2006.

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Indústria

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ICMS	IPI
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%

Assim, é possível identificar as alíquotas incidentes naquela faixa de forma detalhada, cujo somatório será a alíquota incidente sobre a base de cálculo.

Para determinação do valor a pagar, o Simples Nacional consigna para as ME e EPP o sistema progressivo de alíquotas; quanto maior a receita bruta anual acumulada, maior a alíquota (MELCHOR, 2008), em perfeita sintonia com o princípio constitucional da capacidade contributiva esculpido no parágrafo 1º do art. 145:

Parágrafo 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.

No mesmo sentido é o art. 146-A da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19/12/2003:

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.

Contudo, é possível perceber que a progressividade das alíquotas do Simples Nacional não está num *patamar reduzido*, pois são muitas as escalas de progressão, não se atingindo o topo dos Anexos de forma rápida. Tem-se um patamar reduzido quando as escalas progressivas de bases de cálculo e alíquotas estão em intervalos muito próximos um do outro, de modo que o resultado prático da aplicação da alíquota mais elevada recai sobre uma base mínima, eliminando a progressividade e equalizando o valor a ser recolhido como imposto (cf. OLIVEIRA, 2008).

Se o sistema da progressividade tributária perfeita for utilizado com razoabilidade e proporcionalidade em relação às suas finalidades, sua técnica progressiva aplicada aos Anexos do Simples Nacional constitui um instrumento legal eficaz na equalização e eliminação de distorções na carga tributária dos pequenos negócios.

4.1. Impacto das técnicas da progressividade perfeita e da progressividade imperfeita nos recolhimentos efetuados pelos optantes pelo Simples Nacional

Para exemplificar a deficiência da metodologia de progressividade imperfeita vigente, aplicada às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional, na

forma da sistemática dos Anexos da Lei Complementar nº 123/2006, tomamos como base três faixas de faturamento: a) de 1.080.000,01 a R\$ 1.260.000,00; b) R\$ 1.620.000,01 a R\$ 1.800.000,00 e c) R\$ 3.420.000,01 a R\$ 3.600.000,00.

Aplicaremos, então, as alíquotas previstas em cada faixa de faturamento utilizando a metodologia da legislação vigente e o modelo de progressividade perfeita⁵. Para tanto, adotaremos o valor máximo possível permitido para faturamento naquela determinada faixa:

Tabelas 10 a 15: Comparação dos modelos de progressividade perfeita (sugerido) e imperfeita (vigente) para os optantes pelo Simples Nacional (Anexos I a VI da LC nº 123/2006)

⁵ As planilhas que serviram de base para apresentação do modelo de progressividade perfeita são apresentadas no item 4 desse trabalho.

ANEXO I - COMÉRCIO - método da progressividade perfeita			Parcela Dedutível Mensal	Valor a ser recolhido na progressividade perfeita	(Redução) % em relação à progressividade imperfeita	Em 12 meses
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Total progressividade imperfeita (vigente)				
R\$ 1.080.000,01	8,36%	R\$ 90.288,00	2.164,50	R\$ 88.123,50	-2,40%	-28,77%
R\$ 1.620.000,01	9,12%	R\$ 147.744,00	3.076,50	R\$ 144.667,50	-2,08%	-24,99%
R\$ 3.420.000,01	11,61%	R\$ 397.062,00	8.062,50	R\$ 388.999,50	-2,03%	-24,37%
				Média	-2,17%	-26,04%

ANEXO II - INDÚSTRIA - método da progressividade perfeita			Parcela Dedutível Mensal	Valor a ser recolhido na progressividade perfeita	(Redução) % em relação à progressividade imperfeita	Em 12 meses
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Total progressividade imperfeita (vigente)				
R\$ 1.080.000,01	8,86%	R\$ 95.688,00	2.091,00	R\$ 93.597,00	-2,19%	-26,22%
R\$ 1.620.000,01	9,62%	R\$ 155.844,00	2.967,00	R\$ 152.877,00	-1,90%	-22,85%
R\$ 3.420.000,01	12,11%	R\$ 414.162,00	7.710,00	R\$ 406.452,00	-1,86%	-22,34%
				Média	-1,98%	-23,80%

ANEXO III - SERVIÇOS - método da progressividade perfeita			Parcela Dedutível Mensal	Valor a ser recolhido na progressividade perfeita	(Redução) % em relação à progressividade imperfeita	Em 12 meses
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Total progressividade imperfeita (vigente)				
R\$ 1.080.000,01	12,54%	R\$ 135.432,00	2.946,00	R\$ 132.486,00	-2,18%	-26,10%
R\$ 1.620.000,01	13,80%	R\$ 223.560,00	4.312,50	R\$ 219.247,50	-1,93%	-23,15%
R\$ 3.420.000,01	17,42%	R\$ 595.764,00	11.802,00	R\$ 583.962,00	-1,98%	-23,77%
				Média	-2,03%	-24,34%

ANEXO IV - SERVIÇOS - método da progressividade perfeita			Parcela Dedutível Mensal	Valor a ser recolhido na progressividade perfeita	(Redução) % em relação à progressividade imperfeita	Em 12 meses
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Total progressividade imperfeita (vigente)				
R\$ 1.080.000,01	10,26%	R\$ 110.808,00	2.337,00	R\$ 108.471,00	-2,11%	-25,31%
R\$ 1.620.000,01	12,00%	R\$ 194.400,00	4.423,50	R\$ 189.976,50	-2,28%	-27,31%
R\$ 3.420.000,01	16,85%	R\$ 576.270,00	14.736,00	R\$ 561.534,00	-2,56%	-30,69%
				Média	-2,31%	-27,77%

ANEXO V - SERVIÇOS - método da progressividade perfeita (r) ≥ 0,10			Parcela Dedutível Mensal	Valor a ser recolhido na progressividade perfeita	(Redução) % em relação à progressividade imperfeita	Em 12 meses
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Total progressividade imperfeita (vigente)				
R\$ 1.080.000,01	18,55%	R\$ 200.340,00	627,00	R\$ 199.713,00	-0,31%	-3,76%
R\$ 1.620.000,01	18,86%	R\$ 305.532,00	1.009,50	R\$ 304.522,50	-0,33%	-3,96%
R\$ 3.420.000,01	22,90%	R\$ 783.180,00	10.213,50	R\$ 772.966,50	-1,30%	-15,65%
				Média	-0,65%	-7,79%

ANEXO VI - SERVIÇOS - método da progressividade perfeita			Parcela Dedutível Mensal	Valor a ser recolhido na progressividade perfeita	(Redução) % em relação à progressividade imperfeita	Em 12 meses
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Total progressividade imperfeita (vigente)				
R\$ 1.080.000,01	20,34%	R\$ 219.672,00	4.039,50	R\$ 215.632,50	-1,84%	-22,07%
R\$ 1.620.000,01	21,38%	R\$ 346.356,00	5.271,00	R\$ 341.085,00	-1,52%	-18,26%
R\$ 3.420.000,01	22,45%	R\$ 767.790,00	7.251,00	R\$ 760.539,00	-0,94%	-11,33%
				Média	-1,44%	-17,22%

Média dos Anexos I a VI					-1,76%	-21,16%
--------------------------------	--	--	--	--	---------------	----------------

Se compararmos as metodologias da progressividade perfeita e imperfeita de forma direta, isto é, considerando os valores recolhidos de acordo com o cálculo atualmente vigente e com o cálculo sugerido, sem oscilação no faturamento, a progressividade perfeita é amplamente vantajosa para os optantes pelo Simples Nacional, chegando a uma redução anual média de 21,16% nos recolhimentos efetuados dentro do regime.

As reduções variam entre os Anexos em função da alíquota incidente sobre cada faixa de faturamento, resultado da incidência de um ou outro imposto ou contribuição em cada atividade (no caso no Anexo I - Comércio, há a incidência de ICMS, PIS e COFINS como

tributos e contribuições, ao passo que o Anexo II – Indústria contempla também o IPI, além daqueles já citados).

Importa observar que, em todos os Anexos, se considerados os efeitos da progressividade perfeita sem oscilação de faturamento de uma faixa para outra, há efetiva redução da carga tributária em relação à aplicação da norma vigente de cálculo. Ou seja, a aplicação do modelo proposto se mostra favorável e gera economia fiscal para os optantes pelo Simples Nacional.

Ademais, se compararmos a aplicação da progressividade perfeita em função da oscilação do faturamento entre as faixas dos Anexos, a progressividade perfeita ainda se mostra eficiente, uma vez que, mesmo verificando um aumento percentual na relação entre os valores devidos em algumas das faixas (em relação ao recolhimento comparado na progressividade imperfeita), há efetiva redução do valor a recolher. Novamente, tomamos por base, para exemplificação, o valor máximo possível permitido para faturamento naquela determinada faixa:

Tabela 16: Comparação dos modelos de progressividade perfeita (sugerido) e imperfeita (vigente) para os optantes pelo Simples Nacional – cenários de oscilação do faturamento médio nos últimos 12 meses (Anexo I da LC nº 123/2006)

ANEXO I - COMÉRCIO - legislação vigente - alteração da faixa por crescimento no faturamento							Aumento % em relação à faixa anterior
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Valor a ser recolhido no SIMPLES Nacional	Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Valor a ser recolhido no SIMPLES Nacional		
R\$ 1.080.000,00	8,28%	R\$ 89.424,00	R\$ 1.260.000,00	8,36%	R\$ 105.336,00	17,79%	
R\$ 1.620.000,00	9,03%	R\$ 146.286,00	R\$ 1.800.000,00	9,12%	R\$ 164.160,00	12,22%	
R\$ 3.420.000,00	11,51%	R\$ 393.642,00	R\$ 3.600.000,00	11,61%	R\$ 417.960,00	6,18%	

ANEXO I - COMÉRCIO - método da progressividade perfeita			Parcela Dedutível Mensal	Valor a ser recolhido no SIMPLES Nacional	Aumento % em relação à faixa anterior
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Total sem dedução			
R\$ 1.080.000,00	8,28%	R\$ 89.424,00	2.092,50	R\$ 87.331,50	
R\$ 1.620.000,00	9,03%	R\$ 146.286,00	2.955,00	R\$ 143.331,00	
R\$ 3.420.000,00	11,51%	R\$ 393.642,00	7.777,50	R\$ 385.864,50	

ANEXO I - COMÉRCIO - método da progressividade perfeita			Parcela Dedutível Mensal	Valor a ser recolhido no SIMPLES Nacional	Aumento % em relação à faixa anterior
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Total sem dedução			
R\$ 1.260.000,00	8,36%	R\$ 105.336,00	2.164,50	R\$ 103.171,50	18,14%
R\$ 1.800.000,00	9,12%	R\$ 164.160,00	3.076,50	R\$ 161.083,50	12,39%
R\$ 3.600.000,00	11,61%	R\$ 417.960,00	8.062,50	R\$ 409.897,50	6,23%

Dessa forma, uma empresa de pequeno porte que tenha auferido um faturamento médio nos últimos 12 meses de R\$ 1.080.000,00 (devendo recolher R\$ 89.424,00 de acordo com a faixa e alíquota correspondente) e cuja média aumente para R\$ 1.620.000,00 (passando a recolher R\$ 105.336,00) tem um aumento percentual de 17,79% no recolhimento, caso

considerada a progressividade da lei vigente. Aplicado o modelo da progressividade perfeita para o mesmo cenário, o aumento percentual é até maior em relação aos pagamentos de suas faixas correspondentes (18,13%), mas há efetiva redução do valor a ser recolhido (já demonstrado nas tabelas 3 a 7), o que geralmente é caracterizado como “efeito caixa”. A diferença de valor a ser recolhido entre a progressividade imperfeita (lei vigente: R\$ 105.336,00) e progressividade perfeita (modelo proposto: R\$ 103.171,50), ou a efetiva economia mensurável, é exatamente o valor da parcela dedutível mensal (R\$ 2.164,50). Portanto, reforçamos a eficiência do modelo de progressividade proposto.

A afirmação acima é também demonstrada em relação aos Anexos II, III, IV, V e VI:

Tabelas 17 a 21: Comparação dos modelos de progressividade perfeita (sugerido) e imperfeita (vigente) para os optantes pelo Simples Nacional – cenários de oscilação do faturamento médio nos últimos 12 meses (Anexos II a V da LC nº 123/2006)

ANEXO II - INDÚSTRIA - legislação vigente - alteração da faixa por crescimento no faturamento							Aumento % em relação à faixa anterior
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Valor a ser recolhido no SIMPLES Nacional	Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Valor a ser recolhido no SIMPLES Nacional		
R\$ 1.080.000,00	8,78%	R\$ 94.824,00	R\$ 1.260.000,00	8,86%	R\$ 111.636,00	17,73%	
R\$ 1.620.000,00	9,53%	R\$ 154.386,00	R\$ 1.800.000,00	9,62%	R\$ 173.160,00	12,16%	
R\$ 3.420.000,00	12,01%	R\$ 410.742,00	R\$ 3.600.000,00	12,11%	R\$ 435.960,00	6,14%	

ANEXO II - INDÚSTRIA - método da progressividade perfeita				Parcela Dedutível Mensal	Valor a ser recolhido no SIMPLES Nacional	Aumento % em relação à faixa anterior
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Total sem dedução				
R\$ 1.080.000,00	8,78%	R\$ 94.824,00	2.028,00	R\$ 92.796,00		
R\$ 1.620.000,00	9,53%	R\$ 154.386,00	2.845,50	R\$ 151.540,50		
R\$ 3.420.000,00	12,01%	R\$ 410.742,00	7.453,50	R\$ 403.288,50		

ANEXO II - INDÚSTRIA - método da progressividade perfeita				Parcela Dedutível Mensal	Valor a ser recolhido no SIMPLES Nacional	Aumento % em relação à faixa anterior
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Total sem dedução				
R\$ 1.260.000,00	8,86%	R\$ 111.636,00	2.091,00	R\$ 109.545,00	18,05%	
R\$ 1.800.000,00	9,62%	R\$ 173.160,00	2.967,00	R\$ 170.193,00	12,31%	
R\$ 3.600.000,00	12,11%	R\$ 435.960,00	7.710,00	R\$ 428.250,00	6,19%	

ANEXO III - SERVIÇOS - legislação vigente - alteração da faixa por crescimento no faturamento							Aumento % em relação à faixa anterior
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Valor a ser recolhido no SIMPLES Nacional	Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Valor a ser recolhido no SIMPLES Nacional		
R\$ 1.080.000,00	12,42%	R\$ 134.136,00	R\$ 1.260.000,00	12,54%	R\$ 158.004,00	17,79%	
R\$ 1.620.000,00	13,55%	R\$ 219.510,00	R\$ 1.800.000,00	13,55%	R\$ 243.900,00	11,11%	
R\$ 3.420.000,00	17,27%	R\$ 590.634,00	R\$ 3.600.000,00	17,42%	R\$ 627.120,00	6,18%	

ANEXO III - SERVIÇOS - método da progressividade perfeita				Parcela Dedutível Mensal	Valor a ser recolhido no SIMPLES Nacional	Aumento % em relação à faixa anterior
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Total sem dedução				
R\$ 1.080.000,00	12,42%	R\$ 134.136,00	2.838,00	R\$ 131.298,00		
R\$ 1.620.000,00	13,55%	R\$ 219.510,00	4.137,00	R\$ 215.373,00		
R\$ 3.420.000,00	17,27%	R\$ 590.634,00	11.374,50	R\$ 579.259,50		

ANEXO III - SERVIÇOS - método da progressividade perfeita				Parcela Dedutível Mensal	Valor a ser recolhido no SIMPLES Nacional	Aumento % em relação à faixa anterior
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Total sem dedução				
R\$ 1.260.000,00	12,54%	R\$ 158.004,00	2.946,00	R\$ 155.058,00	18,10%	
R\$ 1.800.000,00	13,55%	R\$ 243.900,00	4.312,50	R\$ 239.587,50	11,24%	
R\$ 3.600.000,00	17,42%	R\$ 627.120,00	11.802,00	R\$ 615.318,00	6,22%	

ANEXO IV - SERVIÇOS - legislação vigente - alteração da faixa por crescimento no faturamento						
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Valor a ser recolhido no SIMPLES Nacional	Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Valor a ser recolhido no SIMPLES Nacional	Aumento % em relação à faixa anterior
R\$ 1.080.000,00	9,78%	R\$ 105.624,00	R\$ 1.260.000,00	10,26%	R\$ 129.276,00	22,39%
R\$ 1.620.000,00	11,51%	R\$ 186.462,00	R\$ 1.800.000,00	12,00%	R\$ 216.000,00	15,84%
R\$ 3.420.000,00	16,40%	R\$ 560.880,00	R\$ 3.600.000,00	16,85%	R\$ 606.600,00	8,15%

ANEXO IV - SERVIÇOS - método da progressividade perfeita				Parcela Dedutível Mensal	Valor a ser recolhido no SIMPLES Nacional	Aumento % em relação à faixa anterior
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Total sem dedução				
R\$ 1.080.000,00	9,78%	R\$ 105.624,00		1.905,00	R\$ 103.719,00	
R\$ 1.620.000,00	11,51%	R\$ 186.462,00		3.762,00	R\$ 182.700,00	
R\$ 3.420.000,00	16,40%	R\$ 560.880,00		13.453,50	R\$ 547.426,50	

ANEXO IV - SERVIÇOS - método da progressividade perfeita				Parcela Dedutível Mensal	Valor a ser recolhido no SIMPLES Nacional	Aumento % em relação à faixa anterior
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Total sem dedução				
R\$ 1.260.000,00	10,26%	R\$ 129.276,00		2.337,00	R\$ 126.939,00	22,39%
R\$ 1.800.000,00	12,00%	R\$ 216.000,00		4.423,50	R\$ 211.576,50	15,81%
R\$ 3.600.000,00	16,85%	R\$ 606.600,00		14.736,00	R\$ 591.864,00	8,12%

ANEXO V - SERVIÇOS - legislação vigente - alteração da faixa por crescimento no faturamento (r) ≥ 0,10						
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Valor a ser recolhido no SIMPLES Nacional	Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Valor a ser recolhido no SIMPLES Nacional	Aumento % em relação à faixa anterior
R\$ 1.080.000,00	18,45%	R\$ 199.260,00	R\$ 1.260.000,00	18,55%	R\$ 233.730,00	17,30%
R\$ 1.620.000,00	18,72%	R\$ 303.264,00	R\$ 1.800.000,00	18,86%	R\$ 339.480,00	11,94%
R\$ 3.420.000,00	22,50%	R\$ 769.500,00	R\$ 3.600.000,00	22,90%	R\$ 824.400,00	7,13%

ANEXO V - SERVIÇOS - método da progressividade perfeita (r) ≥ 0,10				Parcela Dedutível Mensal	Valor a ser recolhido no SIMPLES Nacional	Aumento % em relação à faixa anterior
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Total sem dedução				
R\$ 1.080.000,00	18,45%	R\$ 199.260,00		537,00	R\$ 198.723,00	
R\$ 1.620.000,00	18,72%	R\$ 303.264,00		820,50	R\$ 302.443,50	
R\$ 3.420.000,00	22,50%	R\$ 769.500,00		9.073,50	R\$ 760.426,50	

ANEXO V - SERVIÇOS - método da progressividade perfeita (r) ≥ 0,10				Parcela Dedutível Mensal	Valor a ser recolhido no SIMPLES Nacional	Aumento % em relação à faixa anterior
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Total sem dedução				
R\$ 1.260.000,00	18,55%	R\$ 233.730,00		627,00	R\$ 233.103,00	17,30%
R\$ 1.800.000,00	18,86%	R\$ 339.480,00		1.009,50	R\$ 338.470,50	11,91%
R\$ 3.600.000,00	22,90%	R\$ 824.400,00		10.213,50	R\$ 814.186,50	7,07%

ANEXO VI - SERVIÇOS - legislação vigente - alteração da faixa por crescimento no faturamento						
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Valor a ser recolhido no SIMPLES Nacional	Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Valor a ser recolhido no SIMPLES Nacional	Aumento % em relação à faixa anterior
R\$ 1.080.000,00	19,94%	R\$ 215.352,00	R\$ 1.260.000,00	20,34%	R\$ 256.284,00	19,01%
R\$ 1.620.000,00	21,17%	R\$ 342.954,00	R\$ 1.800.000,00	21,38%	R\$ 384.840,00	12,21%
R\$ 3.420.000,00	22,41%	R\$ 766.422,00	R\$ 3.600.000,00	22,45%	R\$ 808.200,00	5,45%

ANEXO VI - SERVIÇOS - método da progressividade perfeita				Parcela Dedutível Mensal	Valor a ser recolhido no SIMPLES Nacional	Aumento % em relação à faixa anterior
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Total sem dedução				
R\$ 1.080.000,00	19,94%	R\$ 215.352,00		3.679,50	R\$ 211.672,50	
R\$ 1.620.000,00	21,17%	R\$ 342.954,00		4.987,50	R\$ 337.966,50	
R\$ 3.420.000,00	22,41%	R\$ 766.422,00		7.137,00	R\$ 759.285,00	

ANEXO VI - SERVIÇOS - método da progressividade perfeita				Parcela Dedutível Mensal	Valor a ser recolhido no SIMPLES Nacional	Aumento % em relação à faixa anterior
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Total sem dedução				
R\$ 1.260.000,00	20,34%	R\$ 256.284,00		4.039,50	R\$ 252.244,50	19,17%
R\$ 1.800.000,00	21,38%	R\$ 384.840,00		5.271,00	R\$ 379.569,00	12,31%
R\$ 3.600.000,00	22,45%	R\$ 808.200,00		7.251,00	R\$ 800.949,00	5,49%

Ressaltamos, novamente, que a comparação do aumento ou diminuição do percentual em relação ao recolhimento na faixa anterior pode variar em função do percentual de cada tributo ou contribuição incidente individualmente em cada uma das faixas de faturamento. Ademais, é claro que o referido aumento percentual entre faixas surge apenas do fato de que os cálculos das variações são realizados já com a metodologia da progressividade perfeita, isto é, utilizando, na metodologia proposta, as parcelas de dedução antes e depois do aumento da receita bruta. O que importa, para efeito de comparação, é o “efeito caixa”, a redução efetiva nos recolhimentos que a progressividade perfeita proporciona.

Verifica-se então que a economia fiscal-financeira proporcionada pelo método da progressividade perfeita poderá ter várias aplicações práticas tanto no planejamento como na gestão tributária dos optantes pelo SIMPLES Nacional: podemos citar a melhoria de fluxo de caixa financeiro dessas empresas, capital de giro e possibilidade de maiores investimentos na otimização de suas operações.

4.2. Análise do projeto de Lei Complementar nº 125/2015

O Projeto de Lei Complementar nº 125/2015 é de autoria do Deputado Federal Barbosa Neto e foi apresentado em 15/03/2007. O texto substitutivo⁶ do PLC modifica os Anexos da Lei Complementar nº 123/2006 para, dentre outras alterações, permitir o abatimento de parcela dedutível do valor devido mensalmente pelo pagamento do Simples Nacional, conforme a faixa de renda da pessoa jurídica.

O texto substitutivo do PLP sugere a seguinte redação para o artigo 18 da Lei Complementar nº 123/2006, que trata do assunto em questão:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas dos tributos calculadas com base nas Tabelas dos Anexos I a IV desta Lei Complementar sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.

§ 1º Para efeito de determinação das alíquotas e das parcelas a deduzir de cada um dos tributos, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao do período de apuração.

§ 1º-A A alíquota efetiva de cada tributo é o resultado de: $(RBA \times Aliq - PD) / (RBA)$, onde:

I - RBA — receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração;

II - Aliq — alíquota de cada tributo, constante dos Anexos I a IV;

III - PD — parcela a deduzir de cada tributo, constante dos Anexos I a IV.

§ 2º Em caso de início de atividade, os valores de receita bruta acumulada e das parcelas a deduzir constantes das Tabelas dos Anexos I a IV desta Lei Complementar devem ser proporcionalizados ao número de meses de atividade no período.

§ 3º Sobre a receita bruta auferida no mês incidirão as alíquotas efetivas determinadas na forma do caput e dos §§ 1º, 1º-A e 2º deste artigo, podendo tal

⁶ O texto substitutivo do Projeto de Lei Complementar nº 125/2015 foi aprovado em 02/09/2015, pelo Plenário Câmara dos Deputados. Referido substitutivo trata de outras matérias de alta importância relativas à alteração da LC nº 123/2006, como o aumento dos limites de faturamento do Simples Nacional e a condensação dos Anexos de tributação das atividades que permitem a opção pelo regime. O PLP encontra-se no Senado Federal, com a Relatora (último andamento verificado em 28/10/2015).

incidência dar-se, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irretroativa para todo o ano-calendário. (...)

Também é válido apresentar este trecho da justificativa do relator, Deputado João Arruda, que trata da progressividade:

[...]

O Projeto diminui o número de tabelas para apenas quatro. Reduz sensivelmente o número de faixas de tributação e cria, entre as faixas remanescentes, mecanismo de progressividade. Com isso, elimina-se circunstância que, na prática, inibe o crescimento dos participantes do Simples Nacional ou, pior, enseja “crescimento lateral”, isto é, uma mesma micro ou pequena empresa, ao invés de crescer, segrega-se em outras de modo a não avançar nas atuais faixas cumulativas do Simples Nacional.

[...]

Verifica-se, do ponto de vista do relator, a mesma visão técnica, econômica e jurídica aqui discutida em relação à eficácia do modelo de progressividade perfeita.

A apresentação dos Anexos I a VI propostos no texto original do PLP nº 221/2012 reflete um modelo “pleno” da progressividade desejada, uma vez que todos os tributos e contribuições são inseridos na base de cálculo das parcelas a deduzir do Simples Nacional:

Tabelas 22 a 25: Anexos I a IV propostos no texto substitutivo ao Projeto de Lei Complementar nº 125/2015

Anexo I
(Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006)

Alíquotas e partilha do Simples Nacional – Comércio

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	IRPJ/CSLL		PIS/Cofins		Previdência		ICMS		TOTAL	
	Alíquota	Parcela a deduzir para cálculo da Alíquota Efetiva (R\$)	Alíquota	Parcela a deduzir para cálculo da Alíquota Efetiva (R\$)	Alíquota	Parcela a deduzir para cálculo da Alíquota Efetiva (R\$)	Alíquota	Parcela a deduzir para cálculo da Alíquota Efetiva (R\$)	Alíquota	Parcela a deduzir para cálculo da Alíquota Efetiva (R\$)
Até 225.000,00	0	0	0		2,75%	0	1,25%		4,00%	0
De 225.000,01 a 450.000,00	1,00%	2.250,00	1,25%	2.812,50	3,00%	562,50	3,25%	4.500,00	8,50%	10.125,00
De 450.000,01 a 900.000,00	1,25%	3.375,00	1,50%	3.937,50	3,25%	1.687,50	4,00%	7.875,00	10,00%	16.875,00
De 900.000,01 a 1.800.000,00	1,75%	7.875,00	1,75%	6.187,50	3,50%	3.937,50	4,75%	14.625,00	11,75%	32.625,00
De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	2,25%	16.875,00	2,75%	24.187,50	3,75%	8.437,50	5,25%	41.625,00	15,00%	91.125,00
De 3.600.000,01 a 7.200.000,00	4,25%	88.875,00	5,25%	114.187,50	6,00%	89.437,50	0	0	15,50%	292.500,00
De 7.200.000,01 a 14.400.000,00	4,25%	88.875,00	5,25%	114.187,50	6,00%	89.437,50	0	0	15,50%	292.500,00

Anexo II
(Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006)

Alíquotas e partilha do Simples Nacional – Indústria

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	IRPJ/CSLL		PIS/Cofins		Previdência		ICMS		IPI		TOTAL	
	Alíquota	Parcela a deduzir para cálculo da Alíquota Efetiva (R\$)	Alíquota	Parcela a deduzir para cálculo da Alíquota Efetiva (R\$)	Alíquota	Parcela a deduzir para cálculo da Alíquota Efetiva (R\$)	Alíquota	Parcela a deduzir para cálculo da Alíquota Efetiva (R\$)	Alíquota	Parcela a deduzir para cálculo da Alíquota Efetiva (R\$)	Alíquota	Parcela a deduzir (R\$ mensal)
Até 225.000,00	0	0	0	0	2,75%	0	1,25%	0	0,50%	0	4,50%	0
De 225.000,01 a 450.000,00	0,75%	1.687,50	0,75%	1.687,50	3,25%	1.125,00	2,75%	3.375,00	0,50%	0	8,00%	7.875,00
De 450.000,01 a 900.000,00	1,25%	3.937,50	1,25%	3.937,50	3,50%	2.250,00	3,25%	5.625,00	0,50%	0	9,75%	15.750,00
De 900.000,01 a 1.800.000,00	2,00%	10.687,50	2,00%	10.687,50	3,75%	4.500,00	4,00%	12.375,00	0,50%	0	12,25%	38.250,00
De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	2,50%	19.687,50	2,25%	15.187,50	4,00%	9.000,00	5,25%	34.875,00	0,50%	0	14,50%	78.750,00
De 3.600.000,01 a 7.200.000,00	3,00%	37.687,50	3,25%	51.187,50	4,25%	18.000,00	0	0	0,50%	0	11,00%	106.875,00
De 7.200.000,01 a 14.400.000,00	3,50%	73.687,50	4,50%	141.187,50	4,25%	18.000,00	0	0	9,50%	648.000,00	21,75%	880.875,00

Anexo III
(Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006)

Alíquotas e partilha do Simples Nacional – Serviços

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	IRPJ/CSLL		PIS/Cofins		Previdência		ISS		TOTAL	
	Alíquota	Parcela a deduzir para cálculo da Alíquota Efetiva (R\$)	Alíquota	Parcela a deduzir para cálculo da Alíquota Efetiva (R\$)	Alíquota	Parcela a deduzir para cálculo da Alíquota Efetiva (R\$)	Alíquota	Parcela a deduzir para cálculo da Alíquota Efetiva (R\$)	Alíquota	Parcela a deduzir para cálculo da Alíquota Efetiva (R\$)
Até 225.000,00	0	0	0	0	4,00%	0	2,00%	0	6,00%	0
De 225.000,01 a 450.000,00	2,00%	4.500,00	1,00%	2.250,00	4,50%	1.125,00	4,50%	5.625,00	12,00%	13.500,00
De 450.000,01 a 900.000,00	3,00%	9.000,00	1,25%	3.375,00	4,75%	2.250,00	4,75%	6.750,00	13,75%	21.375,00
De 900.000,01 a 1.800.000,00	3,75%	15.750,00	1,50%	5.625,00	5,00%	4.500,00	4,75%	6.750,00	15,00%	32.625,00
De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	5,50%	47.250,00	3,50%	41.625,00	6,00%	22.500,00	5,00%	11.250,00	20,00%	122.625,00
De 3.600.000,01 a 7.200.000,00	9,25%	182.250,00	5,50%	113.625,00	9,70%	155.700,00	5,00%	11.250,00	29,45%	462.825,00
De 7.200.000,01 a 14.400.000,00	9,25%	182.250,00	5,50%	113.625,00	9,70%	155.700,00	5,00%	11.250,00	29,45%	462.825,00

Anexo IV
(Lei Complementar n° 123, de 14 de dezembro de 2006)

Alíquotas e partilha do Simples Nacional – Serviços

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	IRPJ/CSLL		PIS/Cofins		Previdência		ISS		TOTAL	
	Alíquota	Parcela a deduzir para cálculo da Alíquota Efetiva (R\$)	Alíquota	Parcela a deduzir para cálculo da Alíquota Efetiva (R\$)	Alíquota	Parcela a deduzir para cálculo da Alíquota Efetiva (R\$)	Alíquota	Parcela a deduzir para cálculo da Alíquota Efetiva (R\$)	Alíquota	Parcela a deduzir para cálculo da Alíquota Efetiva (R\$)
Até 225.000,00	4,30%	0	1,00%	0	5,75%	0	2,00%	0	13,05%	0
De 225.000,01 a 450.000,00	4,50%	450,00	1,25%	562,50	6,00%	562,50	5,00%	6.750,00	16,75%	8.325,00
De 450.000,01 a 900.000,00	4,75%	1.575,00	1,50%	1.687,50	6,25%	1.687,50	5,00%	6.750,00	17,50%	11.700,00
De 900.000,01 a 1.800.000,00	5,00%	3.825,00	2,00%	6.187,50	6,50%	3.937,50	5,00%	6.750,00	18,50%	20.700,00
De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	6,00%	21.825,00	3,00%	24.187,50	7,00%	12.937,50	5,00%	6.750,00	21,00%	65.700,00
De 3.600.000,01 a 7.200.000,00	9,00%	129.825,00	4,25%	69.187,50	7,50%	30.937,50	5,00%	6.750,00	25,75%	236.700,00
De 7.200.000,01 a 14.400.000,00	9,50%	165.825,00	5,00%	123.187,50	9,00%	138.937,50	5,00%	6.750,00	28,50%	434.700,00

Em todos os Anexos, podemos constatar que os tributos diretos e indiretos (IRPJ, CSLL, IPI, ICMS e ISS) bem como a contribuição previdenciária patronal foram considerados para fins de cálculo da parcela dedutível mensal.

No caso da receita bruta auferida superar os R\$ 3.600.000,00, o ICMS não está sendo computado, uma vez que, em princípio, o optante pelo Simples Nacional deverá apurar esse imposto no regime periódico de apuração.

Já em relação ao IPI, só há parcela a deduzir sobre o cálculo da alíquota efetiva a partir da faixa de receita bruta superior a R\$ 7.200.000,00. Ainda que o aumento do limite para opção pelo Simples Nacional seja satisfatório para a indústria, não entendemos a sistemática do autor da proposta.

Nesse sentido, não haveria um motivo para não atribuir progressividade aos impostos. Ocorre que a progressividade pode (e deveria) ser aplicável a todos eles. Nesse sentido, importa observar o comentário do grande jurista Geraldo Ataliba (1990, p.233):

Conforme sua natureza e características – no contexto de cada sistema tributário – alguns impostos são mais adequadamente passíveis de tratamento progressivo e outros menos. De toda maneira, como todos os impostos, sem nenhuma exceção, necessariamente são baseados no princípio da capacidade contributiva, todos são passíveis de tratamento progressivo. No Brasil, mais intensamente do que alhures, dado que a Constituição põe especial ênfase na necessidade de tratamento desigual às situações desiguais, na medida dessa desigualdade (art. 150, II), além de propor normativamente serem objetivos fundamentais da República, o ‘construir uma sociedade... justa e solidária’ (art. 3.º) (...) [Não destacado no original]

Além disso, para Carraza (1997), só há perfeita harmonia entre a progressividade e o princípio da capacidade contributiva se todos os impostos forem progressivos.

Apesar de apresentar um modelo de progressividade perfeita “pura”, em que a tributação permanece dentro de cada faixa do Simples Nacional, ainda existem imperfeições ao projeto que precisam ser sanadas antes de sua aprovação final, como a apuração do montante a pagar em face da variação negativa de receita de um mês para o outro (neste caso, não haveria recolhimento no regime simplificado, o que não parece correto, uma vez que a base de cálculo é a receita bruta).

De qualquer forma, o modelo de progressividade perfeita poderia ser aplicado, com prejuízo mínimo, a todos os tributos e contribuições dos Anexos I a IV; da forma como é aplicado no texto substitutivo do PLC nº 125/2015, a eficácia do modelo gera benefícios.

5. CONCLUSÕES

A demonstração da oneração da carga tributária das microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional traz dúvidas quanto à aplicação de suas alíquotas e bases de cálculo na forma da progressividade tal como se apresenta na legislação vigente.

Quando o mecanismo, apesar de válido, chega a um resultado incoerente com o espírito a que se presta, mesmo que a sua aplicação seja constitucional, ele deve ser revisto.

Neste caso, há de haver um freio para o legislador, consistente no próprio limite do poder de legislar, ou seja, dentro da razoabilidade e sem infringência ao devido processo legal substantivo.

Na situação aqui analisada, a progressividade observada nos exemplos numéricos revela um resultado real que, se não chegou a já ser excedente do limite do poder de legislar, ao menos está muito próximo da ruptura da constitucionalidade.

Ademais, a aplicação do modelo de progressividade perfeita demonstra eficiência. Mesmo que o resultado apresente uma redução da carga tributária em percentual não tão elevado, trata-se de valores que certamente impactarão no fluxo de caixa dos pequenos negócios, cada dia mais sufocados pelo modelo de concorrência que é praticado no Brasil.

Com a adequação da progressividade das alíquotas para os optantes pelo Simples Nacional, o princípio da capacidade contributiva se aperfeiçoa, uma vez que os que possuem maior capacidade contributiva devem suportar maior ônus tributário.

Vale, então, ressaltar as palavras de Francisco Dornelles⁷, quando afirma que “a tributação de um país deveria apoiar-se em poucos impostos, com bases tributadas sólidas, fatos geradores bem definidos, quando indiretos, que sejam não cumulativos, e quando diretos, que sejam progressivos, sempre que possível.”

Por fim, também é válida a alteração legislativa da Lei Complementar nº 123/2006, por meio do texto substitutivo ao Projeto de Lei Complementar nº 125/2015, com algumas restrições, para corrigir as distorções do sistema de progressividade e, assim, contribuir para a simplificação das exigências e dificuldades a que estão sujeitas as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues et al. Evaluation of the Structure and Performance of the Brazilian Tax System. White Paper on Taxation in Brazil. **Inter-American Development Bank**, August 2013. Disponível em <https://publications.iadb.org/handle/11319/5799?locale-attribute=en>. Acesso em 27/10/2015.

ATALIBA, Geraldo. IPTU: progressividade. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 23, n. 93, pp. 233-238, jan./mar. 1990.

⁷ *Estratégia para um novo sistema tributário*, publicado no jornal “Valor Econômico” (5/2013). Acesso via <http://www.tbsconsultoria.com.br/estrategia-para-um-novo-sistema-tributario/>.

CORBACHO, Ana; CIBILS, Vicente Fretes; LORA, Eduardo (Editores). **Recaudar no basta: los impuestos como instrumento de desarrollo**. Banco Interamericano de Desarrollo, 2012.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed., rev e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na Constituição de 1988: tributação progressiva**. São Paulo. Saraiva, 1991.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MELCHOR, Paulo. **Substituição tributária das Empresas no Simples Nacional - ICMS e ISS –inconstitucionalidades**. Disponível em <http://www.idtl.com.br/artigos/243.pdf>. Acesso em 18/07/2013.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Estatísticas de arrecadação. Disponível em <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arrecadacao/EstatisticasArrecadacao.aspx>. Acesso em 30/09/2015.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Arrecadação do Simples Nacional em 2015 – Inclusão de novos setores, efeitos no Lucro Presumido/Lucro Real e impactos do PLP 25/2007. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/EstudosSimplesNacional24ago2015aret..pdf>. Acesso em 30/09/2015.

RIBEIRO, José Aparecido Carlos; LUCHIEZI Jr., Álvaro; MENDONÇA, Sérgio Eduardo Arbulo (Orgs.). **Progressividade da tributação e desoneração da folha de pagamentos: elementos para reflexão**. Brasília: Ipea: SINDIFISCO: DIEESE, 2011

ROCHA FRAGA, Henrique. **O princípio da progressividade no ordenamento jurídico brasileiro**. Disponível em http://www.rochaefraga.com.br/publicacoes/o_principio_da_progressividade_no_ordenamento_juridico_brasileiro.pdf. Acesso em 04/02/2014.

SEBRAE. **Sobrevivência das empresas no Brasil**. Coleção Estudos e Pesquisas. Série Ambiente de Pequenos Negócios. 2013.

MULTA ISOLADA POR FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE PAGAMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS DE IMPOSTO SOBRE A RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL: ENTENDIMENTO DOS TRIBUNAIS ADMINISTRATIVOS

ISOLATED FINE DUE TO LACK OR INSUFFICIENCY OF PAYMENT OF MONTHLY ESTIMATED INCOME TAX AND SOCIAL CONTRIBUTION: POSITION OF THE ADMINISTRATIVE COURTS

Sérgio Rodrigues Mendes

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB); graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Montes Claros (Unimontes); graduando em Direito pela Universidade do Sul de Santa Catarina (Unisul); pós-graduado em Direito Processual Tributário pela Universidade de Brasília (UNB) e em Direito Público, com Ênfase em Direito Tributário, pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC); professor-tutor da Escola de Administração Fazendária (Esaf), nas disciplinas Direito Tributário Aplicado e Processo Administrativo Fiscal; ex-Conselheiro e atual Especialista do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

RESUMO: Este artigo pretende expor, analisar e comentar o entendimento dos tribunais administrativos sobre a questão da multa isolada imposta, em procedimentos de ofício, por falta ou insuficiência de pagamento de estimativas mensais de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A metodologia utilizada incluiu a pesquisa, seleção e classificação de acórdãos do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes e da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no período de, respectivamente, janeiro de 1999 a fevereiro de 2009 e janeiro de 1999 a agosto de 2010. Este trabalho distinguiu a existência de, quando menos, quatro teses principais a respeito da questão examinada, mencionando que, amiúde, essas teses têm sido combinadas entre si. As quatro teses principais, apresentadas em ordem cronológica de surgimento nos tribunais administrativos, são: (a) tese da “limitação material” (inexistência de obrigação tributária); (b) tese da “limitação qualitativa” (impossibilidade de exigência concomitante com a multa de ofício); (c) tese da “limitação temporal” (aplicabilidade exclusiva no mesmo ano-calendário); e (d) tese da “limitação quantitativa” (base de cálculo limitada ao tributo declarado/devido ao final do ano-calendário). O trabalho conclui que todas as quatro teses principais sobre a multa isolada objetivaram, de algum modo, limitar a sua aplicação, seja material, qualitativa, temporal ou quantitativamente – de modo indevido, no entender deste autor, cujo posicionamento pessoal é exposto ao final do artigo.

Palavras chave: Multa Isolada. Falta ou Insuficiência de Pagamento de Estimativas Mensais. Entendimento dos Tribunais Administrativos. Conselho de Contribuintes. Câmara Superior de Recursos Fiscais.

ABSTRACT: This article intends to expose, analyze and comment on the position of the administrative courts about the issue of isolated fine imposed, in official procedures, due to lack or insufficiency of payment of monthly estimated Income Tax and Social Contribution.

The methodology utilized includes the research, selection and classification of the decisions of the extinct First Taxpayers' Council and of the First Class of Superior Chamber of Tax Appeals, in the period, respectively, of January 1999 to February 2009 and January 1999 to August 2010. This work distinguished the existence, at least, of four main theses regarding the examined issue, mentioning that, often, these theses have been used combined. Presented in chronological order of appearance in the administrative courts, the main four theses are: (a) the "material limitation" thesis (inexistence of tax obligation); (b) the "qualitative limitation" thesis (impossibility of concomitant levy with official fine); (c) the "temporal limitation" thesis (exclusive applicability in the same calendar year); and (d) the "quantitative limitation" thesis (calculation basis limited to the tax declared/due at the end of the calendar year). The work concludes that all four main theses about isolated fine aimed, in some way, to limit its application, either material, qualitative, temporal or quantitatively – improperly, from the point of view of this author, whose personal position is presented at the end of this study.

Keywords: Isolated Fine. Lack or Insufficiency of Payment of Monthly Estimated Tax. Position of the Administrative Courts. Taxpayers' Council. Superior Chamber of Tax Appeals.

1 INTRODUÇÃO

Este artigo pretende expor, analisar e comentar o entendimento dos tribunais administrativos (Conselho de Contribuintes – CC e Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF) sobre a questão da multa isolada imposta, em procedimentos de ofício, por falta ou insuficiência de pagamento de estimativas mensais de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

A multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL encontra embasamento legal no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, originariamente de seguinte teor:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, [...];

II - cento e cinquenta por cento, [...].

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

[...];

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Com a edição da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007, referido dispositivo legal passou a vigorar com a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - [...];

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) [...];

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

O art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, mencionado no art. 44 da mesma Lei, tem a seguinte dicação:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.

2 METODOLOGIA E ABRANGÊNCIA

A metodologia utilizada foi a de pesquisa, seleção e classificação de acórdãos do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes e da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos

Fiscais, únicos colegiados com competência legal e regimental para o julgamento dessa matéria, no período de, respectivamente, janeiro de 1999 a fevereiro de 2009 e janeiro de 1999 a agosto de 2010.¹

A partir de 2009, com a criação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), tornou-se inviável a continuidade do trabalho, na extensão pretendida, em face de as antigas cinco Câmaras que tratavam da matéria terem se transformado em doze Turmas (nove ordinárias e três especiais). De todo modo, boa parte dessas novas decisões (inclusive as da CSRF), a partir de 2009/2010, nada mais fazem do que mencionar e transcrever os precedentes anteriores que deram origem às várias teses sobre a multa isolada, e que já estão devidamente catalogadas e transcritas no presente trabalho.²

Esclareça-se, ainda, que o trabalho visou, exclusivamente, analisar o entendimento jurisprudencial administrativo sobre a questão, e não o doutrinário. Não obstante, embora não mencione expressamente, o trabalho traz entendimentos de diversos doutrinadores, expostos quando do exercício destes na função de Conselheiros, entendimentos os quais vieram a compor vários artigos doutrinários.³

3 RESULTADOS E DISCUSSÕES

3.1 Entendimento dos tribunais administrativos (CC e CSRF)

Sintetizando o entendimento do extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, no período de janeiro de 1999 a fevereiro de 2009, e da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no período de janeiro de 1999 a agosto de 2010, é possível distinguir a existência de, quando menos, quatro teses principais a respeito da questão examinada. Vale ressaltar que,

¹ Todos os acórdãos consultados foram obtidos, na íntegra, no sítio do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 3 nov. 2015.

² Vejam-se, por exemplo, os Acórdãos CSRF de nºs 001.618 e 001.674, ambos, respectivamente, de abril e maio de 2013, que fazem referência aos Acórdãos nºs CSRF/01-05.552, de 2006, e 9101-00.110, de 2009; e o Acórdão CSRF nº 9101-001.934, de maio de 2014, que menciona os Acórdãos CSRF/01-05.552, de 2006, CSRF/01-05.503, de 2006, e CSRF/01-05.675, de 2007, todos estes objeto de estudo do presente trabalho.

³ Leonardo Mussi da Silva - Acórdão nº 102-44.200, de 2000; Mary Elbe Gomes Queiroz - Acórdão nº 103-20.475, de 2000; Neicyr de Almeida - Acórdão nº 103-20.662, de 2001; Natanael Martins - Acórdão nº 107-07.190, de 2003; Marcos Vinícius Neder - Acórdãos nºs CSRF/01-05.511, de 2006, e 107-09.493, de 2008; Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Acórdãos nºs 103-23.370, 103-23.376 e 103-23.517, todos de 2008; dentre outros.

amiúde, essas teses têm sido combinadas entre si, o que não impede que, para fins de estudo, elas sejam analisadas separadamente.

As quatro teses principais, apresentadas em ordem cronológica de surgimento nos tribunais administrativos, são:

- a) tese da “limitação material” (inexistência de obrigação tributária);
- b) tese da “limitação qualitativa” (impossibilidade de exigência concomitante com a multa de ofício);
- c) tese da “limitação temporal” (aplicabilidade exclusiva no mesmo ano-calendário); e
- d) tese da “limitação quantitativa” (base de cálculo limitada ao tributo declarado/devido ao final do ano-calendário).

3.2 Tese da limitação material (inexistência de obrigação tributária)

Prega essa tese a inexistência de conduta que se possa enquadrar como descumprimento de obrigação principal ou acessória, o que inviabilizaria, por inteiro, a cobrança da multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, seja no próprio ano-calendário, seja posteriormente ao encerramento deste.

Do *leading case* dessa tese (Acórdão nº 102-44.200, de 11/4/2000)⁴, extrai-se:

Entendo, ainda, que tal multa de ofício isolada do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 colide frontalmente com a norma geral de tributação insculpida no Código Tributário Nacional. Isto porque o artigo 97, V, que confere à lei fixar penalidades, deve ser interpretado em consonância com os demais dispositivos do Código, notadamente o artigo 113, que preconiza:

[...].

O parágrafo 1º da regra supra estabelece duas obrigações de dar, quais sejam: (i) a de pagar (dar) tributo; e (ii) a de pagar (dar) penalidade pecuniária, este, corolário da transformação da obrigação de fazer acessória em obrigação de dar, no que tange à penalidade pecuniária (parágrafo 3º).

Entendo que, diante da regra supra, somente é possível às autoridades administrativas exigirem a obrigação principal de pagar (dar) penalidade pecuniária isolada, a multa isolada, no caso de inadimplência do contribuinte em relação à obrigação (de fazer ou não fazer) acessória. É que a penalidade pecuniária

⁴ Menciona-se acórdão atinente ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) em face de ter sido o *leading case* do qual se originou o Acórdão nº CSRF/01-03.622, de 6/11/2001, da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), a qual abrangia, à época de sua prolação, conselheiros integrantes de Câmaras que julgavam tanto IRPF quanto IRPJ.

decorrente do descumprimento de obrigação acessória é autônoma, não é acessório da obrigação em comento. Explicando melhor, quando alguém descumpre uma obrigação acessória, está obrigado a pagar uma penalidade pecuniária prevista em lei, “convertendo-se a obrigação de fazer em obrigação de dar”, nas palavras de Maria Helena Diniz (Ob. Cit., p. 89), relativamente àquela penalidade, que, neste momento, é isolada da própria prestação de fazer, cujo cumprimento pode ser ainda exigido ou não, na forma da lei.

Impossível é a cobrança isolada de multa por infração à obrigação (de dar) principal de pagar tributo, na medida em que, neste caso, a multa é sempre acessória, e pressupõe sempre o não pagamento do tributo.

Oportuna, também, a referência ao seguinte excerto, parte integrante de três acórdãos, nºs CSRF/01-05.843, de 15/4/2008, CSRF/01-05.879, de 23/6/2008, e 9101-00.281, de 24/8/2009:

Debates instalaram-se no âmbito deste Conselho de Contribuintes sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar, porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois, evidentemente, não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que se trata, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSLL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo. Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o *caput* do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

E ainda que a redação do *caput* do mencionado artigo 44 tenha sido alterada, conforme disposição do artigo 113 do Código Tributário Nacional, a obrigação não pode ser outra senão a principal ou a acessória. Neste passo, ainda que o *caput* do mencionado artigo não mais se refira ao termo tributo ou contribuição, o pagamento de montante principal não pode se reportar a outra coisa que não a tributo, ainda que sob a forma de antecipação.

Essa tese encontra-se atualmente superada no âmbito dos tribunais administrativos, por não ser mais mencionada em qualquer acórdão a respeito da matéria.

3.3 Tese da limitação qualitativa (impossibilidade de exigência concomitante com a multa de ofício)

Advoga essa tese não ser cabível a exigência concomitante da multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL e da multa de ofício incidente sobre o saldo anual não quitado.

As motivações principais são as seguintes:

- a) incidência sobre os mesmos valores apurados em procedimento fiscal;⁵
- b) dupla incidência sobre uma mesma infração;⁶ dupla incidência sobre o mesmo fato;⁷ decorrência de uma mesma infração;⁸ dupla incidência sobre uma mesma irregularidade;⁹
- c) descabimento da multa isolada na hipótese de lançamento de ofício;¹⁰
- d) falta de amparo legal para a cobrança cumulativa;¹¹

⁵ **Acórdãos do 1º CC:** 103-20.475, de 7/12/2000, 107-07.190, de 11/6/2003, 103-21.275, de 12/6/2003, 108-07.493, de 14/8/2003, 107-08.068, de 18/5/2005, 107-08.122, de 16/6/2005, 107-08.274, de 13/9/2005, 103-22.348, de 23/3/2006, 107-08.563, de 24/5/2006, 107-08.604, de 21/6/2006, 107-08.786, de 18/10/2006, 103-22.772, de 6/12/2006, 107-08.837, de 6/12/2006, 108-09.215, de 26/1/2007, 105-16.292, de 28/2/2007, 103-23.014, de 23/5/2007, 107-09.058, de 13/6/2007, 103-23.088, de 4/7/2007, 107-09.184, de 17/10/2007, 103-23.273, de 8/11/2007, 107-09.385, de 28/5/2008, 101-96.804, de 25/6/2008, 103-23.498, de 25/6/2008, e 195-00.085, de 9/12/2008. **Acórdãos da CSRF:** CSRF/01-05.503, de 18/9/2006, CSRF/01-05.675, de 11/6/2007, 9101-00.196, de 27/7/2009, e 9101-00.314, de 25/8/2009. Observa-se que se optou por fazer referência apenas ao primeiro acórdão prolatado por uma mesma Câmara em dias sucessivos, salvo quando diversos os relatores ou as ementas. O mesmo critério se aplica a todas as demais citações de acórdãos constantes deste trabalho.

⁶ **Acórdãos do 1º CC:** 101-93.692, de 5/12/2001, 101-94.016, de 6/11/2002, 101-94.084, de 30/1/2003, 107-07.776, de 16/9/2004, 107-08.001, de 16/3/2005, 107-08.072, de 18/5/2005, 103-22.219, de 8/12/2005, 105-16.648, de 13/9/2007, e 108-09.735, de 19/9/2008. **Acórdãos da CSRF:** CSRF/01-05.758, de 3/12/2007, 9101-00.118, de 11/5/2009, e 9101-00.167, de 15/6/2009.

⁷ **Acórdãos do 1º CC:** 101-93.939, de 17/9/2002, 103-21.226, de 13/5/2003, 108-09.166, de 7/12/2006, 103-23.431, de 17/4/2008, 105-17.126, de 13/8/2008, e 192-00.050, de 9/9/2008. **Acórdão da CSRF:** CSRF/01-05.357, de 6/12/2005.

⁸ **Acórdãos do 1º CC:** 103-22.490, de 21/6/2006, e 103-22.993, de 26/4/2007.

⁹ **Acórdão do 1º CC:** 103-22.578, de 28/7/2006.

¹⁰ **Acórdãos do 1º CC:** 101-93.887, de 9/7/2002, 107-06.894, de 4/12/2002, 108-07.496, de 14/8/2003, 101-94.440, de 3/12/2003, 107-08.186, de 10/8/2005, 108-08.971, de 17/8/2006, 108-09.552, de 5/3/2008, e 105-17.292, de 16/10/2008.

- e) dupla exigência de multas (*bis in idem* punitivo);¹² dupla penalização do contribuinte;¹³ imputação de penalidades de mesma natureza;¹⁴
- f) prevalência de penalidade específica (multa de ofício);¹⁵
- g) dupla incidência sobre uma mesma base de cálculo;¹⁶ dupla exigência sobre a mesma base de incidência;¹⁷
- h) princípio ou critério da consunção ou absorção;¹⁸ e
- i) hipótese de incidência única.¹⁹

Do *leading case* dessa tese (Acórdão nº 103-20.475, de 7/12/2000), destacam-se os seguintes trechos:

Assiste razão à contribuinte em contestar a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento da CSLL por estimativa com a multa de lançamento de ofício, uma vez que a duplicidade de imposição caracteriza dupla penalização. Não se pode acolher a aplicação em duplicidade de penalidade de ofício sobre uma mesma infração, tendo em vista que o valor da contribuição tanto fez parte do crédito tributário lançado de ofício e sobre o qual incidiu a multa de 75%, bem como foi utilizado a título de base de cálculo da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa.

[...].

¹¹ **Acórdãos do 1º CC:** 101-93.924, de 22/8/2002, 105-14.938, de 23/2/2005, 103-22.124, de 19/10/2005, 105-15.586, de 22/3/2006, 108-09.037, de 18/10/2006, 105-16.354, de 28/3/2007, 103-23.054, de 13/6/2007, e 103-23.590, de 15/10/2008. **Acórdão da CSRF:** CSRF/01-05.078, de 17/10/2004.

¹² **Acórdãos do 1º CC:** 103-21.116, de 5/12/2002, 101-94.171, de 16/4/2003, 101-94.341, de 9/9/2003, 101-94.419, de 5/11/2003, 108-09.290, de 25/4/2007, 101-96.688, de 17/4/2008, e 101-96.860, de 13/8/2008.

¹³ **Acórdãos do 1º CC:** 105-16.387, de 30/3/2007, 105-17.066, de 25/6/2008, 105-17.113, de 26/6/2008, e 105-17.115, de 26/6/2008.

¹⁴ **Acórdãos da CSRF:** CSRF/01-05.843, de 15/4/2008, e 9101-00.281, de 24/8/2009.

¹⁵ **Acórdãos do 1º CC:** 101-94.491, de 29/1/2004, e 108-09.802, de 18/12/2008.

¹⁶ **Acórdãos do 1º CC:** 103-21.571, de 19/3/2004, 103-22.002, de 16/6/2005, 107-08.333, de 9/11/2005, 103-22.217, de 8/12/2005, 103-22.670, de 18/10/2006, 103-22.888, de 28/2/2007, 108-09.562, de 6/3/2008, e 103-23.613, de 12/11/2008. **Acórdão da CSRF:** CSRF/01-04.987, de 15/6/2004 (este acórdão, embora se refira a IRPF, serviu de precedente a vários acórdãos relativos ao IRPJ).

¹⁷ **Acórdão do 1º CC:** 105-16.062, de 18/10/2006. **Acórdão da CSRF:** 9101-00.181, de 15/6/2009.

¹⁸ **Acórdãos do 1º CC:** 107-08.877, de 24/1/2007, 103-23.370, de 24/1/2008, 103-23.376, de 4/3/2008, 103-23.517, de 27/6/2008, e 103-23.615, de 12/11/2008. **Acórdãos da CSRF:** CSRF/01-05.707, de 10/9/2007, e CSRF/01-05.838, de 15/4/2008.

¹⁹ **Acórdão do 1º CC:** 103-23.258, de 7/11/2007. **Acórdãos da CSRF:** CSRF/01-05.686, de 12/6/2007, e CSRF/01-05.788, de 14/4/2008.

Admitir a aplicação da multa de ofício cumulativamente com a multa isolada, pela falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados em procedimento fiscal, significaria admitir que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplicassem duas punições, atingindo valores superiores aos das penalidades cominadas para faltas qualificadas. Tal penalidade seria desproporcional ao proveito obtido com a falta.

Além do mais, transpondo para o Direito Tributário, tendo em vista as disposições do artigo 112 do CTN, haja vista a sua semelhança com o Direito Penal em relação aos bens de interesse público protegidos por ambos, as disposições do artigo 70 do Código Penal, conclui-se que, quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se-lhe a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade.

Ora, a legislação tributária nem mesmo permite a aplicação concomitante da multa de mora com a multa de ofício, que é muito menos onerosa. Por decorrência, deve ser cancelada a multa por falta de recolhimento da contribuição por estimativa.

Transcreve-se, a título ilustrativo, o seguinte fundamento do Acórdão nº 101-94.419, de 5/11/2003:

Pois bem, analisando o dispositivo legal de forma sistemática, tenho para mim que não há como se sustentar tal exigência, porquanto não vislumbro, no artigo em referência, autorização legal para que o Fisco lance concomitantemente duas penalidades sobre uma única infração — deixar de recolher a CSLL —, de vez que a norma sancionadora autoriza apenas o lançamento da multa de ofício nos casos das infrações previstas nos incisos I, II, III e IV do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Assim, para o caso da penalidade prevista no inciso I do artigo 44, trata-se de norma geral que estabelece o percentual da penalidade a ser aplicada para os casos de falta de pagamento, pagamento após o vencimento do prazo sem o acréscimo de multa moratória, falta de declaração e/ou declaração inexata, enquanto que os incisos I, II, III e IV do § 1º do citado artigo tratam especificamente das infrações que irão suportar aquela penalidade.

Desta forma, qualquer penalidade que venha a ser atribuída ao contribuinte por infrações porventura praticadas deverá, necessariamente, estar capitulada no inciso I, *caput*, do art. 44 com um dos incisos previstos no parágrafo 1º do mesmo diploma legal, pois, se assim não for, estar-se-á exigindo penalidade em duplicidade sobre um mesmo ilícito tributário, tendo em vista a utilização de dois critérios diferentes para a apuração do tributo supostamente devido.

De outra forma, estar-se-ia exigindo duas penalidades, sendo a primeira incidente sobre uma “antecipação” que não se pode chamar de tributo, pois insuficiente em si para fazer surgir a obrigação tributária, de vez que pendente o fato gerador, e a segunda ao final do ano-calendário, momento em que se considera consumado este fato, pela ocorrência das circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios, conforme definido no art. 116 do CTN.

Ou seja, a exigência das penalidades impostas no presente auto de infração torna a questão no mínimo teratológica, pois se exige do contribuinte uma penalidade sobre uma “antecipação” de um suposto tributo que deixou de ser recolhido mensalmente, e outra sobre o total do tributo efetivamente devido à época do fato gerador — final do ano-calendário —, ou seja, o contribuinte está sendo penalizado com duas penalidades, quando, na verdade, cometeu apenas um ilícito, no caso, deixar de recolher o tributo devido.

Menciona-se, também, pela sua importância como precedente, o Acórdão nº CSRF/01-05.511, de 18/9/2006²⁰:

Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão menor de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é, sem dúvida, a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico, e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam “princípio da consunção”.

Segundo as lições de Miguel Reale Júnior: “pelo critério da consunção, se, ao desenrolar da ação, se vem a violar uma pluralidade de normas, passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave...” E prossegue: “no crime progressivo, portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave” (Instituições de Direito Penal, Parte Geral. Rio de Janeiro: Forense, 2002, págs. 276 e 277).

[...].

Chegamos, portanto, a poucas, mas importantes conclusões:

[...].

10 - Se aplicada multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e constatado que também esse mesmo valor deixou de ser antecipado ao longo do ano sob a forma de estimativa, não será exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício.

Transcreve-se, ainda, o seguinte excerto do Acórdão nº 108-09.290, de 25/4/2007:

No tocante à questão da aplicação concomitante da multa isolada (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430/96), aplicada em razão do não recolhimento das estimativas mensais da contribuição, e da multa de ofício (art. 44, inciso I, da mesma norma), lançada com base na CSLL devida no ajuste anual, entendo estarmos diante

²⁰ Julgados que o sucederam: **Acórdãos da CSRF**: CSRF/01-05.552, de 4/12/2006, e CSRF/01-05.875, de 23/6/2008.

de “*bis in idem*”. Ou seja, foram aplicadas duas penalidades cumulativas em razão de mesma irregularidade: não recolhimento de tributo.

Independentemente de uma das multas (isolada) ter sido aplicada em razão da não antecipação do tributo e outra (a de ofício) ter sido aplicada pelo não recolhimento no momento do ajuste, o tributo que serviu de base para a aplicação das multas é o mesmo, e a conduta punida é a mesma, qual seja, o não recolhimento da CSLL. Ainda que se trate da possibilidade de o contribuinte fazê-lo em momentos distintos, o fato de não tê-lo feito em ambos acarreta uma única infração: o não recolhimento da contribuição.

Evidente, pois, que a aplicação das aludidas penalidades tem como fundamento o mesmo fato: o não recolhimento de determinado tributo devido no mesmo ano-calendário. A multa isolada, *in casu*, está sendo exigida pelo descumprimento de determinada obrigação que, por sua vez, já foi apenada, através da aplicação da multa de ofício, para o mesmo ato-fato, em outro lançamento.

Essa tese perdeu boa parte de sua força argumentativa em face da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, segundo se depreende das ressalvas contidas no Acórdão a seguir:

Acórdão nº 105-17.066, de 25/6/2008 (grifos da transcrição):

Todavia, esse Primeiro Conselho de Contribuintes já solidificou o seu entendimento, para fatos anteriores à Lei nº 11.488/2007, no sentido de que, encerrado o exercício e apurado o recolhimento a menor do tributo, o lançamento de ofício deve vir acompanhado da multa proporcional, com exclusão da aplicação de multa isolada, sob pena de se responsabilizar duplamente o contribuinte pelo mesmo fato.

[...].

A submissão da Recorrente à dupla penalidade, com a exigência da multa de ofício e da multa isolada, antes do advento da Lei nº 11.488/2007, constitui, no entendimento desse Primeiro Conselho de Contribuintes, uma irregularidade que deve ser afastada com a exclusão da multa de ofício (*sic*)²¹.

O teor da recente Súmula do CARF de nº 105 (“A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício”)²² não altera essa conclusão, já que se reporta, expressamente, essa Súmula, à redação original

²¹ Na realidade, pretendeu o Relator se referir à exclusão da multa isolada, conforme fica claro no trecho seguinte: *Assim, com esses fundamentos, dou procedência, neste particular, ao recurso, para afastar a multa isolada.*

²² Cf. BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmula CARF nº 105**. Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/sumulas-por-materia/juros-de-mora-e-penalidades>>. Acesso em: 3 nov. 2015.

do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e não à sua nova redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007.

3.4 Tese da limitação temporal (aplicabilidade exclusiva no mesmo ano-calendário)

Defende essa tese o descabimento da exigência de multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL lançada após o encerramento do ano-calendário respectivo.²³

Do *leading case* dessa tese (Acórdão nº 103-20.572, de 19/4/2001), constou o seguinte:

Dentro de tal contexto, certo é que, encerrado o período de apuração do imposto de renda, a exigência de recolhimentos por estimativa deixa de ter sua eficácia, uma vez que prevalece o tributo efetivamente devido com base na apuração do lucro real.

Entendo, portanto, que o fisco somente poderá impor multa de ofício isolada, quando e se constatar recolhimento(s) menor(es) do que a base estimada, se o fizer dentro do período-base de apuração e pagamento, bem assim, antes da contribuinte entregar sua declaração de ajuste anual.

Assim, da premissa de não serem devidos os pagamentos por estimativa após o encerramento do período de apuração anual, em face da provisoriedade das antecipações mensais, assentou o colegiado, nesse acórdão, não serem devidas, também, por decorrência, as multas por estimativas não recolhidas ou recolhidas a menor.

Esse posicionamento encontra-se mais bem explicitado no seguinte trecho do Acórdão nº 103-21.492, de 29/1/2004:

Embora essas ementas refiram-se à exigência do próprio imposto de renda por estimativa não recolhida no curso do ano-calendário, obrigação principal, o mesmo princípio aplica-se à exigência da multa isolada, penalidade que adquire a natureza de obrigação principal, face à constatação de ser indevida a exigência do tributo a que se refere a penalidade, uma vez encerrado o período-base de apuração.

Bem elucidativo é o seguinte trecho do Acórdão nº 103-23.590, de 15/10/2008:

Na verdade, o dispositivo legal previsto no inciso IV, § 1º, do art. 44 da Lei 9.430/96 tem como objetivo obrigar o sujeito passivo da obrigação tributária ao recolhimento mensal de antecipações de um provável imposto de renda e contribuição social que

²³ **Acórdãos do 1º CC:** 103-20.572, de 19/4/2001, 103-20.662, de 26/7/2001, 103-21.030, de 18/9/2002, 103-21.192, de 19/3/2003, 103-21.253, de 15/5/2003, 103-21.841, de 27/1/2005, 103-22.345, de 22/3/2006, 103-22.418, de 27/4/2006, 105-15.731, de 24/5/2006, 103-22.564, de 27/7/2006, 103-22.648, de 22/9/2006, 103-22.932, de 28/3/2007, 103-23.017, de 23/5/2007, e 103-23.243, de 19/10/2007. **Acórdãos da CSRF:** CSRF/01-05.327, de 5/12/2005, e CSRF/01-05.578, de 4/12/2006.

poderá ser devido ao final do ano-calendário, ou seja, é inerente ao dever de antecipar a existência da obrigação cujo cumprimento se antecipa e, sendo assim, a penalidade só poderá ser exigida durante aquele ano-calendário, de vez que, com a apuração do tributo e da contribuição social efetivamente devida ao final do ano-calendário (31.12), desaparece a base impositiva daquela penalidade (antecipações), pela ausência da necessária ofensa a um bem juridicamente tutelado que a justifique e, a partir daí, surge uma nova base impositiva, esta já com base no tributo efetivamente apurado ao final do ano-calendário, surgindo, assim, a hipótese da aplicação tão-somente do inciso I, § 1º, do referido artigo, caso o tributo não seja pago no seu vencimento e apurado *ex-officio*, mas jamais com a aplicação concomitante da penalidade prevista no inciso IV, § 1º, do mesmo diploma legal, [...].

Ocorre que a Câmara Superior de Recursos Fiscais se posicionou de forma diversa, considerando cabível a imposição da multa isolada após o encerramento do período de apuração, limitada a sua base de cálculo no ano-calendário (soma das bases mensais) ao valor da IRPJ anual originalmente apurado pelo contribuinte, entendendo esse que adoto, a fim de unificar a jurisprudência.

Essa tese encontra-se hodiernamente superada no âmbito dos tribunais administrativos, por não ser mais mencionada em qualquer acórdão a respeito da matéria, embora, vez por outra, conste de ementas de alguns raros julgados²⁴.

3.5 Tese da limitação quantitativa (base de cálculo limitada ao tributo declarado/devido ao final do ano-calendário)

Sustenta essa tese que a base de cálculo da multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL estaria limitada ao tributo declarado/devido ao final do período de apuração anual.

Estriba-se essa tese nos seguintes argumentos principais:

- a) ocorrência de mero descumprimento de obrigação acessória (falta de elaboração de balancetes mensais);²⁵
- b) a base de cálculo da multa isolada é o tributo devido, apurável ao final do ano-calendário, se lançada após este;²⁶

²⁴ **Acórdão da CSRF:** 9101-00.634, de 06/7/2010.

²⁵ **Acórdãos do 1º CC:** 107-06.244, de 18/4/2001, 103-20.931, de 22/5/2002, 107-07.521, de 18/2/2004, e 105-14.439, de 13/5/2004. **Acórdão da CSRF:** CSRF/01-04.263, de 2/12/2002.

²⁶ **Acórdãos do 1º CC:** 103-21.895, de 17/3/2005, 107-08.110, de 15/6/2005, 107-08.296, de 19/10/2005, 107-08.409, de 25/1/2006, 105-15.806, de 21/6/2006, 103-22.539, de 26/7/2006, 108-09.006, de 20/9/2006, 108-09.115, de 9/11/2006, 103-22.837, de 8/12/2006, 107-08.868, de 24/1/2007, 103-22.880, de 26/1/2007, 107-

- c) provisoriedade das antecipações mensais;²⁷
- d) ausência de prejuízo ao Fisco;²⁸ e
- e) irrazoabilidade da medida punitiva.²⁹

Do *leading case* dessa tese (Acórdão nº 103-21.050, de 16/10/2002), destaca-se:

Volvendo a seguir para a exigência da multa isolada, anota-se que, efetivamente, o imposto de renda estimado do ano-calendário 1997 não foi pago, mas a verdade é que a fiscalização veio no ano de 1998, quando o sujeito passivo já havia apresentado a Declaração do ano de 1997, onde demonstrou que não teve imposto de renda a pagar. Assim, se tivesse pago o imposto estimado, de qualquer maneira teria um crédito contra o Fisco, já que apurou inexistência de imposto a pagar na Declaração de Ajuste (fls. 112). A multa de lançamento de ofício, assim, se torna incabível, já que, normalmente atrelada ela a imposto devido, inexistente base de cálculo para sua consideração, em face do IRPJ zero.

Referida tese foi desenvolvida em diversos julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), a começar pelo de nº CSRF/01-04.915, de 12/4/2004³⁰:

Assim, entendo que a penalidade deve ser aplicada sobre as seguintes bases:

1ª hipótese: o contribuinte não recolhe as estimativas e nem levanta balanços ou balancetes que pudessem comprovar prejuízo ou recolhimento a maior de imposto em períodos anteriores dentro do ano-base.

Durante o ano-calendário e no ano seguinte até o levantamento do balanço anual e apuração do lucro real anual, a base de cálculo da multa deve ser o valor das estimativas não recolhidas, calculando-se o valor do imposto ou contribuição social mais adicional sobre o lucro estimado de oito por cento sobre a receita bruta auferida, ou os outros percentuais previstos na legislação para a atividade.

08.987, de 25/4/2007, 107-09.179, de 16/10/2007, 101-96.638, de 16/4/2008, 107-09.343, de 16/4/2008, 105-17.015, de 28/5/2008, 103-23.591, de 15/10/2008, 107-09.523, de 15/10/2008, 195-00.024, de 20/10/2008, e 105-17.409, de 5/2/2009. **Acórdãos da CSRF:** CSRF/01-05.670, de 11/6/2007, CSRF/01-05.732, de 3/12/2007, CSRF/01-05.803, de 14/4/2008, CSRF/01-05.879, de 23/6/2008, CSRF/01-06.010, de 12/8/2008, CSRF/01-06.088, de 11/11/2008, CSRF/01-06.093, de 11/11/2008, e 9101-00.127, de 11/5/2009.

²⁷ **Acórdãos do 1º CC:** 107-08.074, de 18/5/2005, e 105-16.532, de 13/6/2007. **Acórdãos da CSRF:** 9101-00.107, de 11/5/2009, e 9101-00.167, de 15/6/2009.

²⁸ **Acórdãos do 1º CC:** 103-22.466, de 25/5/2006, 103-22.507, de 21/6/2006, 103-22.678, de 19/10/2006, 103-22.931, de 28/3/2007, 103-23.036, de 24/5/2007, e 103-23.138, de 8/8/2007. **Acórdãos da CSRF:** 9101-00.110, de 11/5/2009, e 9101-00.184, de 16/6/2009.

²⁹ **Acórdãos do 1º CC:** 103-22.470, de 25/5/2006, e 103-22.684, de 20/10/2006.

³⁰ Julgados que o sucederam: **Acórdãos do 1º CC:** 105-14.441, de 13/5/2004, 105-15.034, de 14/4/2005, 105-15.101, de 19/5/2005, 105-15.151, de 15/6/2005, 105-15.252, de 11/8/2005, 105-15.543, de 22/2/2006, 105-15.866, de 27/7/2006, 105-16.296, de 28/2/2007, 105-16.640, de 12/9/2007, 105-16.745, de 7/11/2007, 105-17.280, de 16/10/2008, e 105-17.428, de 6/2/2009. **Acórdãos da CSRF:** CSRF/01-05.176, de 14/3/2005, CSRF/01-05.230, de 13/6/2005, CSRF/01-05.326, de 5/12/2005, CSRF/01-05.441, de 21/3/2006, CSRF/01-05.629, de 26/3/2007, CSRF/01-05.715, de 11/9/2007, CSRF/01-05.842, de 15/4/2008, CSRF/01-05.893, de 23/6/2008, CSRF/01-05.955, de 12/8/2008, e CSRF/01-06.049, de 10/11/2008.

Após o levantamento do balanço, a base de cálculo da multa deverá ser a diferença entre o imposto de renda sobre o lucro real anual e as estimativas recolhidas, se menores que as obrigatórias, pois esta é a base de cálculo nos termos do *caput* do artigo 44 da Lei 9.430/96.

Ocorrendo prejuízo fiscal anual, a multa somente pode ser exigida até o levantamento do balanço e da demonstração do lucro real, visto que, após essa data, não há mais base de cálculo, nos termos do *caput* do art. 44 da Lei 9.430/96, pois as estimativas mostraram-se indevidas. Se indevidas, não podem mais ser base de cálculo, sob pena de se calcular penalidade sobre base inexistente. Nesse caso, podemos dizer que houve apenas o não cumprimento de uma obrigação acessória, que seria a demonstração, através de balanços ou balancetes, de que a empresa, no curso do ano, teve prejuízo, e não lucro tributável.

2ª Hipótese: a empresa não recolhe os valores devidos como estimativa, levanta balanços ou balancetes que demonstram a existência de lucro real, e não de prejuízo.

Apura lucro real anual em valor maior ou igual aos valores que tinha obrigação de recolher a título de estimativa, a base de cálculo é o valor do imposto calculado sobre as estimativas não recolhidas.

A empresa apura lucro real anual em valor inferior aos valores que tinha obrigação de recolher a título de estimativa, a base de cálculo da multa deve ser igual ao valor do imposto anual.

[...].

Entendo que o princípio da proporcionalidade aplica-se às sanções tributárias. O limite à sanção é o próprio bem jurídico protegido. No caso, este bem é o crédito tributário. Será o valor desse crédito o limite máximo permitido à sanção.

Ora, se, durante o ano-calendário, o crédito é o valor do tributo calculado sobre o lucro estimado, sobre ele, nesse período, pode ser calculada a sanção. Após o evento do balanço anual, com a apuração do lucro real do ano, o crédito deixa de ser aquele com base no lucro estimado e passa a ser aquele calculado sobre o lucro real efetivo. Somente sobre esse, se houver, é que poderá ser exigido imposto, logo, esse é o limite para a aplicação da multa.

Outro precedente na mesma linha dessa tese, que merece ser referido pela sua repercussão, é o Acórdão nº CSRF/01-05.179, de 14/3/2005,³¹ do qual se extraem as seguintes conclusões:

- 1- as penalidades, além da obediência genérica ao princípio da legalidade, devem também atender à exigência de objetividade, identificando, com clareza e precisão, os elementos definidores da conduta delituosa;
- 2- a adoção de bases de cálculo e percentuais idênticos, em duas normas sancionadoras, faz pressupor a identidade do critério material dessas normas;
- 3- tributo, na acepção que lhe é dada no direito positivo (art. 3º do Código Tributário Nacional), pressupõe a existência de obrigação jurídica tributária que não se confunde com valor calculado de forma estimada e provisória sobre ingressos;

³¹ Julgados que o sucederam: **Acórdãos do 1º CC**: 105-15.075, de 18/5/2005, 107-08.154, de 6/7/2005, 101-95.347, de 25/1/2006, 107-08.425, de 26/1/2006, 101-95.414, de 23/2/2006, 103-22.818, de 7/12/2006, 108-09.236, de 1/3/2007, 105-16.604, de 5/7/2007, e 105-17.353, de 16/12/2008. **Acórdãos da CSRF**: CSRF/01-05.320, de 21/9/2005, CSRF/01-05.506, de 18/9/2006, CSRF/01-05.588, de 5/12/2006, CSRF/01-05.623, de 26/3/2007, CSRF/01-05.726, de 11/9/2007, CSRF/01-06.096, de 11/11/2008, 9101-00.121, de 11/5/2009, e 9101-00.575, de 18/5/2010.

- 4- a base de cálculo predita no artigo 44 da Lei nº 9.430/96 refere-se à multa pela falta de pagamento de tributo;
- 5- o tributo devido ao final do exercício e a estimativa a ser paga no curso do ano devem guardar estreita correlação, de modo que a provisão para o pagamento do tributo há de coincidir com o valor pago de estimativa ao final do exercício;
- 6- não será devida estimativa caso inexista tributo devido no encerramento do exercício;
- 7- os balanços ou balancetes mensais são os meios de prova exigidos pelo Direito para que o contribuinte demonstre a inexistência de tributo devido e a dispensa do recolhimento da estimativa;
- 8- após o final do exercício, o balanço de encerramento e o tributo apurado devem ser considerados para fins de cálculo da multa isolada;
- 9- antes do final do exercício, o fisco pode considerar, para fins de aplicação de multa isolada, o valor estimado calculado a partir da receita da empresa, desde que a inexistência de tributo não esteja comprovada por balanços ou balancetes mensais.

Citam-se, também, por pertinentes, os seguintes trechos:

Encerrado o ano-calendário, o balanço fiscal é que determina a pertinência do exigido a título de estimativa, pois é nesse momento que se dá a ocorrência do fato gerador e se pode conhecer os tributos devidos. Não havendo tributo devido, não há base de cálculo para se apurar a penalidade.

O balanço fiscal do exercício que demonstre prejuízo ou base de cálculo negativa, ou então que as estimativas recolhidas superem o valor do IRPJ e da CSLL devidos, no caso de lucro e base de cálculo positiva, afasta a multa isolada. (Acórdão nº CSRF/01-05.670, de 11/6/2007)

Se a multa é de natureza tributária e, portanto, tem por base o tributo devido, o balanço final do exercício é prova suficiente para afastar a multa isolada por falta de recolhimento da estimativa, no caso de apuração de prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, bem como para determinar o limite da multa — cuja base não pode ultrapassar o valor do tributo, quando devido —, sob pena de descaracterizar sua natureza de multa imputada em razão de descumprimento de obrigação principal. (Acórdão nº CSRF/01-05.843, de 15/4/2008)

Essa tese perdeu boa parte de sua força argumentativa, em face da nova redação dada ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, pela Lei nº 11.488, de 2007, conforme se observa de excertos dos acórdãos a seguir:

Acórdão nº 105-16.791, de 5/12/2007:

Necessário ressaltar que a presente tese se aplica aqui ao caso concreto, pois os fatos geradores ocorreram antes da edição da MP 303, que modificou a base de cálculo, de diferença de tributo ou contribuição para cinquenta por cento sobre o valor do pagamento mensal.

Acórdão nº 195-00.024, de 20/10/2008:

Forçoso reconhecer, no entanto, que o voto aqui lançado é feito considerando tratar-se do ano-calendário 2002, pois a partir da edição da Lei 11.488/2007, o entendimento jurisprudencial aqui aplicado não mais persiste, segundo entendimento deste julgador, não podendo, no entanto, retroagir, nos termos dos arts. 105 e 106 do CTN.

3.6 Teses combinadas entre si

Como dito anteriormente, as diversas teses apontadas aparecem, na jurisprudência dos tribunais administrativos, frequentemente combinadas entre si, consoante abaixo se descreve:

- a) tese da limitação material e tese da limitação temporal,³²
- b) tese da limitação temporal e tese da limitação qualitativa;³³ e
- c) tese da limitação qualitativa e tese da limitação quantitativa.³⁴

Também as teses da limitação temporal e da limitação quantitativa se confundem, servindo a primeira, por vezes, de fundamento da segunda.

Contudo, a rigor, apenas as teses da limitação qualitativa e da limitação quantitativa não são conflitantes entre si, permitindo-se falar numa tese da “limitação qualitativa/quantitativa” (impossibilidade de exigência concomitante com a multa de ofício/base de cálculo limitada ao tributo declarado/devido ao final do ano-calendário).

Um caso real, vivenciado no Acórdão nº 107-09.493, de 17/9/2008, bem demonstra esse fato. Reproduz-se a situação descrita no referido Acórdão:

Embora não tenha havido, na declaração de ajuste anual original, apuração de imposto devido, nos autos houve o lançamento relativo à infração nº 5, que, segundo a fiscalização, na DIRPJ do ano-calendário de 1997, foi indicado o lucro real, ficha 7, item 37, no montante de R\$ 153.370,13, corroborado pela Demonstração do Lucro Real. O respectivo imposto devido deixou de ser calculado na ficha 8, item 1, da mesma declaração. O imposto apurado é de R\$ 23.005,52 e foi aplicada a multa de ofício de 75%.

³² **Acórdãos do 1º CC:** 103-21.185, de 19/3/2003, 103-21.272, de 12/6/2003, e 103-21.492, de 29/1/2004.

³³ **Acórdãos do 1º CC:** 105-14.670, de 15/9/2004, 105-14.986, de 16/3/2005, 105-15.428, de 7/12/2005, 105-15.980, de 20/9/2006, e 105-16.349, de 28/3/2007. **Acórdãos da CSRF:** 9101-00.107, de 11/5/2009, e 9101-00.316, de 25/8/2009.

³⁴ **Acórdãos do 1º CC:** 103-21.920, de 14/4/2005, 107-09.191, de 17/10/2007, 105-16.791, de 5/12/2007, e 107-09.493, de 17/9/2008. **Acórdãos da CSRF:** CSRF/01-05.511, de 18/9/2006, CSRF/01-05.552, de 4/12/2006, CSRF/01-05.875, de 23/6/2008, 9101-00.259, de 28/6/2009, 9101-00.201, de 27/7/2009, 9101-00.358, de 01/10/2009, 9101-00.438, de 04/11/2009, e 9101-00.501, de 25/1/2010.

A multa isolada de R\$ 23.720,94 incidiu sobre a base estimada de R\$ 31.627,92.

Entendeu a Conselheira Relatora, em voto vencido, não acompanhado pelos demais integrantes da Câmara, que, sobre o valor de R\$ 23.005,52, foi exigida a multa de ofício concomitantemente com a multa isolada, concluindo que deveria ser excluído do lançamento o valor de R\$ 11.502,76 (R\$ 23.005,52 x 50%³⁵), que corresponderia ao valor concomitante da multa (tese da limitação qualitativa).

Já o voto vencedor foi no sentido de que a multa isolada, exigida após o encerramento do ano-calendário, está limitada ao valor do ajuste anual (tese da limitação quantitativa) e, por essa razão, deveria ser exigida a multa isolada apenas sobre o valor do ajuste (R\$ 23.005,52). Entretanto, como o ajuste anual foi lançado no auto de infração com multa de ofício, também não deve prevalecer a multa isolada incidente sobre o imposto apurado no ajuste, em razão da concomitância (tese da limitação qualitativa). Cancelou-se, assim, integralmente a multa isolada aplicada, pelo emprego combinado das teses da limitação quantitativa e da limitação qualitativa.

3.7 Consolidação do entendimento dos tribunais administrativos (CC e CSRF)

Elaborou-se, a seguir, tabela que consolida o entendimento dos tribunais administrativos (CC e CSRF), abrangendo as teses acima expostas. Nessa tabela, estão identificadas as bases de cálculo da multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL consideradas em cada situação específica:

Tabela 1: Teses limitativas da aplicação da multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL – bases de cálculo empregadas em cada caso

TESES	AUTUAÇÃO	AUTUAÇÃO POSTERIOR AO ANO-CALENDÁRIO
-------	----------	--------------------------------------

³⁵ Retroatividade benigna (Lei nº 11.488, de 2007).

LIMITATIVAS	NO MESMO ANO-CALENDÁRIO	SEM MULTA DE OFÍCIO		COM MULTA DE OFÍCIO	
		$\sum ENR \leq TADC$	$\sum ENR > TADC$	$\sum ENR \leq TADV$	$\sum ENR > TADV$
Material	-	-	-	-	-
Temporal	$\sum ENR$	-	-	-	-
Qualitativa	$\sum ENR$	$\sum ENR$		$(\sum ENR - TALM)$ (se > 0)	
Quantitativa	$\sum ENR$	$\sum ENR$	TADC (se > 0)	$\sum ENR$	TADV (se > 0)
Qualit./Quantit.	$\sum ENR$	$\sum ENR$	TADC (se > 0)	$(\sum ENR - TALM)$ (se > 0)	$(TADV - TALM)$ (se > 0)

Legenda:

$\sum ENR$ – Somatório das estimativas não recolhidas no ano

TADC – Tributo anual declarado [já deduzido do somatório das estimativas recolhidas no ano ($\sum ER$)]

TALM – Tributo anual lançado (com multa de ofício)

TADV – Tributo anual devido [já deduzido do somatório das estimativas recolhidas no ano ($\sum ER$)], correspondente ao somatório do tributo anual declarado (TADC) e do tributo anual lançado (com multa de ofício) (TALM)

Explicitando melhor a tabela:

- a) dividiram-se as possibilidades de ocorrência de exigência da multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL em “autuação no mesmo ano-calendário” e “autuação posterior ao ano-calendário”;
- b) nessa última hipótese (“autuação posterior ao ano-calendário”), a autuação pode se dar “sem multa de ofício” ou “com multa de ofício”, ou seja, respectivamente, mantido o tributo anual declarado (TADC) ou acrescido, este, do tributo anual lançado com multa de ofício (TALM), compondo, ambos, o tributo anual devido (TADV);
- c) uma terceira subdivisão se faz, ainda, necessária, a saber: somatório das estimativas não recolhidas no ano ($\sum ENR$) igual/menor do que o TADC ou $\sum ENR$ maior do que o TADC, na “autuação posterior ao ano-calendário sem multa de ofício”; e $\sum ENR$ igual/menor do que o TADV ou $\sum ENR$ maior do que o TADV, na “autuação posterior ao ano-calendário com multa

de ofício”, para efeito de enquadramento das teses da limitação quantitativa e limitação qualitativa/quantitativa;

d) a tese da limitação material não admite a cobrança da multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, seja no próprio ano-calendário, seja posteriormente ao encerramento deste. Portanto, por essa tese, não haveria exigência daquela multa em nenhuma hipótese;

e) a tese da limitação temporal preconiza o descabimento da exigência de multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL lançada após o encerramento do ano-calendário respectivo. Por conseguinte, somente seria possível a exigência daquela multa isolada no mesmo ano-calendário, vinculada a sua base de cálculo ao somatório das estimativas não recolhidas no ano (ΣENR);

f) a tese da limitação qualitativa entende não ser cabível a exigência concomitante da multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL e da multa de ofício incidente sobre o tributo anual lançado. Assim, nas autuações procedidas no mesmo ano-calendário e posteriormente a este, mas sem exigência de multa de ofício, por subsistir o tributo anual declarado (TADC), a base de cálculo da multa isolada está jungida ao somatório das estimativas não recolhidas no ano (ΣENR). Já, quando da exigência de multa de ofício, somente a eventual parcela excedente entre ΣENR e o TALM seria considerada como base de cálculo da multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL;

g) a tese da limitação quantitativa reza que a base de cálculo da multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL estaria limitada ao tributo declarado/devido ao final do período de apuração anual. Dessa forma, para o próprio ano-calendário e, também, para o ano-calendário subsequente, em situações nas quais o ΣENR é igual ou inferior ao TADC, na “autuação posterior ao ano-calendário sem multa de ofício”, e ao TADV, na “autuação posterior ao ano-calendário com multa de ofício”, a base de cálculo daquela multa é o próprio somatório das estimativas não recolhidas no ano (ΣENR). Nas hipóteses contrárias, ou seja, $\Sigma ENR > TADC$, na “autuação posterior ao ano-calendário sem multa de ofício”, ou $\Sigma ENR > TADV$, na “autuação posterior ao ano-calendário com multa de ofício”, a mesma base de cálculo corresponde ao TADC ou ao TADV, respectivamente;

h) por fim, a tese da limitação qualitativa/quantitativa (impossibilidade de exigência concomitante com a multa de ofício/base de cálculo limitada ao tributo declarado/devido ao final do ano-calendário) corresponde a uma combinação das duas teses anteriores. Assim, nas autuações procedidas no mesmo ano-calendário e posteriormente a este, mas sem exigência de multa de ofício, por subsistir o tributo anual declarado (TADC), sendo o $\sum ENR$ igual ou inferior a este, a base de cálculo da multa isolada está jungida ao somatório das estimativas não recolhidas no ano ($\sum ENR$). Na hipótese contrária, ou seja, $\sum ENR > TADC$, na autuação sem multa de ofício, a mesma base de cálculo corresponde ao TADC. Se houver exigência de multa de ofício, somente a eventual parcela excedente entre o $\sum ENR$ e o TALM, sendo o $\sum ENR$ igual ou inferior ao TADV, seria considerada como base de cálculo da multa isolada. Na outra hipótese, ou seja, $\sum ENR > TADV$, a mesma base de cálculo corresponde a eventual parcela excedente entre o TADV e o TALM.

4 POSICIONAMENTO PESSOAL DO AUTOR

Permitimo-nos, neste tópico, expor o nosso entendimento sobre o assunto, conquanto o reconheçamos minoritário.

Com este objetivo, transcrevemos voto vencido proferido por nós, por ocasião de julgamento realizado pela Terceira Turma Especial da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em data de 10 de maio de 2012, de que resultou o Acórdão nº 1803-01.327:³⁶

Voto Vencido

Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes, Relator

Atendidos os pressupostos formais e materiais, tomo conhecimento do Recurso.

³⁶ Notícia-se que o presente voto prevaleceu, pelo voto de qualidade, em sessão datada de 29 de julho de 2014 (Acórdão nº 1803-002.254) e em sessão datada de 24 de setembro de 2014 (Acórdão nº 1803-002.366), estando assim ementado:

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ESTIMATIVA. ABRANGÊNCIA.

Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá: (I) a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos; (II) o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.

Primeiro que tudo, oportuno se faz recordar a magistral advertência de Carlos Maximiliano [**Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 2. ed. Porto Alegre: Globo, 1933. p. 118], no sentido de que:

Cumpre evitar, não só o demasiado apego à letra dos dispositivos, como também o excesso contrário, o de forçar a exegese e, deste modo, encaixar na regra escrita, graças à fantasia do hermeneuta, as teses pelas quais este se apaixonou, de sorte que vislumbra no texto ideias apenas existentes no próprio cérebro ou no sentir individual, desvairado por ojerizas e pendores, entusiasmos e preconceitos. A interpretação deve ser objetiva, desapaixonada, equilibrada, às vezes audaciosa, porém não revolucionária, aguda, mas sempre atenta respeitadora da lei.

Dispõe o art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na redação original (grifou-se):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, [...];

II - cento e cinquenta por cento, [...].

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos;

[...];

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

Da atenta leitura desse dispositivo legal, observa-se o seguinte:

a) não há qualquer orientação no sentido de que a aplicação da multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL deva-se fazer apenas “no curso do próprio ano-calendário”. Haja vista que, segundo a lei, essa multa será exigida da pessoa jurídica “ainda que **tenha apurado** prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente”, e não “ainda que **venha a apurar** prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente” (destaque da transcrição). Entender o contrário conduziria ao absurdo de, com relação à estimativa do mês de novembro, por exemplo, ser inviável qualquer procedimento fiscal, haja vista que o seu vencimento se dá — como é sabido — no último dia útil do mês de dezembro. Estar-se-ia, assim, instituindo, pelas

vias tortuosas de mera tese jurisprudencial, verdadeira dispensa de obrigação tributária para esse mês, o que somente seria possível mediante lei;

b) se a multa isolada é aplicável “**ainda** que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, no ano-calendário correspondente” (negrito da transcrição), também é, ela, exigível quando apurado resultado positivo. Segue-se, daí, que nada impede a cobrança dessa multa, mesmo que, sobre esse resultado positivo, venha a incidir tributo e respectiva multa de ofício, prevista no inciso I do § 1º da Lei nº 9.430, de 1996 (“juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos”);

c) a infração da falta de pagamento de estimativas não deixa de subsistir por ter sido apurado, eventualmente, ao final do ano-calendário, prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da CSLL, ou seja, essa infração, por força de lei, **não é** — nem jamais poderia ser — **condicional**, não admitindo uma espécie de “retroatividade benigna”, no sentido de desfazer os seus efeitos. Dessa forma, tendo-se verificado a hipótese de incidência da multa isolada, fatos posteriores são-lhe de todo estranhos. Há que se destacar, também, que, quando do cometimento da infração (falta de pagamento de estimativas), não era, ainda, conhecido o resultado anual da empresa;

d) se a multa é cabível mesmo na hipótese de se verificar resultado negativo ao final do período de apuração anual, a penalidade é imposta não em razão do **pagamento insuficiente do tributo devido** (art. 44, § 1º, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996), senão pela falta de cumprimento de obrigação autônoma que, com aquela, não guarda qualquer nexo de dependência, a saber: o **pagamento da estimativa mensal** (art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei nº 9.430, de 1996), condição suficiente para a aplicação da penalidade. Assim, se não há coincidência de motivação, se as causas são díspares, se os fundamentos são diversos, não cabe falar em duplicidade de punição, não cabe apontar dupla incidência sobre a mesma infração, não cabe alegar *bis in idem* que, por sinal, somente se aplica a tributos. Advirta-se, por pertinente, que a tentativa de se excluir a aplicação da multa isolada ao argumento da suposta “inexistência de prejuízo ao fisco” ou da “não repercussão na órbita do tributo”, esbarra no contido no art. 136 do CTN (“a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”);

e) o que se está a cobrar do sujeito passivo é a **penalidade** pelo cometimento de uma **infração**, e não qualquer imposto ou contribuição que possa, ao depois, se mostrar passível de restituição. A circunstância de as estimativas não recolhidas — base de cálculo dessa penalidade — revelarem-se, ao final do período de apuração anual (portanto, após o cometimento da infração), total ou parcialmente indevidas, **é irrelevante**, e não conduz à concessão de uma “anistia” ao sujeito passivo. Essa infração não se desmaterializa pelo fato de, na apuração anual, o imposto efetivamente devido vir a ser menor. Não por outro motivo, aliás, dita multa é denominada “isolada”, ou seja, não possui qualquer vínculo com o tributo devido ao final do período de apuração anual;

f) a base de cálculo das estimativas e a do IRPJ e CSLL devidos no ajuste anual, em princípio, são **distintas**. Ao tempo que as estimativas são calculadas com base na **receita bruta** (sobre a qual se aplica um percentual fixado em função da atividade do contribuinte) e acréscimos, a base de cálculo do IRPJ e CSLL é o **lucro líquido contábil ajustado pelas adições e exclusões prescritas na legislação**. Por conseguinte, o simples fato de as bases de cálculo das respectivas multas (isolada e de ofício, respectivamente), eventualmente, poderem ser coincidentes (v.g., nas hipóteses de omissão de receitas), não significa que esteja havendo dupla incidência ou aplicação concomitante sobre a mesma base de cálculo apurada em procedimento de ofício. Coube ao legislador estabelecer, a seu critério, que a base de cálculo da multa isolada seria o **valor da estimativa não recolhida**, como poderia, ele, ter optado por qualquer outra fórmula de cálculo ou, mesmo, ter estabelecido multa de valor fixo para aquela infração, adequando convenientemente a dosagem da correspondente penalidade;

g) a lei é clara ao admitir a cobrança de multa isolada por insuficiências de estimativas, **mesmo quando apurado resultado negativo ao final do período de apuração anual (ausência de tributo devido)**. Com que fundamento, então, pode o simples intérprete e aplicador da lei fixar limitações a essa multa, vinculando-a à existência de tributo devido?

h) nada impede que o sujeito passivo que não tenha recolhido estimativas ao longo do ano venha a pagar o tributo apurado ao final do período anual: nesse caso, ser-lhe-ia aplicada apenas a multa por falta de recolhimento de estimativas. Também o sujeito passivo pode ter atendido às condições para apuração do lucro real anual, não efetuando, porém, o pagamento do saldo remanescente do ajuste ao final do ano: nesse caso, ser-lhe-ia cobrada apenas a diferença de tributo acompanhada da multa de ofício correspondente. Já na hipótese de ter

havido omissão total por parte do sujeito passivo, tanto no que diz respeito ao recolhimento de estimativas, quanto no que se refere ao pagamento do saldo anual do imposto, ser-lhe-ão exigidas as duas penalidades, por se tratar de infrações distintas. A eventual concomitância, portanto, será decorrente desse fato (dupla infração);

i) acrescenta-se, por pertinente, que insurgências quanto ao possível montante desproporcional da multa isolada por falta ou insuficiência de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL devem ser endereçadas ao legislador que, por sinal, já teve a iniciativa de reduzir o percentual correspondente, de 75% (setenta e cinco por cento) para 50% (cinquenta por cento), não mais prevendo sua duplicação ou aumento de metade, por ocasião da edição da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Por derradeiro, revela-se bem-vinda a lição de Francesco Carrara (**Interpretação e Aplicação das Leis**. 2. ed. Coimbra: 1963. p. 129) que, sobre o tema, prelecionou:

[...] nada é pior do que o intérprete colocar na lei o que na lei não está, por preferência, ou dela retirar o que nela está, por não lhe agradar o princípio.

E também esta, do Supremo Tribunal Federal (STF), em voto proferido pelo eminente Ministro Oscar Corrêa (**Revista Brasileira de Direito Processual**. Ed. Forense, vol. 50, p. 159):

Não pode o juiz, sob alegação de que a aplicação do texto da lei à hipótese não se harmoniza com o seu sentimento de justiça ou equidade, substituir-se ao legislador para formular, de próprio, a regra de direito aplicável.

Mitigue o Juiz o rigor da lei, aplique-a com equidade e equanimidade, mas não a substitua pelo seu critério.

5 CONCLUSÃO

Distinguiu-se, neste trabalho, a existência de, quando menos, quatro teses principais a respeito da questão examinada, mencionando-se que, amiúde, essas teses têm sido combinadas entre si, o que não impede, para fins de estudo, que elas sejam analisadas separadamente. As quatro teses principais, apresentadas em ordem cronológica de surgimento nos tribunais administrativos, são: (a) tese da limitação material (inexistência de obrigação tributária); (b) tese da limitação qualitativa (impossibilidade de exigência concomitante com a multa de ofício); (c) tese da limitação temporal (aplicabilidade exclusiva no mesmo ano-

calendário); e (d) tese da limitação quantitativa (base de cálculo limitada ao tributo declarado/devido ao final do ano-calendário).

Conclui-se, finalmente, que todas as quatro teses principais sobre a multa isolada imposta, em procedimentos de ofício, por falta ou insuficiência de pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL devidos na apuração anual, tanto no extinto Primeiro Conselho de Contribuintes quanto na Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, objetivaram, de algum modo, limitar a sua aplicação — no entender deste autor, indevidamente —, seja material, qualitativa, temporal ou quantitativamente.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Câmara Superior de Recursos Fiscais. **Acórdãos da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.** Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 3 nov. 2015.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Súmula CARF nº 105.** Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/sumulas-por-materia/juros-de-mora-e-penalidades>>. Acesso em: 3 nov. 2015.

BRASIL. Conselho de Contribuintes. **Acórdãos do Primeiro Conselho de Contribuintes.** Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 3 nov. 2015.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>. Acesso em: 3 nov. 2015.

BRASIL. **Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111488.htm>. Acesso em: 3 nov. 2015.

BRASIL. **Medida Provisória nº 351, de 22 de janeiro de 2007.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Mpv/351.htm>. Acesso em: 3 nov. 2015.

A NATUREZA JURÍDICA E A INCIDÊNCIA DE TRIBUTOS FEDERAIS SOBRE OS NEGÓCIOS JURÍDICOS ENVOLVENDO AS REDUÇÕES CERTIFICADAS DE EMISSÃO (RCE) (CRÉDITOS DE CARBONO)

THE LEGAL NATURE AND THE INCIDENCE OF FEDERAL TAXES ON THE BUSINESS INVOLVING THE CERTIFIED EMISSION REDUCTIONS (CER) (CARBON CREDITS)

Mauro José Silva

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Julgador da Sétima Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo. Ex-Conselheiro Representante da Fazenda Nacional no CARF. Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo. Mestre em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Graduado em Direito pela Universidade de São Paulo

RESUMO: O Protocolo de Quioto foi assinado em 1997 e entrou em vigor em 2005 em relação ao primeiro período de compromisso entre 2008 e 2012, determinando que os países constantes do Anexo I daquele tratado tem a obrigação de reduzir as emissões de gases de efeito estufa (GEE) para níveis 5% inferiores àqueles de 1990. Para o segundo período de compromisso de 2013 a 2020, a redução deve ser de, no mínimo, 18%. Para contribuir no alcance das metas foram criados mecanismos de flexibilização e, entre estes, encontramos o mecanismo de desenvolvimento limpo (MDL) por meio do qual países não listados no referido anexo, entre eles o Brasil, podem desenvolver atividades de projetos que resultem em reduções certificadas de emissões (RCE). As RCEs podem ser transacionadas até serem adquiridas por países do Anexo I. O artigo trata da incidência de tributos federais nos negócios jurídicos que envolvem RCEs, abordando a natureza jurídica de tais certificados e apontando a nossa conclusão sobre a carga tributária aplicável, bem como traz a posição oficial do fisco federal sobre a tributação. A discussão sobre a natureza jurídica analisa as seguintes alternativas: bem incorpóreo, *commodity* ambiental, título ou valor mobiliário e derivativo, concluindo ser adequado compreender as RCEs como bem incorpóreo. A incidência de tributos federais é tratada tanto nas operações nas quais o adquirente é domiciliado no exterior quanto nas operações com adquirente domiciliado no país. As operações que envolvem RCEs resultam em ganho de capital para a empresa que as transmitem, atraindo a tributação que tal espécie de acréscimo patrimonial é submetida, não havendo razão jurídica para enquadrar a operação como prestação de serviços. A criação de uma isenção legal para as operações envolvendo RCEs seria uma alternativa para incentivar o aumento da quantidade de projetos de MDL no país.

Palavras-chave: Protocolo de Quioto. Reduções Certificadas de Emissão. Créditos de carbono. Natureza jurídica. Incidência de tributos federais.

ABSTRACT: The Kyoto Protocol was signed in 1997 and entered into force in 2005 compared to the first commitment period between 2008 and 2012, determining that the countries listed in Annex I of that treaty is obliged to reduce emissions of greenhouse gases (GHGs) to levels 5% lower than those of 1990. For the second commitment period of 2013 to 2020, the reduction must be at least 18%. To contribute to the achievement of the goals flexibility mechanisms were created, and among them we find the clean development mechanism (CDM) through which countries not listed in the Annex, including Brazil, can develop project activities that result in reductions certified emission (CER). CERs can be traded to be acquired by countries in Annex I. The article deals with the incidence of federal taxes in legal transactions involving CERs, addressing the legal status of such certificates and pointing the conclusion of the author on applicable taxes, and It brings the official position of the federal tax authorities on taxation. The discussion of the legal nature analyzes the following alternatives: intangible asset, environmental commodity, securities and derivatives, concluding that adequate understanding CERs as intangible asset. The incidence of federal taxes is treated both in operations where the purchaser is domiciled abroad as in transactions with purchaser domiciled in the country. Operations involving CERs result in a capital gain for the company that transmit, drawing taxation that such kind of income is submitted, there is no legal reason to deal with this operation as a service. The creation of a legal exemption for transactions involving CERs would be an alternative to encourage the increased amount of CDM projects in the country.

Keywords: Quioto Protocol. Certified Emission Reductions. Carbon credits. Legal nature. Incidence of federal taxes.

1 INTRODUÇÃO

O objetivo do presente é apresentar os resultados de nossas pesquisas a respeito da incidência de tributos federais na cessão dos chamados “créditos de carbono” ou da Redução Certificada de Emissão (RCE).

A possibilidade de cessão dos créditos de carbono ou da RCE surgiu a partir da entrada em vigor do primeiro período de compromisso do Protocolo de Quioto, em 16 de fevereiro de 2005¹, e será ainda mais importante para o segundo período de compromisso, entre 2013 e 2020, e, principalmente, para o período pós-2020, que poderá ser objeto de acordo na Conferência de Paris em dezembro de 2015.

Desde dezembro de 1997, referido protocolo determina em seu art. 3º que, a partir da data de sua entrada em vigor, os países signatários integrantes do Anexo I - que não inclui o

¹ Para entrada em vigor do Protocolo de Quioto o artigo 25 exigia o prazo de noventa dias após a ratificação por, no mínimo, 55% do total de países-membros da Convenção e que fossem responsáveis por, pelo menos, 55% do total das emissões de 1990. A condição foi cumprida com a adesão da Rússia no final de 2004.

Brasil - daquele instrumento internacional devem reduzir suas emissões de gases de efeito estufa (GEE) em pelo menos 5% abaixo dos níveis de 1990 para o primeiro período de compromisso, entre 2008 e 2012. Por meio da Emenda de Doha, foi estabelecido um segundo período de compromisso, que vai de 2013 a 2020 com compromisso de redução de, no mínimo, 18% em relação aos níveis de 1990, podendo cada país estabelecer metas superiores a esta. O segundo período de compromisso entrará em vigor quando 3/4 dos signatários do Protocolo de Quioto (equivalente a 144 países) a ratificarem. Até 1º de outubro de 2015, 49 partes haviam ratificado a Emenda Doha.²

O Protocolo de Quioto prevê, para contribuir com o alcance das metas da Convenção, três mecanismos de flexibilização: comércio de emissões, implementação conjunta e mecanismo de desenvolvimento limpo (MDL). Os dois primeiros se aplicam aos países do Anexo I e o terceiro se aplica também aos países excluídos da referida relação, entre eles o Brasil.

O MDL é previsto pelo artigo 12 do Protocolo que determina que os países não listados no Anexo I poderão desenvolver atividades de projetos que resultem em reduções certificadas de emissões (RCE), sendo que estas poderão ser utilizadas pelos países listados no Anexo I para contribuir para o cumprimento de parte de seus compromissos de redução de emissões.

O MDL teve origem na proposta brasileira que visava a criação de um Fundo de Desenvolvimento Limpo formado com recursos financeiros dos países desenvolvidos que não cumprissem suas obrigações de redução de emissões de GEE. A ideia do fundo não foi aceita, mas modificada para a criação do MDL. A característica fundamental desse mecanismo é possibilitar que um projeto que gere benefício ambiental (redução de emissões de GEE ou remoção de CO₂) receba um ativo financeiro transacionável, denominado Redução Certificada de Emissões (RCE).³

A RCE é emitida pelo Conselho Executivo do MDL, composto por representantes dos signatários do Protocolo. Em cada país, existe uma Autoridade Nacional designada (AND)

² Dados obtidos no sítio da United Nations - Framework Convention on Climate Change (UNFCCC) em 02/10/2015.

³ Cf. FRONDIZI, Isaura Maria de Rezende Lopes (coord.). *O mecanismo de desenvolvimento limpo: guia de orientação 2009*. Rio de Janeiro: Imperial Novo Milênio: FIDES, 2009, p. 23. No mesmo trecho do texto encontramos uma noção do que representa uma RCE: é igual a uma tonelada de dióxido de carbono equivalente calculada de acordo com o potencial de aquecimento global.

que atesta que determinado projeto contribui para o desenvolvimento sustentável. No Brasil, a AND é a Comissão Interministerial de Mudança Global do Clima (CIMGC), presidida pelo Ministério da Ciência e Tecnologia e vice-presidida pelo Ministério do Meio Ambiente.

Segundo dados do CIMGC de 30 de novembro de 2014, havia 330 atividades de projetos de MDL sendo desenvolvidos no Brasil, o que equivale a mais de 370 milhões RCEs pretendidas. Dessas iniciativas, projetos de hidroelétrica, biogás, usina eólica, gás de aterro e biomassa energética correspondem a mais de 89% do total. Foram emitidas até essa data, mais de 97 milhões de RCEs, sendo que projetos de decomposição de N₂O, gás de aterro e hidroelétrica os três principais beneficiários das RCEs emitidas.⁴

Partindo da premissa de que a implantação de projetos de MDL contribui para o atingimento das metas de redução de GEE previstas no Protocolo de Quioto, nossa proposta é discutir como os negócios jurídicos envolvendo RCEs são tributados atualmente para verificar se existe a necessidade da criação de instrumentos legais que diminuam ou afastem por completo a carga tributária sobre tais operações.

Iniciamos debatendo sobre a natureza jurídica das RCEs, buscando identificá-la como bem incorpóreo ou intangível, *commodity* ambiental, título ou valor mobiliário e derivativo.

Nesse aspecto, temos uma das contribuições que trazemos no artigo: a possibilidade de existirem derivativos que tomem as RCEs como ativo subjacente.

Além disso, tendo observado que os estudiosos que concluíram que as RCEs não são título ou valor mobiliário não consideraram o conteúdo do art. 9º da Lei 12.187/2009, faremos nossa análise tomando em conta tal dispositivo legal.

Em seguida, passamos para o enfrentamento do ponto crucial do trabalho: a incidência de tributos federais nos negócios jurídicos envolvendo RCEs. Surge, então, outra contribuição do presente trabalho: a constatação de que os negócios que envolvem RCEs e sua respectiva tributação não podem ser considerados exclusivamente como negócios que tenham como adquirente das RCEs uma empresa domiciliada no exterior.

⁴ Cf. BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação. Comissão Interministerial de Mudança Global do Clima (CIMGC). *Status dos projetos do Mecanismo de Desenvolvimento Limpo (MDL) no Brasil- última compilação do site da UNFCCC e da CIMGC: 30 de novembro de 2014*. Brasília, 2015. Disponível em: <http://www.mct.gov.br/upd_blob/0215/215186.pdf>. Acesso em: 8 set. 2015, p. 7-10.

Registramos a posição oficial do fisco federal extraído do resultado de consultas às Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil (SRRFB) e, após apresentarmos a comparação entre a carga tributária incidente nas operações envolvendo RCEs segundo a posição do fisco federal e a posição que adotamos, encerramos ressaltando a necessidade de edição de norma legal isentiva para as operações que envolvem RCEs com o objetivo de estimular o crescimento do mercado de RCEs e a ampliação da quantidade de projetos de MDL no país.

2 METODOLOGIA

Na confecção do presente trabalho, utilizamos a pesquisa doutrinária, nacional e internacional, a pesquisa de jurisprudência em sítios de órgãos administrativos e tribunais brasileiros e a pesquisa em sítios de organismos internacionais na *internet*.

Utilizamos igualmente o recurso da citação direta e o da citação indireta, conforme a argumentação e o ritmo do texto exigiam. Os aspectos formais seguem as indicações da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT).

3 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Natureza jurídica das RCEs

Para possibilitar o avanço na discussão sobre a tributação dos negócios jurídicos que envolvem as RCEs, é fundamental primeiro identificarmos sua natureza jurídica. A doutrina já considerou várias alternativas para o enquadramento da natureza jurídica das RCEs:

- bem incorpóreo ou intangível;
- *commodity* ambiental;
- título ou valor mobiliário;
- derivativo

Para compreendermos o que são bens incorpóreos ou intangíveis, iniciamos tomando as lições de Washington de Barros Monteiro sobre a definição jurídica de bens:

Juridicamente falando, bens são valores materiais ou imateriais, que podem ser objeto de uma relação de direito. O vocábulo, que é amplo no seu significado, abrange coisas corpóreas e incorpóreas, coisas materiais ou imponderáveis, fatos e abstenções humanas.

[...]

Bens corpóreos e incorpóreos – Corpóreos são os bens dotados de existência física, material, que incidem ou recaem sob os sentidos (*res corporales sunt, quae tangi possunt*). Incorpóreos os que, embora de existência abstrata ou ideal, são reconhecidos pela ordem jurídica, tendo para o homem valor econômico (*incorporales, quae tangi non possunt*). Dentre os primeiros estão, por exemplo, os bens imóveis por natureza, especificados no art. 43, nº I, do Código Civil, dentre os segundos, a propriedade literária, científica e artística (Lei nº 5.988, de 14-12-1973), o direito à sucessão aberta (art. 14, nº III) e a propriedade industrial (Lei nº 5.772, de 21-12-1971).

As coisas corpóreas são objeto de compra e venda, enquanto as incorpóreas, suscetíveis de cessão. Além disso, estas, ao contrário daquelas, não se prestam à tradição e ao usucapião.⁵

Como as RCEs existem para serem objeto de uma relação de direito entre a empresa que gerou a redução de emissão de GEE e outras empresas ou países que tem a obrigação de reduzir suas emissões, então podemos facilmente enquadrar as RCEs na definição de bem incorpóreo ou intangível. Idêntica conclusão chegou Gabriel Sister que afirmou que "é possível afirmar que as RCEs, enquanto direitos sem existência tangível, todavia com valor econômico, enquadram-se com perfeição na acepção de bens intangíveis".⁶

Quanto ao enquadramento como "*commodity* ambiental", Paulo Caliendo aventou tal hipótese, porém o mesmo autor já alertava que na experiência internacional não havia uma exata formatação do tratamento das RCEs como tal.⁷

No Brasil, Amyra El Khalili defendeu a existência das *commodities* ambientais, assim definindo-as:

⁵ Cf. MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil - parte geral*. São Paulo: Saraiva, 1989-1990, p. 135-8.

⁶ Cf. SISTER, Gabriel. *Mercado de carbono e protocolo de Quioto – aspectos negociais e tributação*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007, p. 37.

⁷ Cf. CALIENDO, Paulo. Tributação e mercado de carbono. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Mallheiros, 2005, p. 884.

As *commodities* ambientais são mercadorias originadas de recursos naturais em condições sustentáveis e são os insumos vitais para a manutenção da agricultura e da indústria. Constituem um complexo produtivo que envolve sete matrizes: água, energia, minério, biodiversidade, madeira, reciclagem e controle de emissão de poluentes (água, solo e ar).⁸

Para verificarmos se o termo pode ser utilizado juridicamente, fomos buscar a noção de *commodity* na lição de Paulo Sandroni, seguindo o caminho traçado por Gabriel Sister⁹. Para Sandroni:

O termo significa literalmente 'mercadoria' em inglês. Nas relações comerciais internacionais, o termo designa um tipo particular de mercadoria em estado bruto ou produto primário de importância comercial, como é o caso do café, do chá, da lã, do algodão, da juta, do estanho, do cobre etc.¹⁰

Nessa linha, convém também considerar a noção jurídica de mercadoria, conforme delineada por José Eduardo Soares de Melo:

“Mercadoria”, tradicionalmente, é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa[...].¹¹

Assim sendo, Gabriel Sister concluiu acertadamente que a *commodity* pressupõe a existência material de um bem que se sujeitará à distribuição para consumo.¹² Como as RCEs representam bens intangíveis, fica afastada a possibilidade de enquadrá-las na definição de *commodity*.

Como não admitimos que as RCEs são *commodities*, como gênero, não há espaço para que sejam admitidas na espécie das *commodities* ambientais, em sentido jurídico.

Gabriel Sister¹³ assume existirem diferenças entre títulos e valores mobiliários, porém não fazemos tal distinção, seguindo a orientação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM),

⁸ Cf. KHALILI, Amyra El. *Commodities ambientais em missão de paz - novo modelo econômico para a América Latina e o Caribe*. São Paulo: Nova Consciência, 2009.

⁹ Cf. SISTER, *op. cit.*, (nota 6), p. 38-9.

¹⁰ Cf. SANDRONI, Paulo. *Novíssimo dicionário de economia*. São Paulo: Best Seller, 1999, p. 112-3.

¹¹ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 16.

¹² Cf. SISTER, *op. cit.*, (nota 6), p. 39.

¹³ Cf. SISTER, *op. cit.*, (nota 6), p. 40-3.

que entende ser relevante a noção de valor mobiliário, podendo um título estar ou não enquadrado como valor mobiliário. Vejamos o trecho de autoria da CVM:

Neste capítulo serão apresentados alguns desses valores mobiliários e suas principais características. Antes, porém, será feita uma introdução sobre o conceito de valor mobiliário. Essa discussão torna-se importante na medida em que a caracterização de um título como valor mobiliário o submete às regras e à fiscalização da CVM, com significativa mudança na forma como esses títulos podem ser ofertados e negociados no mercado.¹⁴

As discussões a respeito da possibilidade de as RCEs serem consideradas como valor mobiliário partem da premissa que somente podem ter essa natureza os instrumentos que puderem ser admitidos entre aqueles listados no art. 2º da Lei 6.385/76¹⁵. Nesse sentido, temos a afirmação de um diretor da CVM admitindo que "valor mobiliário, mais do que uma categoria teórica, é tudo aquilo que a legislação define como tal, para fins de definição da competência do regulador estatal".¹⁶ Embora a lista legal tenha deixado de ser *numerus clausus* desde a reforma da Lei 6.385/76 em 2001, ainda assim um instrumento financeiro só pode ser considerado valor mobiliário se puder ser enquadrado entre as modalidades do art. 2º da referida lei que passou a contar, desde 2001, com os derivativos e os contratos de investimento coletivo.¹⁷ Como a RCE é "instrumento financeiro, negociável em mercados

¹⁴ Cf. BRASIL. Ministério da Fazenda. Comissão de Valores Mobiliários. Mercado de valores mobiliários brasileiro. 3. ed. Rio de Janeiro: Comissão de Valores Mobiliários, 2014. Disponível em: <<http://www.investidor.gov.br/publicacao/LivrosCVM.html>>. Acesso em: 14 set. 2015, p. 70.

¹⁵ Lei 6.385/76:

Art. 2º São valores mobiliários sujeitos ao regime desta Lei:

I - as ações, debêntures e bônus de subscrição;

II - os cupons, direitos, recibos de subscrição e certificados de desdobramento relativos aos valores mobiliários referidos no inciso II;

III - os certificados de depósito de valores mobiliários;

IV - as cédulas de debêntures;

V - as cotas de fundos de investimento em valores mobiliários ou de clubes de investimento em quaisquer ativos;

VI - as notas comerciais;

VII - os contratos futuros, de opções e outros derivativos, cujos ativos subjacentes sejam valores mobiliários;

VIII - outros contratos derivativos, independentemente dos ativos subjacentes; e

IX - quando ofertados publicamente, quaisquer outros títulos ou contratos de investimento coletivo, que gerem direito de participação, de parceria ou de remuneração, inclusive resultante de prestação de serviços, cujos rendimentos advêm do esforço do empreendedor ou de terceiros.

¹⁶ Cf. BRASIL. Ministério da Fazenda. Comissão de Valores Mobiliários. Voto do diretor Otavio Yazbek no processo administrativo CVM nº RJ 2009/6346. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/noticias/anexos/2009/20090721-1-Voto_DOZ.pdf>. Acesso em: 11 set. 2015, p. 11.

¹⁷ Cf. BRASIL. *op. cit.*, (nota 16), p. 5.

secundários"¹⁸, é preciso verificarmos se pode ser enquadrada nas modalidades daquele dispositivo legal.

Os incisos de I a VI do art. 2º da Lei 6.385/76 enumeram os títulos que possuem a natureza de valor mobiliário e não incluem as RCEs.

Os incisos VII e VIII do art. 2º da Lei 6.385/76 tratam dos derivativos e sobre estes falaremos adiante, mas podemos antecipar que as RCEs, de per si, não podem ser consideradas como derivativos.

O inciso IX do art. 2º da Lei 6.385/76 determina que os contratos de investimento coletivo são valores mobiliários, o que nos exige compreender o que seria tal tipo de contrato. Para que se identifique um contrato de investimento coletivo é necessário que algumas características estejam presentes:

- i) o instrumento deve ser destinado a investimento
- ii) o instrumento faça parte de um empreendimento coletivo;
- iii) que haja expectativa de obtenção de lucros;
- iv) o instrumento decorra dos esforços do empreendedor ou de terceiros, mas não do próprio investidor.¹⁹

Como as RCE são títulos resgatáveis e não geram um rendimento financeiro em si, a aquisição de uma RCE não se revela um investimento financeiro.

As RCEs, após sua emissão, passam a existir desvinculadas do agente econômico que implantou o MDL e de qualquer esforço deste, do investidor ou de terceiro, sendo fungíveis entre si, o que afasta a existência de empreendimento coletivo.²⁰

Acrescenta-se que a CVM regulamentou a emissão de títulos e contratos de investimento coletivo de modo que somente as sociedades por ações podem emití-los, ao passo que as RCEs são emitidas pelo Conselho Executivo do MDL.

¹⁸ Cf. BRASIL. *op. cit.*, (nota 16), p. 4.

¹⁹ Cf. BRASIL. *op. cit.*, (nota 16), p. 9.

²⁰ Cf. BRASIL. *op. cit.*, (nota 16), p. 9.

Assim, as RCEs não possuem os elementos necessários para serem caracterizadas como contratos de investimento coletivo previstos no inciso IX do art. 2º da Lei 6.385/76.²¹

Considerando tais observações, em voto emitido em 07 de julho de 2009, o diretor da CVM, Otávio Yazbek²² concluiu não serem as RCEs valores mobiliários, posição partilhada por Gabriel Sister²³.

No entanto, tais estudiosos do assunto emitiram suas conclusões antes da edição da Lei 12.187/2009, que foi publicada em 30 de dezembro de 2009 e traz o seguinte dispositivo:

Art. 9º O Mercado Brasileiro de Redução de Emissões - MBRE será operacionalizado em bolsas de mercadorias e futuros, bolsas de valores e entidades de balcão organizado, autorizadas pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM, onde se dará a negociação de títulos mobiliários representativos de emissões de gases de efeito estufa evitadas certificadas.

O trecho legal transcrito refere-se a "títulos mobiliários representativos de emissões de gases de efeito estufa evitadas certificadas", numa clara alusão às RCEs, determinando que a negociação com tais instrumentos seja feita em bolsas de mercadorias e futuros, bolsas de valores e entidades de balcão organizado, autorizadas pela CVM. Diante disso, surge o questionamento se ainda será possível concluir que as RCEs não são valores mobiliários, pois temos uma lei que, embora com redação sem a clareza esperada e sem se referir diretamente à Lei 6.385/76, parece determinar que a circulação das RCEs seja feita sob supervisão da CVM.

Gilberto de Castro Moreira Júnior apontou a existência, em 2008, de projetos de lei (PL 493/07, PL 494/07 e PL 1657/07) que pretendiam reconhecer a natureza jurídica de valor mobiliário às RCEs.²⁴ Porém, tais projetos foram arquivados em janeiro/2005, conforme pesquisa feita no sítio da Câmara dos Deputados. No mesmo sentido, encontramos no Senado Federal o PLS 33/2008, que procurava alterar o art. 2º da Lei 6.385/76, para incluir as RCEs como valor mobiliário. Tal projeto foi rejeitado com base em parecer da Comissão de

²¹ Cf. BRASIL. *op. cit.*, (nota 16), p. 9-10.

²² Cf. BRASIL. *op. cit.*, (nota 16), p. 10.

²³ Cf. SISTER, *op. cit.*, (nota 6), p. 47.

²⁴ Cf. MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. Tributação dos créditos de carbono transacionados no exterior. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 13, n. 1845, 20 jul. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/11511>>. Acesso em: 9 set. 2015, p. 5.

Assuntos Econômicos, que concluiu que a caracterização das RCEs como valor mobiliário geraria custos adicionais e desnecessários para o mercado de créditos de carbono.²⁵

Para o nosso objetivo de definir a tributação das RCEs, tal definição não é essencial, pois como bem observado por Otavio Yazbek, a caracterização de um instrumento como valor mobiliário resulta em submissão a um regime regulatório próprio que, preocupa-se com a tutela do investidor, sobretudo a partir de regras de cunho informacional (*full disclosure* e vedação ao *insider trading*), e com a garantia da eficiência dos mecanismos de formação de preços dos ativos.²⁶ Porém, parece-nos que o Poder Legislativo já analisou a questão da natureza jurídica das RCEs, evitando incluí-la na lista de valores mobiliários, mesmo depois da vigência da Lei 12.187/2009, o que nos leva a concluir que fica afastada a possibilidade de as RCEs, com o regime jurídico atual, ser entendida como valor mobiliário.

Por fim, analisamos a possibilidade de as RCEs serem consideradas derivativos. Vejamos a definição de derivativos:

[...] instrumentos financeiros cujo preço de mercado (*market price*) deriva do valor de um ativo real (as commodities, ou seja, os produtos primários como algodão, soja, minério de ferro etc.) ou outro instrumento financeiro (taxas de câmbio, de juros, moedas, índices de Bolsas etc).²⁷

A par disso, para o Diretor da CVM, Otavio Yazbek, devido ao fato de as RCEs serem instrumentos “resgatáveis”, por serem passíveis de transformação em um determinado tipo de vantagem econômica concreta, elas não podem ser consideradas derivativos, mas configuram-se como os próprios ativos, pois inexistente ativo subjacente, sendo negociados os próprios RCEs como ativos-objeto. Ademais, acrescenta que as RCEs não são usadas com finalidades de *hedge*²⁸, o que se espera naturalmente de um derivativo, pois as RCEs são adquiridas como meio alternativo de cumprimento da obrigação de reduzir as emissões de GEE.²⁹

²⁵ Cf. BRASIL. Senado Federal Comissão de Assuntos Econômicos. *Parecer nº 732/2014*. 30 out. 2012.

²⁶ Cf. BRASIL. *op. cit.*, (nota 16), p. 11.

²⁷ Cf. SOUZA, Clóvis S. de; MILLER, Daniel Schiavoni. O protocolo de quioto e o mecanismo de desenvolvimento limpo (MDL): as reduções certificadas de emissões (RCES), sua natureza jurídica e a regulação do mercado de valores mobiliários, no contexto estatal pós-moderno. *Revista Virtual da AGU*. v. IV, n. 30, jul. 2004. Disponível em: <http://www.agu.gov.br/page/content/detail/id_conteudo/74397>. Acesso em: 11 de set. 2015, p. 6.

²⁸ *Hedge* é uma proteção contra as oscilações nos preços das mercadorias, taxas ou outras variáveis às quais o agente econômico está exposto (Cf. BRASIL. *op. cit.*, (nota 16), p. 6)

²⁹ Cf. BRASIL. *op. cit.*, (nota 16), p. 7.

Há dois tipos de derivativos: compromissados a termo e de exercício contingencial. Nos derivativos compromissados a termo, comprador e vendedor acertam negociar um ativo subjacente numa data futura por um preço determinado. Nos derivativos de exercício contingencial os contratos celebrados somente geram obrigações de pagamento se eventos aleatórios ocorrerem, como no caso das opções de compra ou venda num preço e prazo específicos mediante o pagamento de um prêmio.³⁰

Diante das espécies de derivativos, podemos concluir que podem existir derivativos que tenham como ativos subjacentes as RCEs, mas estas não são, elas mesmas, derivativos. Uma empresa brasileira e outra do exterior, por exemplo, podem celebrar um contrato de derivativo compromissado para acertarem a compra e venda futura a preço certo de uma determinada quantidade de RCEs; ou podem celebrar um contrato de derivativo contingencial para negociarem num prazo e preço certos determinada quantidade de RCEs mediante o pagamento de um prêmio.

Não sendo as RCEs valores mobiliários, estas não se submetem aos regramentos da CVM, porém, os derivativos relacionados às RCEs estão submetidos à regulação da CVM, por força do art. 2º, inciso VIII da Lei 6.385/76.³¹

A tributação dos negócios jurídicos que envolvem a transmissão das RCEs

Uma característica essencial das RCEs é a possibilidade de sua circulação partindo do país/empresa que gerou a redução de emissão de GEE até o país que está obrigado por acordos internacionais a reduzir suas emissões de GEE, podendo haver negócios intermediários que não envolvam somente partes obrigadas a promover reduções e os demais países.³² Dentro de um mesmo país, entidades e empresas podem adquirir RCEs para futura negociação com os países listados com metas de redução de emissão de GEE, utilizando a

³⁰ Cf. BRASIL. Ministério da Fazenda. Comissão de Valores Mobiliários. *Mercado de derivativos no Brasil: conceitos, produtos e operações*. Rio de Janeiro: BM&FBOVESPA-CVM, 2015, p. 12-3.

³¹ Cf. BRASIL. *op. cit.*, (nota 16), p. 13.

³² Flávio Augusto Marinho Vidigal cita entendimento de José Domingos Gonzalez Miguez nesse sentido em VIDIGAL. Flávio Augusto Marinho. Forma de comercialização de MDL. In: SOUZA, Rafael Pereira de (coord.). *Aquecimento global e créditos de carbono aspectos jurídicos e técnicos*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 243. O texto original citado por Vidigal não foi localizado em nossa pesquisa, o que justifica a citação indireta.

RCE como investimento ou mesmo atuando para fomentar projetos de MDL. Logo, o estudo da tributação dos negócios envolvendo RCES não pode ficar limitado a negócios que envolvam a cessão de RCEs ao exterior, como normalmente encontramos nos artigos publicados sobre o assunto.³³

Sendo as RCEs bens intangíveis, os negócios jurídicos com tais bens poderão gerar para a transmitente o auferimento de ganho de capital tributável pelo Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), em conformidade com o art. 418 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR).

A apuração de ganho de capital tomará o efetivo valor da venda e subtrairá o valor contábil do bem para determinar a base de cálculo.

O valor contábil para a empresa que desenvolveu o projeto e recebeu originalmente o RCE é computado à medida que aquelas despesas diretamente relacionadas com a obtenção da RCE vão sendo incorridas, sem considerar as despesas reativas ao projeto como um todo. Irão compor o valor contábil da RCE: estudos ambientais, pagamento de consultores especializados, mensurações técnicas de emissões, sem incluir mão-de-obra, máquinas e equipamentos utilizados para a concretização do projeto em si.³⁴ Para uma empresa investidora ou intermediária que adquire as RCEs como investimento, o custo contábil será o valor pelo qual a RCE foi adquirida.

A diferença entre o preço de venda e o valor contábil resultará no ganho de capital tributável.

Para pessoas jurídicas submetidas à sistemática do lucro presumido, esse resultado será somado diretamente à base de cálculo apurada conforme o art. 15 da Lei 9.249/95 e sobre tal base será aplicada de 15% ou de 25% (se o lucro presumido trimestral for superior a R\$ 60.000,00, conforme §1º do art. 3º da Lei 9.249/95).³⁵ Se, por outro lado, o regime de apuração for o lucro real, o ganho de capital tributável comporá o resultado não operacional e

³³ A respeito das possibilidades de transacionar as RCEs ver CONEJERO, Marco Antonio; NEVES, Marcos Fava. Gestão de créditos de carbono: um estudo multicasos. *Revista de administração*, v. 42, n. 2, p. 113-127, abr./mai./jun. 2007, p. 120-1.

³⁴ Cf. SISTER, *op. cit.*, (nota 6), p. 131. Sobre custos do projeto de MDL, ver nota 45.

³⁵ Sobre o assunto, ver a seguir a posição oficial do fisco federal.

aumentará o lucro real. Sobre o lucro real apurado será aplicada de 15% ou de 25% (se o lucro real mensal for superior a R\$ 20.000,00, conforme §1º do art. 3º da Lei 92.49/95).

Tais considerações são válidas para negócios realizados com a adquirente das RCEs localizada no país ou no exterior.

É de ser observado que as empresas que auferirem lucros, rendimentos ou ganho de capital no exterior estão obrigatoriamente submetidas ao lucro real, em obediência ao art. 14 da Lei 9.718/98. Entretanto, quando uma empresa brasileira transmite suas RCEs para outra empresa situada no exterior não temos auferimento de ganho de capital no exterior. O ganho de capital foi auferido aqui no Brasil, estando o adquirente do bem localizado no exterior. Mas foi aqui no país que houve a realização do projeto de MDL que gerou o bem intangível representado pela RCE ou foi aqui que a transmitente manteve as RCEs desde sua aquisição até sua transmissão ao exterior. Portanto, uma empresa que vende suas RCEs para outra empresa situada no exterior não está, por esse motivo, obrigada a optar pelo lucro real, podendo permanecer no lucro presumido, se este for o caso.³⁶ Não entendemos ser o caso de aplicar o Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF n. 5/2001³⁷, pois aquela norma infralegal fala em receita da exportação de mercadorias e da prestação direta de serviços no exterior. Como já afirmamos, as RCEs não são mercadorias e adiante iremos afastar a possibilidade de sua cessão ser considerada prestação de serviços. No entanto, a inaplicabilidade do ADI 5/2001 não invalida nossa conclusão de que a operação de cessão de RCE a empresa situada no exterior não impede a opção da cedente pelo lucro presumido.

Além da incidência do IRPJ, o ganho de capital irá provocar a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) instituída pela Lei 7.689/88, tanto para operações internas como para operações que envolvam adquirente no exterior. A CSLL adota base de cálculo similar à do IRPJ, devendo ser aplicada uma alíquota de 9% para apurar a contribuição a pagar, conforme arts. 2º e 3º da referida lei.

³⁶ Como veremos adiante, o fisco federal já concluiu em processo de consulta não haver impedimento de tributação pelo lucro presumido quando há cessão de RCEs a empresa no exterior. Concordando com tal conclusão, temos MOREIRA JUNIOR, *op. cit.*, (nota 24), p. 2.

³⁷ Ato Declaratório Interpretativo n. 05/2001:

Art. 1º A hipótese de obrigatoriedade de tributação com base no Lucro Real prevista no inciso III do art. 14 da Lei nº 9.718, de 1998, não se aplica à pessoa jurídica que auferir receita da exportação de mercadorias e da prestação direta de serviços no exterior.

[...]

No caso da Contribuição ao PIS/PASEP (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), haverá diferença de regime jurídico da tributação se a empresa adquirente for sediada no exterior. Se a cessão das RCEs é feita para empresa situada no exterior, a receita da operação não sofrerá a incidência de tais tributos por força da imunidade prevista no art. 149, §2º, inciso I da Constituição Federal (CF). Se a cessão das RCEs é feita a empresa situada no Brasil, não temos o benefício da imunidade, porém como se trata de receita decorrente da venda de bens classificados como investimentos, imobilizado ou intangível a lei prevê uma isenção para a operação, tanto no caso do PIS e da COFINS, por força do art. 1º, §3º, inciso VI da Lei 10.637/2002 e art. 1º, §3º, inciso II da Lei 10.833/2003, respectivamente.

O Banco Central do Brasil (BCB) editou a Circular n. 3.291/2005³⁸ que alterou o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI) e naquela norma infralegal apresentou a codificação das operações de câmbio que envolviam créditos de carbono incluindo-a na subseção destinada a serviços diversos, o que poderia levar a algum intérprete, seguindo o BCB, a enquadrar a cessão de RCE ao exterior como operação de prestação de serviço.

Como nas operações com RCEs não há uma obrigação de fazer, mas sim uma obrigação de dar alguma coisa a alguém mediante a cessão dos créditos de carbono que vincula o cedente ao adquirente, não se pode falar na existência de um serviço,³⁹ uma vez que o conceito de serviço pressupõe uma atividade humana dirigida ao contratante que envolve uma obrigação de fazer não abrangida pela relação de emprego, o que afastaria a incidência do ISS nesse tipo de operação,⁴⁰ conclusão similar a que chegou Gabriel Sister.⁴¹

Tal conclusão é amparada em discussões travadas pelos Ministros do STF quando do julgamento do Recurso Extraordinário 116.121-3/SP que versou sobre a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) sobre locação de bens móveis. O Ministro Marco Aurélio, responsável pela redação do voto vencedor, concluiu que “há de

³⁸ Embora a Circular 3.291/2005 tenha sido revogada pela Circular n. 3.691/2013, a codificação das operações de câmbio disponível no sítio do BCB permanece a mesma.

³⁹ Cf. MOREIRA JUNIOR, *op. cit.*, (nota 24), p.5.

⁴⁰ Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *ISS - aspectos teóricos e práticos*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 39.

⁴¹ Cf. SISTER, *op. cit.*, (nota 6), p. 94.

prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento.”⁴²

A posição oficial da Receita Federal do Brasil sobre a tributação dos créditos de carbono ou RCEs

A Receita Federal do Brasil (RFB) disponibilizou ao público em seu sítio na *internet* as ementas de respostas a 09 consultas feitas sobre a tributação dos créditos de carbono às Superintendências Regionais:

- Solução de Consulta (SC) 59 de 10/03/2008 na SRRFB da 09ª região fiscal;
- SC 24 de 22/07/2009 da SRRFB da 05ª Região Fiscal;
- SC 400 de 09/1/2009 da SRRFB da 08ª Região Fiscal;
- SC 193 de 09/12/2009 da SRRFB da 06ª Região Fiscal;
- SC 192 de 09/12/2009 da SRRFB da 06ª Região Fiscal;
- SC 475 de 15/12/2009 da SRRFB da 09ª Região Fiscal;
- SC 17 de 11/01/2010 da SRRFB da 08ª Região Fiscal;
- SC 431 de 17/12/2010 da SRRFB da 08ª Região Fiscal;
- SC 433 de 17/12/2010 da SRRFB da 08ª Região Fiscal.

As ementas das consultas definem a posição oficial da RFB em relação aos seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Vamos transcrever as ementas que representam cada um dos tributos tomando as mais recentes e evitando os posicionamentos idênticos:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 431 de 17 de dezembro de 2010
ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

⁴² Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 116.121-3. Voto do Ministro Marco Aurélio. 2000.

EMENTA: INCIDÊNCIA. CRÉDITOS DE CARBONO. Receita relativa à cessão para o exterior de direitos relativos a créditos de carbono (Protocolo de Quioto), cujo pagamento represente ingresso de divisas no País, não está sujeita à Cofins.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 431 de 17 de dezembro de 2010

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: INCIDÊNCIA. CRÉDITOS DE CARBONO. Receita relativa à cessão para o exterior de direitos relativos a créditos de carbono (Protocolo de Quioto), cujo pagamento represente ingresso de divisas no País, não está sujeita à contribuição para o PIS/Pasep.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 17 de 11 de janeiro de 2010

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: Opção pelo lucro presumido. Créditos de Carbono. A receita relativa à cessão para o exterior de direitos relativos a créditos de carbono (Protocolo de Quioto) está sujeita ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento) para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ pela sistemática do lucro presumido e desde que observado os demais requisitos legais.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 475 de 15 de dezembro de 2009

ASSUNTO: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. CRÉDITO DE CARBONO. PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO. Para fins de apuração da base de cálculo da CSLL pela sistemática do lucro presumido, a receita relativa à cessão para o exterior de direitos relativos a créditos de carbono integra a receita bruta da pessoa jurídica e está sujeita ao percentual de presunção de 32% (trinta e dois por cento), desde que essa atividade integre os objetivos sociais da entidade.

Em síntese, concluiu o fisco federal que a receita da cessão de direitos para empresas situadas no exterior está sujeita ao percentual de presunção 32% previsto no art. 15 da Lei 9.249/95.

Para assim concluir, o fisco federal enquadrou a atividade de cessão de direitos de RCE em uma das situações do inciso III, §1º do art. 15 da Lei 9.249/95⁴³.

⁴³ Lei 9.249/95:

" Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

[...]

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e

Logo, a posição do fisco quanto à incidência do IRPJ aponta para o enquadramento da cessão de direitos de RCEs na alínea "c", inciso II, §1º do art. 15 da Lei 9.249/95 no caso concreto que envolveu a SC 17/2010.

Ao assim concluir, o fisco federal admitiu que a atividade de cessão de direitos ao exterior de RCEs não exclui a possibilidade de a cedente adotar a sistemática do lucro presumido, devendo adotar 32% como percentual de presunção para apurar a base de cálculo do IRPJ. A partir daí, deve ser aplicada a alíquota de 15% ou de 25% (se o lucro presumido trimestral for superior a R\$ 60.000,00, conforme §1º do art. 3º da Lei 92.49/95).

Podemos tomar como exemplo da incidência do IRPJ o caso que envolveu a SC 59 de 10/03/2008 da SRRFB da 09ª região fiscal - que é o *leading case* nas consultas envolvendo tributação dos créditos de carbono no âmbito federal. A então consulente era sociedade anônima de capital fechado com sede no estado de Santa Catarina que atuava no ramo de comercialização de energia elétrica e possuía 133.992 RCEs que foram vendidas a uma empresa japonesa por \$ 2.277.064 Euros (\$ 16,99 Euros por RCE). Nesse caso, seguindo a conclusão da consulta, haveria um lucro presumido de \$ 728.660,48 Euros e um IRPJ a pagar oriundo da operação de venda das RCEs de \$ 182.165,12 Euros.⁴⁴

Com relação à CSLL, trata-se de contribuição que tem regime jurídico bastante próximo ao do IRPJ, utilizando-se praticamente da mesma base de cálculo (32% da receita), o que levou o fisco federal na SC 475/2009 a adotar conclusão similar àquela da SC 17/2010. A CSLL tem como alíquota 9% para as pessoas jurídicas em geral, excetuando-se as instituições financeiras que devem aplicar a alíquota de 20%, conforme o art. 3º da Lei 7.689/88. Assim,

patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público."

⁴⁴ Os dados do caso que envolveram a SC 59/2008 foram obtidos em GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. A tributação na venda de créditos de carbono. *Nomos - Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*. n. 32, p. 1-19, jan./jun./2012, p. 15-16. A cotação de compra para o Euro era de 2,60 em 10/03/2008 e de R\$ 4,22 em 09/09/2015, segundo dados obtidos no sítio do Banco Central do Brasil.

no exemplo do *leading case* da SC 59/2008, haveria uma CSLL a pagar oriunda da operação de venda das RCEs de \$ 65.579,44 Euros.

Vale destacar que as manifestações da RFB focaram em casos nos quais as empresas cedentes dos RCEs optaram pela sistemática do lucro presumido. No caso de empresas submetidas ao lucro real, a receita com a cessão de direito deverá ser incluída na apuração do lucro real como receita não operacional (art. 418 do RIR) e, a partir da apuração da base de cálculo, a aplicação da alíquota é idêntica ao lucro presumido, tanto para o IRPJ como para a CSLL.

No caso do PIS e da COFINS, a RFB aplicou o conteúdo da disposição constante do art. 14, III e § 1º, da Medida Provisória nº 2.158/2001, *in verbis*:

art.14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1o de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

[...]

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

[...]

§1o São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

Portanto, podemos assim resumir a posição oficial da RFB sobre a incidência de tributos federais na cessão de créditos referentes às RCEs (créditos de carbono):

- Trata-se de cessão de direitos sobre a qual incide IRPJ, não havendo óbices para a opção pelo lucro presumido, ainda que a cessão de direitos seja feita para o exterior. Apurada a base de cálculo com o índice de presunção de 32%, a alíquota a incidir é, em geral, de 25%;
- De forma similar, incide CSLL. Apurada a base de cálculo da CSLL, a alíquota a aplicar é de 9%.
- Há isenção para PIS e COFINS no caso de cessão para o exterior

Considerando tal síntese e os números que apresentamos em relação ao *leading case* da SC 59/2008, podemos afirmar que, como forma de avaliação da carga tributária federal envolvida na operação, a tributação sobre a receita de cessão de direitos de RCEs (créditos de carbono) é de 10,88% sobre o valor da operação, no caso de empresas cedentes submetidas ao lucro presumido. No caso de empresas cedentes submetidas ao lucro real, por outro lado, não

é possível qualquer estimativa, pois depende dos custos de cada empresa na concretização do projeto de MDL que afetam o resultado final do lucro real tributável.

Carga tributária incidente nas operações envolvendo RCEs. Obstáculo ao crescimento de um mercado de RCEs ou mercado de "créditos de carbono".

Como vimos, a posição oficial da RFB conduz a uma carga tributária de 10,88% sobre as operações envolvendo RCEs para empresas submetidas ao lucro presumido.

Se adotarmos a nossa posição que considera a operação com RCEs submetida a ganho de capital, essa carga tributária seria ainda mais gravosa. Como o ganho de capital para uma empresa submetida ao lucro presumido provoca um acréscimo diretamente na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, uma operação envolvendo RCEs poderia ter até 34% (25% de IRPJ e 9% de CSLL) de carga tributária, a depender dos custos envolvidos na obtenção das RCEs.⁴⁵

Sem dúvida, seja uma carga tributária de 10,88% ou de até 34%, ambas acabam por configurar um obstáculo ao crescimento do número de projetos de MDL, o que, em termos jurídicos, colide com a previsão do art. 170, inciso VI da CF, *in verbis*:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

[...]

Nesse sentido, não podemos perder de vista a lição de Luís Eduardo Schoueri:

Sobre a relação entre tributação e Ordem Econômica, deve-se ponderar que a primeira não é um corpo estranho na última, mas parte dela e por isso deve estar em coerência com a Ordem Econômica, submetendo-se a ela. Se a lei

⁴⁵ Sobre os custos envolvidos na transação envolvendo as RCEs ver CONEJERO, Marco Antonio. O crédito de carbono do protocolo de Kyoto como *commoditie* ambiental. In: SOUZA, Rafael Pereira de (coord.). *Aquecimento global e créditos de carbono aspectos jurídicos e técnicos*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 269-292, p. 284. Um estudo de Danielle Limiro aponta que um projeto de MDL pode ter custos que variam entre 60 mil e 205 mil dólares (LIMIRO, Danielle. *Créditos de Carbono: Protocolo de Kyoto e Projetos de MDL*. Curitiba: Juruá, 2009, p. 119).

tributária influi na Ordem Econômica, então ela já não mais se justifica apenas com argumentos extraídos da doutrina tributária.⁴⁶

Além da evidente ofensa aos desígnios constitucionais previstos entre os princípios gerais da atividade econômica, a carga tributária incidente nas transações com RCEs agrava o quadro das incertezas e riscos, apontados por Marco Antonio Conejero⁴⁷, que tais operações ensejam, prejudicando a desejada multiplicação do número de projetos de MDL como forma de colaborar com o cumprimento de metas de diminuição de emissão de GEE, conforme preconizado no Protocolo de Quioto.

Gabriel Sister observou, em 2007, que o Estado brasileiro não havia demonstrado concreta preocupação em dispensar tratamento tributário diferenciado aos projetos de MDL e aos negócios jurídicos que envolvem RCEs. Tal situação, infelizmente, ainda se mantém, tendo inclusive o Projeto de Lei 4.425/2004, citado pelo autor, sido arquivado em 2008.⁴⁸ Referido projeto permitia excluir o lucro tributável oriundo de alienações de RCEs da base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF), IRPJ e da CSLL.

Considerando o magistério de Luís Eduardo Schoueri de que “podem as isenções servir de veículo a normas tributárias indutoras, quando motivam o contribuinte a adotar comportamento desejado pelo legislador”⁴⁹, a criação de uma isenção legal para as operações envolvendo RCEs seria uma alternativa para incentivar o aumento da quantidade de projetos de MDL no país e concretizar o respeito às normas constitucionais que exigem a preservação do meio ambiente, especialmente o art. 170, inciso VI da CF.⁵⁰

Portanto, o desejável crescimento do número de projetos de MDL e do mercado de RCEs (mercado de “créditos de carbono”) e a harmonização da tributação com os princípios constitucionais da ordem econômica, em especial aquele inserto no art. 170, inciso VI da CF, está a exigir que seja concedido um benefício fiscal de isenção quanto ao IRPJ e à CSLL aos negócios jurídicos envolvendo RCEs, incluindo os eventuais derivativos.

⁴⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de direito financeiro e tributário – estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 431-471, p. 463.

⁴⁷ Cf. CONEJERO, *op. cit.*, (nota 45), p. 285.

⁴⁸ Cf. SISTER, *op. cit.*, (nota 6), p. 67 e 140.

⁴⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 207.

⁵⁰ Luís Eduardo Schoueri adverte que há vários dispositivos constitucionais relacionados com a defesa do meio ambiente: arts. 170;225; 5º, inciso LXXIII; 23, incisos VI e VII; 24., incisos VII e VIII; 129, inciso III; 174, §3º; 177, §4º, “b”; 200, inciso VIII e 216, inciso V. Ver em SCHOUERI, *op. cit.*, (nota 49), p. 97.

4 CONCLUSÕES

As metas de redução de emissão de GEE para o segundo período de compromisso do Protocolo de Quioto de 2013 a 2010 - mínimo de 18% em relação a 1990 - realçam a importância do MDL e das RCEs, bem como destacam a relevância de compreendermos como a tributação pode estar afetando a utilização do mecanismo.

Para definir a tributação dos negócios jurídicos envolvendo RCEs, é primordial estabelecermos a natureza jurídica das RCEs.

Entre as alternativas para a natureza jurídica das RCEs - bem incorpóreo ou intangível, commodity ambiental, título ou valor mobiliário e derivativo - é a primeira que melhor se adapta à sua característica de direito com valor econômico sem existência material.

A noção de *commodity* ambiental não pode ser aceita juridicamente, uma vez que as RCEs não se moldam no conceito jurídico de mercadoria.

As RCEs não se enquadram na previsão legal de títulos ou valores mobiliários constante do art. 2º da Lei 6.385/76. Nem mesmo a ampliação da noção de título ou valor mobiliário propiciada pela reforma legal de 2001 permite compreendermos as RCEs com tal natureza.

A precisão do art. 9º da Lei 12.187/2009 não é suficiente para definirmos as RCEs como título ou valor mobiliário.

As RCEs em si mesmas não podem ser consideradas derivativos, mas estes podem existir tomando as RCEs como ativo subjacente.

Os negócios jurídicos envolvendo RCEs tanto podem ter como adquirentes empresas domiciliadas no exterior como empresas domiciliadas no Brasil.

As operações que envolvem RCEs resultam em ganho de capital para as empresas que as transmitem, atraindo a tributação do IRPJ e da CSLL que tal espécie de acréscimo patrimonial é submetida, não havendo razão jurídica para enquadrar a operação como prestação de serviços. Para fins de IRPJ e CSLL é irrelevante se o adquirente é domiciliado no Brasil ou no exterior. Empresas que transacionam RCEs com adquirentes no exterior não

estão impedidas de optarem pela sistemática de tributação pelo lucro presumido por esse motivo, pois o ganho de capital não advém do exterior, mas apenas o pagamento tem tal origem.

O PIS e a COFINS em operações que envolvam adquirentes no exterior estão imunes por força do art. 149, §2º, inciso I da Constituição Federal (CF). Se a cessão das RCEs é feita a empresa situada no Brasil, não temos o benefício da imunidade, porém a legislação aplicável prevê isenção para tais operações.

A carga tributária incidente sobre os negócios jurídicos envolvendo RCEs desestimula o crescimento do mercado de créditos de carbono no país e não concretiza o art. 170, inciso VI da CF, portanto, é necessária a criação de uma isenção para tais negócios em relação ao IRPJ e à CSLL, incluindo os respectivos derivativos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Hugo Netto Natrielli de. *Créditos de carbono. Natureza jurídica e tratamento tributário. Jus Navigandi*. Teresina, ano 9, n.809, 20 set.2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7307>>. Acesso em: 09 set. 2015.

BRASIL. Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação. Comissão Interministerial de Mudança Global do Clima (CIMGC). *Status dos projetos do Mecanismo de Desenvolvimento Limpo (MDL) no Brasil- última compilação do site da UNFCCC e da CIMGC: 30 de novembro de 2014*. Brasília, 2015. Disponível em:<http://www.mct.gov.br/upd_blob/0215/215186.pdf>. Acesso em: 8 set. 2015.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Comissão de Valores Mobiliários. *Mercado de derivativos no Brasil: conceitos, produtos e operações*. Rio de Janeiro: BM&FBOVESPA-CVM, 2015.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Comissão de Valores Mobiliários. Voto do diretor Otavio Yazbek no processo administrativo CVM nº RJ 2009/6346. Disponível em:<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/noticias/anexos/2009/20090721-1-Voto_DOZ.pdf>. Acesso em: 11 set. 2015.

BRASIL. Senado Federal Comissão de Assuntos Econômicos. *Parecer nº 732/2014*. 30 out. 2012.

_____. *Mercado de valores mobiliários brasileiro*. 3. ed. Rio de Janeiro: Comissão de Valores Mobiliários, 2014. Disponível em: <<http://www.investidor.gov.br/publicacao/LivrosCVM.html>>. Acesso em: 14 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 116.121-3. Voto do Ministro Marco Aurélio. 2000.

CALIENDO, Paulo. Tributação e mercado de carbono. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 872-894.

CONEJERO, Marco Antonio. O crédito de carbono do protocolo de Kyoto como *commoditie* ambiental. In: SOUZA, Rafael Pereira de (coord.). *Aquecimento global e créditos de carbono aspectos jurídicos e técnicos*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 269-292.

CONEJERO, Marco Antonio; NEVES, Marcos Fava. Gestão de créditos de carbono: um estudo multicasos. *Revista de administração*, v. 42, n. 2, p. 113-127, abr./mai./jun. 2007.

FRONDIZI, Isaura Maria de Rezende Lopes (coord.). *O mecanismo de desenvolvimento limpo: guia de orientação 2009*. Rio de Janeiro: Imperial Novo Milênio: FIDES, 2009.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. A tributação na venda de créditos de carbono. *Nomos - Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*. n. 32, p. 1-19, jan./jun./2012.

GONÇALVES, Fernando Dantas Casillo. A natureza jurídica das RCEs e o seu regime jurídico tributário no Brasil. In: SOUZA, Rafael Pereira de (coord.). *Aquecimento global e créditos de carbono aspectos jurídicos e técnicos*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

KHALILI, Amyra El. *Commodities ambientais em missão de paz - novo modelo econômico para a América Latina e o Caribe*. São Paulo: Nova Consciência, 2009.

LIMIRO, Danielle. *Créditos de Carbono: Protocolo de Kyoto e Projetos de MDL*. Curitiba: Juruá, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. *ISS - aspectos teóricos e práticos*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro. Tributação dos créditos de carbono transacionados no exterior. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 13, n. 1845, 20 jul. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/11511>>. Acesso em: 9 set. 2015.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil - parte geral*. São Paulo: Saraiva, 1989-1990.

SANDRONI, Paulo. *Novíssimo dicionário de economia*. São Paulo: Best Seller, 1999.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. Tributação e liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TORRES, Heleno Taveira (Orgs.). *Princípios de direito financeiro e tributário – estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 431-471.

SISTER, Gabriel. *Mercado de carbono e protocolo de Quioto – aspectos negociais e tributação*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

SOUZA, André Luis Rocha de; ALVAREZ, Guineverre; ANDRADE, José Célio Silveira. Mercado regulado de carbono no Brasil: um ensaio sobre divergências contábil e tributária dos créditos de carbono. *Organizações e sociedade*, v. 10, n. 67, Salvador, out./dez. 2013. Disponível em: <<http://www.portalseer.ufba.br/index.php/revistaoes>>. Acesso em: 11 de set. 2015.

SOUZA, Clóvis S. de; MILLER, Daniel Schiavoni. O protocolo de Quioto e o mecanismo de desenvolvimento limpo (MDL): as reduções certificadas de emissões (RCES), sua natureza jurídica e a regulação do mercado de valores mobiliários, no contexto estatal pós-moderno. *Revista Virtual da AGU*. v. IV, n. 30, jul. 2004. Disponível em: <http://www.agu.gov.br/page/content/detail/id_conteudo/74397>. Acesso em: 11 de set. 2015.

VIDIGAL, Flávio Augusto Marinho. Forma de comercialização de MDL. In: SOUZA, Rafael Pereira de (coord.). *Aquecimento global e créditos de carbono aspectos jurídicos e técnicos*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 239-253.

O CONTEÚDO CONSTITUCIONAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE NO PIS E NA COFINS E O CONCEITO LEGAL DE INSUMO

THE CONSTITUTIONAL CONTENT IN THE NON-CUMULATIVE PIS AND COFINS AND THE LEGAL CONCEPT OF INPUT

André de Magalhães Bravo

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. Graduado em Administração de Empresas pela USP. Especialista em Direito Tributário pela UFRGS

RESUMO: O § 12 do art. 195 da Constituição Federal de 1988 prescreve que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais incidentes sobre a receita ou o faturamento serão não-cumulativas. Em interpretação sistemática do texto constitucional, este artigo desenvolve um conteúdo jurídico mínimo para o referenciado dispositivo da Carta Magna, no sentido da proibição da ocorrência do “efeito cascata” na cobrança das contribuições sociais, de modo que o *quantum* arrecadado incidente sobre a totalidade das receitas ou do faturamento auferidos nos setores econômicos definidos pela lei não seja progressivamente majorado em função do aumento do número de contribuintes sucessivamente tributados. Por outro lado, as leis ordinárias instituidoras dos regimes não-cumulativos do PIS e da COFINS não determinaram expressamente o conceito legal de insumo para fins do cálculo de créditos a serem descontados na apuração dos valores mensais devidos. Estabelecido nas Instruções Normativas SRF nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, o referenciado conceito tem sido bastante contestado pelos contribuintes em litígios administrativos e judiciais, sob o argumento de seu alcance ser demasiadamente restrito. Este estudo verifica, em uma análise jurídica e econômica, que a amplitude da definição legal de insumo explicitada nas referenciadas instruções normativas da Receita Federal do Brasil é suficiente para garantir a eliminação do “efeito cascata” na arrecadação do PIS e da COFINS, relativamente às receitas auferidas nas atividades econômicas de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e de prestação de serviços.

Palavras chave: Não-Cumulatividade. Receita. PIS. COFINS. Insumo.

ABSTRACT: According with the paragraph 12 of Article 195 of the Brazilian Federal Constitution, the federal law shall define the sectors of economic activity for which the social contributions on revenue will be non-cumulative. By a systematic interpretation of the Federal Constitution, this paper develops a minimum legal content for the referenced paragraph, in the meaning of ban the cumulative collection of social contributions, so that the amount collected and levied on the total of revenue earned in the economic sectors defined by the law is not progressively increased due to the growth in the number of taxpayers successively taxed. On the other hand, the non-cumulative PIS and COFINS federal laws have not described the legal concept of input used to calculate credits to be deducted from the amounts due monthly. Established by SRF Normative Instructions n°s 247 e 404, the legal definition of input is quite contested in administrative and judicial processes under the allegation of being too restricted. This study verifies, in a legal and economic analysis, that the reach of legal definition of input as it is written in the Normative Instructions from Receita Federal do Brasil is enough to ensure the elimination of cumulative collection on the PIS and COFINS, in respect of the revenue earned in the economic activities of production or manufacture of goods or products for sale and services.

Keywords: Non-Cumulative. Revenue. PIS. COFINS. Input.

1 INTRODUÇÃO

Não há um entendimento doutrinário ou jurisprudencial predominante acerca do conteúdo jurídico do § 12 do art. 195 da Constituição Federal, que prevê a cobrança não-cumulativa das contribuições sociais incidentes sobre a receita ou o faturamento. Tal indeterminação dificulta o estabelecimento da natureza jurídica dos créditos apurados nos regimes não-cumulativos do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Para a exegese do supracitado parágrafo da Carta da República, este estudo busca a sua correlação com outros dispositivos e princípios constitucionais, em interpretação sistemática, de forma a extrair o sentido jurídico mais fortemente suportado pelo ordenamento pátrio, dentro da concepção argumentativa do Direito.

A segunda questão tratada neste artigo diz respeito ao conceito legal de insumo para fins da tomada de créditos da não-cumulatividade do PIS e da COFINS. As leis ordinárias instituidoras dos regimes não-cumulativos dessas contribuições sociais mencionam a possibilidade do cálculo de créditos sobre o valor de aquisição de “bens ou serviços utilizados como insumos” sem, no entanto, delinear expressamente os limites desse conceito.

Ocorre que a definição de insumo entabulada na legislação complementar de regência da matéria, as Instruções Normativas SRF n° 247, de 2002 (PIS), e n° 404, de 2004

(COFINS), tem sido bastante contestada nas esferas administrativa e judicial, sob o argumento de seu alcance ser demasiadamente restrito.

A hipótese de pesquisa testada neste ensaio é a de que o alcance do conceito legal de insumo, conforme descrito nas supracitadas instruções normativas da Receita Federal do Brasil (RFB), não colide com as normas que dão suporte à arrecadação não-cumulativa do PIS e da COFINS, dado que os atos regulamentares do Poder Executivo gozam da presunção de constitucionalidade e de legalidade.

2 A NÃO-CUMULATIVIDADE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A não-cumulatividade na cobrança de tributos é mencionada em quatro dispositivos da Constituição Federal de 1988 (CF/88), cada qual dizendo respeito a uma espécie de imposto ou a contribuições sociais: (i) no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), art. 153, § 3º, II; (ii) nos impostos da competência residual da União, art. 154, I; (iii) no Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), art. 155, § 2º, I; e (iv) nas contribuições sociais incidentes sobre a receita e o faturamento, ou devidas pelos importadores de bens ou serviços do exterior, relativamente aos setores de atividade econômica declinados pela lei federal, conforme o § 12 do art. 195. Transcreve-se, abaixo, os aludidos dispositivos constitucionais:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]

IV - produtos industrializados; [...]

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV: [...]

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; (grifo nosso) [...]

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; (grifo nosso) [...]

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (grifo nosso) [...]

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...]
b) a receita ou o faturamento; [...]
IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]
§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (grifo nosso)

A Carta da República prescreve a metodologia de arrecadação não-cumulativa a ser compulsoriamente aplicada pelas leis de regência do IPI e do ICMS: a compensação do imposto devido na operação ou prestação com o montante cobrado nas operações ou prestações anteriores.

A não-cumulatividade é obrigatória também nos impostos de competência residual da União. Todavia, a CF/88 deixa ao alvedrio da lei complementar o estabelecimento dos pressupostos de fato, desde que distintos de outros tributos, bem como a metodologia de arrecadação não-cumulativa.

Já a cobrança das contribuições sociais incidentes sobre a receita ou o faturamento pode ser cumulativa ou não-cumulativa. Por delegação constitucional expressa, cabe à lei federal a definição dos setores de atividade econômica sujeitos à arrecadação não-cumulativa, bem como o estabelecimento da metodologia de cobrança.

As normas constitucionais de cobrança não-cumulativa não integram o critério quantitativo da regra-matriz de incidência dos impostos e das contribuições sociais composto apenas por dois elementos: a base de cálculo e a alíquota. Tanto nos impostos quanto nas contribuições sociais, o princípio da não-cumulatividade se materializa na instituição, pela lei, de regras de cálculo que reduzam o montante do tributo a ser recolhido, com o objetivo de torná-lo menor que o valor do tributo incidente – determinado pela multiplicação da base de cálculo pela alíquota –, a fim de atender a uma ou mais finalidades constitucionais.

A CF/88 delega aos entes políticos a competência para a instituição de impostos e de contribuições sociais discriminando os pressupostos de fato passíveis de tributação em cada caso. Por consequência, a natureza jurídica de cada um dos tributos previstos da Carta Magna

decorre dos respectivos fatos geradores, o que se confirma no *caput* do art. 4º do Código Tributário Nacional (CTN)¹.

Foi no núcleo da hipótese de incidência que o poder constituinte vislumbrou capacidade contributiva a legitimar a cobrança de tributos, a exemplo do produto industrializado, no caso do IPI; da mercadoria ou do serviço de transporte intermunicipal ou de comunicação, no ICMS; e da receita ou do faturamento, no PIS e na COFINS. Ao discorrer sobre o núcleo da hipótese de incidência, Alfredo Augusto Becker assevera:

Na composição da hipótese de incidência o elemento mais importante é o núcleo. É a natureza do núcleo que permite distinguir as distintas naturezas jurídicas dos negócios jurídicos. Também é o núcleo que confere o gênero jurídico do tributo. Nas regras jurídicas de tributação, o núcleo da hipótese de incidência é sempre a base de cálculo.²

Em vista dos pressupostos aqui estabelecidos, é possível sustentar que o fenômeno da cumulatividade na arrecadação de tributos pode ser analisado sob dois prismas jurídico-constitucionais: (i) o do núcleo da hipótese de incidência; e (ii) o da restrição aos princípios da neutralidade tributária, da livre concorrência ou da livre iniciativa, denominado de “efeito cascata”. É o que se analisa nas duas próximas subseções.

2.1 A Cumulatividade na Arrecadação e o Núcleo da Hipótese de Incidência

O fenômeno da cumulatividade pressupõe a ocorrência de duas ou mais incidências de um tributo sobre idêntico núcleo de hipótese de incidência. Nas palavras de Ives Gandra Martins e Fátima Fernandes Rodrigues Souza:

Só se pode cogitar de um tributo cumulativo ou não-cumulativo, se o pressuposto de fato não for um fato unifásico ou unipessoal, e sim um ciclo econômico composto pelo encadeamento de várias operações, quer praticadas pelo mesmo contribuinte, quer por contribuintes diversos.³

Em análise aos núcleos de hipótese de incidência escolhidos pelo poder constituinte, na qualidade de signos presuntivos de capacidade contributiva, vê-se que o produto industrializado, no caso do IPI; e a mercadoria ou a prestação de serviço, no caso do ICMS ou

¹ Art. 4º *A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.*

² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998. 329 p.

³ MARTINS, Ives Gandra; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues. A Não-Cumulatividade das Contribuições: PIS/PASEP e COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). **Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. Porto Alegre: IET e IOB/THOMPSON. 2004. 17 p.

do ISS, são realidades objetivas em que se possa pressupor a existência de uma cadeia econômica.

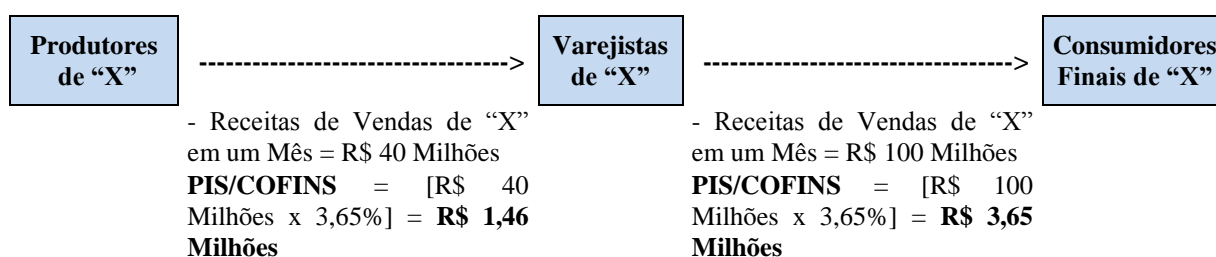
Com relação a outros núcleos de hipótese de incidência previstos da CF/88, a exemplo da receita, do faturamento ou do lucro, não há a possibilidade de ocorrer o fenômeno da cumulatividade, no sentido ora aventado, uma vez que a receita, o faturamento ou o lucro relacionados a cada produtor ou vendedor de mercadorias, ou a cada prestador de serviços, no contexto do fluxo econômico de suas operações ou prestações, constitui fato unipessoal, uma vez que cada uma dessas pessoas auferi a sua própria receita, faturamento ou lucro.

2.2 O “Efeito Cascata” e os Princípios da Neutralidade Tributária, da Livre Concorrência e da Livre Iniciativa

No contexto das cadeias econômicas, quanto maior for o número de produtores, de comerciantes ou de prestadores de serviços que venham a atuar, maior será o somatório agregado de suas receitas ou faturamentos, o que acaba por elevar, progressivamente, os montantes a serem recolhidos a título do PIS e da COFINS, no regime cumulativo.

Imagine-se no *Exemplo 1*, a seguir, toda a cadeia de produção e de distribuição da mercadoria “X”, envolvendo, mensalmente, 50 mil unidades fabricadas e comercializadas ao consumidor final pelo preço unitário de R\$ 2 000. Demonstra-se, no esquema abaixo, o ônus agregado do PIS e da COFINS a ser recolhido por todos os contribuintes inseridos na cadeia de produção e distribuição da mercadoria “X”, na modalidade cumulativa, relativamente ao faturamento em um determinado mês:

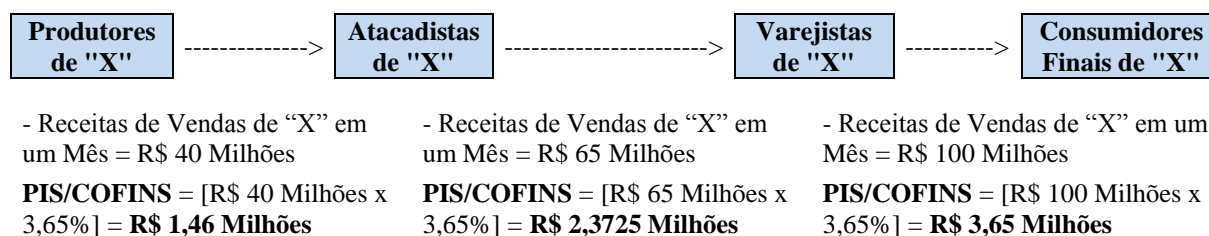
Exemplo 1



Observa-se que o somatório da arrecadação do PIS e da COFINS na modalidade cumulativa, considerados todos os contribuintes inseridos na cadeia econômica da mercadoria “X”, alcança R\$ 5,11 milhões [(PIS/COFINS recolhido pelos produtores + PIS/COFINS recolhido pelos varejistas) = (1,46 milhões + 3,65 milhões) = R\$ 5,11 milhões].

Considere-se por hipótese, no *Exemplo 2*, que a cadeia econômica de produção e distribuição de “X” estivesse composta também por atacadistas, e que as mesmas 50 mil unidades houvessem sido vendidas aos consumidores finais pelo mesmo preço unitário de R\$ 2 000, de acordo com o esquema a seguir:

Exemplo 2



Para produzir e distribuir 50 mil unidades de “X”, vendidas ao consumidor final pelo preço de R\$ 2 000 por unidade, a cadeia econômica esquematizada no *Exemplo 2* estaria sujeita a uma arrecadação agregada maior em comparação ao *Exemplo 1*, a saber, R\$ 7,4825 milhões [(PIS/COFINS recolhido pelos produtores + PIS/COFINS recolhido pelos atacadistas + PIS/COFINS recolhido pelos varejistas) = (1,46 milhões + 2,3725 milhões + 3,65 milhões) = R\$ 7,4825 milhões], devido a um único fato: o aumento do número de contribuintes sucessivamente tributados, em detrimento da maior especialização dos agentes econômicos envolvidos no exercício da atividade, por conta da inserção de atacadistas na cadeia de distribuição de “X”.

Esse aumento do ônus do PIS e da COFINS na comparação entre os *Exemplos 1 e 2* – o chamado “efeito cascata” – representa uma falha de mercado ocasionada exclusivamente pela sistemática cumulativa de cobrança dessas contribuições sociais, porquanto gera potencial desigualdade entre concorrentes envolvidos numa mesma atividade econômica: a produção e a distribuição de 50 mil unidades de “X”, vendidas ao consumidor final pelo preço unitário de R\$ 2 000.

Para Marco Aurélio Greco “uma incidência sobre receita/faturamento, quando plurifásica, será necessariamente cumulativa”.⁴ O fenômeno a que o jurista se refere é o “efeito cascata”, isto é, o progressivo aumento do *quantum* arrecadado a título das contribuições sociais, não sob a perspectiva de seus próprios núcleos de hipótese de incidência, mas sob a ótica do exercício da atividade econômica, considerada a totalidade da receita ou do faturamento auferidos pelo conjunto dos contribuintes tributados sequencialmente ao longo do fluxo comercial dos bens ou dos serviços.

O “efeito cascata” desequilibra a livre concorrência de mercado na medida em que a opção por um arranjo societário mais consolidado, em que haja a concentração de todas as etapas econômicas em uma única pessoa jurídica, reduz o ônus tributário vinculado ao exercício da atividade econômica.

Essa cumulação do ônus do PIS e da COFINS desfavorece, em termos relativos, aos contribuintes que atuam em encadeamentos econômicos mais longos, caracterizados pela existência de um maior número de empresas, mais especializadas e desprovidas de influência sobre a demanda e os preços, num arranjo econômico dotado de maior eficiência haja vista a sua proximidade com o conceito de concorrência perfeita.

Conforme o texto da exposição de motivos da Medida Provisória nº 135 de 2003, instituidora do regime não-cumulativo da COFINS, a cumulatividade na cobrança da COFINS provoca “uma verticalização artificial das empresas, em detrimento da distribuição da produção por um número maior de empresas mais eficientes [...]”⁵

O “efeito cascata” gera ineficiência porque induz os agentes econômicos a tomarem decisões de investimento baseadas em critérios não-econômicos, como é o caso da supramencionada verticalização artificial de empresas, quando a sua finalidade é, unicamente, a redução relativa dos custos tributários, na condição de vantagem competitiva.

Por favorecer a oligopolização dos mercados, o “efeito cascata” na arrecadação do PIS e da COFINS atenta contra a neutralidade tributária, no sentido da prevenção de desequilíbrios

⁴ GRECO, Marco Aurélio. Não-Cumulatividade no PIS/PASEP e na COFINS. PAULSEN, Leandro (coord.). **Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. Porto Alegre: IET / IOB THOMSON, 2004. p. 101.

⁵ BRASIL. Presidência da República. Medida Provisória n.º 135 de 2003. Exposição de Motivos. 30 out. 2003. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/EM_no_197a2003__mf.htm>. Acesso em: 23 nov. 2015.

concorrenciais, um dos princípios gerais do sistema tributário nacional, previsto do art. 146-A da CF/88.

É deveras importante estabelecer que nenhum tributo é absolutamente neutro. Todavia, é dever da União no exercício de sua competência tributária, nos termos do art. 146-A da CF/88, minimizar a interferência da tributação nas decisões dos agentes, e, em ato contínuo, induzir os mercados à máxima eficiência econômica possível. Sobre esse tema, merecem destaque as observações de Vinícius Alberto Rossi Nogueira:

[...] O Estado pode [...] intervir indiretamente, de forma indutiva, a fim de estimular determinados comportamentos entendidos como socialmente desejáveis por meio da criação de incentivos econômicos para tanto. E dentre os instrumentos jurídicos possíveis para que o Estado induza comportamentos está, precisamente, a tributação dos agentes econômicos. O tratamento dado pela Constituição Federal à intervenção indutiva por meio da tributação se dá sob dois prismas: um permissivo e outro restritivo. Sob o ângulo da permissão o Estado possui o poder-dever de, por meio da tributação, quando conveniente e oportuno, induzir o comportamento dos agentes econômicos para um cenário o mais eficiente possível. Na vertente restritiva, o poder indutivo não pode dar causa às falhas de mercado, ou seja, a tributação deve manter-se a mais neutra possível quando os mercados apresentarem um equilíbrio concorrencial socialmente aceitável.⁶

Ao privilegiar, por intermédio da tributação, determinados arranjos produtivos, empresariais, societários ou negociais mais verticalizados ou consolidados, a cobrança cumulativa das contribuições sociais sobre a receita ou o faturamento, baseada apenas em fatores econômicos, acaba por favorecer esses concorrentes em detrimento dos demais, tolhendo a livre disputa de mercado. É bom lembrar ainda que cabe à lei reprimir “o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação de concorrência e ao aumento arbitrário de lucros”, nos termos do art. 173, § 4º, da CF/88.

A cumulatividade na cobrança do PIS e da COFINS pode interferir também no exercício da livre iniciativa, na hipótese em que a oneração das contribuições sociais, por si só, torne a disputa de mercado proibitiva para algum concorrente ou represente uma barreira à entrada de novos *players*. Embora representem estados econômicos ideais, a livre concorrência e a livre iniciativa estão juridicizadas no art. 170 da CF/88, na qualidade de princípios da ordem econômica nacional. Além disso, a livre iniciativa é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, de acordo com o art. 1º, IV, da Carta Magna.

⁶ NOGUEIRA, Vinícius Alberto Rossi. **Direito Tributário e Livre Concorrência** Da interpretação e aplicação do artigo 146-A da Constituição Federal. 2014. 129 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. 12p.

3 A NÃO-CUMULATIVIDADE NO IPI E NO ICMS

No IPI e no ICMS, o imposto incidente sobre cada operação ou prestação – valor da operação ou prestação multiplicado pela alíquota – não corresponde ao montante a ser recolhido, visto que deverá ser descontado o montante do imposto cobrado nas operações ou prestações anteriores. Há, portanto, uma diferença entre os conceitos de imposto incidente e imposto a recolher.

Haveria cumulatividade na cobrança do IPI e do ICMS caso o imposto a ser recolhido ao longo da cadeia econômica fosse igual ao valor das operações ou prestações, multiplicado pela alíquota aplicável aos produtos industrializados, às mercadorias ou aos serviços, isto é, o imposto incidente.

A não-cumulatividade limita o *quantum* a ser recolhido a título do IPI e do ICMS, vinculando toda a legislação infraconstitucional de regência desses impostos ao estabelecer um montante máximo a ser arrecadado em cada operação ou prestação, ou seja, a cada fato gerador, equivalente ao resultado da multiplicação do valor da operação ou da prestação pela alíquota aplicável ao produto industrializado, à mercadoria ou ao serviço de transporte intermunicipal ou de comunicações, descontado do valor do imposto cobrado na operação ou prestação anterior, reconhecido segundo a metodologia do crédito físico, prevista no art. 20 da Lei Complementar nº 87, de 1996.

Ademais, o valor máximo do IPI ou do ICMS a ser arrecadado ao longo da cadeia econômica, na hipótese em que haja a cobrança desses impostos sobre todas as operações ou prestações efetuadas sucessivamente, é igual ao resultado da multiplicação do valor da última operação ou prestação sujeita à incidência dos impostos pela alíquota aplicável ao produto industrializado, à mercadoria ou ao serviço. É o que Ives Gandra Martins e Fátima Fernandes Rodrigues Souza chamam de a “prova dos nove”:

A prova dos nove para se constatar se a não-cumulatividade foi atendida, é que o imposto incidente, ao longo do ciclo, sobre o bem ou o serviço, corresponda ao valor resultante da aplicação da alíquota prevista em lei sobre o preço pelo qual o bem ou serviço é entregue ao consumidor.⁷

⁷ MARTINS, Ives Gandra; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues. A Não-Cumulatividade das Contribuições: PIS/PASEP e COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). **Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. Porto Alegre: IET e IOB/THOMPSON. 2004. 20 p.

Observa-se, na hipótese referenciada no parágrafo anterior, que a arrecadação máxima a gravar o núcleo da hipótese de incidência em toda a cadeia econômica – o produto industrializado, a mercadoria ou os serviços de transporte intermunicipal e de comunicações – é determinada pela base de cálculo e pela alíquota aplicáveis na última operação ou prestação sujeita ao pagamento do IPI ou do ICMS, sendo independente do número de contribuintes sucessivamente tributados, ou da estrutura produtiva, empresarial, societária ou negocial adotada pelos produtores, revendedores ou prestadores de serviços.

4 A NÃO-CUMULATIVIDADE NO PIS E NA COFINS

A não-cumulatividade na arrecadação do PIS e da COFINS é distinta daquela aplicável ao IPI e ao ICMS, em razão de seus diferentes pressupostos de fato. O PIS e a COFINS são tributos incidentes sobre a receita ou o faturamento, ao passo que o IPI e o ICMS gravam operações relativas a produtos industrializados, a mercadorias, além da prestação dos serviços de transporte intermunicipal e de comunicação.

No PIS e na COFINS, o núcleo da hipótese de incidência tributária é a receita ou o faturamento. Destarte, o núcleo da hipótese de incidência dessas contribuições sociais é distinto a cada contribuinte sucessivamente tributado no curso do ciclo econômico, posto que cada uma dessas pessoas auferir a sua própria receita ou faturamento.

No dizer de Marco Aurélio Greco: “[...] receita é fenômeno apurado pontualmente em relação à pessoa, não tendo caráter abrangente que se desdobre em etapas sucessivas das quais participem distintos sujeitos. Receita é auferida por alguém. Nisto se esgota a figura.”⁸ Leandro Paulsen muda as palavras, mas não o conteúdo: “receita é fenômeno que diz respeito a cada contribuinte individualmente considerado, não havendo que se falar propriamente em ciclo ou cadeia econômica.”⁹

Há uma clara distinção jurídica entre as operações com bens ou as prestações de serviços e a receita auferida por seus vendedores ou prestadores. Apesar de existir uma identidade quantitativa entre o valor das operações ou das prestações e a receita nelas

⁸ GRECO, Marco Aurélio. Não-Cumulatividade no PIS/PASEP e na COFINS. PAULSEN, Leandro (coord.). **Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. Porto Alegre: IET / IOB THOMSON, 2004. p. 101.

⁹ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições Teoria Geral Contribuições em Espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2010. 195 p.

auferida, isso, evidentemente, não iguala as suas distintas naturezas jurídicas, na condição de núcleos de hipótese de incidência tributária.

Advindos do Direito Privado, os conceitos de receita e faturamento materializam-se nos registros positivos da escrituração contábil, apontados com o objetivo de quantificar, em confronto com os registros negativos que lhes sejam correspondentes, a ocorrência de acréscimos ou de decréscimos patrimoniais. Logo, constituem pressupostos de fato intrinsecamente vinculados à pessoa que os aufere, pois se relacionam com a mensuração de suas variações patrimoniais, inserindo-se no contexto do levantamento periódico do resultado econômico.

A arrecadação não-cumulativa em contribuições sociais surge no texto da Carta da República a partir da promulgação da Emenda Constitucional nº 42, de 2003 (EC nº 42, de 2003), por meio da inclusão do § 12 ao art. 195 da CF/88, o qual delega à lei federal a definição dos setores de atividade econômica em que as contribuições sociais incidentes sobre a receita ou o faturamento, bem como as devidas pelos importadores de bens e serviços do exterior, serão não-cumulativas:

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

Na relatoria da Apelação Cível nº 0000007-25.2010.404.7200/SC junto ao Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª Região, o Juiz Federal Leandro Paulsen argumenta acerca da existência de um conteúdo jurídico mínimo para a não-cumulatividade na cobrança de contribuições sociais:

Mas o legislador não é livre para definir o conteúdo da não-cumulatividade. Seja com suporte direto na lei ordinária (não havia vedação a isso) ou no texto constitucional (passou a haver autorização expressa), certo é que a instituição de um sistema de não-cumulatividade deve guardar atenção a parâmetros mínimos de caráter conceitual. A não-cumulatividade pressupõe uma realidade de cumulação sobre a qual se aplica sistemática voltada a afastar os seus efeitos. Lembre-se que, forte na não-cumulatividade, as alíquotas das contribuições foram mais do que dobradas (de 0,65% para 1,65%, de 3% para 7,6%), de modo que os mecanismos compensatórios têm de ser efetivos. Ainda que não haja uma sistemática constitucionalmente definida para o cálculo dos créditos de PIS e COFINS (para o IPI e para o ICMS há definição constitucional), certo é que temos de extrair um conteúdo mínimo do que se possa entender por não-cumulatividade. Do contrário, a não cumulatividade acobertaria simples aumento de alíquotas, além do que o

conteúdo da previsão constitucional ficaria ao alvedrio do legislador ordinário, o que subverte a hierarquia das normas.¹⁰ (grifos nossos)

Em que pese os distintos pressupostos de fato, a CF/88 emprega o mesmo adjetivo para qualificar o método de arrecadação vinculante do IPI e do ICMS e a modalidade de cobrança das contribuições sociais previstas do § 12 do art. 195: “não-cumulativo” e “não-cumulativas”, respectivamente, apenas com mudança de gênero e número, haja vista a concordância nominal.

Dada a necessária coerência interna das normas constitucionais, a utilização da palavra “não-cumulativas” para as contribuições sociais incidentes sobre a receita ou o faturamento deve ser interpretada como uma regra a dar efetividade aos princípios da neutralidade tributária, da livre concorrência e da livre iniciativa. Evitar a ocorrência de desequilíbrios concorrenciais advindos da arrecadação de tributos, de modo a garantir a livre concorrência e a livre iniciativa, representa princípio geral do sistema tributário nacional, a partir da promulgação da EC nº 42, de 2003, que incluiu o art. 146-A ao texto constitucional:

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.

Como corolário, a atividade estatal de arrecadar tributos não pode dar causa a desequilíbrios concorrenciais entre os contribuintes. Para tal, a CF/88 atribui à União a possibilidade de estabelecer em âmbito nacional, por lei complementar, ou no exercício de sua competência privativa, por lei ordinária, regras com o intuito de neutralizar o *quantum* a ser recolhido diante das diferentes possibilidades de arranjos econômicos existentes no mercado, o que converge com a livre concorrência, princípio constitucional da ordem econômica, positivado no art. 170, IV, da CF/88.

Não há um significado único para a não-cumulatividade nos tributos previstos da CF/88, da mesma forma que não há um sentido uno para o fenômeno da cumulatividade na arrecadação tributária. Como já foi sustentado, a cobrança cumulativa de impostos e de contribuições sociais pode ser vista sob duas óticas jurídico-constitucionais: a do núcleo da

¹⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 0000007-25.2010.404.7200/SC. Apelante: Back Serviços Especializados Ltda. Apelado: União Federal. Relator: Leandro Paulsen. 31 mai. 2012. Disponível em: <http://www2.trf4.gov.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=5060902&ash=e7227e790d8ddb58968e5c1b4014659>. Acesso em: 23 nov. 2015.

hipótese de incidência e a da restrição à neutralidade tributária, à livre concorrência e/ou à livre iniciativa.

A regra da não-cumulatividade no IPI e no ICMS impõe um limite ao *quantum* da arrecadação a cada incidência e, ao mesmo tempo, em toda a cadeia econômica, de modo que esse montante seja graduado pelas bases de cálculo e pelas alíquotas, mas neutro em relação a qualquer arranjo existente na produção e na distribuição dos produtos ou das mercadorias, bem como na prestação dos serviços, garantindo a livre concorrência e a livre iniciativa.

O ponto de intersecção entre a não-cumulatividade nos referenciados impostos e nas contribuições sociais não diz respeito à limitação do *quantum* da arrecadação sob a dimensão da ocorrência de cada fato gerador, mas sim do montante máximo de tributo que se pode exigir de toda a cadeia econômica, isto é, do conjunto dos contribuintes envolvidos na produção e distribuição das mercadorias, ou na prestação dos serviços.

A não-cumulatividade no PIS e na COFINS se relaciona com a eliminação do “efeito cascata” na tributação da receita ou do faturamento auferidos nas atividades econômicas estabelecidas pela lei, em homenagem à neutralidade tributária, na qualidade de princípio estruturante do sistema tributário nacional, vinculado à preservação do direito à livre concorrência e à livre iniciativa, vetores constitucionais da ordem econômica nacional.

A partir da EC nº 42, de 2003, a neutralidade na cobrança das contribuições sociais previstas do § 12 do art. 195 do CF/88, no sentido da eliminação da possibilidade de ocorrência do “efeito cascata”, foi juridicizada por um dispositivo constitucional expreso, devendo ser aplicada na arrecadação do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita ou o faturamento auferidos nas atividades econômicas escolhidas pelo legislador federal.

Vê-se que o § 12 do art. 195 da CF/88 não cria uma nova espécie tributária, mas um novo regime jurídico de cálculo para as contribuições sociais incidentes sobre a receita ou o faturamento, caracterizado por um atributo alheio ao critério quantitativo de sua regra-matriz de incidência: a não-cumulatividade.

Assim, a cobrança do PIS e da COFINS pode se dar por intermédio de dois distintos regimes jurídicos de arrecadação – o cumulativo e o não-cumulativo – mutuamente exclusivos, ainda que em relação a diferentes espécies de receita ou faturamento auferidos por um mesmo contribuinte.

É possível afirmar que ao incluir o § 12 ao art. 195 o poder constituinte derivado delegou à lei federal as seguintes competências em sede da cobrança de contribuições sociais: (i) a definição das atividades econômicas geradoras de receita ou faturamento em que a apuração das contribuições será não-cumulativa; e (ii) o estabelecimento de técnica de apuração para as contribuições sociais incidentes sobre a receita ou o faturamento auferidos nos setores de atividade econômica declinados pela lei, visando à eliminação do "efeito cascata".

Outrossim, o conteúdo jurídico da não-cumulatividade referenciada no § 12 do art. 195 da CF/88 é composto por dois comandos: (i) a proibição da ocorrência do "efeito cascata" na arrecadação de contribuições sociais incidentes sobre a receita ou o faturamento auferidos nos setores de atividade econômica definidos em lei; ou (ii) a instituição de uma metodologia de cálculo que neutralize o "efeito cascata" na cobrança desses tributos, de modo que o montante total a ser recolhido, considerado todo o setor econômico, não sofra majoração em função do aumento do número de contribuintes sucessivamente tributados, em observância aos princípios da neutralidade tributária, da livre concorrência e da livre iniciativa.

Por conseguinte, a neutralidade na cobrança das contribuições sociais é alcançada quando o *quantum* recolhido sobre a totalidade da receita ou do faturamento auferidos em uma determinada atividade econômica escolhida pela lei, por todos os seus contribuintes – o setor econômico – é graduado pelas bases de cálculo e alíquotas estabelecidas em lei, sendo, ao mesmo tempo, independente das diferentes possibilidades de arranjos econômicos existentes no mercado, geradores do "efeito cascata".

5 OS REGIMES NÃO-CUMULATIVOS DO PIS E DA COFINS

A partir da edição das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, os contribuintes que apuram o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no lucro real recolhem o PIS e a COFINS sob alíquotas mais gravosas: 1,65% no PIS, em substituição a 0,65%; e 7,6% na COFINS, ao invés de 3%. Desde então, em contrapartida, essas pessoas jurídicas podem descontar créditos na apuração dos valores a recolher das contribuições sociais, calculados sobre determinadas aquisições de bens ou serviços, custos, despesas ou encargos,

taxativamente previstos em lei, cujo somatório denomina-se, doravante, de *Base de Creditamento*.

Antes da edição das supracitadas leis, os regimes monofásicos já ensejavam a eliminação do “efeito cascata” por intermédio da aplicação de alíquota majorada aos produtores ou aos importadores de determinados produtos¹¹, combinada com a previsão de alíquota 0% para os revendedores.

Por concentrar a tributação em apenas uma etapa do ciclo produtivo, a monofasia elimina o “efeito cascata” na arrecadação do PIS e da COFINS sobre as receitas de vendas dos produtos alcançados pelo regime, de modo que a arrecadação total, considerado o setor econômico, corresponde ao recolhido pelos produtores ou importadores submetidos à incidência concentrada, sendo irrelevante a quantidade de outros contribuintes que venham a atuar ao longo da cadeia econômica, bem como o montante das receitas ou dos faturamentos por eles auferidos.

Em sede do Recurso Especial nº 1.218.673/RS, o Superior Tribunal de Justiça ratificou o entendimento do acórdão do TRF da 4ª Região, cuja ementa estabelecia: “a não-cumulatividade objetiva evitar o aumento excessivo da carga tributária decorrente da possibilidade de cumulação de incidências tributárias ao longo da cadeia econômica” e, ainda, “este objetivo pode ser alcançado pela técnica do creditamento ou pela tributação monofásica”.¹²

As pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido na apuração do IRPJ, bem como as receitas auferidas nas atividades econômicas declinadas no art. 8º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, foram mantidas no regime cumulativo do PIS e da COFINS, permanecendo tributadas sob as alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente.

Além da elevação das alíquotas – de 3,65% para 9,25%, em percentuais agregados – os regimes não-cumulativos do PIS e da COFINS ampliaram também as bases de cálculo, deixando de incidir apenas sobre o faturamento para abranger a totalidade das receitas brutas

¹¹ Os regimes monofásicos do PIS e da COFINS são aplicados a bebidas frias, autopeças, veículos, pneus, combustíveis, farmacêuticos, produtos de perfumaria, de tocador e higiene pessoal, dentre outros.

¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.218.673/RS. Recorrente: Cia Zaffari Comércio e Indústria. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Humberto Martins. 03 dez. 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/deciso/es/toc.jsp?livre=1.218.673&&b=DTXT&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 23 nov. 2015.

auferidas pelas pessoas jurídicas ou as equiparadas pela legislação do IRPJ, menos as exclusões legais previstas.

O regime da não-cumulatividade é obrigatório para as pessoas jurídicas ou as equiparadas legais que tenham auferido receita bruta superior a R\$ 78 milhões no ano-calendário anterior, em números atuais¹³, posto que estas estão obrigadas a apurar o IRPJ pelo lucro real. Para as pessoas jurídicas que tenham auferido receita bruta inferior à aludida cifra no ano-calendário anterior, o regime não-cumulativo do PIS e da COFINS é facultativo. Logo, a opção pelo regime do lucro presumido na apuração do IRPJ representa, indiretamente, uma escolha pela cobrança cumulativa do PIS e da COFINS.

Ao discriminar os contribuintes submetidos à não-cumulatividade no PIS e na COFINS segundo o regime de apuração do IRPJ, o legislador federal acabou por ampliar as bases de cálculo e elevar as alíquotas dessas contribuições sociais segundo o critério do porte do contribuinte, medido pelo montante total de sua receita bruta auferida no ano-calendário anterior. Tal critério de diferenciação de bases de cálculo e alíquotas está expressamente permitido pelo § 9º do art. 195 da CF/88¹⁴ para as contribuições sociais incidentes sobre a receita ou o faturamento.

As Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, estabelecem a base de cálculo das contribuições sociais de forma idêntica, ambas no § 2º do art. 1º, como sendo o “total das receitas auferidas pela pessoa jurídica”, listando todas as exclusões no parágrafo seguinte. Nos *capita* do art. 2º estão descritas as alíquotas gerais, 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS, e nos § 1º e seguintes, as alíquotas diferenciadas aplicáveis aos regimes monofásicos, às receitas de vendas de papel imune, bem como às auferidas por determinadas pessoas jurídicas industriais estabelecidas na Zona Franca de Manaus.

Os *capita* do art. 3º das leis em comento dispõem: “Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:”, elencando nos incisos seguintes todas as aquisições de bens ou serviços, os custos e as despesas que compõem a *Base de Creditamento*, utilizada no cálculo dos créditos. E no § 1º do art. 3º, ambas as leis

¹³ Art. 14, I, da Lei nº 9.718 de 1998, alterado pelo art. 7º da Lei nº 12.814 de 2013.

¹⁴ § 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

asseveram: “O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no *caput* do art. 2º desta lei”.

Outrossim, o cálculo do montante a recolher das contribuições sociais envolve a multiplicação da base de cálculo pelas alíquotas e, posteriormente, o desconto dos créditos. O contribuinte deve multiplicar as alíquotas gerais do PIS e da COFINS – 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS – pela totalidade das receitas auferidas, já descontadas das exclusões legais, para fins de obter o valor apurado das contribuições sociais, isto é, o valor do tributo incidente. Desse resultado, de acordo com as leis, o contribuinte tem a faculdade de descontar créditos cujo montante é determinado pelo resultado da multiplicação das alíquotas gerais (1,65% e 7,6%) pelo somatório dos itens da *Base de Creditamento*. Assim, tem-se:

Valor a Recolher do PIS e da COFINS Não-Cumulativos
=
Valor Apurado – Créditos
=
[(Receitas – Exclusões) x Alíquota Geral] – (<i>Base de Creditamento</i> x Alíquota Geral)

Antes da promulgação da EC nº 42, de 19 de dezembro de 2003, a natureza jurídica dos créditos calculados sobre todos os itens da *Base de Creditamento* deveria ser compreendida como de benefício fiscal de redução do montante a recolher do PIS, uma vez que a cobrança da COFINS não-cumulativa só teve início a partir de 1º de fevereiro de 2004, por conta da anterioridade nonagesimal prescrita pelo art. 195, § 6º, da CF/88.

A partir da inclusão do § 12 ao art. 195 da CF/88, os créditos calculados sobre os itens da *Base de Creditamento* passaram a ostentar duas distintas naturezas jurídicas, excludentes entre si, a depender da atividade econômica geradora de receita para o contribuinte, a saber: (i) créditos da não-cumulatividade descontados do valor apurado das contribuições sociais com o objetivo de eliminar a possibilidade de ocorrência do “efeito cascata”; ou (ii) créditos concedidos pelo legislador ordinário na qualidade de benefícios fiscais de redução dos montantes mensais a serem recolhidos.

Ao resumir os seus apontamentos sobre o princípio da não-cumulatividade nos impostos e nas contribuições sociais, Ives Gandra Martins pondera:

Do que escrevi até agora pode-se concluir, pela variada forma possível de implementação do princípio, a existência de duas grandes vertentes que lhe são

pertinentes, a saber: a) o princípio da neutralidade de tributação, para permitir que as operações sejam tributadas apenas pelo adicional de carga que carregam; e b) o princípio da subvenção pública, quando o direito a crédito não corresponde, necessariamente, à compensação da carga anterior, mas à efetiva desoneração de uma etapa, como forma de estímulo à produção e à circulação de bens e serviços.¹⁵ (grifos nossos)

De acordo com o § 12 do art. 195 da CF/88, a cobrança não-cumulativa do PIS e da COFINS alcança apenas as receitas ou o faturamento auferidos nas atividades econômicas definidas pela lei federal. Em razão disso, a análise da eliminação do “efeito cascata” deve levar em conta os montantes agregados do PIS e da COFINS recolhidos sobre as receitas auferidas no exercício de cada atividade econômica expressamente prevista em lei, considerado o conjunto dos contribuintes que atuam na respectiva cadeia econômica, ou seja, no setor.

Para que não haja “efeito cascata”, o montante total arrecadado do PIS e da COFINS sobre o somatório das receitas auferidas em diferentes etapas de uma mesma atividade econômica – pelos contribuintes pertencentes a um mesmo setor econômico – deve ser neutro, de modo que o *quantum* das contribuições sociais a serem recolhidas em todas as incidências ao longo da cadeia econômica seja determinado pelas respectivas bases de cálculo e alíquotas, e, ao mesmo tempo, independente do número de contribuintes sucessivamente tributados.

Para fins de argumentação, o *Exemplo 3* abaixo demonstra o ônus agregado da cobrança do PIS e da COFINS sobre a totalidade das receitas auferidas por contribuintes atuantes na cadeia de fabricação de um determinado produto industrializado, que ora se designa por “Y”, nos regimes cumulativo e não-cumulativo. Os valores abaixo representados dizem respeito às receitas auferidas no aludido setor de atividade econômica, a partir das vendas efetuadas pelos produtores de matérias-primas utilizadas na fabricação de “Y” e pelas indústrias fabricantes de “Y”, considerando a produção e a comercialização de 100 mil unidades acabadas do produto por mês, a um preço unitário de R\$ 1 000:

¹⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Princípio da Não Cumulatividade nas Contribuições Sociais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; JUNIOR, Gilberto de Castro Moreira (coord.). **PIS e COFINS à Luz da Jurisprudência do CARF Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. São Paulo: MP Editora, 2014. 287 p.

5.1.1.1.1 Exemplo 3

	Produtores de Matérias-Primas para “Y”	Fabricantes de “Y”	
Receita de vendas de produtos industrializados pelos estabelecimentos	R\$ 60.000.000	R\$ 100.000.000	
Aquisição de matérias-primas	R\$ 40.000.000	R\$ 60.000.000	
PIS e COFINS pelo Regime Cumulativo (alíquota agregada de 3,65%)	R\$ 2.190.000	R\$ 3.650.000	R\$ 5.840.000
PIS e COFINS pelo Regime Não-Cumulativo (alíquota agregada de 9,25%)	R\$ 1.850.000	R\$ 3.700.000	R\$ 5.550.000

Nos números do *Exemplo 3* acima estão representados todos os contribuintes que auferem receitas na venda de “Y” ou de suas matérias-primas – o setor de atividade econômica –, tendo sido considerado no cálculo dos créditos do PIS e da COFINS não-cumulativos apenas os bens que se integraram fisicamente no processo de produção das matérias-primas e na fabricação do produto final.

Imagine-se agora, no *Exemplo 4* representado a seguir, que as atividades de industrialização do produto “Y” estivessem divididas em duas etapas efetuadas por diferentes grupos de empresas: as que compram as matérias-primas para fabricar as peças e componentes de “Y” e as que o montam, designados, respectivamente, por *fabricantes de peças e componentes de “Y”* e *montadores de “Y”*. Considere-se, ainda, que o setor econômico não tenha aumentado a quantidade produzida e vendida, 100 mil unidades, bem como o preço do produto acabado, R\$ 1 000 por unidade:

Exemplo 4

	Produtores de Matérias-Primas para as Peças e Componentes de “Y”	Fabricantes de Peças e Componentes de “Y”	Montadores de “Y”	
Receita de vendas de produtos industrializados pelos estabelecimentos	R\$ 55.000.000	R\$ 75.000.000	R\$ 100.000.000	
Aquisição de matérias- primas	R\$ 40.000.000	R\$ 55.000.000	R\$ 75.000.000	
PIS e COFINS pelo Regime Cumulativo (alíquota agregada de 3,65%)	R\$ 2.007.500	R\$ 2.737.500	R\$ 3.650.000	R\$ 8.395.000
PIS e COFINS pelo Regime Não-Cumulativo (alíquota agregada de 9,25%)	R\$ 1.387.500	R\$ 1.850.000	R\$ 2.312.500	R\$ 5.550.000

Em que pese o setor econômico tenha produzido e vendido idêntica quantidade de “Y” por um mesmo preço final, o aumento do número de contribuintes sucessivamente tributados fez o ônus agregado das contribuições sociais recolhidas por todos os contribuintes, no regime cumulativo, subir de R\$ 5,84 milhões no *Exemplo 3*, para R\$ 8,395 milhões no *Exemplo 4*.

Já no regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, o somatório das contribuições sociais recolhidas ao longo da cadeia fabril de “Y” não se alterou, permanecendo em R\$ 5,55 milhões, nos dois exemplos apresentados, de forma a neutralizar a arrecadação no que toca ao número de contribuintes sequencialmente tributados ao longo da cadeia econômica.

Observa-se, na análise conjunta dos *Exemplos 3 e 4*, que a inclusão na *Base de Creditamento* apenas do valor de aquisição das matérias-primas utilizadas na fabricação de “Y” é suficiente para eliminar o “efeito cascata” na arrecadação do PIS e da COFINS, relativamente às receitas auferidas no exercício da atividade econômica.

Para as pessoas jurídicas que auferem receita na atividade de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, a inclusão do valor de aquisição das matérias-primas, dos produtos intermediários ou do material de embalagem na *Base de Creditamento* é condição necessária – e suficiente – para se garantir a não ocorrência do “efeito cascata” na arrecadação do PIS e da COFINS. Todos os demais itens da *Base de Creditamento*, nesse

caso, se destinam tão somente a reduzir o montante mensal a recolher das contribuições sociais, de maneira a compensar, inclusive, a elevação das alíquotas aplicáveis ao regime não-cumulativo, na comparação com a modalidade cumulativa de cobrança.

Apesar dos *capita* do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, facultarem o desconto dos créditos calculados sobre os bens ou serviços utilizados como insumos, é a subtração desses valores do montante apurado do PIS e da COFINS que assegura a não-cumulatividade na cobrança dessas contribuições sociais, afastando o “efeito cascata” na arrecadação sobre as receitas auferidas na venda dos bens ou dos produtos, ou na prestação de serviços.

De acordo com o comando do § 12 do art. 195 da CF/88, os setores de atividade econômica submetidos à cobrança não-cumulativa do PIS e da COFINS estão expressamente definidos nos art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, bem como no art. 57, parágrafo único, da Lei nº 12.973, de 2014, por meio da previsão de um item da *Base de Creditamento* necessário para eliminar a possibilidade da ocorrência do “efeito cascata”.

A Tabela 1 a seguir demonstra os setores de atividade econômica definidos pelas Leis nº 10.637, de 2002, nº 10.833, de 2003, e nº 12.973, de 2014, como sujeitos à arrecadação não-cumulativa do PIS e da COFINS prevista do § 12 do art. 195 da CF/88, bem como os respectivos itens da *Base de Creditamento* necessários e suficientes para a garantia, em cada atividade econômica geradora de receita ou faturamento, da eliminação do “efeito cascata”:

Tabela 1 – Setores Econômicos sujeitos ao Regime de Cobrança Não-Cumulativa do PIS e da COFINS

Atividade Econômica Geradora de Receita a ser Tributada Não-Cumulativamente (PIS/COFINS) Setor Econômico Definido em Lei (§ 12 do art. 195 da CF/88)	Item da Base de Creditamento que Garante a Eliminação do “Efeito Cascata”	Dispositivo Legal
Revenda de Mercadorias	valor dos bens adquiridos para revenda	Art. 3º, I, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.
Prestação de Serviços	valor dos bens ou serviços utilizados como insumos	Art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.
Produção ou Fabricação de Bens ou Produtos Destinados à Venda	valor dos bens ou serviços utilizados como insumos	Art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.
Locação de Prédios, Máquinas, Equipamentos e Outros Bens do Ativo Imobilizado, Construídos, Adquiridos ou Fabricados pelo Locador	valor dos prédios, máquinas e equipamentos adquiridos ou fabricados para locação a terceiros	Art. 3º, VI, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.
Aquisição de Imóveis para Venda, Promoção de Desmembramento ou Loteamento de Terrenos, Incorporações Imobiliárias e a Construção de Prédios Destinados à Venda	valor de aquisição ou de construção dos imóveis (custo orçado, se a unidade imobiliária não estiver concluída)	Art. 4º, § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003.
Arrendamento Mercantil Não-Financeiro de Bens Construídos ou Adquiridos pelo Arrendador	valor dos bens construídos ou adquiridos pelo arrendador	Art. 57, § Único, da Lei nº 12.973, de 2014.
Sublocação de Prédios, Máquinas e Equipamentos Locados de Pessoa Jurídica.	valor dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica	Art. 3º, IV, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Em todas as atividades econômicas descritas na Tabela 1 acima, o item da *Base de Creditamento* que garante a não ocorrência do “efeito cascata” se relaciona com o objeto do negócio jurídico gerador da receita, a saber: a mercadoria, o produto ou o imóvel, na compra e venda; o serviço, na prestação de serviço; e o bem, na locação, na sublocação ou no arrendamento mercantil não-financeiro.

Para as demais espécies de receitas, auferidas em outras atividades econômicas não especificadas na Tabela 1 acima, o regime estatuído pelas Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, não tem o condão de garantir a não-cumulatividade, no sentido da eliminação do “efeito cascata”. Para esses tipos de receitas, o regime jurídico de cobrança instituído pelas aludidas leis representa apenas uma ampliação de bases de cálculo e uma elevação de alíquotas, justificadas em razão do porte da pessoa jurídica, consoante autorizado

pelo § 9º do art. 195 da CF/88, não guardando qualquer vinculação com o § 12 do mesmo artigo da Carta da República.

6 O CONCEITO LEGAL DE INSUMO

A Lei nº 10.685, de 2004, uniformizou a redação dos artigos 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, relativamente ao item da *Base de Creditamento* tendente a afastar o “efeito cascata” na tributação das receitas auferidas na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (grifo nosso)

Sob a ótica do § 12 do art. 195 da CF/88, o conceito de insumo só se aplica a dois setores econômicos definidos em lei: o de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e o de prestação de serviços. Consequentemente, o creditamento do PIS e da COFINS na aquisição dos bens ou serviços utilizados como insumos se restringe aos contribuintes que auferem receitas em operações de venda de bens ou produtos produzidos ou fabricados por si, ou na prestação de serviços.

Considerando que a lei não estabeleceu o que seja “bens ou serviços utilizados como insumos”, as Instruções Normativas SRF nºs 247, de 2002 (PIS), e 404, de 2004 (COFINS), o fizeram, explicitando o conceito legal, em idêntica redação, originada a partir da Instrução Normativa SRF nº 358, de 2003, *in verbis*:

[...] entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Sendo assim, o conceito legal de insumo é aplicado em quatro diferentes hipóteses fáticas previstas no texto dos artigos 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003: (i) bens utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; (ii) serviços utilizados como insumos na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; (iii) bens utilizados como insumos na prestação de serviços; e (iv) serviços utilizados como insumos na prestação de serviços.

A ausência de uma definição expressa do conceito de insumo na lei ordinária acabou por condicionar os operadores do Direito a utilizarem uma das ferramentas de interpretação e de integração previstas na norma geral sobre tributos: a analogia, segundo o art. 108, I, do CTN. Foi baseada em analogia ao crédito básico do IPI – relativo às matérias-primas, aos produtos intermediários, ao material de embalagem e a outros que guardem contato físico com o produto final – que a RFB estabeleceu o conceito de insumo, especificamente na hipótese do bem utilizado na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Diferentemente de outras materialidades econômicas vinculantes para fins tributários – a exemplo da receita, do faturamento ou do lucro – não há como se extrair do Direito Privado um significado jurídico para insumo. A noção do que seja insumo vincula-se a uma relação de natureza econômica existente entre o bem adquirido ou o serviço tomado e a atividade econômica geradora de receita, num fenômeno unipessoal que diz respeito a cada produtor de bens, cada fabricante de produtos ou cada prestador de serviços.

Em língua portuguesa, insumo é neologismo originado da palavra inglesa *input*¹⁶, que numa tradução livre quer dizer fator de produção¹⁷. Embora a semântica original de insumo derive das ciências econômicas, observa-se que o vocábulo não possui, nessa área do conhecimento, um único e inequívoco significado técnico, descrito com o rigor conceitual que se deve exigir de um conceito vinculante para fins tributários.

Em microeconomia, no âmbito da “teoria da firma”, a palavra *insumo* é utilizada em uma acepção ampla, podendo ser compreendida como sinônimo de quaisquer fatores de

¹⁶ A etimologia da palavra *insumo*, segundo o *ABC da Língua Culta* é: “neologismo criado para traduzir o vocábulo inglês *input*”.

¹⁷ O dicionário de negócios *Oxford* da língua inglesa define *input* como sinônimo de *factor of production* (fator de produção). Numa tradução livre: “Economia. Cada pessoa ou coisa envolvida na produção de mercadorias ou na prestação de serviços”.

produção¹⁸, o que pode incluir, consideradas as divergências existentes entre diversas correntes e autores^{19,20,21}: o trabalho, o capital, a terra, a tecnologia e a capacidade empresarial.

Já nas ciências contábeis, o termo *insumo* traz significação menos abrangente, mas também imprecisa, estando inserido, preponderantemente, como um dos elementos negativos computados na apuração do lucro ou do prejuízo do exercício, os custos²², na qualidade de gênero a representar todos os bens ou serviços que importem em gastos diretamente vinculados à atividade-fim da entidade, em contraposição às despesas, gastos indiretamente relacionados à atividade-fim.

Em analogia com a legislação do IRPJ, os acórdãos nº 3202-00.226, de 2010, e nº 3401-002.389, de 2013, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) inovaram ao estender a abrangência do conceito legal de insumo de sorte a compreender todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa:

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.^{23,24} (grifo nosso)

Nos últimos anos, o conceito de insumo vem sendo interpretado sob os critérios da necessidade, essencialidade ou pertinência na utilização dos bens ou serviços para a

¹⁸ O Dicionário Aurélio define *insumo*: “Economia. Elemento que entra no processo de produção de mercadorias ou serviços (máquinas e equipamentos, trabalho humano, etc); fator de produção”.

¹⁹ SANDRONI, Paulo. **Novíssimo Dicionário de Economia**. São Paulo: Editora Best Seller, 1999. 235p.

²⁰ PASSOS, Carlos R. M.; NOGAMI, Otto. **Princípios de Economia**. São Paulo: Editora Cengage Learning, 2012. 12p.

²¹ Paulo Sandroni conceitua “são considerados fatores de produção a terra (terras cultiváveis, florestas, minas), o homem (trabalho) e o capital (máquinas, equipamentos, instalações, matérias-primas). Atualmente, costuma-se incluir mais dois fatores: organização empresarial e o conjunto ciência/técnica”. Segundo Passos e Nogami, os fatores de produção abrangem também a capacidade empresarial, além da terra, do trabalho e do capital.

²² IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto R.; SANTOS, Ariovaldo. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Editora Atlas, 2010. 505 p. MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10 Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010. 24 p.

²³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Embargos de Declaração. Processo administrativo nº 11020.001952/2006-22. Contribuinte: P&C Artemobili S.A. Relator: Gilberto de Castro Moreira Junior. Brasília, 08 dez. 2010.

²⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário. Processo administrativo nº 10980.724791/2010-12. Contribuinte: ALL – América Latina Logística Malha Sul S.A. Relator: Fernando Marques Cleto Duarte. Brasília, 25 set. 2013.

consecução da atividade empresarial, muito bem retratado nas ementas dos acórdãos nº 3403-002.783, de 2014, e nº 3402-002.605, de 2015, do CARF, abaixo transcritas:

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (demasiadamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo/fábrica e, conseqüentemente, à obtenção do produto final.²⁵ (grifos nossos)

Insumos, para fins do creditamento da Contribuição Social não-cumulativa, são todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.²⁶ (grifos nossos)

A exegese do conceito de insumo com fundamento no conteúdo constitucional da não-cumulatividade para o PIS e a COFINS exclui a possibilidade do uso da analogia com outros tributos uma vez que sob essa perspectiva não há um “vácuo normativo” – pré-requisito para o emprego da referida técnica de interpretação –, ficando os contornos da sua definição balizados pelo § 12 do art. 195 da CF/88.

Nesse sentido, ao não definir expressamente o conceito jurídico de insumo para o PIS e a COFINS, o silêncio do legislador ordinário foi “eloquente” nos exatos termos proferidos pelo Ministro Moreira Alves do STF em seu voto no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 130.552/SP:

[...] só se aplica a analogia quando, na lei, haja lacuna, e não o que os alemães denominam “silêncio eloquente” (*beredtes schweigen*), que é o silêncio que traduz que a hipótese contemplada é a única a que se aplica o preceito legal, não se admitindo, portanto, aí o emprego da analogia.²⁷

Repisa-se: o fenômeno da cumulatividade na arrecadação do PIS e da COFINS (“efeito cascata”) se dá no plano da totalidade das receitas ou do faturamento auferidos no setor de

²⁵ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário. Processo administrativo nº 11065.001083/2009-62. Contribuinte: Indústria de Peles Minuano Ltda. Relator: Rosaldo Trevisan. Brasília, 25 fev. 2014.

²⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário. Processo administrativo nº 12585.720473/2011-43. Contribuinte: Fibria Celulose S.A. Relator: Alexandre Kern. Brasília, 28 jan. 2015.

²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 130.552/SP. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Sindicato dos Trabalhadores Rurais de Avaré. Relator: Min. Moreira Alves. 04 jun. 1991. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28130552%2EENUME%2E+OU+130552%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/q9ou2al>>. Acesso em: 23 nov. 2015.

atividade econômica, e não sob a perspectiva das receitas ou do faturamento individualmente auferidos pelas pessoas jurídicas sucessivamente tributadas ao longo da cadeia econômica.

Assim, com fulcro no conteúdo da norma constitucional, um bem ou um serviço será insumo quando for fornecido ou prestado por pessoa jurídica que pertença ao mesmo setor econômico de seu adquirente ou tomador, isto é, por pessoa jurídica que aufera receita ou faturamento no desempenho de idêntica espécie de atividade econômica, observados os demais requisitos estabelecidos nas Leis nº 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003.

Interpretado sob o critério constitucional do setor de atividade econômica, o conceito legal de insumo necessário para se eliminar o “efeito cascata” na tributação da atividade econômica de **produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda** compreende os bens ou os serviços vinculados à execução de uma ou mais etapas do processo de produção ou fabricação dos bens ou produtos destinados à venda.

A supracitada definição inclui: (i) todos os bens que se integrem ao bem ou produto acabado destinado à venda, desde a matéria-prima mais basilar, mesmo em seu estado mais bruto; (ii) os bens adquiridos de fornecedores que executem qualquer parcela do processo produtivo ou fabril que culmine nos bens ou produtos destinados à venda; (iii) os bens que resultem da feitura de uma ou mais etapas da produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ainda que revendidos pelo fornecedor; e (iv) os serviços tomados junto a terceiros, nos quais a obrigação de fazer constitua uma ou mais etapas do processo de produção ou fabricação dos bens ou produtos destinados à venda.

Por força do art. 109 do CTN²⁸, a atividade econômica de **prestação de serviços** deve ser interpretada na acepção da modalidade contratual descrita nos artigos 593 e 594 do Código Civil, a significar toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, não regido por leis trabalhistas ou especiais, contratado mediante o pagamento de uma retribuição.

A prestação de serviços é uma relação obrigacional inexoravelmente bilateral. Mesmo nos contratos firmados por múltiplas partes, os contratantes se dividem em prestadores ou tomadores. Os encadeamentos econômicos relacionados à prestação de serviço –

²⁸ Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

caracterizado por uma obrigação de fazer –, por sua própria natureza jurídica, são ordinariamente unifásicos, porquanto envolvem um ou mais prestadores, de um lado, e um ou mais tomadores, do outro.

Há duas hipóteses em que ocorrem duas ou mais fases na cadeia econômica de prestação de serviços: *(i)* no caso de haver a transferência integral ou parcial da obrigação de fazer a um ou mais terceiros – a subcontratação; ou *(ii)* no caso dos serviços inerentemente materiais, que exigem o consumo ou a aplicação de bens para a sua prestação.

Por conta disso, pode acontecer o “efeito cascata” na arrecadação do PIS e da COFINS sobre a receita auferida na prestação de serviços, nos casos em que houver: *(i)* a aplicação ou o consumo de bens no “fazer” que constitui o objeto da obrigação; *(ii)* a subcontratação integral da obrigação de fazer; ou *(iii)* a subcontratação parcial das prestações integrantes da obrigação de fazer, ou de uma de suas etapas.

Dessa sorte, pertencem ao mesmo setor de atividade econômica do prestador de serviços: *(i)* os fornecedores de bens diretamente utilizados em prestações de serviços de natureza material; *(ii)* os prestadores de serviços de mesma espécie que tenham sido subcontratados, de forma integral ou parcial; e *(iii)* os prestadores de serviços de espécie distinta, que tenham sido subcontratados, desde que tais serviços integrem a obrigação de fazer avençada entre o subcontratante e seus clientes.

Verifica-se, portanto, que a abrangência do conceito de insumo explicitado nas Instruções Normativas nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, é suficiente para garantir a eliminação do “efeito cascata” na arrecadação do PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas auferidas nos setores econômicos de produção ou fabricação de bens destinados à venda e de prestação de serviços.

Ademais, é fundamental ressaltar que a natureza jurídica dos créditos calculados sobre os insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou na prestação de serviços, não é de benefício fiscal, visto que constituem créditos da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, diretamente relacionados com o comanto do § 12 do

art. 195 da CF/88, não se submetendo à interpretação literal imposta pelo art. 111, II, do CTN²⁹.

Ainda no contexto das atividades econômicas de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou de prestação de serviços, os créditos calculados sobre todos os demais itens da *Base de Creditamento*, à exceção dos insumos, a saber, energia elétrica ou térmica, bens do ativo imobilizado, arrendamento mercantil, aluguéis de prédios e equipamentos, frete e da armazenagem na operação de venda, dentre outros, se destinam à redução dos montantes mensais a serem recolhidos do PIS e da COFINS, devendo a natureza jurídica destes ser compreendida como de benefício fiscal, o que os sujeita à interpretação literal supracitada, preceituada pelo CTN.

Destarte, os créditos calculados sobre os itens referenciados no parágrafo anterior não constituem créditos da não-cumulatividade porquanto não se destinam à eliminação da possibilidade de ocorrência do “efeito cascata”, mas sim, e tão somente, à redução do *quantum* a ser arrecadado pelos contribuintes que auferirem receita nas respectivas atividades econômicas, na qualidade de benefício fiscal, aplicando-se-lhes, obrigatoriamente, a interpretação literal prevista do art. 111, II, do CTN.

Por fim, é mister salientar que a ampliação do conceito legal de insumo por intermédio de analogia com o IRPJ não tem amparo no ordenamento jurídico-tributário pelos seguintes motivos: (i) o conceito estabelecido nas instruções normativas da RFB já é suficiente para garantir a eliminação do “efeito cascata” na cobrança do PIS e da COFINS, relativamente às receitas auferidas nos setores econômicos de fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda, ou de prestação de serviços; (ii) logo, qualquer alargamento do conceito de insumo positivado nas instruções normativas da RFB converte-se em mera redução dos montantes mensais a serem recolhidos, na condição de benefício fiscal; (iii) outrossim, há antinomia entre a obrigatória interpretação literal das normas que concedem benefícios fiscais (art. 111, II, do CTN) e a exegese do conceito legal de insumo em analogia com a legislação do IRPJ.

²⁹ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: (...) II - outorga de isenção;

6 CONCLUSÕES

O conteúdo mínimo da norma constitucional albergada no § 12 do art. 195 de CF/88 diz respeito à proibição da ocorrência do “efeito cascata” na cobrança do PIS e da COFINS nos setores de atividade econômica escolhidos pelo legislador ordinário, com o fim de conferir efetividade aos princípios da neutralidade tributária, da livre concorrência e da livre iniciativa, de modo que o *quantum* da arrecadação incidente sobre a totalidade das receitas ou do faturamento auferidos ao longo das cadeias econômicas não seja majorado em função do aumento do número de contribuintes sucessivamente tributados, ou das diferentes possibilidades de arranjos produtivos, empresariais, societários ou negociais existentes no mercado.

O conceito legal de insumo explicitado nas Instruções Normativas nºs 247, de 2002, e 404, de 2004, é suficiente para garantir a eliminação do “efeito cascata” na cobrança do PIS e da COFINS não-cumulativos, relativamente às receitas auferidas nos setores de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, ou na prestação de serviços, sendo o seu conteúdo compatível com todo o ordenamento constitucional e legal que lhe dá suporte.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Embargos de Declaração. Processo administrativo nº 11020.001952/2006-22. Contribuinte: P&C Artemobili S.A. Relator: Gilberto de Castro Moreira Junior. Brasília, 08 dez. 2010.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário. Processo administrativo nº 10980.724791/2010-12. Contribuinte: ALL – América Latina Logística Malha Sul S.A. Relator: Fernando Marques Cleto Duarte. Brasília, 25 set. 2013.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário. Processo administrativo nº 11065.001083/2009-62. Contribuinte: Indústria de Peles Minuano Ltda. Relator: Rosaldo Trevisan. Brasília, 25 fev. 2014.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário. Processo administrativo nº 12585.720473/2011-43. Contribuinte: Fibria Celulose S.A. Relator: Alexandre Kern. Brasília, 28 jan. 2015.

BRASIL. Presidência da República. Medida Provisória nº 135 de 2003. Exposição de Motivos. 30 out. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/EM_no_197a2003__mf.htm>. Acesso em: 23 nov. 2015.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 0000007-25.2010.404.7200/SC. Apelante: Back Serviços Especializados Ltda. Apelado: União Federal. Relator: Leandro Paulsen. 31 mai. 2012. Disponível em: <http://www2.trf4.gov.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=5060902&hash=e7227e790d8ddb58968e5c1b4014659>. Acesso em: 23 nov. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 130.552/SP. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Sindicato dos Trabalhadores Rurais de Avaré. Relator: Min. Moreira Alves. 04 jun. 1991. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28130552%2ENU%2E%2E+OU+130552%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/q9ou2al>>. Acesso em: 23 nov. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.218.673/RS. Recorrente: Cia Zaffari Comércio e Indústria. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Humberto Martins. 03 dez. 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/deciso/es/toc.jsp?livre=1.218.673&&b=DTXT&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 23 nov. 2015.

GRECO, Marco Aurélio. Não-Cumulatividade no PIS/PASEP e na COFINS. PAULSEN, Leandro (coord.). **Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. Porto Alegre: IET / IOB THOMSON, 2004.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto R.; SANTOS, Ariovaldo. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 10 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Princípio da Não Cumulatividade nas Contribuições Sociais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; JUNIOR, Gilberto de Castro Moreira (coord.). **PIS e COFINS à Luz da Jurisprudência do CARF Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**. São Paulo: MP Editora, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Não-Cumulatividade das Contribuições: PIS/PASEP e COFINS. PAULSEN, Leandro (coord.). **Não-Cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. Porto Alegre: IET / IOB THOMSON, 2004.

NOGUEIRA, Vinícius Alberto Rossi. **Direito Tributário e Livre Concorrência** Da interpretação e aplicação do artigo 146-A da Constituição Federal. 2014. 129 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

PASSOS, Carlos R. M.; NOGAMI, Otto. **Princípios de Economia**. São Paulo: Editora Cengage Learning, 2012.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. **Contribuições Teoria Geral e Contribuições em Espécie**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

SANDRONI, Paulo. **Novíssimo Dicionário de Economia**. São Paulo: Editora *Best Seller*, 1999.

IPI NA IMPORTAÇÃO DE BENS PROMOVIDA POR PESSOA FÍSICA PARA USO PRÓPRIO: UM CASO DE NÃO INCIDÊNCIA FIRMADA EM EQUIVOCADA INTERPRETAÇÃO JURISPRUDENCIAL

IPI PROMOTED IN GOODS IMPORTS FOR INDIVIDUALS FOR OWN USE: A CASE NO INCIDENCE SIGNED IN MISTAKEN CASE LAW INTERPRETATION

Nelson Brasil Ferreira

Auditor Federal da Receita Federal do Brasil. Supervisor do Setor de Mandados de Segurança da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre. Geólogo/Geofísico de Petróleo. Bacharel em Direito pela UFRGS. Especialista em Direito Tributário -Tributos em espécie pela Faculdade de Direito da UFRGS

RESUMO: Este trabalho tem por escopo analisar a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na importação de bens por pessoa física para uso próprio. As conclusões obtidas podem ser estendidas à importação de bens promovida por pessoa jurídica para consumo ou integração ao ativo fixo, em razão da pertinência da fundamentação. A partir do exame da base normativa e do fato gerador do IPI – importação, bem como da jurisprudência e da doutrina, conclui-se pela higidez da exigibilidade do IPI, contrariamente ao entendimento hoje consolidado do STF, que utiliza como fundamento para justificar a não incidência a impossibilidade de aplicação da técnica da não cumulatividade. No decorrer do trabalho, demonstra-se o equívoco da posição favorável à não incidência, tendo em vista que a importação de bens por pessoa física para uso próprio consiste em uma operação monofásica, que envolve apenas uma etapa de incidência, no momento do desembaraço aduaneiro, e, portanto, de natureza não cumulativa. Nesse sentido, a interpretação favorável à não incidência baseia-se em falso pressuposto, qual seja, o de que a Constituição determinaria de forma cogente a aplicação da técnica da não cumulatividade e não a vedação à cumulatividade do IPI. A não incidência do IPI nas situações aqui analisadas afronta os princípios da isonomia, da livre concorrência e da capacidade contributiva, produzindo situações que ferem a equidade. As consequências da desoneração implicam comprometimento da política industrial do Brasil, ao incentivarem a produção alienígena e o consumo de bens industriais estrangeiros, em detrimento dos congêneres nacionais tributados pelo IPI. Diante das considerações aqui apresentadas, espera-se que o STF reveja o seu entendimento sobre a matéria, quando do julgamento, com repercussão geral reconhecida, do RE 723651- tema 643 - Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI nas operações de importação de veículos automotores por pessoa natural para uso próprio.

Palavras-chave: IPI-importação. Pessoa física. Técnica da não cumulatividade.

ABSTRACT: This paper intends to analyze the incidence of the Tax on Industrialized Products - IPI on import of goods by individuals for their own use. The reached conclusions can be extended to imports of goods promoted by corporations for consumption or adding to fixed assets, due to the relevance of the grounds. From the examination of the normative basis and the taxable event of IPI - import, and the case law and doctrine, it's possible to indicate the healthiness of the IPI liability, contrary to today consolidated understanding of the Supremo Tribunal Federal - STF, which uses as a basis to justify the non-tax incidence the impossibility of applying the non-cumulative technique. During the study, it shows up the misconception of the favorable position to non-tax incidence, given that the import of goods by individuals for their own use consists of a single-phase operation, which involves only one stage of levy, at the time of customs clearance and therefore with non-cumulative nature. In this sense, the interpretation favorable to the non-tax incidence is based on false assumption, namely that the Brazilian Constitution would determine on cogent way the application of non-cumulative technique and not the prohibition of the cumulative IPI. The non-tax incidence of IPI in situations examined here infringes the principles of equality, free competition and the ability to pay, producing situations that hurt equity. The consequences of the relief imply injury to industrial policy in Brazil, in encouraging foreign production and consumption of foreign industrial goods to the detriment of national counterparts taxed by IPI. On the considerations presented here, it is expected that the Supreme Court may review its understanding of the matter in the moment of the trial with recognized general repercussion, the RE 723651 - theme- 643 - Tax Levy on Industrialized Products - IPI on motor vehicle import operations by an individual for his own use.

Keywords: IPI - import. Individuals. Technique of non-cumulative.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho trata da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI na importação de bens¹ por pessoa física para uso próprio. A análise a ser apresentada é também aplicável à importação de bens por pessoa jurídica para consumo próprio ou para integração ao ativo fixo, em razão da pertinência da fundamentação, embora não seja escopo do estudo tal extensão.

A importância do tema é reforçada e adquire relevância devido: 1) ao atual entendimento da mais alta Corte do país a respeito da matéria, conforme será detidamente analisado no curso do trabalho e 2) à grande quantidade de demandas judiciais, em sua maioria mandamentais, que pleiteiam a não incidência do IPI, especialmente quando da importação, por pessoa física, de veículos automotores de luxo, de elevado valor².

¹ O conceito de bens a ser aqui estudado refere-se a produtos industrializados, denominados no texto apenas como bens.

² Atualmente, a desoneração do IPI na importação promovida diretamente por pessoa física para uso próprio, de veículos automotores, significa desobrigar o importador de recolher uma alíquota variável entre 33 a 55% do

Na primeira seção deste estudo, após um breve exame sobre a incidência de IPI nas importações em geral e de sua base normativa, serão examinados aspectos referentes ao fato gerador do IPI nas importações de bens.

Na parte final, será apresentada e comentada a evolução do posicionamento – em certo grau, mutável - do Supremo Tribunal Federal – STF, ao considerar inconstitucional a incidência de IPI na importação de bens por pessoa física para uso próprio, em razão da impossibilidade de aplicação da técnica da não cumulatividade, bem como o entendimento, no mesmo sentido, do Superior Tribunal de Justiça – STJ. Também serão descritas as posições dos Tribunais Regionais Federais.

Na segunda seção, será examinada a questão da não incidência do IPI nas importações de bens promovidas por pessoa física para uso próprio, com fundamento na não aplicação da técnica da não cumulatividade. Após, serão analisadas as consequências dessa interpretação, em especial frente aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, bem como, superficialmente, em relação ao princípio da livre concorrência.

Ao final, como resultado da interpretação hoje vigente dos Tribunais Superiores – e com base em posições doutrinárias -, discorrer-se-á sobre os efeitos à indústria nacional e seus trabalhadores, considerando-se a atividade envolvida, responsável por empregos mais complexos, de mais elevada remuneração, e pela produção de bens de maior valor agregado.

A despeito da posição dominante, em 12/04/2013, DJE 29/05/2013, o STF reconheceu a repercussão geral no RE 723651- tema 643 - Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI nas operações de importação de veículos automotores por pessoa natural para uso próprio. Embora abranja apenas uma espécie de bens, a decisão certamente definirá a incidência para todos os demais tipos e para a importação promovida por pessoa jurídica para consumo próprio ou integração ao ativo fixo. Nesse sentido, o STF terá a possibilidade de mudar o entendimento atualmente sedimentado, modificação essa já sinalizada quando do exame dos RE 439796/PR e RE 474267/RS, julgados conjuntamente em novembro de 2013 e publicados em março de 2014, que tratam da incidência do ICMS nas importações promovidas por pessoa jurídica não comerciante.

ASPECTOS NORMATIVOS DO IPI NA IMPORTAÇÃO POR PESSOA FÍSICA, FATO GERADOR E JURISPRUDÊNCIA

Antes de abordar o tema da incidência do IPI na importação de bens por pessoa física para uso próprio, é importante referir em um primeiro momento a base normativa que dispõe a respeito da incidência do IPI sobre as operações de importação de bens. Em segundo lugar, serão analisados aspectos do fato gerador do tributo.

Para finalizar a seção 2, será examinada a posição jurisprudencial, em especial a do STF, e sua evolução, bem como a do STJ e a dos Tribunais Regionais Federais.

1.1 Base Normativa

O art. 153 da Constituição Federal Brasileira, de 1988, assim dispõe:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

.....

IV - produtos industrializados

.....

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

.....

.....

As hipóteses de incidência do IPI estão dispostas no art. 46 do CTN, a seguir reproduzido:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

No mesmo contexto, os arts. 2º, 3º e 4º do Regulamento do IPI (RIPI) - Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 - dispõem:

Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-Lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não tributado) (Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, art. 6º).

Art. 3º Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º).

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

2 ASPECTOS RELEVANTES SOBRE O FATO GERADOR DO IPI NAS IMPORTAÇÕES DE BENS INDUSTRIALIZADOS

Tendo em conta a previsão constitucional de incidência do IPI sobre as operações com produtos industrializados - e não sobre as operações de industrialização -, bem como os demais dispositivos normativos apresentados, podem-se estabelecer algumas considerações importantes.

Primeiramente, é inegável que o desembaraço aduaneiro de bens industrializados

importados constitui hipótese de incidência do IPI, *ex vi* do inciso I do art. 46 do CTN e na previsão constitucional, em seu art. 153, IV, que, ao contrário de vedar, admite tal hipótese de incidência.

Conforme manifestação de Aliomar Baleeiro sobre o IPI:

“Como o imposto recai sobre o produto, sem atenção de seu destino provável ou ao processo econômico do qual proveio a mercadoria”, [...] o “CTN escolheu, para fato gerador, três hipóteses diversas, ou momentos característicos da entrada da coisa no circuito econômico de sua utilização”.³

Em segundo lugar, firma-se o entendimento de que a incidência do IPI recai indistintamente sobre os produtos industrializados nacionais e estrangeiros, e não sobre o processo de industrialização.

Em que pese não ser escopo do presente trabalho a análise desse aspecto, pelo fato de a jurisprudência do STF não o utilizar para fundamentar a não incidência, é hoje assente a irrelevância do componente espacial relacionado ao local da industrialização, se no exterior ou em território nacional. A respeito, Hugo de Brito Machado afirma:

O âmbito constitucional do imposto em tela é o produto industrializado. Basta a existência deste. Não importa onde tenha ocorrido a industrialização. Assim, o Código Tributário Nacional podia validamente delimitar, como delimitou em seu art. 46, esse âmbito constitucional.⁴

Um terceiro ponto diz respeito ao óbice frequentemente levantado para arguir a não incidência do IPI nas importações, qual seja, a concomitância deste tributo com a incidência do imposto de importação - II sobre o mesmo fato gerador, o que configuraria bitributação, vedada pela Constituição.

Mesmo na hipótese de se considerar o fato gerador dos dois tributos como equivalente, o instituto seria não a bitributação, mas o *bis in idem*. Os sujeitos ativos dos referidos tributos correspondem ao mesmo ente ou esfera da Federação, no caso, a União. Não há, aqui, violação à partilha constitucional das competências tributárias, o que é vedado pelo sistema jurídico pátrio. Em outras palavras, não há impedimento de matiz constitucional quanto ao *bis in idem*.

³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 478.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. O IPI e a importação de produtos industrializados. In: **IPI: temas constitucionais polêmicos** / Organizadores Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Marcos Aurélio Pereira Valadão. Belo Horizonte: Fórum, 2009. (Coleção Fórum de Direito Tributário; 1), p. 285.

Ressalte-se que, não obstante a doutrina admitir que na hipótese ocorra o *bis in idem* (que não se confunde com a bitributação em sentido estrito), de acordo com Hugo de Brito Machado, não há plena coincidência nos fatos geradores do IPI na importação e do II, bem como a incidência tanto do imposto de importação quanto do IPI, nas hipóteses de produtos importados, não viola *in verbis*:

A discriminação constitucional de competências tributárias, pois tanto um como o outro imposto pertencem à competência de uma só pessoa política.

[...]

Na verdade, o âmbito constitucional do imposto de importação de produtos de procedência estrangeira (art. 153, inciso I) é invadido pelo âmbito de incidência do imposto sobre produtos industrializados definido nos termos do art. 46, inciso I, vale dizer, o desembaraço aduaneiro. Se o produto estrangeiro é suporte do imposto de importação ao entrar no território nacional, a incidência do imposto sobre produtos industrializados configura evidentemente um *bis in idem*. Este, porém, como anteriormente demonstrado, não invalida a sua cobrança. Não há, todavia, no desembaraço aduaneiro de produtos importados, uma completa superposição do IPI e do imposto de importação. A superposição é apenas parcial, pois o âmbito constitucional de incidência do imposto de importação é a importação de produtos estrangeiros, que não abrange a importação de produtos brasileiros exportados.⁵

Para finalizar este item, passa-se a examinar a questão dos contribuintes do IPI nas importações de bens industrializados. Conforme definido pelo inciso I do art. 46 do CTN, o desembaraço aduaneiro é o fato gerador do IPI nas importações dessa espécie. Nessas situações, ocorrida a hipótese de incidência, o inciso I do art. 51, também do CTN, prevê que o contribuinte do imposto é o importador, ou quem a lei a ele equiparar:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

.....

Mais, os arts. 40, *caput* e parágrafo único, IV, da Lei n° 4.502/1964, e 31, *caput* e parágrafo único, V, do Decreto n° 7.212/2010, não distinguem a espécie de pessoa responsável pela importação, física ou jurídica, muito menos a sua atividade, seja industrial, comercial, prestadora de serviço ou apenas consumidora. Adiante, os dispositivos mencionados *in verbis*:

⁵ *Idem*. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, artigos 1° a 95. São Paulo: Atlas, v. I, 2003, pp. 475-476.

Art. 40 A capacidade jurídica para ser sujeito passivo da obrigação tributária decorre exclusivamente do fato de se encontrar a pessoa nas condições previstas nesta lei e no seu regulamento, ou nos atos administrativos de caráter normativo destinados a completá-los, como dando lugar à referida obrigação.

Parágrafo único. São irrelevantes para excluir a responsabilidade de cumprimento da obrigação ou a decorrente de sua inobservância:

.....

IV - a inabitualidade no exercício da atividade ou na prática dos atos que deem origem, à atribuição [sic] ou à imposição da pena.

Art. 31. A capacidade jurídica para ser sujeito passivo da obrigação tributária decorre exclusivamente do fato de se encontrar a pessoa nas condições previstas em lei, neste Regulamento ou nos atos administrativos de caráter normativo destinados a completá-lo, como dando lugar à referida obrigação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 40). Parágrafo único. São irrelevantes, para excluir a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação ou a decorrente de sua inobservância:

.....

V - a inabitualidade no exercício da atividade ou na prática dos atos que deem origem à tributação ou à imposição da pena (Lei nº 4.502, de 1964, art. 40, parágrafo único, inciso IV).

Em decorrência, ocorrido o desembaraço aduaneiro (ressalvando-se, logicamente, os casos de isenção previstos em lei e as imunidades contidas na CF/88), nasce a obrigação de recolhimento do IPI, a despeito do título jurídico a que se der a importação ou da finalidade a que se destine o produto, conforme disposto no § 2º do art. 2º da Lei nº 4.502/1964 e no art. 39 do RIPI:

Art. 2º Constitui fato gerador do imposto:

.....

§ 2º O imposto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou

o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor. [...]

Art. 39. O imposto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º, § 2º).

Leandro Paulsen dispõe “ser despiciendo perquirir-se sobre a finalidade do produto, ou seja, se é destinado ao comércio, à incorporação ao ativo fixo do adquirente ou a qualquer outra finalidade”.⁶

⁶ PAULSEN, Leandro; Melo, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 116.

Em outra obra, Paulsen observa:

Base econômica do IPI. Interpretação Sistemática. Operações com produtos industrializados. A base econômica do IPI deve ser analisada à luz deste inciso IV do art. 153 c/c o seu §2º, inciso I. Pela sua interpretação sistemática, vemos que incide sobre a “operação” com “produtos industrializados”, ou seja, sobre o negócio jurídico que tenha por objeto bem, ainda que não destinado ao comércio (mercadoria).

[...]

No caso do IPI, a Constituição se refere apenas à “operação” (art. 153, §3º), e não a “operações relativas à circulação” como faz relativamente ao ICMS (art. 155, II), o que exigiria transferência de titularidade. Para o IPI, pois, a Constituição coloca como base econômica a ser tributada os negócios jurídicos com produtos industrializados, mas não, necessariamente, negócios que impliquem a transferência do bem, admitindo outros que tenham o produto industrializado como objeto.⁷

Na mesma linha, Marcus de Freitas Gouvêa refere que: "A Constituição não possui qualquer dispositivo que limite a incidência do IPI sobre comerciantes, sendo plenamente possível a incidência por importadores particulares".⁸

Em reforço dessa tese, Fernando Netto Boiteux afirma:

[...] porque o IPI incide sobre o produto as condições pessoais do contribuinte são irrelevantes para incidência dele. Não importa se ele é pessoa física ou jurídica.

O legislador não distinguiu entre importação para consumo final ou para comercialização [...], até porque a destinação do bem se dá após a ocorrência do fato gerador, sendo irrelevante para a incidência do tributo.⁹

Regina Helena Costa dispõe sobre a natureza do IPI:

“[...] Tal imposto, a par de seu relevante cunho arrecadatório, também reveste conotação extrafiscal, o que se extrai de sua submissão a regime jurídico diferenciado quanto à anterioridade da lei e à possibilidade de alteração de suas alíquotas.

De fato, o IPI constitui instrumento voltado à proteção da indústria nacional.”¹⁰

⁷ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 15ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p. 284.

⁸ GOVÊA, Marcus de Freitas. A incidência do imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores destinados a consumidor final. In: **Revista Dialética de Direito Tributário** n° 195, dezembro de 2011, p. 91.

⁹ BOITEUX, Fernando Netto. A Incidência do IPI na importação para uso próprio. In: **Revista Dialética de Direito Tributário** n° 193, outubro de 2011, pp. 29-30.

¹⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. Constituição e Código Tributário Nacional. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 366.

Diante das considerações e dos dispositivos apresentados até aqui, é nítida a natureza legal e constitucional da incidência do IPI na importação de bens por pessoa física para uso próprio, não obstante a posição sedimentada e em sentido oposto do STF, conforme será visto na próxima subseção.

2.1 Jurisprudência

Em primeiro lugar, será examinada mais detidamente a jurisprudência do STF, em especial o caso líder e a sua evolução. Após, será citado um julgado do Superior Tribunal de Justiça – STJ, representativo de seu entendimento atual.

A seguir, serão examinadas as posições dos Tribunais Regionais Federais.

2.1.1 STF: caso líder e posição atual, contrária à incidência, e STJ

O caso líder para a controvérsia da tributação sobre importações promovidas por pessoa física é o RE de nº 203.075/DF, Rel. Ministro Maurício Corrêa, Plenário, "DJ" de 29.10.1999, cuja ementa se transcreve:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PESSOA FÍSICA. IMPORTAÇÃO DE BEM. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física. 2. Princípio da não cumulatividade do ICMS. Pessoa física. Importação de bem. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Não sendo comerciante e como tal não estabelecida, a pessoa física não pratica atos que envolvam circulação de mercadoria. Recurso extraordinário não conhecido.

Não obstante tratar da incidência do ICMS, este julgado foi tomado como paradigma quando do exame do RE-AgR nº 255.682/RS, que examinava a incidência do IPI. Apesar de o STF afirmar que o emprego do precedente relativo ao ICMS para o IPI decorria do argumento de que onde existe a mesma razão, prevalece a mesma regra de direito - *ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio* -, verifica-se que o liame do caso líder com o AgR-RE nº 255.682/RS ocorre tão somente com relação à aplicação do princípio da não cumulatividade.

No acórdão do RE-AgR nº 255.682/RS, decisão: 29/11/2005 e publicação: 10/02/2006, o STF prolatou a seguinte ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO: PESSOA FÍSICA NÃO

COMERCIANTE OU EMPRESÁRIO: PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE: CF, art. 153, § 3º, II. NÃO-INCIDÊNCIA DO IPI. I. - Veículo importado por pessoa física que não é comerciante nem empresário, destinado ao uso próprio: não-incidência do IPI: aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade: CF, art. 153, § 3º, II. Precedentes do STF relativamente ao ICMS, anteriormente à EC 33/2001: RE 203.075/DF, Min. Maurício Corrêa, Plenário, "DJ" de 29.10.1999; RE 191.346/RS, Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, "DJ" de 20.11.1998; RE 298.630/SP, Min. Moreira Alves, 1ª Turma, "DJ" de 09.11.2001. II. - RE conhecido e provido. Agravo não provido.

Neste último julgado, o STF entendeu diferentemente do STJ, que considerava ter o IPI sempre uma operação de natureza mercantil ou assemelhada como fato gerador, nos moldes do ICMS.¹¹ Em comum nestes julgados, a afirmação de que é vedada a incidência por violar o princípio da não cumulatividade.

No que concerne à extensão equivocada ao IPI do juízo de inconstitucionalidade da incidência do ICMS sobre a importação do bem para uso próprio, segundo entendimento anterior à EC nº 33/2001, em que pese estar a questão relativa à distinção entre o IPI e o ICMS superada, é importante tecer algumas considerações.

Em julgados posteriores à EC nº 33/2001, o STF passou a admitir que a tese de que a referida norma, ao não alterar o fato gerador do IPI, a exemplo do ocorrido com o ICMS, de modo a abranger a incidência na importação, independentemente de sua finalidade, desautorizava a incidência do IPI nos casos de importação de bem destinado ao próprio uso do importador, quer seja pessoa física ou jurídica. Tal interpretação estava calcada na impossibilidade da aplicação da técnica da não cumulatividade.

No RE 203.075/DF, cujo tema tratava da incidência de ICMS, o Ministro Carlos Velloso - que viria posteriormente a ser o relator do RE-AgR nº 255.682/RS - assim se manifestou em seu voto:

O contribuinte do ICMS é o vendedor, não obstante tratar-se de um imposto que repercute e acaba sendo pago pelo comprador. Todavia, esse é um fato econômico que o Supremo Tribunal Federal entende que não tem relevância na relação jurídica contribuinte-fisco. Se o contribuinte é o vendedor, numa importação não haveria pagamento de ICMS pelo simples motivo de o exportador estar no exterior. Foi preciso, portanto, que a Constituição estabelecesse, expressamente, a incidência desse tributo, na importação, e expressamente

¹¹ STJ, Primeira Turma, REsp nº 848.339/SP, Relator Min. Luiz Fux, DJe 01/12/2008.

explicitou que o seu pagamento seria feito pelo comprador, ou seja, pelo importador. Ao estabelecer a incidência, no caso, o constituinte, entretanto, optou pelo comerciante, ou pelo industrial, é dizer, por aquele que tem um estabelecimento, certo que o particular que não é comerciante ou industrial tem simplesmente domicílio ou residência. E por que procedeu assim o constituinte? Porque o importador, assim o comprador, que é comerciante ou industrial, pode, na operação seguinte, utilizar o crédito do tributo que pagou no ato do desembaraço aduaneiro. O particular, que não é comerciante ou industrial, jamais poderia fazer isso. É dizer, caberia a ele o ônus total do tributo.

Desde o julgamento do RE-AgR nº 255.682/RS, o STF vem sustentando a não incidência do IPI na importação de bens por pessoa física para uso próprio, baseado no argumento da impossibilidade da aplicação da técnica da não cumulatividade ou compensação.

A posição atual do STF pode ser ilustrada pelo seguinte julgado, no mesmo sentido de tantos outros:

Decisão: (...)

2. Esta Corte já julgou em diversas oportunidades o tema objeto desta demanda, tendo pacificado o entendimento de que, em atenção ao disposto no art. 153, § 3º, II, da Constituição Federal, é inconstitucional a exigência do IPI em operação de importação de veículos destinados a uso próprio, realizada por pessoas físicas, que não são contribuintes habituais do tributo, porquanto implica violação do princípio da não cumulatividade. Nesse sentido: RE 550.170 AgR, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, que alterou a redação da alínea a do inc. IX do art. 155 da C.F. Com relação ao IPI, entretanto, não há disposição. Primeira Turma, DJe de 04/08/2011; RE 255.090 AgR, Rel. Min. AYRES BRITTO, Segunda Turma, DJe de 08/10/2010; RE 501.773 AgR, Rel. Min. EROS GRAU, Segunda Turma, DJe de 15/08/2008.

(...) ARE 738300/RS, Rel. Min. TEORI ZAVASCKI, julgado em 19/03/2013, DJe-055 DIVULG 21/03/2013 PUBLIC 22/03/2013.

Por seu turno, o STJ tem posicionamento firme no sentido de que incide o IPI na importação, mesmo que o importador não seja industrial, circunstância não exigida pelo art. 51, I, do CTN, o que nos termos do voto condutor, “afasta a alegação da agravante de que o imposto se restringe a quem pratica a industrialização”. Porém, tratando-se de importação de bem por pessoa física para uso próprio, segue a linha do STF, afastando a incidência do IPI.¹²

¹² STJ, 1ª T., AgRg no AREsp 204.994/PR Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, out/2012; STJ, 2ª T., AgRg no REsp1314339/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, out/2012.

Tal posicionamento foi confirmado em apertada votação (5 x 4), no REsp 1396488/SC, sob o rito dos recursos repetitivos (tema 695), publicado em 17/03/2015. Nele, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) definiu que o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) não incide sobre veículo importado para uso próprio, uma vez que o fato gerador do tributo é a operação de natureza mercantil ou assemelhada. A decisão também levou em conta ser inviável a aplicação da técnica da não cumulatividade, por se tratar de importação direta pelo consumidor final.

2.1.2 Posições dos Tribunais Regionais Federais

Em julgados dos últimos três anos - 2013 a 2015 -, os Tribunais Regionais Federais defendem as duas posições, sem claro predomínio. Enquanto o TRF1 filia-se à tese da não incidência, o TRF4 adota entendimento oposto em suas duas turmas. Já nos TRF2, TRF3 e TRF5, os dois posicionamentos são adotados, a depender da turma julgadora.

Os julgados contrários à incidência do IPI seguem a fundamentação do STF e do STJ, baseados no argumento de ser o fato gerador uma operação de natureza mercantil ou assemelhada, o que não ocorre na importação de veículo por pessoa física para uso próprio, e por violação ao princípio da não cumulatividade, em razão da impossibilidade de compensação posterior.

Para ilustrar tal posicionamento, colacionam-se os seguintes julgados:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. IPI. VEÍCULO AUTOMOTOR IMPORTADO POR PESSOA FÍSICA PARA USO PRÓPRIO. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTE EM RECURSO REPETITIVO (RESP 1396488/SC). ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTE EM REPERCUSSÃO GERAL (RE 559937).

É firme o entendimento no sentido de que não incide IPI sobre veículo importado para uso próprio, tendo em vista que o fato gerador do referido tributo é a operação de natureza mercantil ou assemelhada e, ainda, por aplicação do princípio da não cumulatividade (REsp 1396488/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/02/2015, DJe 17/03/2015, sujeito ao regime do art. 543-C do CPC).

O Supremo Tribunal Federal (RE nº 559937), sob o signo do art. 543-B/CPC, afastou o ICMS, o PIS e a COFINS da base de cálculo do PIS/COFINS-importação.

Apelação não provida. AC 0020179-18.2013.4.01.3400/DF, Rel. Des. Fed. ÂNGELA CATÃO, 7ª Turma, TRF1 - Publ. 18/09/2015, e-DJF1.

MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA FÍSICA PARA USO PRÓPRIO. NÃO-INCIDÊNCIA. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. I - Não sendo comerciante ou importador, a pessoa física ao importar para si mesma o bem ou produto não se beneficia da não-cumulatividade, pois se trata de ato isolado, sem qualquer vinculação com a cadeia de produção ou de consumo. II - O artigo 51 do CTN permite inferir ser indispensável a indicação pela União do dispositivo legal que equipara a pessoa física ao importador, quando importa bem para uso próprio. A ausência de lei derroga qualquer pretensão de exigência tributária, pois se cuida de garantia constitucional inserida no art. 150 da C.F. inciso I quando veda: "I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça". III - O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar casos semelhantes, firmou entendimento no sentido de afastar a incidência do IPI sobre veículo importado para uso próprio, sob a ótica do princípio da não-cumulatividade da exação. IV - Remessa oficial e apelação desprovidas. AMS 339450 0016544-76.2011.4.03.6105 – SP – Rel. Des. Fed. ALDA BASTO, 4ª Turma – TRF3 - Publ. 23/12/2014, e-DJF3.

Com respeito a este julgado, especificamente quanto ao questionamento feito com relação ao dispositivo legal que equipara a pessoa física ao importador, quando importa bem para uso próprio, cite-se o art. 40, *caput* e parágrafo único, IV, da Lei nº 4.502/1964.

Em contraponto às decisões dos Tribunais Superiores e aos colacionados supra, originados dos TRF1 e TRF3, os julgados a seguir apontam com precisão o equívoco da posição pela não incidência do IPI.

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS INFRINGENTES. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI). IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO, POR PESSOA FÍSICA, PARA USO PRÓPRIO. SUPERADO ENTENDIMENTO ANTERIOR À EC 33/01. INCIDÊNCIA DA EXAÇÃO. AUSÊNCIA DE AFRONTA AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA, DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA NÃO CUMULATIVIDADE.

1. No caso de importação de produto estrangeiro, interessa o fato gerador e o sujeito passivo definidos no inciso I dos artigos 46 e 51 do Código Tributário Nacional: o desembaraço aduaneiro da mercadoria e o seu importador.

2. A exigibilidade do IPI objetiva proteger o produto nacional, de modo que, dispensar o importador de veículo produzido no exterior - embora para uso próprio - do pagamento do imposto em apreço caracterizaria ofensa ao princípio da isonomia, pois o veículo produzido no mercado interno passaria a concorrer em condições desfavoráveis com os importados, já que apenas o produto nacional seria tributado pelo IPI.

3. A não cumulatividade consiste apenas numa técnica de arrecadação do imposto que visa desonerar a carga tributária de sobreposições ao longo de uma cadeia produtiva. O consumidor deve suportar o encargo financeiro do tributo, sem a possibilidade de repasse a terceiros.

EINF 50144039120114047100/RS – Rel. Des. Fed. MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, 1ª Seção – TRF4 - Publ. 09/10/2015, e-proc V2.

DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO DE VEÍCULO IMPORTADO SUPOSTAMENTE PARA USO PRÓPRIO. SUBSUNÇÃO DO FATO À HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IPI. TRIBUTO DEVIDO, APESAR DE JURISPRUDÊNCIA DO STF (NÃO VINCULANTE E QUE NÃO ATENTA PARA EMENDA CONSTITUCIONAL). APELAÇÃO E REEXAME NECESSÁRIO PROVIDOS.

1. O importador pessoa física é o consumidor final e por isso, à vista do princípio da repercussão, é quem suporta a carga tributária pois não participa do processo de industrialização do veículo. Mas é o responsável pela carga fiscal na condição de importador do bem. Releva notar que a tributação surge independentemente do destino do bem importado, pois em se tratando de internação de bem alienígena o seu "fato gerador" é o desembaraço aduaneiro (art. 46, I, CTN). Assim, são indiferentes para fins tributários tanto a qualificação do importador como pessoa física não comerciante, quanto o destino do bem introduzido no país; como muito se sabe, é o desembaraço aduaneiro a provocação material do tributo e de nenhuma importância a finalidade da importação.

2. A aplicação do entendimento referente à inconstitucionalidade da exigência do ICMS em relação à importação de bem "para uso próprio" deve ceder diante da alteração constitucional advinda com a **Emenda Constitucional nº 33 de 11 de dezembro de 2001**, que deu nova redação ao art. 155, § 2º, IX, da Constituição Federal.

3. O STF também afastava a incidência do IPI em suposto respeito ao princípio da não cumulatividade, expresso no art. 153, § 3º, inc. II, da Constituição Federal; não incidiria IPI nessa hipótese pois, em se tratando de pessoa física *não empresária*, seria inviável a compensação do valor do tributo devido, com créditos de uma operação anterior. Essa jurisprudência firmou-se em torno de acórdão no RE nº 203.075-DF, Pleno, rel. p/ acórdão Min. Maurício Corrêa, DJ de 29-10-1999). Ocorre que a técnica de não cumulatividade deve resguardar a cadeia mercantil contra o exagero tributário, e *não uma operação isolada*. A não cumulatividade como técnica de tributação menos onerosa *restringe-se ao contribuinte industrial ou ao comerciante*. Sucede que aquele que compra para si um carro estrangeiro não ingressa num sistema produtivo e assim não há porque ser protegido contra carga tributária que na verdade incidirá uma vez só e não em "cadeia produtiva".

4. Apelação e reexame necessário providos. Voto-vista na Apelação 5006807-32.2011.404.7108/RS, publicação 06/03/2012. (itálico e grifos no original) AMS - APELAÇÃO CÍVEL – 350246 - 0005631-67.2013.4.03.6104, Rel. Des. Fed. LUIS ANTONIO JOHONSOM DI SALVO, 6ª Turma - TRF3 –, DE 23/03/2015.

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO PARA USO PRÓPRIO. PRODUTO INDUSTRIALIZADO. PRECEDENTES DO STJ. ART. 46 DO CTN. FATO GERADOR. OCORRÊNCIA. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 153 DA CF. PRECEDENTES DOS TRFs.

1 - Agravo de instrumento interposto contra decisão, em sede de mandado de segurança, que indeferiu a liminar através da qual a agravante pretendia o desembaraço aduaneiro do veículo sem a necessidade do recolhimento do IPI na condição de pessoa física que não exerce atividade mercantil. 2 - O Plenário Virtual do STF reconheceu a existência de repercussão geral do tema no Recurso Extraordinário 723651, em que se discute a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na importação de veículo automotor por pessoa física e para uso próprio.

2 - O art. 46 do CTN pressupõe uma operação com o produto industrializado e a matriz constitucional do IPI não é a industrialização, mas a existência de produto industrializado e é sobre a circulação de produto industrializado que incide o IPI a exemplo do ICMS, e a fim de viabilizar sua incidência, o inciso II, do parágrafo 3º,

do art. 153, da CF prescreve que o imposto "será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores".

3- Examinando a matéria à luz do que dispõe o art. 153, IV da CF é de se considerar que o fato gerador do IPI pressupõe a existência de produto industrializado, cujo conceito está no parágrafo único do art. 46 do CTN e no art. 3º da Lei nº 4.502/64 e o fato gerador se concretiza nos momentos indicados nos incisos I a III, do art. 46 do CTN.

4- Portanto, o contribuinte do IPI na importação, poderá ser qualquer pessoa, seja física ou jurídica, que pratique a ação de importação de produto industrializado, materializada no momento do desembarço aduaneiro através da declaração de importação, devidamente registrada do SISCOMEX. Precedentes do STJ.

5- Embora não haja previsão constitucional explícita sobre a incidência do IPI nas importações, o CTN e o Regulamento do IPI prevêm como fato gerador do imposto o desembarço aduaneiro, de produtos importados, tendo como contribuinte o importador (pessoa física ou jurídica).

6 - Precedentes dos Tribunais Regionais Federais no sentido da incidência do IPI sobre a importação de veículo novo por pessoa física para uso próprio, independentemente do fato de praticar ou não atividade mercantil ou assemelhada vinculada ou não ao bem importado.

7 - Agravo de instrumento improvido. (AI 08001094820134050000, Rel. Des. Fed. MARGARIDA CANTARELLI, 4ª Turma - TRF5, DJU - 14/05/2013.

MANDADO DE SEGURANÇA - TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IMPORTAÇÃO DE BENS PARA USO PRÓPRIO PELO CONSUMIDOR FINAL -PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.

1 - Não há que se falar em violação do princípio da não-cumulatividade nos casos de incidência do IPI na importação de produto industrializado pelo consumidor final, pois se trata de hipótese em que incidência é isolada e única, o que torna logicamente impossível a cumulação.

2 - O importador, mesmo quando seja consumidor final, é sujeito passivo do IPI, nos termos do art. 51, I do CTN.

3 - De acordo com o art. 153, II, da Constituição, o tributo incide sobre operações com produtos industrializados e não sobre a industrialização propriamente dita. Sendo assim, é irrelevante se a industrialização ocorreu dentro ou fora do território nacional.

4 - Tendo em vista que as exportações são, em geral, livres de tributos, a incidência de IPI nas importações é medida que assegura a isonomia entre os produtores nacionais e estrangeiros.

5 - O fato de o importador-consumidor conjugar as figuras de contribuinte de fato e de direito apenas o equipara ao consumidor que adquire produtos industrializados importados no mercado interno, o que é contribuinte de fato. Ambos arcam, como consumidores finais, com o custo econômico do IPI.

6 - Apelação e remessa necessária a que se dá provimento. AC/Reexame Necessário 0160451-39.2014.4.02.5101 (2014.51.01.160451-4) – Rel. Des. Fed. LETÍCIA DE SANTIS MENDES DE FARIAS MELLO, 4ª Turma Especializada - TRF2, Publ. 02/10/2015.

3 CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA

Nesta seção, primeiramente, será analisado o principal fundamento utilizado pelo STF para afastar a cobrança do tributo em comento, qual seja, a impossibilidade de aplicação da técnica da não cumulatividade.

A seguir, serão feitas considerações sobre a afronta aos princípios da isonomia (com uma breve referência à quebra do princípio da livre concorrência) e da capacidade contributiva.

Para encerrar, serão examinados os efeitos deletérios aos interesses do país, em especial ao seu setor industrial e respectivo mercado de trabalho.

3.1 A NÃO INCIDÊNCIA DO IPI EM IMPORTAÇÕES DE BENS PROMOVIDAS POR PESSOA FÍSICA, EM VIRTUDE DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA TÉCNICA DA NÃO CUMULATIVIDADE: UM SOFISMA

O atual posicionamento dos tribunais brasileiros, no sentido de considerar inconstitucional a incidência do IPI em importações de bens, por não ser possível aplicar a técnica da não cumulatividade, fundamenta-se em um sofisma, com graves prejuízos à indústria nacional.

A partir da vedação constitucional à cumulatividade do IPI e da previsão de como deve ser afastada, através da aplicação da técnica da não cumulatividade, a posição que defende a inconstitucionalidade na hipótese aqui tratada baseia-se em pressuposto que confunde o núcleo com aspectos periféricos e a finalidade com os meios. Tal raciocínio preserva a aplicação da técnica da não cumulatividade e não a vedação à cumulatividade.

Dentro da lógica inerente a essa interpretação, tem-se que a vedação constitucional trataria da técnica da não cumulatividade e não da própria não cumulatividade, o que levaria à falsa premissa de que, não aplicada a técnica, independentemente de haver tributo acumulado ou não, a incidência do IPI seria afastada.

No caso em exame, o da importação de bens por pessoa física para uso próprio - e o mesmo raciocínio pode, e deve ser aplicado às importações de bens para consumo próprio ou incorporação ao ativo fixo, promovidas por pessoa jurídica - a não cumulatividade na incidência do IPI já é garantida pelo fato de haver apenas uma etapa em todo o processo. A cumulatividade nesses casos é verdadeiramente uma impossibilidade lógica, dada a imposição

de apenas um único momento de incidência do fato gerador do IPI, quando do desembaraço aduaneiro.

Nesse sentido, considerar-se a impossibilidade de aplicação da técnica da não cumulatividade como fulcro para se desonerar de IPI as operações monofásicas de importação promovidas por pessoa física para uso próprio é uma afronta à lógica mais elementar e uma inversão à garantia constitucional de preservar os tributos indiretos, como o IPI, da cobrança cumulativa.

Tal forma de entendimento parece desconhecer o fato de o impeditivo constitucional garantir a incidência não cumulativa do IPI e não a aplicação da técnica que, evidentemente, não pode - e não precisa - ser aplicada a operações que envolvem apenas uma etapa e são, por definição lógica e natureza, não cumulativas.

A respeito da não cumulatividade, tal técnica é aplicável "imposto sobre imposto" e não "base sobre base". Ao incidir sobre cada operação com produtos industrializados e não sobre o valor agregado, o IPI prescinde da existência de uma cadeia de produção.

Ocorrido o desembaraço aduaneiro de um produto industrializado, fato gerador do IPI, nasce a obrigação tributária, independentemente da condição ou qualidade da pessoa responsável pela importação, do título jurídico em que esta se dá e da finalidade a que se destina o bem importado.

Para ilustrar de modo analógico a aplicação da técnica da não cumulatividade na cobrança do IPI, imagine-se uma rodovia com extensão de 200 km, em que, a partir de uma extremidade, a cada 50 km exista um posto de pedágio. Desse modo, haverá postos de pedágio nos km 50, 100, 150 e 200.

A regra é a de que os veículos fabricados no Brasil paguem um valor fixo e equivalente, a cada trecho de 50 km percorridos. Melhor explicando, embora o segundo pedágio esteja a 100 km do início da viagem, o valor é igual ao cobrado no primeiro pedágio e assim por diante. Não há, dessa maneira, acúmulo de valores, preservando-se a cobrança relativa à utilização de cada trecho de 50 km.

Interessante observar que o mesmo resultado numérico seria obtido caso fosse cobrado dos veículos que percorrem todo o trecho de 200 km somente no final do trajeto, situação essa que equivaleria a se ter um posto de pedágio no final da rodovia.

Tal analogia singela ilustra o que ocorre na aplicação da técnica da não cumulatividade

ao IPI, nas várias fases de industrialização/comercialização de bens nacionais. Esse mecanismo equivaleria à cobrança única no final de todas as fases, tendo por base de cálculo o valor comercializado na última etapa.

No exemplo analógico, segundo o entendimento hoje vigente nos Tribunais Superiores pátrios, caso o veículo fosse importado por pessoa física para uso próprio (ou até por pessoa jurídica para igual finalidade ou para ser integrado ao seu ativo fixo), ele estaria liberado da cobrança nos primeiros três pontos de pedágio. No último, de acordo com o fundamento utilizado pela jurisprudência atual do STF, qual seja, a impossibilidade de aplicação da técnica da não cumulatividade, por não haver cobrança prévia, também não haveria a cobrança no último pedágio, desonerando-se integralmente os veículos importados do pagamento dos pedágios.

De fato, é o que ocorre nos casos de importação de bens por pessoa física e pessoa jurídica para uso próprio ou integração ao ativo fixo. O atual entendimento do STF afasta a incidência de IPI, dada a impossibilidade de aplicação da técnica da não cumulatividade.

A seguir, será apresentada a visão doutrinária sobre o tema.

A respeito do IPI, Sacha Calmon Coelho dispõe:

Mas é fora de dúvida ser o consumidor final o contribuinte de fato do imposto, pois o mesmo está construído (pela sua própria natureza) para repercutir (a renda gasta no consumo é o objetivo econômico do imposto). A técnica da não-cumulatividade viabiliza este desiderato.¹³

O entendimento ora dominante no STF, por mais surpreendente que possa parecer, *inviabiliza esse desiderato* em relação ao consumidor final importador, desonerado do pagamento de IPI (e, portanto, liberado de ser o contribuinte de fato) – pasme-se – por ser tal operação feita em apenas uma etapa.

¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 454.

Contrariando o posicionamento do STF, esclarece André Mendes Moreira:

[...] de acordo com a Corte, haveria ofensa à não-cumulatividade tributária caso exigido o ICMS e o IPI em tais importações, na medida em que os não-contribuintes restariam impossibilitados de se creditar dessas exações, pagos quando do desembaraço aduaneiro. Nada mais errôneo. A importação de mercadorias é uma situação atípica na qual há a concentração, em uma só pessoa (natural ou jurídica), das figuras do contribuinte de jure e de facto. Afinal, sendo inviável exigir-se que o exportador situado em território estrangeiro recolha ICMS e IPI aos cofres brasileiros, tal cobrança é feita do importador (que paga o tributo que seria devido pelo exportador). Caso o importador não seja contribuinte, ele reunirá as características de contribuinte de jure – por “substituição” do exportador situado além-mar – e de facto, suportando juridicamente o ônus econômico.¹⁴

No sentido da tese aqui defendida, Marcus de Freitas Gouvêa contrapõe-se à interpretação dada pelo STF e tenta demonstrar a incorreção desse posicionamento, particularmente na importação de veículos automotores destinados a consumidor final:

[...] a solução do problema relativo à incidência do imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos não se amarra no princípio da não cumulatividade, mas na função dos produtos internos no mercado nacional, no princípio da igualdade e na própria sistemática de incidência do IPI em operações monofásicas de mercado, situação em que o imposto, embora não cumulativo, se comporta como imposto de incidência única.¹⁵

Adiante, Gouvêa propõe que:

A observância do princípio da não cumulatividade exige que não se tribute cumulativamente mais de uma etapa do processo produtivo. Contudo, se a tributação ocorre em uma única etapa do processo produtivo, seja ela a primeira ou a última, não haverá cumulatividade.

Não faz sentido, mesmo, afastar a tributação do IPI sobre importações por receio de desobediência ao princípio da não cumulatividade, pois a incidência se dá em única etapa. Não há outra etapa para compensar o que foi pago, mas não há etapa posterior para que ocorra nova incidência e novo débito.

No caso em apreço, o IPI deve incidir não por ser uma das múltiplas etapas do sistema cumulativo, mas por ser a única etapa, ou, se se preferir, a última etapa do processo produtivo, vale dizer, a venda a consumidor final.¹⁶

Na mesma linha, Fernando Netto Boiteux afirma:

Se o valor cobrado na etapa anterior foi "zero" (por se tratar, no caso exame, da importação de produto acabado) o crédito é igual a "zero". E, se nada há para ser creditado, não pode existir nenhum direito ao crédito.

16. *Caso a produção do bem industrializado seja realizada por uma*

¹⁴ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 188.

¹⁵ GOUVÊA, Marcus de Freitas. A incidência do imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores destinados a consumidor final. In: **Revista Dialética de Direito Tributário** n° 195, dezembro de 2011, p. 88.

¹⁶ *Ibidem*, p. 93.

única empresa, exercida por uma única pessoa jurídica, o imposto incidirá uma única vez; inexistindo incidência cumulada, não se aplica a não cumulatividade.

Fica evidente, portanto, que a não cumulatividade não se destina a exonerar o contribuinte de uma única incidência de um mesmo tributo, sejam quais forem as circunstâncias. *Para que isso ocorresse, o consumidor final teria de transferir o encargo de si próprio, o que se revela logicamente impossível.*¹⁷ (itálico no original)

À frente em seu artigo, Boiteux conclui a respeito da importação de bens promovida por pessoa física:

Caso não tenha sido pago IPI no país, porque o produto foi importado acabado, não existirá crédito de imposto a ser compensado.

*Da realidade descrita acima decorre a consequência lógica: o importador (consumidor) deve o imposto por inteiro. O mesmo valor que iria dever se o bem fosse produzido no nosso país, pois quem se credita do imposto é o produtor, não o consumidor, ainda que este sofra os efeitos econômicos da incidência tributária.*¹⁸ (itálico no original)

Oswaldo Saraiva Filho concorda com a tese:

De logo, infere-se que a não cumulatividade do IPI só tem aplicação quando existentes pelo menos duas operações ou operações em cadeia.

Parece evidente que, existindo uma operação única, cabe a incidência do imposto, descabendo a aplicação da não cumulatividade, isso porque a Constituição Federal, em absoluto, não trata a não cumulatividade, simples regra sobre técnica específica de tributação, como se fosse uma imunidade tributária.[...]

Ocorrendo, entretanto, uma operação monofásica ou unifásica, ou seja, existindo apenas uma única operação com o produto industrializado, o que sucede na importação, simplesmente, não se pode aplicar a não cumulatividade, sem que isso implique imunidade do IPI.

A verdade insofismável no sentido de que é juridicamente possível incidir o IPI, mesmo não sendo esse imposto não cumulativo é ratificada, outrossim, pela Lei do Simples nº 9.317/1996, no seu artigo 5º, que já vedava o creditamento na aquisição de insumos por empresa optante, sendo que o artigo 23 [sic] Lei Complementar do Simples Nacional nº 123/2006 dispõe da mesma maneira [...]¹⁹

Como exceções entre os doutrinadores mais consagrados do direito tributário brasileiro que, s.m.j., e considerando os limites da pesquisa bibliográfica aqui realizada, silenciam a respeito, Misabel Derzi, em atualização à obra de Aliomar Baleeiro, e Leandro Paulsen (a partir de 2012), posicionam-se sobre o tema, no sentido de afastar o argumento utilizado pelo STF para justificar a não incidência do IPI nas importações realizadas por pessoa física. O

¹⁷ BOITEUX, Fernando Netto. A Incidência do IPI na Importação para Uso Próprio. In: **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 193, outubro de 2011, p. 26.

¹⁸ *Ibidem*, p. 28.

¹⁹ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. O favorecimento de produtos estrangeiros em detrimento dos nacionais na importação por pessoa física. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**. Belo Horizonte, nº 65, setembro/outubro 2013, pp. 45-46.

posicionamento daquela autora será explicitado na seção 3.4. Conforme manifestações de Leandro Paulsen em edições de suas obras de 2013, há clara filiação a favor da incidência do IPI, como a seguir:

O STF tem precedentes apontando que a não cumulatividade impediria a própria incidência do IPI na importação quando o importador não ostentasse a condição de contribuinte do imposto (industrial ou equiparado), não podendo dele creditar-se tampouco repassá-lo em operação futura. É o caso da importação por particular. Entendemos que tais decisões estão equivocadas, porquanto seus fundamentos não se sustentam. A não cumulatividade é instrumento que visa a evitar os efeitos demasiadamente onerosos da cumulação de incidências sucessivas sobre valores continentais das anteriores. De modo algum impede uma primeira e única incidência. Note-se que o IPI deve ser não cumulativo também nas operações internas e que, aqui, incide na saída de produto industrializado mesmo quando o adquirente é consumidor final.²⁰

Em edição de outra obra desse mesmo ano, Leandro Paulsen colaciona o relatório de própria lavra, na sentença dos autos do MS nº 5011006-24.2011.404.7100/RS, publicada em 27/02/2012. Em alguns trechos do relatório, o autor e juiz federal (hoje, Desembargador) assim sentenciam:

Trata-se de mandado de segurança em que a impetrante objetiva, em síntese, o desembaraço aduaneiro de veículo importado sem que, para tanto, necessite recolher IPI sobre a operação.

[...]

No caso dos autos, temos uma única operação, de modo que é logicamente impossível a ocorrência de cumulação. A cumulatividade, reitero, pressupõe uma cadeia de operações sucessivas sujeitas ao mesmo tributo. Não havendo cadeia na importação realizada por pessoa física, não é sequer pertinente a aplicação de qualquer regime que vise a evitar a cumulação.

Aliás, o IPI, na tributação por pessoa física, constitui tributo direto, suportado pelo importador. **Não há cadeia, não fazendo sentido a invocação da não-cumulatividade.**

Desse modo, por considerar de todo inconsistentes os fundamentos dos precedentes que acolhem pretensão como a deduzida na inicial, do que é exemplo o AgRRE 501.773/SP, rel. Min. Eros Grau, jun/08, tenho que não merece acolhida o pedido.²¹ (grifou-se)

Em nova obra, Leandro Paulsen comenta:

Há quem alegue que o IPI não incidiria na importação por pessoa física. Isso porque o sistema de não cumulatividade próprio de tal imposto só se viabilizaria quando a importação fosse realizada por industrial, capaz de creditar-se e de repassar o ônus em operação posterior. Há alguns precedentes nesse sentido. Mas a matéria não é pacífica. Ademais, os fundamentos de tal tese não têm consistência. Note-se que

²⁰ PAULSEN, Leandro; Melo, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais** - 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, pp. 111-112.

²¹ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 15ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013, p. 316.

quando o importador não for contribuinte do IPI nas operações internas, sequer haverá cumulação de incidências a ser evitada. A incidência será única na entrada do produto, qualificando-se o IPI-Importação, no caso, como tributo direto e figurando o importador como contribuinte de direito e de fato, sem que haja qualquer inconstitucionalidade nisso. O TRF [4] tem precedentes entendendo que incide o imposto.²²

3.2 AFRONTA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

O princípio da isonomia, também denominado por muitos autores como princípio da igualdade²³, é encontrado na Constituição Brasileira de 1988 em seu art. 5º, *caput*, o qual preceitua que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, e, em seu inciso I, que homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos nela previstos.

Luiz Felipe S. Difini afirma que: “O princípio da igualdade decorre do princípio democrático e do próprio princípio da dignidade da pessoa humana (CF, art. 1º, *caput* e inciso III).”²⁴

E José Souto Maior Borges vai além, ao considerar: “que a isonomia *não está no texto constitucional* apenas; a isonomia, em certo sentido, *é a Constituição Federal de 1988*”.²⁵ (itálico no original)

De acordo com Regina Helena Costa, “a ideia de igualdade irradia seus efeitos por todo o ordenamento jurídico e é considerado por muitos seu princípio mais relevante.”²⁶

E conforme Celso A. Bandeira de Mello, o princípio da igualdade autoriza o estabelecimento de discriminações, por meio das quais se viabiliza seu atendimento, em busca da realização da justiça. Sob sua ótica, “as discriminações são admissíveis quando se verifique uma correlação lógica entre o fato de discrimen e a desequiparação procedida, e que esta seja conforme os interesses prestigiados pela Constituição.”²⁷

²² *Idem*. **Curso de direito tributário**: completo. 5ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 248.

²³ Não é escopo deste estudo aprofundar a diferenciação entre isonomia e igualdade no contexto do direito tributário, considerando-se aqui como conceitos equivalentes.

²⁴ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007, p. 127.

²⁵ BORGES, José Souto Maior. A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, vol. 64, 1994, p. 14.

²⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. Constituição e Código Tributário Nacional. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 75.

²⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3ª ed. São Paulo:

Andrei Pitten Velloso aponta que: “os critérios de discrimen sempre devem ser identificados à luz dos valores constitucionais e da finalidade da regulação e, especificamente na seara tributária, das características e do escopo do tributo em questão.”²⁸

O princípio da isonomia tributária está assim previsto na CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
.....

II – Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

A respeito do princípio republicano e sua relação com a igualdade e com o princípio da generalidade, citam-se os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza:

Esta assertiva há de ser bem entendida. Significa, não que todos devem ser submetidos a todas as leis tributárias, podendo ser gravados com todos os tributos, mas, sim, apenas, que todos os que realizam a situação de fato que a lei vincular o dever de pagar um dado tributo estão obrigados, sem discriminação arbitrária alguma, a fazê-lo.

Assim, é fácil concluirmos que o princípio republicano leva ao princípio da generalidade da tributação, pelo qual a carga tributária, longe de ser imposta sem qualquer critério, alcança a todos com isonomia e justiça.

Por outro raio semântico, o sacrifício econômico que o contribuinte deve suportar precisa ser igual para todos os que se acham na mesma situação jurídica.²⁹

No mesmo sentido, seguem as considerações de Luciano Amaro sobre o princípio da isonomia tributária:

Esse princípio implica, em primeiro lugar, que, diante da lei ‘x’, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas ‘diferentes’ que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou ser dele excluídas. Até aí, o princípio da igualdade está dirigido ao aplicador da lei, significando que este não pode diferenciar as pessoas, para efeito de ora submetê-las, ora não, ao mandamento legal (assim como não se lhe faculta diversificá-las, para o fim de ora reconhecer-lhes,

Malheiros, 2002, pp. 37-38.

²⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 237.

²⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. pp. 88-89.

ora não, benefício outorgado pela lei). Em resumo, todos são iguais perante a lei.³⁰

Diante dessas considerações, no caso aqui examinado, sobressai a violação ao princípio da isonomia tributária, cujo conteúdo visa à garantia de que todos se submetam à incidência das normas tributárias e cumpram a obrigação de pagar os tributos quando ocorrer a situação hipotética descrita na norma como suficiente para surgir a obrigação tributária.

André Mendes Moreira, ao analisar a posição atual do STF, frente ao princípio da isonomia, afirma:

Entretanto, parece-nos que, neste caso, a interpretação do STF violou o princípio da isonomia. Afinal, a concessão de benefícios fiscais ao fabricante estrangeiro - por meio de exoneração do ICMS e do IPI nas importações realizadas por pessoas físicas - fere a igualdade, além de ser danosa à indústria nacional. De fato, por que razão os empresários de outras plagas, quando na venda direta a cidadãos brasileiros, gozam da não incidência do ICMS e do IPI sobre seus produtos, contrariamente ao que deve ser observado - sob pena de pesadas autuações - pelas empresas aqui estabelecidas?³¹

Conforme as definições da doutrina, relativas ao princípio da isonomia, o tratamento tributário desigual entre contribuintes só é aceitável na medida dessa própria desigualdade, que o fundamenta e justifica. Não é o caso dos consumidores pessoa física de bens industrializados brasileiros, quando comparados aos que importam diretamente bens dessa natureza. A condição econômica e a capacidade contributiva das pessoas físicas importadoras são, em tese, no mínimo, iguais às daquelas que adquirem e consomem os bens produzidos no Brasil e, na maioria dos casos, v.g., na importação de automóveis de luxo, presumivelmente superiores.

De fato, não há fundamento que possa justificar o tratamento vantajoso à pessoa física importadora de bens industrializados e, nesse sentido, a posição atual do STF atenta contra o princípio da isonomia, conforme visto, basilar de nossa Constituição.

Ao desonerar a pessoa física importadora – e mesmo a jurídica que importa o bem industrializado para consumo ou para integrá-lo ao seu ativo -, o Estado desigualava iguais e fere a equidade, na medida em que se distancia do justo.

³⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 158.

³¹ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 187.

O mesmo tratamento anti-isonômico é estabelecido ao se comparar a importação feita diretamente pela pessoa física com a realizada por uma pessoa jurídica comerciante ou industrial. Nesse segundo caso, há incidência de IPI no desembaraço aduaneiro e na posterior venda à pessoa física adquirente, logicamente com a aplicação da técnica da não cumulatividade. De acordo com a posição atual do STF, no primeiro caso, a pessoa física não recolhe o IPI no desembaraço aduaneiro; no segundo, em virtude de tão somente haver uma operação em cascata, há incidência do tributo.

A diferença de tratamento reflete e consubstancia, simultaneamente, uma afronta aos princípios da isonomia e da livre concorrência. Em relação a este, a quebra da livre concorrência beneficia os produtores industriais estrangeiros, em prejuízo dos nacionais, o que *de per si* constitui uma desinteligência.

Na mesma linha, explicita Marcus de Freitas Gouvêa:

Deveras, a não incidência dos tributos internos nas operações de importação causa evidente desigualdade entre contribuintes em idêntica situação, vale dizer, adquirentes do mesmo bem. De modo mais explícito, o consumidor final que adquirir veículo de importador no Brasil, deverá arcar com os custos do imposto sobre produtos industrializados ao passo que outro consumidor que optar pela importação direta não pagaria o tributo.

Em síntese, a função da incidência dos tributos internos sobre bens importados é a garantia do princípio da igualdade em todos os seus significados relevantes para a produção e o consumo nacionais. Dessa forma, a não incidência de um dos tributos internos em importações, especialmente no caso dos autos, implica violação da lei que prevê a incidência do tributo e, sobremais, violação do princípio constitucional da igualdade.³²

Conforme afirma Liziane Angelotti Meira:

[...] se o importador não for contribuinte do IPI interno, deve pagá-lo na importação, sendo alcançada com isso isonomia no ônus tributário entre o bem industrializado importado e o produzido no Brasil. Ressalte-se que, mesmo sem direito a crédito, neste caso não haverá cumulatividade, pois o imposto incidirá uma única vez, na importação, e seu ônus, da mesma forma que ocorre com o IPI interno, repercutirá sobre o consumidor, denominado “contribuinte de fato”.

Desse modo, não perfilhamos o entendimento jurisprudencial que

³² GOUVÊA, Marcus de Freitas. A incidência do imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores destinados a consumidor final. In: **Revista Dialética de Direito Tributário** n° 195, dezembro de 2011, p. 90.

afasta a incidência do IPI na importação por pessoa física com o argumento de que esta não é contribuinte do IPI interno e que, conseqüentemente, não será possível aplicar o princípio da não cumulatividade, com o uso do respectivo crédito.

Não concordamos porque a estrutura de incidência do IPI/importação é diferente do IPI interno, porque o contribuinte é indicado em lei, com respaldo constitucional, e principalmente porque a cobrança do IPI/importação traduz-se em igual carga tributária sobre o bem industrializado, seja importado ou produzido aqui. Nenhum país do mundo pode ter como política tributária incentivar o consumo de bens estrangeiros, ainda que importados pelo próprio consumidor, mediante carga tributária menor, com prejuízo para a indústria nacional.

Vale repisar que, com a incidência do IPI/importação alcança-se isonomia entre o produto industrializado nacional e o estrangeiro (aplicando-se a este a regra do tratamento nacional e, assim, promove-se um aspecto da isonomia tributária e da justiça fiscal fulcradas na Constituição Federal.

[...]

Quanto à regra do tratamento nacional, sob a égide da Organização Mundial do Comércio - OMC, ela serve como freio e barreira contra medidas protecionistas, na medida em que garante igual tratamento tributário aos produtos importados e nacionais, com exceção do imposto de importação, no âmbito dos países-membros da Organização.³³

Como observação, a regra do tratamento nacional não impede a desoneração tributária dos produtos exportados.

E mesmo as razões extrafiscais, que poderiam justificar a incidência do IPI, são, de forma surpreendente, afastadas, juntamente com a aplicação dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva (examinado na seção a seguir) pela exegese que desonera de IPI as importações de bens sob responsabilidade direta das pessoas físicas.

Como última observação, menciona-se o questionamento de alguns autores com relação ao argumento de que o Judiciário não pode atuar como legislador positivo, no sentido de que, em assim não atuando, equivaleria a eliminar o princípio da igualdade. Nesse sentido, Humberto Bergmann Ávila defende que o Judiciário “pode declarar a nulidade do critério de diferenciação violador do princípio da igualdade, de modo a que todas as pessoas e grupos possam ser incluídas” e que, no caso, “a decisão continua sendo negativa, mas possui uma

³³ MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o comércio exterior**. São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 407-408.

eficácia positiva indireta”.³⁴

No caso da desoneração do IPI nas importações promovidas pelas pessoas físicas, *a contrario sensu*, os Tribunais Superiores deveriam modificar o entendimento ora vigente e afastar a diferenciação violadora do princípio da isonomia e da capacidade contributiva, de modo a incluir todas as pessoas físicas consumidoras de bens industrializados, quer nacionais, quer estrangeiros, como contribuintes de fato (e, no caso aqui tratado, também de direito).

3.3 AFRONTA AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Na CF/88, o princípio da capacidade contributiva está previsto no art. 145, § 1º, denominado de capacidade econômica do contribuinte:

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.

.....
.....

De acordo com Regina Helena Costa:

A noção de igualdade está na essência do conceito de capacidade contributiva, que não pode ser dissociado daquela. Podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação do princípio da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito.

O conceito de capacidade contributiva pode ser definido, numa primeira aproximação, como *a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação.* (itálico no original)³⁵

Alfredo Augusto Becker aduz que “o princípio da capacidade contributiva constitui uma regra de direito natural, sendo corolário do princípio da igualdade”.³⁶

Por seu turno, Bernardo Ribeiro de Moraes dispõe:

³⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, pp. 340-341.

³⁵ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. Constituição e Código Tributário Nacional. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 93.

³⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 447.

O princípio da capacidade contributiva, pelo qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, ou capacidade contributiva, origina-se do ideal de justiça distributiva.[...] O tributo é justo desde que adequado à capacidade econômica da pessoa que deve suportá-lo. Como sabemos, não basta que o imposto seja legal, pois mister se faz que, acima de tudo, o tributo seja justo, tendo por causa jurídica uma situação fática representativa da capacidade contributiva.³⁷

Adiante, Moraes considera que:

Capacidade contributiva é a expressão equivalente à capacidade econômica, representando a aptidão da pessoa para participar das despesas públicas, isto é, para pagar tributos.

[...]

A capacidade contributiva, acima de tudo, representa uma aptidão ou faculdade de meios ou de haveres, ou melhor, representa a disponibilidade de meios econômicos para enfrentar o pagamento do imposto.

[...]

Quem tem um patrimônio tem capacidade contributiva relacionada a esse patrimônio.³⁸

O entendimento que corrobora a não incidência do IPI nas importações promovidas pelas pessoas físicas desconhece a capacidade econômica e a capacidade contributiva desses contribuintes, presumidamente mais elevadas, a considerar a importação, por exemplo, de veículos de alto luxo, lastreada em ações mandamentais que pleiteiam a não incidência do tributo, e que chegam às centenas, a cada ano no Judiciário.

A respeito da inter-relação entre os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, Andrei Pitten Velloso expõe:

E a Constituição, inequivocamente, impõe que a capacidade contributiva seja levada em consideração no Direito Tributário: o princípio da capacidade contributiva é a norma-diretriz para a concretização da isonomia na tributação, no que diz respeito aos impostos, aos empréstimos compulsórios e às contribuições especiais. É intuitivo, aliás, que a capacidade contributiva seja o critério basilar da isonomia tributária, como amplamente reconhecido dentro e fora do Brasil.³⁹

Em obra específica que examina o princípio da isonomia tributária, Andrei Pitten Velloso aduz:

Ante a íntima relação existente entre a igualdade tributária e a capacidade contributiva, resulta evidente haver inter-relações estreitas entre esta e a generalidade, a qual, como se expôs, não constitui nada além de uma especificação da igualdade impositiva.

³⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, v. 2, p. 118.

³⁸ *Ibidem*, p. 121.

³⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 237.

[...] O princípio da capacidade contributiva limita o alcance da exigência da generalidade tributária, convertendo basicamente numa interdição de privilégios tributários discriminatórios. Por consequência, quando aquele princípio atua como um requisito para a sujeição passiva tributária, ele impõe-se invariavelmente, sem que se configure sequer uma tensão entre princípios, pois a capacidade contributiva *conforma*, e não restringe, a generalidade tributária.⁴⁰

A *contrario sensu*, na questão sob exame neste trabalho, a reflexão acima é perfeitamente aplicável para justificar a cobrança do tributo, de forma a atender a generalidade, com base na capacidade contributiva das pessoas físicas responsáveis pela importação, o que, segundo as próprias palavras de Andrei Pitten Velloso, constitui uma interdição de privilégios tributários discriminatórios. A extensão da incidência para esses contribuintes atenderia simultaneamente aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da generalidade.

A respeito da evolução do princípio da capacidade contributiva e do reconhecimento de sua feição positiva, Marco Aurélio Greco dispõe:

Com o tempo, a discussão sobre o princípio da capacidade contributiva evoluiu e chegou-se a uma segunda feição, que é a feição positiva do princípio da capacidade contributiva. De acordo com esta ótica, se existe capacidade contributiva a lei tributária tem de alcançá-la até onde ela for detectada; ou seja, o princípio funciona como um vetor do alcance da legislação. Em outras palavras, a lei tributária alcança o que ela obviamente prevê, mas alcança não apenas isto, alcançando, também, aquilo que resulta da sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva.⁴¹

A respeito do tema, o Desembargador Federal do TRF4, Rômulo Pizzolatti, produziu em 2012 um voto-vista esclarecedor, cujos trechos são reproduzidos a seguir:

[...]

Em segundo lugar, o IPI, em caso de bem importado, não foi pago pelo vendedor, pelo fato de ele estar no exterior. Não tendo sido pago pelo vendedor, deverá logicamente ser pago pelo importador, tal como previsto no Código Tributário Nacional (art. 51, I), podendo este creditar-se do que pagou a esse título - se for comerciante ou industrial, caso em que aplicável o princípio constitucional da não-cumulatividade. A entender-se diferentemente, terá sido ofendido em cheio o princípio constitucional da capacidade contributiva (CF, art. 145, §1º), inexplicavelmente desconsiderado pelas decisões do Supremo Tribunal Federal.

[...]

De fato, o princípio constitucional da capacidade contributiva afasta quaisquer exegeses que, por falta de percepção da totalidade do sistema jurídico, venham a desconsiderar determinada classe de contribuinte - no caso, a pessoa física que

⁴⁰ *Idem*. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, pp. 137-138.

⁴¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 45.

importa bem industrializado para uso próprio -, a pretexto de aplicação do princípio da não-cumulatividade. Ora, com mais forte razão do que aquele que adquire bem nacional industrializado, aquele que adquire bem importado para uso próprio está sujeito ao pagamento do IPI, por evidenciar maior capacidade contributiva.

[...] Voto-vista na Apelação 5006807-32.2011.404.7108/RS, 2ª Turma – TRF4 – Publ. 06/03/2012.

Relacionado ao princípio da isonomia – e mesmo classificado como um de seus subprincípios – o princípio da capacidade contributiva foi afrontado pela posição atual do STF, ao desonerar do IPI as importações de bens de responsabilidade da pessoa física. Levando-se em conta ser hialina a caracterização ou presunção de tal capacidade, inerente ao consumidor pessoa física de bens nacionais, por qual fundamento tal capacidade é desconsiderada no caso das importações? De novo, utilizando-se o exemplo da importação de carros importados de luxo, a desoneração adquire contornos dramáticos, dada a flagrante desconsideração de uma presumível capacidade contributiva elevada.

Aqui, repise-se o questionamento a ser feito à atual posição do STF: qual o fundamento racional e qual o sentido de equidade que possa justificar a desconsideração da capacidade contributiva da pessoa física que importa diretamente bens industrializados?

Também aqui é aplicável a consideração feita ao se analisar o princípio da isonomia, com relação à pessoa física que importa diretamente versus a que adquire o bem de um comerciante ou industrial importador. Se no segundo caso é reconhecida a existência de capacidade contributiva, por qual fundamento válido seria afastada no primeiro caso?

O exame da questão não comporta dúvidas. Por um equívoco hermenêutico de monta, que confunde a aplicação do princípio da não cumulatividade com a sua respectiva técnica, resultando em efeitos deletérios e vultosos ao país, em especial ao setor industrial e seus trabalhadores, a atual posição do STF afronta os princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da livre concorrência.

3.4 AFRONTA AOS INTERESSES DA SOCIEDADE BRASILEIRA, DO SEU SETOR INDUSTRIAL E RESPECTIVOS TRABALHADORES

A posição consolidada do STF, contrária à incidência do IPI nas importações feitas por pessoa física, sustentada pela impossibilidade de aplicação da técnica da não cumulatividade, não fere apenas a racionalidade, como já demonstrado, mas também a lógica tributária e econômica do comércio internacional, em flagrante prejuízo ao próprio país e a sua balança

comercial, sendo provavelmente caso único no mundo.

Em nota de atualização da obra de Aliomar Baleeiro, Misabel Derzi esclarece com precisão a respeito da necessidade de incidir o IPI nas importações de bens tanto sob responsabilidade de um industrial, comerciante ou mesmo pelo consumidor final pessoa física ou jurídica:

O art. 153, § 3º, III, consagra a imunidade dos produtos industrializados destinados ao exterior. A Constituição de 1988, abrigando as tendências das anteriores, é marcada por duas características relevantes na política tributária, direcionada ao desenvolvimento:

estímulo ao desenvolvimento industrial, voltado à exportação;

incentivo ao desenvolvimento harmonioso da Federação, pela redução das desigualdades inter-regionais.

(...)

A norma internacionalmente adotada, que orienta as exportações, é a de desoneração, política seguida por todos os países da Comunidade Européia. Em contrapartida, as mercadorias, produtos e serviços que chegam ao país do destino livres de impostos, devem ser tributados. A tributação dos produtos importados é a regra, religiosamente seguida, pois, se assim não ocorrer, a produção nacional estará em franca desvantagem, graças à incidência dos impostos domésticos. Em mercados abertos ou em blocos de integração econômica, como na Comunidade Européia, há total desoneração da exportação e oneração das importações por meio do IVA, imposto sobre o valor agregado dos países europeus, que, como se sabe, congrega unitariamente os nossos autônomos IPI, ICMS e ISS. Portanto, a norma imunitória da Constituição, que consagra a não-incidência do imposto sobre produtos industrializados exportados, completa-se, necessariamente, com o art. 48 do CTN, o qual determina a incidência do tributo na importação de produtos industrializados.⁴²

Adiante, Misabel Derzi dispõe:

Portanto, saindo os produtos exportados sem o pagamento do imposto incidente sobre a produção industrial nos países de origem (ou equivalentes como o IVA ou TVA sul-americano ou europeu), submetem-se ao imposto (IPI) no país do destino. Esse o princípio do destino inerente ao comércio internacional em geral e aos mercados ainda não totalmente integrados (de que é exemplo a Comunidade Européia). É irrelevante que a importação se destine à nova

⁴² BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2013, pp. 472-473.

industrialização, ao comércio ou ao consumo do importador. O fundamental é que o produto estrangeiro circule, no mínimo e pelo menos, em iguais condições em que circula o produto nacional.⁴³

Ao comentar a atual posição do STF pela não incidência do IPI nas importações realizadas pelas pessoas físicas – e mesmo jurídicas – para uso próprio, Misabel Derzi refuta com maestria tal exegese:

Tal posição, que se consolidou, era esdrúxula, pois nenhum consumidor, adquirente do mesmo produto no mercado interno, para uso próprio, tem direito de crédito. E, no mercado interno, há incidência do IPI e do ICMS sobre toda a produção nacional em geral. Os tributos não cumulativos, já deixamos patente, oneram o consumo, por isso, nada mais razoável e conforme a Constituição do que tratar os produtos e mercadorias estrangeiros como tratamos os nacionais. Seria necessário que a Constituição o dissesse expressamente?

Além disso, a questão não envolve a não cumulatividade, ela exatamente garante que os consumidores – no caso importadores – suportem o encargo fiscal. Ainda não devem os tribunais inviabilizar o princípio do destino, que vigora em toda a parte. Basta considerar que as normas do MERCOSUL levam à isenção do imposto de importação, que já vem sendo introduzido há vários anos. O mesmo ocorrerá nas Américas. Não devemos estimular os cidadãos brasileiros a adquirir os seus automóveis na Argentina (livres de impostos), enquanto os nacionais devem pagar IPI, ICMS e PIS/COFINS.⁴⁴

Luciano Baldi filia-se a Misabel Derzi e conclui:

Primeiramente, como foi visto, o IPI incidente na importação tem natureza extrafiscal, é tributo nivelador, que visa promover um tratamento equânime entre a produção nacional e a estrangeira. Afastar a sua cobrança das importações implica ofensa aos princípios da isonomia e da neutralidade fiscal.

[...]

Considerando o exposto, é inequívoco que a dispensa do IPI para o importador pessoa física, no desembaraço aduaneiro, de plano, constitui grave ofensa ao princípio da igualdade tributária, bem como as finalidades da ordem econômica em nossa Constituição, posto que os produtos estrangeiros, na espécie de importação em tela, seriam introduzidos em nossa economia com uma dupla desoneração, quando de sua saída de seus países de origem e no Brasil.

Os precedentes do STF que fundamentam a exoneração questionada, em concreto, conferem um benefício fiscal aos fabricantes estrangeiros, em detrimento dos nacionais, sem que exista base em nosso ordenamento jurídico para tal privilégio, ou seja, de modo arbitrário e em aberto conflito com o que fixa o art. 150, II, da CR/88 [...].

[...] é absolutamente incabível a criação jurisprudencial de um benefício fiscal como o consubstanciado pela dispensa de pagamento do IPI em favor do *[sic]* pessoa física

⁴³ *Ibidem*, p. 481.

⁴⁴ *Ibidem*, p. 483.

importadora, pois tal favor tributário atua contra os interesses da sociedade brasileira, na medida em que promove o deslocamento da produção e do emprego para o exterior. De forma acidental o STF gerou precedentes que, em concreto, são contrários a [sic] redução das desigualdades sociais, ao desenvolvimento nacional e a [sic] livre concorrência, princípios estabelecidos nos artigos 3º, II e III, e 170, IV, da CR/88 [...].⁴⁵

No mesmo diapasão, Fernando Netto Boiteux observa:

39. A incidência do IPI na importação equivale à incidência sobre um bem de valor idêntico no mercado doméstico; e nem poderia ser maior para não violar o artigo III do GATT (Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio), pois este estabelece que nenhum tributo interno será aplicável a produto importado a não ser com o sentido de tributo doméstico. Portanto, até mesmo os tratados internacionais firmados pelo Brasil admitem a tributação de produtos importados, caso os produtos nacionais sofram a mesma incidência tributária: essa é a maneira de equiparar produtos nacionais e estrangeiros importados, assegurando a isonomia entre eles.

40. Ao se tributar tanto a aquisição do produto nacional quanto a de importado, tanto a importação por particular para uso próprio quanto aquela destinada à revenda, evitar-se-á não apenas conceder tratamento mais favorável ao produto estrangeiro como, também, conceder tratamento mais favorável ao particular que disponha de meios para realizar a importação do bem para uso próprio, no mais da vezes luxuoso, com ofensa ao princípio da isonomia.⁴⁶

Oswaldo Saraiva Filho, ao tratar em seu artigo sobre o favorecimento de produtos estrangeiros em detrimento dos nacionais na importação por pessoa física, reporta que:

Em geral, os países não exportam tributos: a maioria dos países subsidia suas empresas exportadoras e exoneram de tributos a exportação, com vista a promover a maior competitividade dos preços de seus produtos nacionais, com o fito da obtenção de vitória concorrencial, promovendo assim o crescimento econômico de suas empresas e o bem-estar social com a manutenção e majoração dos postos de empregos dos trabalhadores.

O Brasil, da mesma forma que outros Estados estrangeiros, tem adotado, em sua legislação, essa política de proteção das empresa e trabalhadores nacionais, nomeadamente por meio de impostos regulatórios da economia, fazendo incidir, por exemplo, [...] o imposto sobre produtos industrializados (IPI) [...].⁴⁷

Gabriel Lacerda Troianelli demonstra a necessidade de incidir IPI na importação em geral – e, portanto, na de responsabilidade de pessoa física - como forma de coibir a

⁴⁵ BALDI, Luciano. **A incidência de IPI nas importações promovidas por pessoa física e o princípio da não-cumulatividade na jurisprudência do STF**. 2011. 47 f. Monografia (Especialista em Direito Público) - ESMAFE/PR, Faculdades Integradas do Brasil – UNIBRASIL, Curitiba, pp. 38-40.

⁴⁶ BOITEUX, Fernando Netto. A Incidência do IPI na Importação para Uso Próprio. In: **Revista Dialética de Direito Tributário** n° 193, outubro de 2011, p. 32.

⁴⁷ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. O favorecimento de produtos estrangeiros em detrimento dos nacionais na importação por pessoa física. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**. Belo Horizonte, n° 65, setembro/outubro 2013, pp. 37-38.

discriminação inversa, chamando tal desoneração de “verdadeiro tiro na nuca da indústria nacional”:

Isso porque, enquanto o industrial nacional pagaria o IPI na venda para consumidor brasileiro, o industrial estrangeiro, já desonerado dos seus impostos domésticos em decorrência da exportação, também nada pagaria, no Brasil, a título de IPI. Isso sem mencionar o amplíssimo campo que seria aberto para inúmeros abusos, em que o produtor nacional “exportaria” seus produtos com isenção de IPI e manutenção do crédito para, em seguida, “importar” o mesmo produto sem a incidência do imposto.⁴⁸

Diante das posições doutrinárias expostas nessa subseção, acredita-se ter demonstrado a irracionalidade no domínio econômico, aliada à falta de fundamentação jurídica inerente ao entendimento que se filia pela não incidência do IPI nas importações de bens promovidas por pessoa física para uso próprio, aplicando-se igual raciocínio àquelas promovidas por pessoa jurídica sem fins comerciais.

Tal exegese afronta os interesses da sociedade brasileira, na medida em que onera o produto industrializado nacional, em comparação com o congêneres importado, o que consubstancia uma política lesiva aos interesses pátrios, justamente em um setor que abrange bens de maior valor agregado e o emprego de mão de obra mais qualificada.

Nesse contexto, a desoneração de IPI na importação de veículos automotores de luxo, promovida por pessoa física para uso próprio, por envolver elevados valores (hoje, com alíquotas de 55%), exemplifica de modo flagrante o equívoco do entendimento assente nos Tribunais Superiores brasileiros.

4 CONCLUSÃO

No presente estudo, procurou-se demonstrar a higidez da incidência do IPI nas importações de bens promovidas diretamente por pessoa física para uso próprio. Tal posição baseia-se em permissivo constitucional e em dispositivos legais e infralegais expressos, e se coaduna com os princípios da isonomia, da livre concorrência e da capacidade contributiva, os quais são afrontados pela exegese oposta, atualmente firmada pelos Tribunais Superiores pátrios, em especial a sua mais alta Corte.

⁴⁸ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A não-incidência de IPI na importação de bem mediante “leasing” sem opção de compra. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, nº 154, jul. 2008, p. 44.

Pelos mesmos fundamentos apresentados, igual conclusão é extensível à importação de bens realizada por pessoa jurídica para consumo próprio ou para integração ao seu ativo fixo.

Hoje, já está estabelecida – e aceita – pela jurisprudência e por ampla maioria da doutrina a noção de haver previsão constitucional de incidência do IPI sobre as operações com produtos industrializados e não sobre as operações de industrialização, bem como a de que o desembaraço aduaneiro de bens industrializados importados constitui hipótese de incidência desse tributo, sendo também assente a irrelevância do componente espacial relacionado ao local da industrialização, se no exterior ou em território nacional.

Em consonância com a Constituição - e dentro de suas balizas -, os dispositivos legais e infralegais preveem que o contribuinte do imposto é o importador, ou quem a lei a ele equiparar, sem distinguir a espécie de pessoa responsável pela importação, física ou jurídica, muito menos a sua atividade, seja industrial, comercial, prestadora de serviço ou apenas consumidora.

O IPI consiste em um tributo que encerra duas funções distintas: uma, de cunho arrecadatório; a outra, de cunho extrafiscal. No caso das importações, a função extrafiscal é voltada à proteção do setor industrial brasileiro, constituindo instrumento de política econômica e de preservação da isonomia e equidade no comércio internacional, nos moldes e na *ratio* da regra do tratamento nacional.

O posicionamento atual do STF, do STJ e uma parte das turmas dos TRFs, pela não incidência do IPI na importação de bens por pessoa física para uso próprio, baseado na impossibilidade da aplicação da técnica da não cumulatividade, está equivocado, na medida em que ignora o fato de que a técnica da não cumulatividade só é aplicável nas situações em que haja mais de uma etapa na cadeia de produção-circulação de um bem.

A destinação final do bem não é relevante para a definição da incidência de tributos como o IPI e o ICMS, devendo ser avaliada a partir do ponto de vista do alienante e não do adquirente. Invertido esse pressuposto, toda aquisição de produto por consumidor final estaria desonerada de tributos dessa espécie.

A partir da vedação constitucional à cumulatividade do IPI e da previsão de como deve ser afastada, via aplicação da técnica da não cumulatividade, a posição que defende a inconstitucionalidade na hipótese aqui tratada baseia-se em pressuposto que confunde o núcleo ou essência com aspectos periféricos e a finalidade com os meios. Tal raciocínio

preserva a aplicação da técnica da não cumulatividade e não a vedação à cumulatividade.

Dentro da lógica inerente a essa interpretação, tem-se que a vedação constitucional trataria da técnica da não cumulatividade e não da própria não cumulatividade, o que levaria à falsa premissa de que, não aplicada a técnica, independentemente de haver tributo acumulado ou não, a incidência do IPI estaria afastada.

No caso em exame, o da importação de bens por pessoa física para uso próprio - e o mesmo raciocínio pode, e deve ser aplicado às importações de bens para consumo próprio ou incorporação ao ativo fixo, promovidas por pessoa jurídica - a não cumulatividade na incidência do IPI já é garantida pelo fato de haver apenas uma etapa em todo o processo. A cumulatividade nesses casos é verdadeiramente uma impossibilidade lógica, dada a imposição de apenas um único momento de incidência do fato gerador do IPI, quando do desembaraço aduaneiro.

Ao desonerar a pessoa física importadora – e mesmo a jurídica que importa o bem para consumo ou para integrá-lo ao seu ativo fixo -, o Estado desigualava iguais e fere a equidade, na medida em que se distancia do justo.

De acordo com a interpretação hoje vigente pelo STF, o mesmo tratamento anti-isonômico é estabelecido ao se comparar a importação feita diretamente pela pessoa física para uso próprio, a qual é desonerada de IPI, com a realizada por uma pessoa jurídica comerciante ou industrial, em que, ao contrário, haverá incidência do tributo.

A diferença de tratamento reflete e consubstancia, simultaneamente, uma afronta aos princípios da isonomia, da livre concorrência e da capacidade contributiva. Com relação ao primeiro, o imposto incide apenas na operação de bens nacionais, dando-se tratamento anti-isonômico prejudicial ao produto pátrio. Em relação ao segundo, a quebra da livre concorrência beneficia e traz vantagem competitiva aos produtores industriais estrangeiros, em prejuízo dos nacionais. E quanto ao terceiro, a afronta é caracterizada por se isentar um conjunto de contribuintes importadores, que ostentam óbvia capacidade econômica, em tese, no mínimo, igual a dos que adquirem e consomem os bens produzidos no Brasil e, na maioria dos casos, *v.g.*, na importação de automóveis de luxo (submetidos a uma alíquota de 55% de IPI), presumivelmente superior.

Mantida a não incidência do IPI pelo STF, o Brasil seria, possivelmente, um dos únicos países do mundo a adotar como política tributária o incentivo à produção alienígena e ao

consumo de bens estrangeiros carreados pela importação direta a cargo do próprio consumidor, ao mesmo tempo em que tributa o congênere nacional.

As consequências da desoneração são ainda mais danosas, tendo em conta a natureza estratégica do setor econômico envolvido, responsável pela produção de bens de maior valor agregado e que demanda mão de obra mais qualificada. A desoneração do IPI na importação de bens por pessoa física, conjugada com a incidência desse mesmo tributo na comercialização de bens produzidos no Brasil, é perniciososa aos interesses nacionais e, nesse sentido, incompreensível, sob qualquer ponto de vista que se examine a questão.

Em paralelo ao programa de complementação de renda, criado pelo Poder Executivo e dirigido às classes mais necessitadas da população brasileira, denominado de “Bolsa-Família”, no caso específico da importação de veículos automotores de luxo promovida por pessoa física para uso próprio, o atual entendimento das Cortes Superiores brasileiras criou uma espécie de “Bolsa-veículos de luxo”, em prol das classes mais abastadas.

Diante dessas considerações, espera-se que o STF reveja a sua atual posição quando do julgamento, com repercussão geral reconhecida, do RE 723651- tema 643 - Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI nas operações de importação de veículos automotores por pessoa natural para uso próprio.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALDI, Luciano. **A incidência de IPI nas importações promovidas por pessoa física e o princípio da não-cumulatividade na jurisprudência do STF**. 2011. 47 f. Monografia (Especialista em Direito Público) - ESMAFE/PR, Faculdades Integradas do Brasil – UNIBRASIL, Curitiba.

BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BOITEUX, Fernando Netto. A Incidência do IPI na importação para uso próprio. In: **Revista Dialética de Direito Tributário** n° 193, outubro de 2011.

BORGES, José Souto Maior. A isonomia tributária na Constituição Federal de 1988. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, vol. 64, 1994.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. Constituição e Código Tributário Nacional. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. A incidência do imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores destinados a consumidor final. In: **Revista Dialética de Direito Tributário** n° 195, dezembro de 2011.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. O IPI e a importação de produtos industrializados. In: **IPI: temas constitucionais polêmicos** / Organizadores Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Marcos Aurélio Pereira Valadão. Belo Horizonte: Fórum, 2009. (Coleção Fórum de Direito Tributário; 1).

_____. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, artigos 1º a 95. São Paulo: Atlas, v. I, 2003.

MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o comércio exterior**. São Paulo: Saraiva, 2012.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, v. 2.

MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. São Paulo: Noeses, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 5ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

_____. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 15ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2013.

PAULSEN, Leandro; Melo, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 8ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. O favorecimento de produtos estrangeiros em detrimento dos nacionais na importação por pessoa física. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**. Belo Horizonte, nº 65, setembro/outubro de 2013.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A não-incidência de IPI na importação de bem mediante “leasing” sem opção de compra. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, nº 154, julho de 2008.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

_____. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

O PORTO SECO NO CONTEXTO BRASILEIRO

THE DRY PORT IN THE BRAZILIAN CONTEXT

Paula Gonçalves F. Santos

Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil. Mestranda do
Curso de Direito Tributário na Universidade Católica de
Brasília.

RESUMO: O objetivo deste estudo é fazer um panorama do contexto brasileiro relativo aos portos secos. O trabalho foi feito utilizando-se tanto da doutrina nacional como da doutrina estrangeira. Fez-se uma explicação do que é porto seco, com o objetivo de esclarecer a diferença para com as plataformas logísticas no contexto mundial. Demonstrou-se as dificuldades para se estabelecer um porto seco no Brasil, bem como as três tentativas de modificação desse regime jurídico já realizadas. A criação do CLIA (Centro Logístico e Industrial Aduaneiro) foi detalhada de modo específico com o intuito de configurar o que seria esse modelo, suas vantagens e desvantagens. Os grupos de interesse formados pelos portos secos atualmente abertos, que podem perder esse monopólio com a mudança do regime jurídico, foram apontados como uma forte causa provável para a resistência à alteração da atual sistemática. Por último, revelaram-se as diferenças entre a definição de porto seco no Brasil e a de *dry port* no exterior. A matéria é discutida com base no cotejo do que ocorre nos Estados Unidos, na Europa, na Índia e na China. A constatação de uma grande diferença entre o modelo brasileiro e o dos demais países aqui demonstrados leva à crença de que o modelo brasileiro é baseado nos *bonded warehouse*, que nos países aqui apresentados têm sua instituição por meio de licença ou autorização. O trabalho foi concluído com reflexões sobre a necessidade de mudança do modelo, tornando clara na legislação a diferença entre porto seco e plataforma logística e também se confeccionando um modelo menos rígido de abertura de portos secos.

Palavras-chave: Porto Seco. Plataforma Logística. CLIA.

ABSTRACT: The objective of this study is to present an overview of the Brazilian context on dry ports. The paper was done using both national and foreign doctrine. It explained what dry port is in order to clarify the differences from logistics platforms in the global context. It was demonstrated difficulties to establish a dry port in Brazil, as well as the three attempts to change the current legal regime. The creation of Clia (Logistic and Industrial Customs Center) was detailed in order to determine what would be this model, its advantages and disadvantages. Interest groups, formed by the dry ports currently open, which can lose the monopoly with the change of the actual legal system, were highlighted as a strong probable cause for resistance to change the current system. Finally, it was identified the differences between the dry port definition in Brazil and the dry port definition abroad. The matter was discussed based on a comparison of what happens in the United States, Europe, India and China. The finding of a difference between the Brazilian model and the other countries mentioned in this study led to the belief that the Brazilian model is based on bonded warehouse, which has been established in the countries mentioned before by means of license or permit. The paper was completed with reflections on the need for a change of the current model. It was clarified the difference between dry port and logistics platform in the legislation and also, it was formulated a less rigid model of opening dry ports.

Keywords: Dry Port. Logistics Platform. CLIA.

1. INTRODUÇÃO

Os portos secos foram introduzidos em 1976, pelo Decreto-Lei nº 1.455, que autorizava a implementação de despacho aduaneiro em áreas secundárias. Inicialmente, foram chamados Depósitos Alfandegados Públicos e depois, Estação Aduaneira do Interior (EADI). Somente em 2002, o termo Porto Seco foi adotado, por meio do Decreto nº 4.543, art. 724. Naquele mesmo ano, o uso de portos secos para operações industriais foi introduzido pela Instrução Normativa nº 241/02, que determinou a suspensão de alguns impostos sobre as mercadorias embaladas ou produzidas no interior do porto seco para exportação.

É interessante notar que, até 1995, os portos secos podiam se estabelecer por meio de uma simples autorização da Secretaria da Receita Federal (SRF) para criação de armazéns particulares adequados para a provisão do serviço. Essa situação começou a ser questionada depois da Constituição Federal de 1988, que incumbiu à União a exploração, direta ou mediante autorização, concessão ou permissão, dos portos marítimos, fluviais e lacustres (alínea “f”, inciso XII, do art. 21, da CF/88). Alguns consideram que nesse dispositivo se enquadram os portos secos.

A Constituição também estabeleceu que a exploração de serviço público por empresas privadas deveria ser delegada por meio de licitação pública (inciso XXI do art. 37 da CF/88)¹. O que, ao se considerar estar o porto seco incerto na alínea “f” do inciso XII do art. 21 da CF, torna obrigatória a licitação para que se delegue a prestação de serviço no interior do porto seco.

A celeuma deu origem ao sistema atual, que, por ser muito engessado, impossibilita a difusão de portos secos pelo Brasil afora. Definir se a exploração dos portos secos constitui um serviço público a ser delegado por meio de licitação pode implicar tanto a continuação do modelo atual como a modificação completa do sistema. Seria despiciendo questionar as vantagens econômicas de se alterar o atual modelo sob a égide de uma Constituição Federal que determina a exploração de portos secos como serviço público. Contudo, essa não é a tese defendida aqui. Assim, este trabalho se inicia com uma apresentação sobre o que é porto seco, em seguida faz-se uma análise das dificuldades para sua implantação no Brasil. A terceira parte do trabalho revela a tentativa de mudança com a criação do CLIA (Centro Logístico e Industrial Aduaneiro). Um panorama de como o porto seco é constituído no mundo, principalmente

¹ NG, Adolf KY; PADILHA, Flavio; PALLIS, Athanasios A. Institutions, bureaucratic and logistical roles of dry ports: the Brazilian experiences. *Journal of Transport Geography*, v. 27, p. 46-55, 2013, p. 48.

Europa, Estados Unidos, China e Índia, é dado na quarta parte. Por último, faz-se uma conclusão na qual se defende a tese da necessidade de abertura do modelo para que o país cresça.

O estudo foi feito partindo da premissa de que, com o aumento do comércio e a modernização da economia, os portos secos brasileiros vêm experimentando um suporte inadequado do seu marco regulatório por quase duas décadas. Essa realidade é enfrentada em face de diversos motivos, e um deles infelizmente é a dominação por grupos de *lobbys* poderosos com interesses escusos e feudos políticos, com altos custos para o negócio e para a sociedade como um todo². Tentar pensar em uma solução diferente nesse contexto é difícil, no entanto, é importante e salutar trazer para o debate acadêmico questões que, no âmbito da política, se veem ao alcance de grupos de interesse e, por isso, de discussão enviesada.

2. O QUE SÃO PORTOS SECOS

Os portos secos são tidos como uma possibilidade para se alavancar a infraestrutura logística de um país. Podem ser úteis tanto na desconcentração dos trabalhos nos portos marítimos, retardando ou antecipando os procedimentos alfandegários de despacho, como na ligação entre transportes intermodais, fazendo com que a mercadoria sob controle aduaneiro possa ir do trânsito rodoviário para o ferroviário, lacustre, fluvial ou até mesmo aéreo. As possibilidades são muitas, a depender tão somente de um bom planejamento e investimento estatais.

A rápida expansão do comércio internacional e o estabelecimento de cadeias de fornecimento multimodal por todo o mundo impuseram desafios significantes aos portos marítimos, que viram a competição se intensificar, contribuindo para o evanescimento das fronteiras que demarcam territórios específicos no interior do país. Em resposta a esses desafios, em várias partes do mundo, especialmente em economias mais desenvolvidas, como Europa e América do Norte, portos marítimos adquiriram/erigiram portos secos de forma a controlar toda a cadeia de suprimento.

Por outro lado, a habilidade de regiões no interior do país em competir no comércio internacional depende muito da capacidade de comunicação com atores do mercado internacional por meio de movimentos físicos eficientes e do fluir de informações. Para alcançar isso, algumas atividades inicialmente realizadas por portos marítimos passaram a ser

² Ibidem.

perfeitas por portos secos, pontos interiores, complementando o serviço de transporte internacional e doméstico, provendo conectividade intermodal (quando instalados no bojo de uma plataforma logística) e uma grande variedade de serviços relacionados com a manipulação de cargas, armazenamento, consolidação, distribuição e procedimentos aduaneiros³

Nesse sentido, os portos secos servem para aumentar o fluído das mercadorias relativas ao comércio exterior por todo o território nacional, tornando possível que um país continental, como o Brasil, insira-se como um todo na perspectiva global.

A multiplicação dos portos secos tende a formar um ciclo virtuoso para a logística portuária. Os portos podem começar a ser disputados em face das suas conexões em terra. Quanto mais conexões um porto marítimo tiver com portos secos que possibilitem a vazão das mercadorias para o interior do país ou do interior do país para o exterior, mais esse porto será disputado entre as empresas de transporte como um trampolim para suas operações. Os portos marítimos vão tender a buscar cada vez mais e mais ligações com portos secos e essas ligações poderão ainda ser conectadas com rodovias ou ferrovias. Tudo isso pode ser facilitado por intervenções governamentais que possibilitem a criação de infraestrutura de transporte e de conexão. Com ferrovias e rodovias chegando e deixando as plataformas logísticas, possibilitando o intercâmbio entre as vias de transporte, o frete das mercadorias será barateado.

Em regiões onde o desenvolvimento de portos marítimos alcançou um estágio avançado e a competição ficou intensa, o acesso ao interior se tornou decisivo para definir uma competição entre portos marítimos. Existem três critérios principais para a definição de um porto seco: (i) a massificação da fluidez de cargas; (ii) a containerização; e (iii) o uso de um terminal dedicado sob a utilização de um corredor de alta capacidade. Nesse contexto, para competir no mercado global, locais de produção no interior têm de estar integrados com cadeias de suprimento global o mais que possível, o que torna a relação entre portos marítimos e portos secos de suma importância.⁴

Portos secos podem prestar diversos tipos de serviços: agregação e unitização de cargas, armazenamento em trânsito, despacho aduaneiro, emissão de nota de embarque

³ NG, Adolf KY; PADILHA, Flavio; PALLIS, Athanasios A. Institutions, bureaucratic and logistical roles of dry ports: the Brazilian experiences. *Journal of Transport Geography*, v. 27, p. 46-55, 2013, p. 49.

⁴ RODRIGUE, Jean-Paul et al. Functions and actors of inland ports: European and North American dynamics. *Journal of transport geography*, v. 18, n. 4, p. 519-529, 2010, p. 520.

antecipadamente, diminuição de congestionamento na entrada de portos marítimos, assistência em gestão de estoques, além de deferência à obrigação de pagamento dos tributos cobrados sobre os produtos importados e depositados nos armazéns alfandegados⁵. Quando forem um terminal intermodal interior conectado com um ou vários terminais marítimos, com a capacidade de postergar o controle aduaneiro à entrada para o porto seco serão chamados de plataformas logísticas. Essas características permitem agilizar a saída das mercadorias dos terminais marítimos até o seu destino, contribuindo para se descongestionar as operações realizadas nos mesmos⁶.

O uso de portos secos ou plataformas logísticas pode ser visto como uma ferramenta para resolver problemas de uma multiplicidade de atores, com objetivos um pouco contraditórios, de forma consciente. A infraestrutura do porto seco ou plataforma logística, se bem planejada, pode ser aplicada de modo a ajudar a identificar maneiras de mudar o frete de mercadorias do rodoviário para meios de transportes mais eficientes na utilização de energia, que são menos prejudiciais ao meio ambiente; (b) a aliviar cidades portuárias de alguns congestionamentos; (c) a fazer uma manipulação mais eficiente de mercadorias nos portos marítimos; e (d) a melhorar soluções logísticas dos carregamentos feitos no porto marítimo⁷.

É comum observar-se que, juntamente com os portos secos, sejam desenvolvidas atividades logísticas associadas, tornando-se uma área de distribuição logística. Esta só ocorrerá se volumes de transferência de pagamento, localização no contexto de rotas marítimas, tipos de produtos, tamanhos, risco de mercado e tipos de operadores forem apropriados. Em suma, um porto seco, por si só, não se encaixa nas definições de plataforma logística e, portanto, não deve ser utilizado fora do âmbito das operações portuárias⁸.

As plataformas logísticas, normalmente contêm um porto seco, pois são locais de concentração logística, em que se aplica o desenvolvimento da infraestrutura de um ou mais modais de transporte. Uma das consequências positivas das plataformas é a organização logística e principalmente o desenvolvimento econômico da região, ampliando o setor de

⁵ NG, AdolfK Y.; GUJAR, Girish C. Government policies, efficiency and competitiveness: the case of dry ports in India. **Transport Policy**, v. 16, n. 5, p. 232-239, 2009, p. 233.

⁶ Sánchez, Álvaro García, Isabel García Gutiérrez, and Laura Pérez Juan. "Modelado y análisis de un puerto seco mediante simulación." *X Congreso de Ingeniería de Organización*. 2006, p. 2.

⁷ ROSO, Violeta; WOXENIUS, Johan; LUMSDEN, Kenth. The dry port concept: connecting container seaports with the hinterland. **Journal of Transport Geography**, v. 17, n. 5, p. 338-345, 2009, p. 338.

⁸ LEAL, Erick; PÉREZ, Gabriel. Plataformas logísticas: elementos conceptuales y rol del sector público. **Boletín FAL n° 274**, Número 6 de 2009, p. 3.

trabalho. As atividades envolvidas são relacionadas à logística, transporte, distribuição e armazenagem de mercadorias⁹.

Apesar de serem bastante desenvolvidas na Europa e nos Estados Unidos, as plataformas logísticas ainda não existem no Brasil. A falta de um marco regulatório e de amadurecimento político, tanto por parte do governo, como por parte da sociedade empresarial, pode ser apontada como a grande razão. São necessários investimentos públicos e privados para que uma plataforma logística seja estruturada. O Estado deve fazer parte dos investimentos, tendo em vista o grande interesse social envolvido. O particular, por outro lado, deve investir maciçamente, sem contar com eventuais benesses por parte do Estado.¹⁰

O interesse aqui, no entanto, está circunscrito aos portos secos, que existem já há algum tempo no Brasil. A interação entre o porto seco e a plataforma logística é intuitiva, e o surgimento de um modelo menos fechado para os portos secos pode ajudar no desenvolvimento de plataformas logísticas, que para contar com todas as vantagens de um centro de logística tem de compreender um porto seco.

3. A DIFICULDADE DE SE MONTAR UM PORTO SECO NO BRASIL

Os requisitos para a abertura de um porto seco se encontram na Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (IN RFB) nº 1208, de 08 de novembro de 2011. Nesse ato, tem-se a fixação de diversos pontos imprescindíveis para o entendimento da matéria, contudo, para esse trabalho, o art. 3º é um dos que se sobressai:

Art. 3º A prestação de serviços desenvolvidos em porto seco sujeita-se ao regime de permissão, salvo quando o imóvel pertencer à União, caso em que será adotado o regime de concessão, precedido da execução de obra pública.

Esse artigo faz a consecução do estabelecido no inciso VI do art. 1º da Lei nº 9.074, de julho de 1995, que estabelece a necessidade de sujeição dos serviços prestados no âmbito de uma Estação Aduaneira (atualmente conhecida como porto seco) ao regime de concessão ou, quando couber, de permissão.¹¹ Essa foi a lei que estabeleceu ser o serviço prestado no ambiente

⁹ PICININ, Claudia Tania; KOVALESKI, João Luiz; PEDROSO, Bruno. Plataformas logísticas brasileiras e internacionais: entraves e perspectivas. **Perspectivas Contemporâneas**, v. 7, n. 1, 2012, p. 103.

¹⁰ FOLLMANN, Neimar; HÖRNER, Douglas. O desenvolvimento das plataformas logísticas no Brasil. **Encontro Nacional de Engenharia de Produção**, v. 27, 2007, fl. 7.

¹¹ Art. 1º Sujeitam-se ao regime de concessão ou, quando couber, de permissão, nos termos da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, os seguintes serviços e obras públicas de competência da União:

.....

de um porto seco de natureza pública e, por isso, nos termos do inciso XXI do art. 37 da CF/88, necessariamente precedido de licitação para que sua delegação ao particular seja feita. Interessante notar que, mesmo existindo posição contrária¹², nenhum artigo da Constituição Federal fixa que os serviços prestados nos portos secos sejam de natureza pública ou que devam ser delegados por meio de concessão ou permissão.

Entender pela rigidez constitucional do serviço público prestado na esfera do porto seco, em face de supostamente o papel dos portos secos ser idêntico ao dos portos marítimos e dos aeroportos, não traduz a verdade das circunstâncias. Os portos marítimos e aeroportos constituem a porta de entrada da mercadoria no país, daí a necessidade de um controle mais estrito e da delegação fixada constitucionalmente. Contudo, os portos secos são localizados na zona secundária,¹³ de modo que, quando a mercadoria chega na sua área, ela já adentrou o território brasileiro.

Mais ainda, se houvesse uma revogação do inciso VI do art. 1º da Lei nº 9.074, de julho de 1995, e o serviço prestado no âmbito do porto seco deixasse de ser considerado de natureza pública, as autoridades públicas ainda estariam obrigadas a exercer controle público sobre as operações ocorridas ali dentro. Isso porque, sabendo-se que as atividades de fiscalização de tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior são supervisionadas e executadas por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (Parágrafo único do art. 15 do Decreto nº

VI - estações aduaneiras e outros terminais alfandegados de uso público, não instalados em área de porto ou aeroporto, precedidos ou não de obras públicas.

¹² Picinin, C. T.; Kovaleski, J. L.; Raimundi, C. (2009) Análise do aspecto legislativo para implantação de uma plataforma logística: PLS 327/2006. **Revista ADMpg Gestão Estratégica, Ponta Grossa**, v. 2, n. 2, p.19-26, p. 22: “Através do modelo de regime público, torna-se difícil o beneficiamento de um único usuário, permitindo que este obtenha vantagens adicionais que interfiram na sua posição perante os outros usuários. Segundo Pereira (2008), “o papel dos portos secos [...] é idêntico aos portos e aeroportos: assegurar a isonomia no acesso dos usuários a este serviço”. Diante deste contexto, o regime de constitucionalidade não permite o abandono de todos os controles públicos, por meio de delegação, concessão ou permissão. Essas atividades não devem ser condicionadas a autoridades públicas, por se tratarem de atividades que configuram monopólios naturais, por não haver possibilidade de multiplicação das unidades dos portos secos. Nesse contexto, a Constituição Federal inviabiliza, em seus arts. 37 XXI e 175, a outorga por sistemas não-isonômico ou objetivo”.

¹³ De acordo com o Regulamento Aduaneiro, tem-se que “Art. 3º A jurisdição dos serviços aduaneiros estende-se por todo o território aduaneiro e abrange: I - a zona primária, constituída pelas seguintes áreas demarcadas pela autoridade aduaneira local: a) a área terrestre ou aquática, contínua ou descontínua, nos portos alfandegados; b) a área terrestre, nos aeroportos alfandegados; e c) a área terrestre, que compreende os pontos de fronteira alfandegados; e II - a zona secundária, que compreende a parte restante do território aduaneiro, nela incluídas as águas territoriais e o espaço aéreo”. (BRASIL. Decreto no 6.759, de 05/02/2009. Regulamenta as operações de comércio exterior. Brasília, 5 fev. 2009.)

6.759/2009 – Regulamento Aduaneiro), o controle continuaria sendo exercido, pois os despachos de importação e de exportação ocorrem dentro do porto seco.

Aliás, em sentido estrito, as exigências com relação aos requisitos para abertura de um porto seco não podem deixar de existir. Os portos secos têm que contar com uma área para estacionamento ou trânsito de veículos procedentes do exterior ou a ele destinados, movimentação, armazenagem e submissão a despacho aduaneiro de mercadorias procedentes do exterior, ou a ele destinadas, inclusive sob regime aduaneiro especial, nos locais e recintos onde atividades ocorram sob controle aduaneiro.¹⁴ Por isso, tendo ou não licitação para que um porto seco seja constituído, haverá a necessidade de alfandegamento dessas áreas em que a mercadoria necessite estar sob controle aduaneiro. Nesse sentido, a Portaria RFB nº 3.518, de setembro de 2011, estabelece os requisitos e os procedimentos para que haja autorização por parte da RFB para que atividades ocorram sob controle aduaneiro em um determinado local.

Demonstrada a possibilidade de mudança no modelo de surgimento de porto seco, tem-se que, nos termos atuais, a dificuldade é tão grande para a instalação de um porto seco que, até mesmo o estudo de viabilidade deve ser feito por um Auditor fiscal da RFB.¹⁵ Esse tipo de burocracia dificulta seriamente o processo, tanto que o mercado não consegue agir naturalmente sob as forças da demanda e da oferta. Se existe demanda para um serviço (porto seco), o natural seria que empresas buscassem preencher a necessidade, de modo a retirar o maior lucro possível do empreendimento. O interior do Brasil poderia ser tomado de portos secos, contanto que fosse vantajoso em termos mercadológicos e que a Receita Federal conseguisse fazer o controle aduaneiro nesses locais. Qualquer outro óbice deixa o país em grande desvantagem em relação ao resto do mundo no que concerne ao comércio exterior.

¹⁴ BRASIL. Art. 2º da Portaria RFB nº 3.518, de 30 de setembro de 2011, 2011.

¹⁵ BRASIL. Art. 11 da Portaria RFB nº 3.518, de 30 de setembro de 2011, 2011: O porto seco deverá estar localizado e instalado de acordo com a deliberação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil (SRRF) jurisdicionante, baseada em Estudo Sintético de Viabilidade Técnica e Econômica para Implantação de Porto Seco e correspondente Demonstrativo de Viabilidade Econômica do Empreendimento conforme modelos que integram a minuta-padrão de edital, aprovada pela Portaria RFB nº 581, de 15 de abril de 2010, contendo, pelo menos, os seguintes elementos: I - levantamento da demanda; II - indicação da área de localização geográfica mais conveniente; III - disponibilidade de recursos humanos e materiais; IV - tipo de carga a ser armazenada; e V - prazo da concessão ou permissão, considerando as disposições do § 2º do art. 1º da Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995.

1. As diversas tentativas de mudança do atual paradigma e os CLIAs

Foram três as tentativas de mudar o atual paradigma atinente aos portos secos: Medida Provisória (MP) nº 320/2006 (rejeitada), Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 327/2006 (arquivado) e MP nº 612/2013 (vigência encerrada). Nesse último ato, a exposição de motivos esclarece seu escopo:

A presente Medida Provisória propõe a reestruturação do modelo jurídico de organização dos recintos aduaneiros de zona secundária, especialmente dos chamados Portos Secos, e da forma de custeio da fiscalização aduaneira executada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Atualmente, os Portos Secos estão subordinados ao regime de permissão e concessão de serviços públicos, sem que seus serviços, sequer, estejam arrolados no inciso XII do art. 21 da Constituição Federal. A fundamentação legal do atual modelo encontra-se no inciso VI do art. 1º da Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995, cuja revogação se impõe.

Esse modelo jurídico encontra-se em profunda crise, dificultando a ampliação da oferta dos serviços de movimentação e armazenagem de mercadorias em zona secundária para importadores e exportadores. Esse modelo, baseado em concessões e permissões de serviço público, não se coaduna com a natureza própria daquelas atividades, que demanda rápidas modificações na capacidade operacional dos recintos e também requerem mudanças locais para atender a demanda, requisitos esses que são incompatíveis com o atual modelo jurídico.

Além desses aspectos, nos pontos de fronteira com menor movimento de cargas, o modelo atual não consegue atrair interessados nas licitações, deixando a Secretaria da Receita Federal do Brasil em precárias condições para operar os controles aduaneiros.

Por tais razões, o presente projeto de Medida Provisória, abandona o modelo baseado em concessão/permissão de serviço público, propondo um modelo baseado no instituto da licença, que segundo os doutrinadores brasileiros, é o ato administrativo unilateral e vinculado pelo qual a Administração faculta a todos os que preenchem os requisitos legais o exercício de determinada atividade. No modelo de licença, há liberdade de entrada e saída de ofertantes dos serviços, permitindo maior eficiência econômica do sistema¹⁶. (grifo apostado)

Existe, então, dentro do governo a ideia de que o modelo brasileiro para portos secos não está funcionando como devia. Desde, pelo menos 2006, tenta-se alterar a estrutura atual, porém, por razões políticas, provavelmente interesses de grupos com grande influência no meio, não se conseguiu ainda implementar a mudança.

As MP 320/2006 e 612/2013 criaram os CLIAs (Centros Logísticos e Industriais Aduaneiros). Esses necessitariam de uma licença para sua exploração, a qual seria outorgada a estabelecimento de pessoa jurídica constituída no País, que explorasse serviços de armazéns gerais, demonstrasse regularidade fiscal, atendesse aos requisitos técnicos e operacionais para

¹⁶ BRASIL. Medida Provisória nº 612, de 04 de abril de 2013: exposição de motivos. Disponível em: Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv612.htm. Acessado em 25 de novembro de 2014.

alfandegamento, além de possuir patrimônio líquido igual ou superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais); fosse proprietária ou, comprovadamente, detivesse a posse direta do imóvel onde funcionaria o CLIA e apresentasse anteprojeto ou projeto do CLIA previamente aprovado pela autoridade municipal, quando situado em área urbana, e pelo órgão responsável pelo meio ambiente, na forma das legislações específicas.^{17 18}

A MP 320/2006 teve vigência de aproximadamente seis meses – da data de sua publicação (agosto de 2006) à data de seu arquivamento (dezembro de 2006) –, nesse interregno, os CLIAs que surgiram não apresentaram estratégias comuns de localização. Mesmo porque todos eles tornaram-se CLIAs por meio da transformação das concessões de seus portos secos em regimes permanentes de CLIA.¹⁹

Durante a vigência da MP 612/2013, foram protocolizados na Receita Federal em todo o país 53 pedidos de abertura de CLIAs, sendo 25 petições de conversão de portos secos já alfandegados e 28 de instalação de novos centros. Todos os pedidos que estavam de acordo com os requisitos legais foram deferidos pela Receita Federal. Assim, foi concluída a análise de 21 pleitos, que culminaram com a conversão de 18 estabelecimentos de portos secos e o indeferimento de 3 pedidos. Não foram analisados 28 pedidos de instalação de novos centros, nem 4 dos pedidos de conversão de portos secos já existentes. Com a expiração da vigência da MP, a avaliação dos demais pleitos foi suspensa, até que seja conclusa a análise jurídica quanto aos efeitos decorrentes da sua perda de eficácia.²⁰

¹⁷ BRASIL. Medida Provisória nº 320, de 24 de agosto de 2006. Dispõe sobre a movimentação e armazenagem de locais e recintos, a licença para explorar serviços de movimentação e armazenagem de mercadorias em Centro Logístico e Industrial Aduaneiro, altera a legislação aduaneira e dá outras providências. Brasília, 25 de agosto 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/Mpv/320.htm>. Acesso em: 23 de novembro de 2015.

¹⁸ BRASIL. Medida Provisória nº 612, de 04 de abril de 2013. Reestrutura o modelo jurídico de organização dos recintos aduaneiros de zona secundária, altera a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e a medida Provisória nº 601, de 28 de dezembro de 2012; reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as indenizações a que se refere a Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013; altera a Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, para dispor sobre multa pecuniária pelo descumprimento do Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores INOVAR AUTO; e dá outras providências. Brasília, 04 de abril 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv612.htm>. Acesso em: 23 de novembro de 2015.

¹⁹ PENHA, Lucas Ferreira Rosa. OS CENTROS LOGÍSTICOS E INDUSTRIAIS ADUANEIROS EA INTEGRAÇÃO TERRITORIAL NO ESTADO DE SÃO PAULO. **GEOUSP: espaço e tempo**, n. 26 especial, p. 143-158, 2011, p. 153.

²⁰ Análise feita no âmbito da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/automaticoSRFSinot/2013/08/13/2013_08_13_18_42_42_305642020.html>. Acessado em 25 de novembro de 2014.

Resta claro que não há nenhum CLIA criado através do processo de licença para um armazém projetado com tal fim. Em outras palavras, a pouca duração das duas MPs não deixou tempo para o surgimento de novos CLIA's pela demanda do mercado, como previa o texto dos dois atos normativos, impossibilitando a consolidação de um padrão específico de localização. Entretanto, sendo eles projetos derivados dos portos secos, suas estratégias locacionais coincidem com aquelas dos portos secos. Pode-se afirmar isso porque o procedimento de instalação de um porto seco dependia (e, atualmente, depende) da abertura de licitação pela Receita Federal, e esta, baseava-se (e, atualmente, baseia-se) no critério da demanda pelos serviços aduaneiros. O que mudaria com os CLIA's seria a avaliação dessa demanda que deixaria de ser feita pela Receita Federal, e passaria a ser da iniciativa privada, que pediria à primeira licença de alfandegamento.²¹ Ou, posto de outra forma, pode-se pensar em quem tem mais capacidade de prover tal avaliação, a Receita Federal, com seus trâmites burocráticos e viés de controle, ou a iniciativa privada, que colocará em risco seu capital para iniciar a empreitada.

Os CLIA's seriam interessantes no que concerne à abertura do mercado para todas as empresas que tivessem o capital necessário e entendessem pela possibilidade de lucro do empreendimento. Todavia, é muito provável que trouxessem problemas para a fiscalização, vis-à-vis o sistema de licença não dar alternativa ao administrador público, estando cumpridos todos os requisitos, a mesma tem de ser concedida (art. 8º da MP 612/2013). Desta forma, se os órgãos de controle não contarem com pessoal disponível para efetuar a necessária fiscalização da mercadoria sob controle aduaneiro, problemas poderiam surgir, tanto para a Administração Pública como para a empresa, que investiu no porto seco. Por isso, defende-se aqui o modelo da autorização, com prazo máximo e motivação da decisão tomada. A Receita Federal teria um prazo máximo para conceder a autorização, sob pena do servidor competente ser responsabilizado, e, ainda, o encargo de motivar qualquer negativa de autorização. Nesse aspecto, se a razão da negativa for a falta de pessoal, cumpre aos contribuintes verificar se há realmente essa falta e pressionar aos órgãos políticos por uma solução.

Aprofundando ainda mais o assunto, na tentativa de encontrar fundamento para que não haja uma mudança na sistemática de abertura dos portos secos, é interessante explorar o que

²¹ PENHA, Lucas Ferreira Rosa. OS CENTROS LOGÍSTICOS E INDUSTRIAIS ADUANEIROS EA INTEGRAÇÃO TERRITORIAL NO ESTADO DE SÃO PAULO. *GEOUSP: espaço e tempo*, n. 26especial, p. 143-158, 2011, p. 153.

fez com que o PLS nº 327/2006 perdesse sua força. Na sua tramitação, feita no âmbito do Senado, na reunião da Comissão de Agricultura e Reforma Agrária, foi aprovado Substitutivo do relator, que afastou a licença introduzida pelo PLS nº 327, de 2006, mantendo a exigência em vigor de licitação para a delegação dos portos secos. Foi então para a última comissão que analisou o projeto antes do seu arquivamento (Comissão de Desenvolvimento Regional e Turismo), que votou pela sua aprovação na forma da emenda substitutiva. No seu bojo, dá duas razões econômicas para que a mudança no modelo não ocorresse²²:

A primeira é a de que os atuais portos secos, por se sujeitarem ao regime jurídico de serviço público e às obrigações a ele inerentes, estão submetidos a regime mais oneroso do que aquele previsto para os CLIAS no PLS nº 327, de 2006, que seriam deferidos por intermédio de licença, sob regime privado e sem subordinação à obrigação de oferecer serviço público em caráter universal, contínuo e isonômico. Tal situação geraria concorrência em condições não-isonômicas, em prejuízo dos portos secos licitados.

...

A segunda razão econômica e concorrencial se refere à necessidade de os portos secos alcançarem ganhos de escala que garantam a eficiência econômica da atividade. Como o funcionamento dos portos secos importa na assunção de altos custos fixos com tecnologia, maquinário e pessoal, quanto maior a movimentação de cargas em cada recinto, maior será o número de unidades pelas quais se dividirão tais custos fixos, e menor será o custo unitário incorrido em tal movimentação. Portanto, quanto maior for a escala, menor será o preço cobrado do usuário final, situação que favorece o comércio exterior. A multiplicação desmesurada de CLIAS é ineficiente do ponto de vista econômico, pois a diminuição do número de mercadorias movimentadas poderá comprometer tais ganhos de escala, elevando o custo unitário das mercadorias e, conseqüentemente, o preço final cobrado do usuário.

A primeira razão, considerada literalmente, impossibilita a modificação de qualquer Regime Jurídico no âmbito da Administração Pública. Com a alteração de determinada estrutura, certamente haverá grupos ganhadores e grupos perdedores. A análise que tem de ser feita, no entanto, não é com relação a esses grupos, mas ao país como um todo. A possibilidade de abertura de portos secos sem uma prévia licitação, viabilizaria o surgimento de mais portos secos. Em termos econômicos, esses portos secos só seriam abertos onde houvesse demanda pelos serviços, pois o empreendedor busca o lucro na sua atividade.

²² Senado Federal (BR). Projeto de lei substitutivo ao projeto nº 327, de 2006; Dispõe sobre a movimentação e armazenagem de mercadorias importadas ou despachadas para exportação, o alfandegamento de locais e recintos, a licença para explorar serviços de movimentação e armazenagem de mercadorias em Centro Logístico e Industrial Aduaneiro; modifica a legislação aduaneira; alterando as Leis nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, 8.630, de 25 de fevereiro de 1993, 9.019, de 30 de março de 1995, 9.069, de 29 de junho de 1995, 9.716, de 26 de novembro de 1998, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e os Decretos-Leis nºs 37, de 18 de novembro de 1966, e 2.472, de 1º de setembro de 1988, e da Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995, e dá outras providências. Brasília: SF; 2006. Disponível em: http://www.senado.leg.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=79629. Acessado em 25 de novembro de 2014.

Assim, a diminuição da burocracia e da discricionariedade pública trazem mais segurança jurídica ao mercado e, em consequência, mais investimento. O que, como visto anteriormente, provocaria uma melhoria em cadeia de nossa infraestrutura logística do transporte relacionado ao comércio exterior.

A segunda razão também não justifica. Os portos secos só serão abertos se o empreendedor antever algum tipo de vantagem econômica. Um mercado saturado, naturalmente, afasta novos investidores, sendo despiendo o controle da administração pública para que isso ocorra. Por outro lado, a abertura de diversos portos secos em uma mesma área tornaria o preço do serviço mais acessível, igualando o mesmo ao seu custo marginal. Essa diminuição no preço aumentaria a utilização do serviço, e, em consequência, a cadeia de infraestrutura logística do transporte relacionado ao comércio exterior.

Assim, o entendimento da existência dos CLIAS passa, obrigatoriamente, pela compreensão da lógica mundial de acumulação capitalista e suas implicações específicas em território nacional²³.

A criação do CLIA como categoria de recinto alfandegado não pode ser entendida como resultado de um fator isolado ou casual, mas sim como um conjunto de fatos e fatores articulados durante ao menos uma década que foram apropriados por sujeitos sociais para a produção de um projeto de lei e sua conseguinte aprovação. Mesmo perdendo vigência em poucos meses, as medidas provisórias que criaram legalmente o CLIA nada mais eram do que o resultado último de um longo e complexo processo de debates políticos e confrontos de interesses (públicos e privados), travados em reuniões, conferências e associações representativas das empresas do setor, num primeiro momento, e no Congresso Nacional, em fase posterior. Logo, o texto da Lei, como em qualquer outro caso, exprime em poucas linhas o árduo processo político desenrolado *a priori*.²⁴

Quando instituições forem eficientes e a burocracia parar de ser um impedimento para a fluidez das cargas, portos secos podem se tornar componentes logísticos essenciais. Enquanto isso, uma eventual melhora na eficiência dos serviços prestados pelos portos marítimos, a remoção de problemas de infraestrutura que afetam a integração logística dos portos marítimos

²³ PENHA, Lucas Ferreira Rosa. Os centros logísticos e industriais aduaneiros e a integração territorial no Estado de São Paulo. **GEOUSP: espaço e tempo**, n. 26especial, p. 143-158, 2011. p. 146.

²⁴ *Ibid*, 149.

e secos e a solução dos problemas institucionais são maneiras de enfraquecer a viabilidade de alguns portos secos. Essas melhoras, por outro lado, fortalece o papel dos portos secos que já estão estrategicamente localizados para capturar os mercados interiores e que são capazes de prover uma integração intermodal eficiente com portos marítimos e aeroportos. Portanto, a viabilidade a longo termo dos portos secos depende muito da sua habilidade de responder as forças do mercado e de adicionar valor as cadeias de fornecimento.²⁵

4. NO RESTO DO MUNDO, COMO FUNCIONA O PORTO SECO

Escolheu-se fazer um apanhado com quatro modelos diferentes, Europa, Estados Unidos, China e Índia. Essa escolha deveu-se primeiro ao tamanho dos países ou bloco que, em alguma medida, podem ser comparados com o Brasil; segundo a diferença dos modelos, Estados Unidos e Europa são (ou são constituídos por) países desenvolvidos, já China e Índia, apesar de contarem com ordenamentos jurídicos bem diferentes do brasileiro, estão também em desenvolvimento, o que traz alguma semelhança no grau de necessidade de abertura para o comércio exterior.

Apesar de *dry port* ser a tradução literal de porto seco para o inglês, a doutrina do resto do mundo ao se referir ao *dry port* descreve o que aqui se conhece por plataforma logística. Por exemplo²⁶:

Dry ports are inland intermodal hubs where a range of services may be offered to shippers and carriers beyond the simple handling and storage of standardized loading units.

O que a legislação brasileira descreve como porto seco é bem diferente²⁷:

Art. 2º Para fins desta Instrução Normativa, entende-se por:
I – porto seco, o recinto alfandegado de uso público, onde são executadas operações de movimentação, armazenagem e despacho aduaneiro de mercadorias e de bens de viajantes, sob controle aduaneiro;

²⁵ NG, Adolf KY; PADILHA, Flavio; PALLIS, Athanasios A. Institutions, bureaucratic and logistical roles of dry ports: the Brazilian experiences. **Journal of Transport Geography**, v. 27, p. 46-55, 2013, p. 48.

²⁶ IANNONE, Fedele. Dry ports and the extended gateway concept: port-hinterland container network design considerations and models under the shipper perspective, p. 2. Disponível em: < http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2320394>. Acesso em 23 de novembro de 2015.

²⁷ BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.208, de 04 de novembro de 2011. Estabelece termos e condições para instalação e funcionamento de portos secos e dá outras providências. Brasília, 08 de novembro 2011. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=36692&visao=anotado>>. Acesso em: 23 de novembro de 2015.

Os dois conceitos são facilmente distinguidos. O *dry port* foca na possibilidade de modificação de meio de transporte para alcançar diferentes pontos do território; o porto seco, da legislação nacional, foca no armazenamento, movimentação e despacho aduaneiro. A definição de porto seco da nossa legislação está muito mais para um *bonded warehouse*²⁸:

Secured facility supervised by customs authorities, where dutiable landed imports are stored pending their re-export, or release on assessment and payment of import duties, taxes, and other charges. Also called customs warehouse.

É certo que no Brasil faltam tanto *bonded warehouses* como *dry port*. Contudo, a confusão entre os conceitos e a legislação amarrada não estão contribuindo para uma melhora do sistema como um todo. Para se ter uma ideia, o Brasil tem hoje 60 armazéns alfandegados²⁹ (ou portos secos, em acordo com a legislação nacional), nenhuma plataforma logística (*dry port*, em acordo com a doutrina internacional). A Índia conta com 170 *dry ports* em funcionamento³⁰, para *bonded warehouse* não foi encontrada estatística, porém deve ser um número muito maior, tendo em vista a facilidade com que são abertos naquele país quando comparados com os *dry ports*.

Desta forma, o que se procurou nesses países foi o modelo de *bonded warehouse* e não o de *dry port*, para manter o paralelo com a legislação brasileira.

4.1 Europa

A União Europeia, por meio da Comissão das Comunidades Europeias, recomenda aos seus países integrantes que o regime de porto seco seja concedido ao particular por meio de uma autorização³¹:

²⁸ BusinessDictionary.com, 2014. Definição de Bonded Warehouse; Disponível em: <http://www.businessdictionary.com/definition/bonded-warehouse.html>. Acessado em: 26 de novembro de 2014.

²⁹ PICININ, Claudia Tania; KOVALESKI, João Luiz; PEDROSO, Bruno. PLATAFORMAS LOGÍSTICAS BRASILEIRAS E INTERNACIONAIS: ENTRAVES E PERSPECTIVAS. **Perspectivas Contemporâneas**, v. 7, n. 1, 2012, p. 104.

³⁰ BASK, Anu et al. Development of seaport–dry port dyads: two cases from Northern Europe. **Journal of Transport Geography**, v. 39, p. 85-95, 2014, p. 87.

³¹ Commission Recommendation 2000/789/EC of 29 November 2000, setting out guidelines for the authorisation of warehousekeepers under Council Directive 92/12/EEC in relation to products subject to excise duty (notified under document number C(2000) 3355). Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/common_provisions/index_en.htm. Acesso em: 23 de novembro de 2015.

2000/789/EC: Commission Recommendation of 29 November 2000 setting out guidelines for the authorisation of warehousekeepers under Council Directive 92/12/EEC in relation to products subject to excise duty (notified under document number C(2000) 3355)

...

Article 2

1. Although Member States are invited to apply strict criteria when granting authorisation to the persons specified in Article 1, a balance should be achieved between facilitating trade and exercising effective control.

2. For the purposes of reaching an informed decision and evaluating the potential risk to revenue of granting authorisation, the following information should be obtained from the applicant, prior to authorisation:

- the applicant's name and address,
- the type of activity,
- a plan of the premises and their location and a description of the activity and the plant,
- a written application supported by commercial records and company register information,
- the VAT number,
- an extract of the registration in the commercial register or an equivalent database, where such registration is required by the Member State concerned,
- the names of the company's officers, their position and their powers in the company,
- details of the company's accounting system, internal control measures and methods of audit,
- details of the company's financial position, its revenue history and its compliance with other fiscal obligations (customs, VAT, direct taxation),
- the level of storage, estimate of goods to be produced, held or moved in a given period,
- details of past and present warehouse keeping authorisations held by the applicant in other Member States.

That information may be obtained by means of a special application form.

3. Member States may request intending warehouse keepers to provide a list of the Member States to which they plan to dispatch excise goods under excise duty suspension arrangements. This list may be freely transmitted to the Member States of destination concerned.

Na França, Itália, Alemanha, Holanda e Bélgica, a intermodalidade é preocupação dos poderes públicos locais, que se responsabilizam pelo custo da infraestrutura das plataformas logísticas, representando diretrizes na melhoria da oferta, investimentos em favor da infraestrutura ferroviária e apoio a pontos de transbordo de mercadorias³². Assim, o porto seco pode ser autorizado ao particular, ao passo que as plataformas logísticas são incentivadas pelo Estado.

³² PICININ, Claudia Tania; KOVALESKI, João Luiz; PEDROSO, Bruno. Plataformas logísticas brasileiras e internacionais: entraves e perspectivas. *Perspectivas Contemporâneas*, v. 7, n. 1, 2012, p. 110.

Em verdade, desde o advento da containerização na Europa Ocidental e nos EUA, os portos secos tornaram-se parte integral do sistema de transporte de mercadorias. Foram várias as razões para essa evolução dos portos secos. O foco insaciável no crescimento do comércio levou à exaustão da capacidade dos portos, resultando no congestionamento, diminuindo retornos e fazendo cair drasticamente a eficiência. Isso forçou, em um primeiro momento, as partes interessadas a mudarem a entrada dos portos para fora dos limites da cidade, num segundo momento, tornaram-se disponíveis as facilidades do porto, como serviços aduaneiros, em portos secos localizados no interior³³.

4.2 Estados Unidos

Nos Estados Unidos, também a figura jurídica utilizada é a autorização³⁴:

3.5 Processing of Application – The approval of an application for a bonded warehouse is a privilege, not a right, of the applicant. The port director will approve the application only when he or she is satisfied after due consideration, that the revenue will be protected and U.S. laws and regulations will be fully complied with. The port director will review all the facts pertinent to the application to determine whether the application should be approved. This section outlines the principal factors for consideration by the port director.

O estabelecimento de uma rede global de cadeia de suprimentos na década de 90 e a exportação orientada para estratégias de crescimento, adotada inicialmente nos países do leste Asiático, acarretaram a mudança de paradigma no moderno sistema de distribuição de mercadorias, o que forçou os provedores de serviço de logística a analisarem toda a cadeia de suprimentos. Os *dry ports* e os transportes multimodais tornaram-se óbvios pontos focais dessa

³³ GUJAR, Girish; YAN, Hong. A Comparative Perspective on Dry Ports in India, China and Western Europe. In: **Proceedings of the 4 th International Conference on Operations and Supply Chain Management, Hong Kong & Guangzhou**. 2010, p. 1.

³⁴ United States. Department of Homeland Security. **Customs and Border Protection**. (2012b). Bonded Warehouse Manual for Customs and Border Protection Officers and Bonded Warehouse Proprietors, p. 32. Disponível em: < http://www.cbp.gov/sites/default/files/documents/bonded_warehouse.pdf>. Acesso em: 23 de novembro de 2015.

nova estratégia. Essa solução foi inicialmente implementada nos países desenvolvidos, especialmente EUA e Europa Ocidental seguidos por países do Leste Asiático³⁵.

O objetivo era incentivar o aparecimento de *dry ports*, possibilitando a conexão das cadeias de suprimento. Dessa forma, a questão dos *bonded warehouses* era muito mais simples, não fazendo sentido tornar burocrática a instalação desses armazéns alfandegados, mas fomentar o seu florescimento sem perder o controle aduaneiro sobre as mercadorias.

4.3 Índia

Na Índia, os Portos Secos também utilizam a figura jurídica da autorização³⁶:

140. Appointment and registration of warehouses.- (1) The Commissioner shall, by order in writing, from time to time, approve and appoint public warehouses and may in like manner register private warehouses for the storage of excisable goods on which duty has not been paid, and may direct in what parts or divisions of such warehouses, and in what manner and on what terms, such goods may be stored and how and in what manner such warehouses, or parts or divisions thereof, shall be secured by locks, fastenings or otherwise. The Commissioner may revoke his approval of a warehouse; and upon such revocation all goods warehoused therein must be removed as the Commissioner directs, and no abatement of duty or allowance shall be made in respect of any such goods for deficiency of quantity, strength or quality after notice of the revocation has been given to the proprietor or occupier of the warehouse.

(2) If the Central Government is satisfied that it is necessary or expedient so to do in the public interest, it may, by a general or special order, declare any premises or group of premises to be a refinery, either permanently or for a specified period, and on such declaration, such refinery shall be deemed to be a warehouse appointed or registered under sub-rule (1) and the provisions of this Chapter shall apply in relation to the goods processed or manufactured in such refinery as they apply in relation to the goods stored in a warehouse appointed or registered under sub-rule (1).

A Índia é um país em desenvolvimento como o Brasil, muitos dos seus marcos regulatórios sofrem de incongruências, mas, no caso do *bonded warehouse*, o país faz tal qual os países desenvolvidos e permite a sua instalação por meio de uma simples autorização do poder público.

4.4 China

³⁵ GUJAR, Girish; YAN, Hong. A Comparative Perspective on Dry Ports in India, China and Western Europe. In: **Proceedings of the 4 th International Conference on Operations and Supply Chain Management, Hong Kong & Guangzhou**. 2010, fl. 1.

³⁶ India. Department of Revenue, Ministry of Finance, Government of India. **Central Board of Excise and Customs**. (1944). The Central Excise Rules. Disponível em: <<http://www.cbec.gov.in/htdocs-cbec/excise/cx-act/cxa-rules-idx>>. Acesso em: 23 de novembro de 2015.

Na China, o modelo é um pouco diferente, para operar um armazém alfandegado é necessária uma licença³⁷:

A bonded warehouse is subject to the examination and approval of the customs directly under the GACC.

Where an enterprise applying for establishing a bonded warehouse, it shall file a written application with the local supervisory customs of the place where the warehouse is to be located, and submit the relevant certificates. The local supervisory customs shall accept the application if the application materials are complete and valid. In case the application materials are incomplete or inconsistent with the statutory forms, the local supervisory customs shall, within 5 working days, notify the applicant of all the contents that need to be supplemented. The local supervisory customs shall, within 20 days as of the date of acceptance of the application, present the opinions of preliminary examination and submit the relevant materials to the customs directly under the GACC for examination and approval. The customs directly under the GACC shall finish the examination within 20 workdays as of the date of receipt of the materials, and shall issue the document of approval if the conditions are met, and the valid term of the document of approval is one year; in case the conditions are not met, the applicant shall be notified in writing form of the reasons.

Mesmo a China, conhecida por ser um país intervencionista, com o Estado à frente de diversos dos empreendimentos locais, não considera o serviço prestado em um *bonded warehouse* como de natureza pública. Não obstante, dispõe de um modelo mais favorável ao mercado que os demais países aqui descritos, pois a licença gera uma obrigação do Estado, uma vez cumprido todos os requisitos.

Resta claro que nenhum dos países referenciados segue o modelo de *bonded warehouse* como um serviço de natureza pública, equivalente ao Brasil. Com esse raciocínio, não se quer aqui defender uma simples importação das estruturas estrangeiras, mas refletir sobre o porquê do nosso modelo ser tão fechado e as consequências desse fechamento para o desenvolvimento do país.

5. CONCLUSÕES

Existe uma grande dificuldade em se pesquisar o assunto “porto seco” na doutrina, quando se intenta fazer um cotejo do paradigma nacional com o utilizado no mundo. Parece que a legislação brasileira criou esse equívoco ao tornar os serviços prestados por portos secos como sendo de natureza pública, sem fazer nenhum tipo de (discriminação).

³⁷ China. People’s Republic of China. **General Administration of Customs** (2014). Bonded Supervision Premises. Disponível em: < <http://english.customs.gov.cn/Statics/68759031-4290-41a5-9cae-511fb27839ec.html>>. Acesso em: 23 de novembro de 2015.

Quando se tenta buscar na doutrina internacional, e isso vale tanto para China e Índia como para Estados Unidos e Europa, o modelo de *dry port*, o que se encontra é a descrição das plataformas logísticas, as quais necessitam de grandes investimentos, público e privado, para que consigam ser erguidas. Nessas plataformas, chegam diversos meios de transporte e o que se busca é tornar a cadeia de suprimento muito bem conecta no interior do país, a mercadoria, então, consegue chegar em qualquer lugar com modificação de modais e/ou armazenamento por curto período de tempo.

Apesar de, normalmente, conterem um armazém alfandegado, esse não é o principal objetivo do *dry port*, plataforma logística. Assim, se explica a necessidade de intervenção estatal, como fazer chegar a esses *dry ports* os diversos tipos de transportes, senão por meio do investimento em infraestrutura – função notadamente estatal. Os altos, e aqui alto é alto mesmo, investimentos privados se explicam por conta da necessidade de possibilitar de forma rápida a modificação de modais, um container pode sair de um caminhão e ir para um trem ou para um barco sem tornar o transporte muito caro.

Nesse contexto, tem-se que muitas das vezes esses investimentos são feitos na forma de PPP (parcerias público-privadas)³⁸, que garantem a inserção do capital pelo particular e a segurança de que o Estado tornará viável o retorno do empreendimento.

Os portos secos brasileiros foram criados com um escopo completamente distinto. O objetivo é postergar ou adiantar os trâmites aduaneiros, função que muito mais se parece com a dos *bonded warehouse* que com a dos *dry ports*.

O fulcro desse estudo foi fazer uma análise crítica do porto seco no contexto brasileiro. Para isso, iniciou-se definindo o que são portos secos, em seguida, demonstrou-se a dificuldade para se instalar um porto seco no país, relatou-se a tentativa de mudança com os CLIAS e

³⁸ De acordo com a Lei nº 11.079, de 30 de dezembro de 2004: Art. 2º Parceria público-privada é o contrato administrativo de concessão, na modalidade patrocinada ou administrativa. § 1º Concessão patrocinada é a concessão de serviços públicos ou de obras públicas de que trata a Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, quando envolver, adicionalmente à tarifa cobrada dos usuários contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado. § 2º Concessão administrativa é o contrato de prestação de serviços de que a Administração Pública seja a usuária direta ou indireta, ainda que envolva execução de obra ou fornecimento e instalação de bens. § 3º Não constitui parceria público-privada a concessão comum, assim entendida a concessão de serviços públicos ou de obras públicas de que trata a Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, quando não envolver contraprestação pecuniária do parceiro público ao parceiro privado. (BRASIL. Lei nº 11.079, de 30/12/2004. Institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública. Brasília, 31 dez. 2004.)

mencionou-se o modelo seguido por importantes países. De tudo restou a certeza de que o modelo brasileiro tem muito a ser aprimorado. A legislação tem de aclarar a diferença entre porto seco e plataforma logística. A abertura de um porto seco deveria ser facilitada, enquanto que a de uma plataforma logística deveria ser levada em consideração, tendo em conta que tanto as economias em desenvolvimento quanto as desenvolvidas já estão priorizando esse tipo de investimento em infraestrutura.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BASK, Anu et al. Development of seaport–dry port dyads: two cases from Northern Europe. **Journal of Transport Geography**, v. 39, p. 85-95, 2014.

BERESFORD, A. et al. A study of dry port development in China. **Maritime Economics & Logistics**, v. 14, n. 1, p. 73-98, 2012.

BRASIL. Decreto no 6.759, de 05/02/2009. Regulamenta as operações de comércio exterior. Brasília, 5 fev. 2009. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6759.htm>. Acesso em: 23 de novembro de 2015.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.208, de 04 de novembro de 2011. Estabelece termos e condições para instalação e funcionamento de portos secos e dá outras providências. Brasília, 08 de novembro 2011. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=36692&visao=anotado>>. Acesso em: 23 de novembro de 2015.

BRASIL. Lei nº 11.079, de 30/12/2004. Institui normas gerais para licitação e contratação de parceria público-privada no âmbito da administração pública. Brasília, 31 dez. 2004. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/111079.htm>. Acesso em 23 de novembro de 2015.

BRASIL. Medida Provisória nº 320, de 24 de agosto de 2006. Dispõe sobre a movimentação e armazenagem de locais e recintos, a licença para explorar serviços de movimentação e armazenagem de mercadorias em Centro Logístico e Industrial Aduaneiro, altera a legislação aduaneira e dá outras providências. Brasília, 25 de agosto 2006. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/Mpv/320.htm>. Acesso em: 23 de novembro de 2015.

BRASIL. Medida Provisória nº 612, de 04 de abril de 2013. Reestrutura o modelo jurídico de organização dos recintos aduaneiros de zona secundária, altera a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e a medida Provisória nº 601, de 28 de dezembro de 2012; reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as indenizações a que se refere a Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013; altera a Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, para dispor sobre multa pecuniária pelo descumprimento do Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores INOVAR AUTO; e dá outras providências. Brasília, 04 de abril 2013. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv612.htm>. Acesso em: 23 de novembro de 2015.

BRASIL. Medida Provisória nº 612, de 04 de abril de 2013: exposição de motivos. Disponível em: Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv612.htm>. Acessado em 25 de novembro de 2014.

BRASIL. Portaria RFB nº 3.518, de 30 de setembro de 2011, 2011.

BusinessDictionary.com, 2014. Definição de Bonded Warehouse; Disponível em: <http://www.businessdictionary.com/definition/bonded-warehouse.html>. Acessado em: 26 de novembro de 2014.

China. People's Republic of China. **General Administration of Customs** (2014). Bonded Supervision Premises. Disponível em: <<http://english.customs.gov.cn/Statics/68759031-4290-41a5-9cae-511fb27839ec.html>>. Acesso em: 23 de novembro de 2015.

Commission Recommendation 2000/789/EC of 29 November 2000, setting out guidelines for the authorisation of warehousekeepers under Council Directive 92/12/EEC in relation to products subject to excise duty (notified under document number C(2000) 3355). Disponível em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/common_provisions/index_en.htm. Acesso em: 23 de novembro de 2015.

FOLLMANN, Neimar; HÖRNER, Douglas. O desenvolvimento das plataformas logísticas no Brasil. **Encontro Nacional de Engenharia de Produção**, v. 27, 2007, fl. 7.

GUJAR, Girish; YAN, Hong. A Comparative Perspective on Dry Ports in India, China and Western Europe. In: **Proceedings of the 4 th International Conference on Operations and Supply Chain Management, Hong Kong & Guangzhou**. 2010.

IANNONE, Fedele. Dry ports and the extended gateway concept: port-hinterland container network design considerations and models under the shipper perspective. Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2320394>. Acesso em 23 de novembro de 2015.

India. Department of Revenue, Ministry of Finance, Government of India. **Central Board of Excise and Customs**. (1944). The Central Excise Rules. Disponível em: <<http://www.cbec.gov.in/htdocs-cbec/excise/cx-act/cxa-rules-idx>>. Acesso em: 23 de novembro de 2015.

LEAL, Erick; PÉREZ, Gabriel. Plataformas logísticas: elementos conceptuales y rol del sector público. **Boletín FAL nº 274**, Número 6 de 2009.

NG, Adolf KY; PADILHA, Flavio; PALLIS, Athanasios A. Institutions, bureaucratic and logistical roles of dry ports: the Brazilian experiences. **Journal of Transport Geography**, v. 27, p. 46-55, 2013.

PENHA, Lucas Ferreira Rosa. OS CENTROS LOGÍSTICOS E INDUSTRIAIS ADUANEIROS EA INTEGRAÇÃO TERRITORIAL NO ESTADO DE SÃO PAULO. **GEOUSP: espaço e tempo**, n. 26, especial, p. 143-158, 2011.

PICININ, Claudia Tania; KOVALESKI, João Luiz; PEDROSO, Bruno. Plataformas logísticas brasileiras e internacionais: entraves e perspectivas. **Perspectivas Contemporâneas**, v. 7, n. 1, 2012.

RODRIGUE, Jean-Paul et al. Functions and actors of inland ports: European and North American dynamics. **Journal of transport geography**, v. 18, n. 4, p. 519-529, 2010.

ROSO, Violeta; WOXENIUS, Johan; LUMSDEN, Kenth. The dry port concept: connecting container seaports with the hinterland. **Journal of Transport Geography**, v. 17, n. 5, p. 338-345, 2009.

SÁNCHEZ, Álvaro García, Isabel García Gutiérrez, and Laura Pérez Juan. "Modelado y análisis de un puerto seco mediante simulación." **X Congreso de Ingeniería de Organización**. 2006.

Senado Federal (BR). Projeto de lei substitutivo ao projeto nº 327, de 2006; Dispõe sobre a movimentação e armazenagem de mercadorias importadas ou despachadas para exportação, o alfandegamento de locais e recintos, a licença para explorar serviços de movimentação e armazenagem de mercadorias em Centro Logístico e Industrial Aduaneiro; modifica a legislação aduaneira; alterando as Leis nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, 8.630, de 25 de fevereiro de 1993, 9.019, de 30 de março de 1995, 9.069, de 29 de junho de 1995, 9.716, de 26 de novembro de 1998, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003 e os Decretos-Leis nºs 37, de 18 de novembro de 1966, e 2.472, de 1º de setembro de 1988, e da Lei nº 9.074, de 7 de julho de 1995, e dá outras providências. Brasília: SF; 2006. Disponível em: <http://www.senado.leg.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=79629>. Acessado em 25 de novembro de 2014.

United States. Department of Homeland Security. **Customs and Border Protection**. (2012b). Bonded Warehouse Manual for Customs and Border Protection Officers and Bonded Warehouse Proprietors, p. 32. Disponível em: <http://www.cbp.gov/sites/default/files/documents/bonded_warehouse.pdf>. Acesso em: 23 de novembro de 2015.

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NA IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS ESTRANGEIROS E AS ISENÇÕES DE IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO PREVISTAS NA LEI Nº 8.032/1990

THE FISCAL IMMUNITY ON IMPORTS OF FOREIGN GOODS AND IMPORT TAX EXEMPTIONS PRESCRIBED IN THE LEI Nº 8.032/1990

Thális Andrade

Advogado e Analista de Comércio Exterior do
MDIC. Professor e Mestre em Direito
Internacional e Economia pelo World Trade
Institute

RESUMO: A Constituição Federal de 1988 impede em algumas situações que a norma tributária crie hipóteses de incidência tributária para impostos, tal como o caso do Imposto de Importação sobre bens importados por algumas pessoas imunes. Isso, não obstante, o legislador ordinário trouxe por meio da Lei n.º 8.032/90 isenções de Imposto de Importação, as quais reiteram parte do texto constitucional. Por esta razão, o Sistema Integrado de Comércio Exterior contempla essa duplicidade de regimes tributários, implicando distintos tratamentos em idênticas operações de importação. Esta duplicidade tem acarretado desentendimento entre importadores e agentes de governo. Isso porque o reconhecimento da imunidade tributária na importação vem sendo dificultado por administrações tributárias que não reconhecem a imunidade para algumas entidades. Diante deste fato, a discussão é atual e possui relevância prática na medida em que a existência deste regime tributário no Sistema Integrado de Comércio Exterior implica o ônus do exame de similaridade previsto no Decreto-Lei n.º 37/66. Em outras palavras, a existência de um tratamento mais oneroso para a desoneração fiscal na importação vem, na prática, induzindo os importadores a atenderem obrigações tributárias acessórias as quais, na opinião deste artigo, são desnecessárias para o gozo da imunidade constitucional. Por outro lado, os importadores que gozam da imunidade preferem muitas vezes se valer do tratamento de isenção, pois alegam que os fiscos estaduais se utilizam do atestado de inexistência de similar nacional para concederem a isenção de ICMS ao invés reconhecerem simplesmente a imunidade constitucional. Diante desta problemática, o presente artigo busca expor o tema da sobreposição da imunidade tributária e isenção sobre situações semelhantes de importação, buscando uma harmonização do tema no âmbito do tratamento desta desoneração fiscal.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Imposto de Importação. Isenção fiscal. Exame similaridade. Obrigação acessória.

ABSTRACT: The 1988 Federal Constitution forbids in some cases the creation of taxes, such as the case of import tariff on imported goods for immune entities. Notwithstanding, the ordinary legislator brought through the Lei n. 8.032/90 import duty exemptions, which repeat some immunities granted by the Constitution. Therefore, the Foreign Trade Integrated System includes the duplication of tax regimes, involving different treatments in similar import operations. Such dual treatment has caused disagreement between importers and governmental agents. Due to this fact, the current issue has practical relevance in the sense that the existence of such tax regime in the Integrated Foreign Trade System requires the

additional burden of similarity analysis established in the Decreto-Lei n. 37/66. In other words, the existence of a more burdensome procedure for getting tax relief on imports, in practice, has induced importers to comply with accessory tax obligations, which are considered in this article as unnecessary to enjoy the Constitutional immunity. On the other hand, importers who benefit from the immunity often prefer to rely on the tax exemption procedure because they claim that Member states authorities require the certificate of non-existing national like product to grant the state value added tax (ICMS) exemption rather than simply recognize the constitutional immunity. In this scenario, this paper seeks to expose the issue of overlapping tax exemption and immunity based on same import situations, searching for a treatment harmonization of this tax relief.

Keywords: Fiscal immunity. Import Tax. Tax Exemption. Similarity Analysis. Accessory Obligation.

1 INTRODUÇÃO

O legislador constituinte houve por bem dispensar de tributação algumas pessoas ou situações que pretendia estimular ou valorizar quando da promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil em 1988 (CF/88). Neste contexto, não há garantia maior para tanto que elevar à estatura de norma constitucional situações que não poderiam ser alcançadas pela imposição legal de obrigação tributária. Isso, não obstante, no mesmo espírito de conceder “alívio fiscal”, o legislador ordinário em 1990 também dispôs sobre situações semelhantes às descritas na CF/88. Ao fazê-lo, traz consequências jurídicas distintas a depender do fundamento legal invocado pelo beneficiário, tornando mais oneroso o gozo do alívio fiscal que já estava prescrito em norma constitucional.

Este é o caso da importação de produtos estrangeiros, situação pela qual algumas pessoas, para uma situação idêntica, estariam contempladas pela imunidade constitucional e, ao mesmo tempo pela isenção legal.

Esta situação de sobreposição foi inclusive trazida ao Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX). Neste sistema, as autoridades governamentais inseriram os enquadramentos de ambas as situações, levando o importador a indefinições sobre o regime tributário adequado para o gozo do alívio fiscal.

Assim, a problemática discutida neste artigo sobressai em razão dos enquadramentos de imunidade e isenção, assim previstos nas tabelas do SISCOMEX:

TABELAS DO SISCOMEX

Código do Regime Tributário	Código do Fundamento Legal	Descrição da Base Legal
“2” (Imunidade)*	01	Livros, Jornais e Periódicos – CF/88, art. 150, VI, “d” – Lei 8.032/90, Art. 2º, II, “a” – Lei 8.402/92, art. 1º, I
“2” (Imunidade)*	02	Papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. CF/88, art. 150, VI, “d” – Lei 8.032/90, Art. 2º, II, “a” – Lei 8.402/92, art. 1º, I
“2” (Imunidade)*	03	União, Estados, DF e Municípios, autarquias e fundações Instituídas e mantidas pelo Poder Público – CF, art. 150, inc VI, “a”
“2” (Imunidade)*	29	Instituições de Assistência Social – Imunidade de II Prevista na alínea “c”, inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.
“3” (Isenção)**	11	Partidos Políticos – Lei 8.032/90, art. 2º, I, “b”, § único – Lei 8.402/92, art. 1º, IV
“3” (Isenção)**	12	Instituições de Educação ou de Assistência Social – Lei 8.032/90, art. 2º, I, “b”, § único – Lei 8402/92
“3” (Isenção)**	13	União, Estados, DF, Territórios, Municípios e respectivas autarquias – Lei 8.032/90, art. 2º, I, “a”, § único – Lei 8.402/92, art. 1º, IV

Fonte: Tabelas de Tratamento Administrativo do SISCOMEX

*Não gera Licenciamento de Importação

** Gera Licenciamento de Importação

Com o intuito de se buscar uma resposta a este conflito, o presente artigo busca, dedutivamente, discorrer num primeiro momento sobre o instituto da imunidade tributária. Em seguida, será abordado o regime das isenções tributárias previsto no Decreto-Lei n.º 37/66, abordando-se as isenções do Imposto de Importação inseridas pela Lei n.º 8.032/90¹. Por fim, será analisada a necessidade de cumprimento da obrigação acessória do exame de similaridade decorrente da norma isentiva.

2 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

A CF/88 traz em seu capítulo sobre o “Sistema Tributário Nacional” garantias do contribuinte denominadas “Das Limitações do Poder de Tributar”. Trata-se de um potente rol de garantias que o contribuinte dispõe frente ao interesse arrecadatório do Estado. Na medida em que a CF/88 estabelece a competência dos entes federativos para a criação e cobrança de tributos, a norma constitucional também traça os limites ao exercício dessa competência, não podendo o sujeito ativo tributante extrapolar as fronteiras constitucionais.

Cuida-se então de uma “delimitação negativa” de competência, comumente traduzida

¹ A Lei n.º 8.402/1992 cuida do restabelecimento de incentivos fiscais e, no que interessa a este artigo, tão somente reitera os benefícios fiscais constantes no art. 2º da Lei n.º 8.032/90. Por essa razão ela não é mais mencionada neste trabalho.

como imunidade tributária, a qual impede o ente federativo de instituir e tampouco cobrar tributos sobre algumas situações, pessoas e bens.

A imunidade tributária foi então amplamente discutida pela doutrina. Por exemplo, Mizabel Derzi, em nota à obra de Aliomar Baleeiro (2003, p. 226), destaca que imunidade seria definida em razão dos seus efeitos, tratando-as como limitações constitucionais ao poder de tributar. Desta forma, a imunidade é regra constitucional expressa, a qual determina a ausência de competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição do poder tributário.

No mesmo sentido, Roque Carrazza (2012, p. 806) argumenta que as regras de imunidade demarcam no sentido negativo as competências tributárias das pessoas políticas, trazendo a própria Constituição Federal, limitações à ação estatal de criar tributos.

Silvio Rocha (1999, p. 108) arremata lembrando que a norma imunizante produz o duplo efeito de colaborar na fixação da competência tributária e conferir ao beneficiário um direito público subjetivo de opor-se à tributação.

Dessa forma, percebe-se que a imunidade demarca a competência tributária no âmbito de direito público interno, impedindo os entes federativos de instituir quaisquer tributos sobre as situações tuteladas na CF/88. Tem-se, assim, uma verdadeira “incompetência tributária”, obstáculo intransponível ao sujeito ativo que não poderá, em qualquer situação, pretender alcançar as situações albergadas como imunes pela Constituição. Do contrário, o beneficiário poderá se insurgir contra a exigência do Poder Público. Carrazza (2012, p. 208) bem definiu que “caso o detentor da competência tributária, ao exercitá-la, vier a tributar pessoa imune, esta terá legitimação ativa para ingressar em juízo e pleitear a invalidade da pretensão estatal. Afinal o direito que a pessoa tem de só pagar tributo previsto em lei não difere substancialmente do direito de não ser por ele alcançada quando presente a vedação constitucional em tela”.

Diante deste cenário, a imunidade traduz-se como verdadeira garantia ao “potencial contribuinte”, impedindo que os entes federativos cogitem hipóteses de incidências que os coloquem como “contribuintes efetivos” em situações imunizadas pela CF/88, especialmente as constantes no art. 150, inc. VI.

2.1 A natureza jurídica e alcance do instituto

Pelo menos três correntes doutrinárias diferentes buscam delinear a natureza jurídica do instituto da imunidade. São elas: a) “limitação constitucional ao poder de tributar”, ideia defendida por Aliomar Baleeiro (2002, p. 302) e Ives Gandra Martins (1998, p. 32); b) “hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada”, sustentada por Amílcar Falcão (1964, p. 135) e Souto Borges (1980, p. 181), e; c) “a imunidade como incompetência tributária dos entes estatais”, defendida por Paulo Carvalho (2010, p. 234).

Não obstante eventuais divergências quanto à natureza jurídica da imunidade, não há divergência sobre o seu caráter constitucional e finalidade de ressaltar certas situações da tributação, ante a sua relevância social, econômica ou cultural. A imunidade serve assim para “manter a democracia, a liberdade de expressão e ação dos cidadãos e, por outro lado, atrair os cidadãos a colaborarem com o Estado nas suas atividades essenciais, em que, muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente”. (MARTINS, 1998, p. 32)

Sobre seu alcance, a doutrina pesquisada² entende que as imunidades não atingem todas as espécies de tributos, mas tão somente os impostos. Primeiro, porque a CF/88 é explícita em dizer que a vedação para os entes federativos se aplica a impostos, não empregando qualquer outra espécie tributária. Segundo, porque as demais espécies tributárias são vinculadas a determinadas atividades como é o caso das taxas e contribuições de melhoria (BASTOS; MARTINS, 1990, p. 172).

Assim, a imunidade pode ser reconhecida diante de qualquer tipo de tributação, pois o objetivo é ressaltar o bem ou a pessoa sujeitos à atuação estatal, tendo em vista o seu caráter de relevância social, independentemente da espécie tributária em questão.

2.2 A classificação das imunidades

A imunidade é uma garantia constitucional conferida a pessoas, bens ou ambos. Assim, costuma-se dizer que ela é pessoal ou subjetiva, quando considerada a qualidade da pessoa (ex. partidos políticos, instituições de educação, assistência social, entes federativos). Por outro lado, se a imunidade recair sobre bens ou atividades exercidas, tem-se a imunidade objetiva ou impessoal (ex. livros, jornais, papel destinado a sua impressão). (ROCHA, 1999, p. 116).

² Segundo Pestana (2001, p. 68), há quem defenda que existem dois tipos de imunidade: em sentido amplo, a qual atingiria todos os tipos de tributo; e a imunidade em sentido restrito, que estaria ligada apenas a limitação para instituição de impostos. Todavia, essas acepções não parecem ser as mais acertadas.

Também é possível a classificação em razão do tributo a que se concede imunidade. Silva (2011, p. 309) explica que:

[...] se classificam em imunidades recíprocas, genéricas e específicas. Será recíproca por exigir a reciprocidade de tratamento quanto aos impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; genérica, por não denunciar qual o tributo, mais genericamente, por exemplo, os impostos que incidam sobre o patrimônio, rendas e serviços; e específica, por apontar qual o tributo objeto da imunidade.

Embora presente em diversas passagens da CF/88, a imunidade de impostos aparece no art. 150, inc. VI, da CF/88, situações que serão exploradas adiante. Antes, é preciso uma breve explanação sobre o regime das isenções tributárias, porquanto imunidade e isenção são confundidas com frequência, uma vez que a consequência dos dois institutos será impedir a cobrança do tributo por parte do sujeito ativo. Isso, não obstante, a estrutura, requisitos, base legal são totalmente diversas, demandando sua diferenciação e individualização a fim de se aplicar o regime jurídico correto a cada caso concreto.

3 REGIME JURÍDICO DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS

A isenção é tida pelo art. 175, inc. I, da Lei n.º 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN) como sendo uma situação de exclusão do crédito tributário. A noção é bem discutida pela doutrina, uma vez que na linguagem do CTN, haveria ocorrência do fato gerador, nascimento da obrigação tributária e crédito fiscal, para só então a norma isentiva excluir este direito de receber o pagamento de prestação pecuniária pelo contribuinte.

Segundo José Borges (2001, p. 189), a isenção não se trata de dispensa legal do pagamento do tributo devido, pois não há apenas a dispensa do pagamento, mas sequer surge a obrigação tributária capaz de constituir o crédito. Isso porque a norma de isenção impede o nascimento da obrigação tributária para o seu beneficiário e produz o que já se denominou de *fato gerador isento*, sendo noção essencialmente distinta do fato gerador do tributo. Assim, o efeito principal e a finalidade da isenção é o de impedir o nascimento do débito tributário o que impede, necessariamente, o nascimento da obrigação respectiva (BORGES, 2001, p. 191).

Ainda segundo o autor, a isenção tem como base “pressupostos de incidência diferentes dos contemplados em norma jurídica obrigacional tributária. Daí a impossibilidade lógica (é

devido, não é devido) e fenomenológica da incidência simultânea das duas normas, a obrigacional e a isentante. Não por outro motivo, ocorreu-me caracterizar a isenção como hipótese de não-incidência legalmente qualificada” (BORGES, 2001, p. 191).

Por outro lado, Roque Carrazza define isenção como sendo “uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça. Ou, se preferirmos, é a nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa a ter seu âmbito de abrangência restringido, impedindo, assim, que o tributo nasça *in concreto*”. (2012, p. 992)

Enfim, ainda que o CTN tenha empregado o termo exclusão, sugerindo a ideia de que o tributo nasceria para ser então extinto, sabe-se que a isenção decorre de lei, tal como o tributo. Sendo ambas as leis (que estabelece a hipótese de incidência tributária e a respectiva isenção) válidas ao mesmo tempo, o tributo é “natimorto” no caso de isenção. José Borges e Carrazza corroboram este entendimento, pois a isenção é antecedente ao nascimento do tributo, ou seja, os doutrinadores entendem que não existe a obrigação tributária. Assim, na isenção, o tributo sequer chega a ser instituído, o que obsta a ocorrência do fato gerador e da obrigação tributária e, conseqüentemente, do crédito.

3.1 Modalidades de isenção

No Brasil, a isenção “ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração” (art. 176, *caput*, CTN). Do citado artigo de lei se retira que a lei pode criar condições e prazos para o benefício da isenção tributária, somente fazendo jus ao seu exercício aqueles que cumprirem os eventuais requisitos estabelecidos pela lei.

Tocante a sua duração, as isenções podem ser transitórias, caso instituídas com prazo certo de vigência e término fixado na própria lei que a cria; ou permanentes, quando estabelecidas por prazo indeterminado.

As isenções podem ainda ser divididas em incondicionais, gratuitas ou unilaterais, situação em que a parte beneficiada não precisa preencher nenhuma condição especial ou requisito pré-determinado para usufruir da isenção; ou condicional, bilateral ou onerosa, circunstância que a lei cria exigência imprescindível ao exercício do benefício, de modo que somente receberá a vantagem quem cumprir todas as condições postas na lei.

Importante registrar ainda que deve se interpretar literalmente a legislação tributária que disponha sobre exclusão do crédito tributário, ou seja, as isenções devem ser interpretadas segundo os estritos ditames da norma isentiva, sem qualquer ampliação ou diminuição do alcance da norma (Art. 111, inc. I, CTN).

3.2. Isenções condicionadas para o imposto de importação

A Lei n.º 8.032/90, que “dispõe sobre a isenção ou redução de impostos de importação”, é típico exemplo de isenção condicionada, tendo em vista que no seu art. 2º, parágrafo único, determina que “as isenções e reduções referidas neste artigo serão concedidas com observância do disposto na legislação respectiva”. (grifou-se)

A legislação respectiva no caso é o Decreto-Lei n.º 37/66, o qual, por sua vez, “dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências”. Lá encontramos o art. 17 que prescreve que “a isenção do imposto de importação somente beneficia produto sem similar nacional, em condições de substituir o importado”.

Assim, hodiernamente, salvo se a lei específica que conceder a isenção dispuser de forma diferente, a interpretação literal da Lei n.º 8.032/90 que concede isenção implica o entendimento de que o importador que pretende se beneficiar da isenção do imposto de importação deverá submeter-se às condições fixadas pelo referido Decreto-Lei, entre elas o exame de similaridade, haja vista que a isenção de Imposto de Importação trazida pela Lei n.º 8.032/90 não afastou este exame nos benefícios fiscais por ela arrolados.

Vejamos então do que se trata este exame.

3.2.1. A exigência do exame de similaridade para gozo de isenção do Imposto de Importação

Conforme já mencionado, hoje, para se usufruir da isenção do imposto de importação, é necessário atender às exigências dos artigos 17 e 18 do Decreto-Lei n.º 37/66, porquanto o próprio parágrafo único do art. 2º da Lei n.º 8.032/90 faz remissão aos critérios vigentes para fins de concessão da isenção do Imposto de Importação³.

Assim, o Regulamento Aduaneiro (Decreto n.º 6.759/09), enquanto diploma consolidador dos temas aduaneiros, incorpora em seu 190 o art. 18 do Decreto-Lei n.º 37/66,

³ “As isenções e reduções referidas neste artigo serão concedidas com observância do disposto na legislação respectiva”.

destacando que a fruição do benefício fiscal instituído pela isenção do Imposto de Importação só aproveita ao produto importado que não possuir similar nacional⁴:

Art. 190. Considera-se similar ao estrangeiro o produto nacional em condições de substituir o importado, observadas as seguintes normas básicas (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 18, caput):

I - qualidade equivalente e especificações adequadas ao fim a que se destine;

II - preço não superior ao custo de importação, em moeda nacional, da mercadoria estrangeira, calculado o custo com base no preço *Cost, Insurance and Freight* - CIF, acrescido dos tributos que incidem sobre a importação e de outros encargos de efeito equivalente; e

III - prazo de entrega normal ou corrente para o mesmo tipo de mercadoria.

Estes requisitos devem observar condições regulamentadas pela Secretaria de Comércio Exterior, pois assim determina o art. 193 do Decreto nº 6.759/09⁵.

Assim, para que um produto estrangeiro que tenha sido contemplado com isenção do Imposto de Importação possa efetivamente ser importado com a fruição deste benefício ele deve passar por este exame, regulamentado pela Portaria SECEX n.º 23/2011.

Neste sentido, as importações sujeitas ao exame de similaridade serão objeto de “licenciamento não automático” previamente ao embarque dos bens no exterior (art. 34, Portaria SECEX nº 23/2011). Esta Licença de Importação (LI) só será deferida se o importador enviar simultaneamente ao registro do pedido de LI o catálogo técnico do produto a importar ao órgão anuente, seguido de uma Consulta Pública (art. 37) que revelará a existência ou não de produção nacional deste produto.

Ato contínuo, não havendo produção nacional, a LI deve ser deferida, salvo se houver anuência adicional mais restritiva. Por outro lado, havendo contestação da indústria que indique produção nacional, a SECEX continua sua análise para fins de identificar se a “produção nacional” apontada pela indústria doméstica é capaz de se traduzir na fabricação de um produto “similar nacional”.

Para isso, a SECEX passa então à análise sucessiva dos requisitos do art. 190 do Regulamento Aduaneiro, a saber: preço, prazo e qualidade. Diante deste quadro, o regime de isenção do Imposto de Importação impõe obrigações acessórias não previstas no regime da

⁴ Interessante notar que o conceito de similar nacional instituído pelo DL n.º 37/66 não guarda relação alguma com as inúmeras definições de “produto similar” constante nos Acordos Internacionais da OMC, como por exemplo, o GATT, Acordo Antidumping, Acordo de Salvaguardas, etc. Nestes, a definição de produto similar é atribuída caso a caso, segundo critérios de jurisprudência da própria OMC, tais como: propriedades físicas, finalidade de uso, preferências dos consumidores e classificação tarifária.

⁵ Aqui o Decreto n.º 6.759/2009 sai de sua função meramente consolidadora, assumindo aquele caráter de Decreto Autônomo estatuído no art. 84, inc. VI, “a” da CF/88. Isso porque aqui ele prescreve competências da Administração Pública Federal, atribuindo à SECEX o dever de proceder ao exame de similaridade, função dada ao antigo Conselho de Política Aduaneira pelo art. 22, alínea “f” da Lei n.º 3.244/57.

imunidade tributária de que falamos anteriormente. No entanto, é necessário também verificar se as situações de isenção de Imposto de Importação constantes na Lei n.º 8.032/90 são hipóteses que não encontram paralelo no inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal de 1988.

4. A IMUNIDADE DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E SUA ISENÇÃO PREVISTA NA LEI N.º 8.032/90

O art. 150, inc. VI, da CF/88 preceitua os casos em que é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito federal instituir impostos, dentre eles o Imposto de Importação, previsto no art. 153, inc. I, da CF/88. Diante do comando exposto nesse artigo não poderia incidir quaisquer tipos de impostos nas situações e entes que imuniza.

Contudo, a Lei n.º 8.032/90, no seu art. 2º, prescreve os casos amparados por isenção e redução do Imposto de Importação, dentre os quais se verifica que há correspondência ao art. 150, inc. IV, CF/88 nas seguintes alíneas:

Art. 150, inc. VI, CF/88. “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre”:	Art. 2º, da Lei n.º 8.032/90. “As isenções e reduções do Imposto de Importação ficam limitadas, exclusivamente”:
a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;	I, a) às importações realizadas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal, pelos Territórios, pelos Municípios e pelas respectivas autarquias;
b) templos de qualquer culto;	-
c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei*; c.1) patrimônio, renda ou serviços das entidades sindicais dos trabalhadores,	I, b) às importações realizadas pelos partidos políticos e pelas instituições de educação ou de assistência social; I, e) às importações realizadas pelas instituições científicas e tecnológicas; I, f) às importações realizadas por cientistas e pesquisadores, nos termos do § 2º do art. 1º da Lei nº 8.010, de 29 de março de 1990;
d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.	II, a) aos casos de importação de livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua reprodução;

*Os requisitos da lei citados nessa alínea são os constantes no art. 14 do CTN que trata sobre o funcionamento das entidades imunes

Comparando os textos de ambos os diplomas legais percebe-se que a imunidade recíproca constitucional, prevista no artigo 150, inc. VI, “a”, garante este tratamento também sobre as importações feitas pelas entidades da Administração Pública arroladas no artigo 2º, inc. I, “a”, da Lei n.º 8.032/90.

Como se sabe, toda norma infraconstitucional deve guardar obediência ao texto da Carta Magna. Assim, a imunidade constitucional subjetiva prevista para os impostos incidentes sobre o patrimônio dos partidos políticos, inclusive suas fundações, instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, quando no caso concreto for aplicada ao Imposto de Importação, se sobrepõe à lei que confere isenção subjetiva deste mesmo imposto.

Ademais, vale destacar que a letra constitucional é ainda mais abrangente que a lei ao imunizar também as suas fundações. Por outro lado, a letra constitucional é mais restritiva que a norma isentiva quando visa desonerar as entidades de assistência social, pois a Constituição só imuniza aquelas entidades sem fins lucrativos, nas condições estabelecidas pela lei.

No caso da imunidade objetiva cultural (art. 150, inc. VI, “d”, CF/88) verifica-se que esta também se sobrepõe à isenção objetiva cultural da Lei n.º 8.032/90, havendo assim hipótese de desoneração tributária idêntica em ambos os diplomas normativos.

De outra banda, o quadro demonstra que a imunidade religiosa (art. 150, inc. VI, “b”) não possui paralelo na legislação infraconstitucional. De outra ponta, a Lei n.º 8.032/90 estabelece isenção de Imposto de Importação de caráter científico para as pessoas jurídicas “instituições científicas e tecnológicas” ou ainda para as pessoas físicas “cientistas e pesquisadores”, que importarem de acordo com o § 2º do art. 1º da Lei nº 8.010/90⁶. Pela letra da CF/88, essas situações não possuem norma imunizante.

Ademais, sobre o aspecto material do fato gerador do Imposto de Importação, veja-se que o art. 2º da Lei n.º 8.032/90 reproduziu partes do texto constitucional nas suas disposições, porém suprimiu os dizeres “patrimônio, renda ou serviços”. A nosso ver, a lei trouxe conceito mais tímido de patrimônio, pois seria impossível se isentar o que expressamente já está imune.

Estaria, assim, a lei de isenções com o intuito de submeter à sua alçada a importação de bens, produtos e mercadorias realizadas pelas entidades citadas, uma vez que tais itens não estariam amparados pela imunidade do art. 150, IV, da CF/88?

⁶ Art. 1º São isentas dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e do adicional ao frete para renovação da marinha mercante as importações de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, bem como suas partes e peças de reposição, acessórios, matérias-primas e produtos intermediários, destinados à pesquisa científica e tecnológica.

[...] § 2º O disposto neste artigo aplica-se somente às importações realizadas pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPq, por cientistas, pesquisadores e entidades sem fins lucrativos ativas no fomento, na coordenação ou na execução de programas de pesquisa científica e tecnológica ou de ensino, devidamente credenciados pelo CNPq. (Redação dada pela Lei n.º 10.964, de 2004)

A resposta é positiva, haja vista que nos casos supracitados a lei somente isenta o importador que lograr êxito no exame de similaridade previsto no art. 17 e 18 do Decreto-Lei n.º 37/66 e 190 do Decreto n.º 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro). Trocando em miúdos, no caso de importação de bens, produtos ou mercadorias, a lei isentiva do Imposto de Importação somente beneficiará a entidade que comprovar a inexistência de similar nacional em condições de substituir o importado; do contrário, deverá o importador promover ao pagamento do imposto respectivo, ainda que se trate de partido político, instituição de educação, de assistência social sem fins lucrativos, etc.

Entretanto, aqui cabe um questionamento importante: a imunidade sobre o patrimônio destes entes alcança a importação de produtos também por estas entidades? É a análise que construiremos a seguir.

4.1 A correspondência do conceito de patrimônio e bens

Como vimos, tem suma importância o conceito de patrimônio na situação estudada, uma vez que a cobrança ou não do Imposto de Importação está intimamente ligada a sua definição. Veja-se que, enquanto o art. 150, inc. IV, da CF/88 dispõe que não se instituirá imposto sobre o patrimônio, renda e serviços dos entes federativos e das entidades aludidas, o Decreto-Lei n.º 37/66, no seu art. 1º preceitua que “o Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional”.

A primeira questão que esbarramos na interpretação do fato gerador do Imposto de Importação frente à imunidade é se ele se inclui no universo dos impostos incidentes sobre o patrimônio.

Novamente recorreremos à doutrina de Baleeiro (2003, p. 251) que afirma:

Constituem o patrimônio todos os *bens* ou todas as coisas vinculadas à propriedade pública e integrantes do serviço público, móveis ou imóveis, corpóreas ou não, inclusive complexos de coisas, como uma empresa *universitas rerum*.

A imunidade não cobre só o patrimônio, considerado como a universalidade dos bens da pessoa de Direito Público ou entidade do art. 19, III, c, da Emenda n.º 1, de 1969. Protege qualquer dos bens que o integram.

Para o citado doutrinador, portanto, o patrimônio abrange todos os bens da pessoa jurídica relacionada, de forma que ficam esses também albergados pela imunidade referida no art. 150, da CF. A nosso ver este é, de fato, o correto entendimento sobre o tema, uma vez que devem os produtos adquiridos pelas entidades integrar o próprio conceito de patrimônio.

Aliás, essa questão foi alvo de insurgência no Supremo Tribunal Federal que decidiu ser a imunidade aplicável a todos os bens, ante a sua abrangência pelo conceito de patrimônio, independentemente de terem sido adquiridos pela via da importação:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. C.F., art. 150, VI, "c". I. - Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. II. - Precedentes do STF. III. - R.E. não conhecido. (STF, RE n. 203755, Relator Ministro Carlos Velloso, DJ 08.11.1996).

Da leitura do julgado depreende-se que o conceito abrange também os produtos importados, pois uma vez adquirido o produto do exterior, este bem se incorpora ao patrimônio da pessoa jurídica importadora. Aliás, se fosse uma pessoa não albergada pela imunidade tributária, este bem nacionalizado e incorporado à economia nacional seria inclusive alvo de outros tributos como IPI e ICMS vinculados à importação, IPVA (no caso de importação de veículos automotores), Imposto de Renda, etc.

No entanto, na prática, percebe-se que o sujeito ativo da obrigação tributária principal (ex. os Estados no caso do ICMS devido por ocasião do desembarço aduaneiro) afirma que algumas destas pessoas (ex. entidades de assistência social) só poderiam ser desoneradas do pagamento por ocasião da importação de bens, caso se sujeitassem ao exame de similaridade realizado pelo DECEX, impondo-se aos importadores já albergados pela imunidade constitucional o adimplemento desta obrigação acessória.

4.2 A prevalência da imunidade e o afastamento das obrigações tributárias acessórias

Conforme analisado, a imunidade prevalece sobre a isenção justamente pelo caráter superior hierárquico da norma constitucional imunizante. Esta estatura constitucional é que confere força e relevância sobre qualquer outra norma de *status* inferior. Assim sendo, nenhuma lei infraconstitucional pode criar embaraço ao pleno exercício da imunidade, por colorário, a lei que venha estabelecer isenção sobre determinado bem ou pessoa não pode invadir o campo da imunidade e pretender estabelecer condição que a própria CF/88 não o fez, sob pena de ser considerada inconstitucional.

Este é exatamente o caso em tela, pois a Lei n.º 8.032/90 reitera diversos casos de isenção do Imposto de Importação que já estavam albergados pela imunidade referida no art. 150, VI, da CF/88. Acontece que, com base na legislação de isenção, tem se exigido o

cumprimento do disposto nos arts. 17 e 18 do Decreto-Lei n.º 37/66, ou seja, a realização de exame de similaridade dos bens importados pelas pessoas jurídicas referidas na Carta Magna. Essa situação é obviamente ilegítima, haja vista que a CF/88 afirma que o patrimônio das pessoas jurídicas referidas no art. 150, inc. VI está beneficiado pelo instituto da imunidade e, deste modo, nenhuma lei infraconstitucional pode criar empecilhos para o pleno exercício desse direito de não tributação de impostos pelos sujeitos ativos.

Felizmente, tal situação já vem sendo dirimida no Poder Judiciário, quando o Ministro Castro Meira, monocraticamente, invocou precedente do STF e não conheceu do Recurso Especial interposto por entender, no caso concreto, haver nítida ocorrência de imunidade e não da isenção, o que afasta a exigência do exame de similaridade:

Pelo exame da documentação constante dos autos, verifica-se que a hipótese trazida à discussão consistiria em definir se se trataria de imunidade ou de isenção tributária, questão essa plenamente definida pelo MM. Juiz a quo, cujos fundamentos adoto como razões de decidir, tendo em vista que, inequivocamente, a importação está sendo efetuada pelo Estado-membro, a quem a Constituição Federal, em seu artigo 150, VI, “a”, garantiu expressamente imunidade recíproca, que “é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios. (STF, AI n. 174.808-AgR, Relator Ministro Maurício Corrêa, DJ 01.07.1996)” (STJ, REsp n. 1190909, Relator Ministro Castro Meira, DJ 13.08.2010).

Dessa forma, não deve haver dúvidas sobre a aplicação da imunidade, sem qualquer ressalva, aos casos de aquisição de bens no mercado externo pelas pessoas jurídicas referidas no inciso VI do art. 150 da CF/88.

Contudo, como o SISCOMEX ainda impõe administrativamente óbices ao pleno usufruto deste benefício na importação para aquelas entidades imunizadas pela norma constitucional, podem os beneficiários requerer ao Poder Judiciário o reconhecimento do seu direito de não ter seu pedido de importação submetido à obrigação acessória que deveriam ser impostas somente a isenções sem paralelo constitucional. Somente assim serão capazes de afastar a exigência do cumprimento do disposto no Decreto-Lei n.º 37/66 e no Regulamento Aduaneiro, ou seja, a necessidade de submeter o produto importado ao exame de similaridade.

5. CONCLUSÃO

O presente trabalho foi realizado com o objetivo de analisar a questão da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, da CF/88 diante da isenção concedida ao Imposto de Importação na Lei n.º 8.032/90. Constatou-se a necessidade de estudo do tema proposto em

face da divergência de tratamento que o bem importado receberá em uma ou outra situação, pois caso for reconhecida a isenção o beneficiário somente poderá usufruir desta vantagem após a análise de similaridade exposta nos arts. 17 e 18 do Decreto-Lei nº 37/66, ônus este não imposto pelas normas imunizantes.

No caso da importação de produtos, bens ou mercadorias por entes federados, partidos políticos, instituições de educação e de assistência social, verificou-se que essas entidades, por também estarem beneficiadas pela isenção, acabam recaindo em regime burocrático para gozarem da desoneração tributária na importação. A justificativa seria de que somente mediante o atestado de inexistência de similar nacional emitido pela SECEX é que os entes imunes poderiam fazer jus à não tributação, por exemplo, de ICMS devido por ocasião do desembaraço aduaneiro.

Contudo, verificou-se que a imunidade constitucional prevalece sobre a isenção legal, não cabendo à lei impor ônus que se releva desproporcional ao fim almejado, qual seja, o reconhecimento da imunidade sobre o patrimônio da entidade importadora. Ademais, não deve haver distinção entre bens adquiridos pela via da importação por entidades imunes e o patrimônio das entidades imunes, porquanto bens são partes integrantes do conceito de patrimônio.

Desta maneira, no caso de importação de bens pelos entes supracitados deve ser reconhecida a imunidade em detrimento da isenção, podendo os entes imunes buscar pela via judicial o afastamento do exame de similaridade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. rev. E compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996, por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. **Comentários à Constituição do Brasil**. 2 v, tomo 1, São Paulo: Saraiva, 1990.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 2 ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 05 jun. 2013.

BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 05 jun. 2013.

BRASIL. **Lei n.º 8.032, de 12 de abril de 1990**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8032.htm>. Acesso em: 05 jun. 2013.

BRASIL. **Decreto-Lei n.º 37, de 18 de novembro de 1966**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0037.htm#art78iii>. Acesso em: 05 jun. 2013.

BRASIL. Decreto n.º 6.759, de 05 de fevereiro de 2009. **Regulamento Aduaneiro**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em 05 jun. 2013.

BRASIL. Portaria SECEX n.º 23, de 14 de julho de 2011. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1369418308.pdf>. Acesso em 05 jun. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 203755**. Relator: Carlos Velloso. Brasília, DF, 11 set. 1996. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28constitucional+tribut%E1rio+imunidade+tribut%E1ria+institui%E7%E3o+de+educa%E7%E3o+sem+fins+lucrativos%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/qcglvg6>>. Acesso em 05 jun. 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Decisão Monocrática em Recurso Especial n.º 1.190.909**. Brasília, DF, 13 ago. 2010. Disponível em <<http://www.stj.jus.br/SCON/decisoes/doc.jsp?livre=1.190.909+RJ&data=%40DTPB+%3E%3D+20100801+e+%40DTPB+%3C%3D+20100831&&b=DTXT&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=1#>>. Acesso em: 05 jun. 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

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

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: edições financeiras, 1964.

MARTINS, Ivens Gandra da Silva. Imunidades Tributárias. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.

PESTANA, Márcio. **O Princípio da Imunidade Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

ROCHA, Silvio Luís Ferreira da. Da Imunidade. In: Elizabeth Nazar Carrazza (Coordenadora). **Direito Tributário Constitucional**. São Paulo: Max Limonad, 1999.

SILVA, Edgar Neves da. Imunidade e Isenção. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). **Curso de Direito Tributário**. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

OS SUJEITOS DOS DEVERES INSTRUMENTAIS

SUBJECTS OF ANCILLARY TAX OBLIGATIONS

Thais Chanes de Moraes

Advogada em São Paulo. Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo (2013). Pós-graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (2015).

RESUMO: O artigo questiona os limites subjetivos à imposição de deveres instrumentais, comparando as normas gerais de sujeição previstas no Código Tributário Nacional para a “obrigação tributária principal” e a “obrigação acessória”. A análise demonstra a parca regulamentação do tema quanto àqueles que podem ser o sujeito passivo dos deveres instrumentais e sugere a criação de limites subjetivos baseados na legislação espanhola.

Palavras-chave: Dever instrumental. Sujeito ativo. Sujeito passivo.

ABSTRACT: This paper analyzes the subjective limits for the imposition of tax filing requirements by comparing the general responsibility rules provided in the Brazilian National Tax Code for the so-called “main” and “ancillary” tax obligations. It evidences that there is little regulation about the issue as well who may be subjected to an ancillary tax obligation, and suggests the creation of subjective limits based on Spanish Law.

Keywords: Tax filing requirements. Taxpayer. Tax authorities.

1 INTRODUÇÃO

A real necessidade de uma reforma tributária e os termos nos quais deve ser feita são motivos de preocupação de toda a sociedade brasileira. Juristas, empresários, gestores públicos e tantos outros profissionais têm debatido por décadas questões como a redução da carga tributária, discriminação de competências atenta à técnica de cada imposto, a unificação dos impostos sobre o consumo, a possibilidade de instituição de um imposto único, simplificação do sistema tributário, racionalização da administração tributária, etc.

O presente artigo constitui uma análise sobre os limites à imposição de “obrigações acessórias” (deveres instrumentais) e busca ser uma contribuição ao debate do último tema. A análise do Código Tributário Nacional (CTN) demonstra que o regime jurídico de tais deveres não apresenta contornos bem definidos, especialmente no que diz respeito à sujeição passiva. Logo, não há nítida delimitação de parâmetros subjetivos para a sua imposição.

Sabidamente os deveres instrumentais cumprem função essencial na fiscalização e na arrecadação dos tributos, bem como na defesa da neutralidade concorrencial, no entanto, isso não significa que qualquer pessoa possa ser submetida a um dever instrumental, ainda que não tenha qualquer relação com o fato gerador.¹

É exatamente nessa seara conflituosa que buscamos oferecer alguma contribuição, pois o objetivo central de nossa análise é apresentar a esse problema prático uma alternativa que concilie legítimos interesses públicos e privados.

Nossa alternativa - que culmina em mera sugestão teórica - é a criação de limites subjetivos que sirvam como um instrumento jurídico capaz de racionalizar a atuação da administração tributária e garantir segurança jurídica aos contribuintes e responsáveis tributários.

Logo, os limites subjetivos sugeridos ao final desse artigo não pretendem ser uma solução efetiva, mas verdadeiro convite ao debate doutrinário a todos aqueles interessados na evolução do tema no cenário jurídico brasileiro.

2 METODOLOGIA

O objeto de estudo proposto na introdução foi analisado por dois métodos. O primeiro - e mais relevante - é o método dogmático. O segundo é o método de análise comparada, tendo em vista a legislação espanhola.

Nesse sentido, é importante deixar claro que nossa investigação não fez um estudo empírico do tema pautado pela jurisprudência. Isto é, não analisamos o direito positivo a partir das normas jurídicas produzidas pelas autoridades competentes, mas a estrutura lógica e conceitual depreendida do próprio texto legal.

A extração do conteúdo das normas jurídicas a partir da legislação foi realizada pela interpretação sistemática e teleológica. O uso do primeiro método interpretativo (sistemático) determinou que a leitura de artigos constitucionais e diversos artigos do CTN fosse realizada de maneira harmônica. Além disso, a interpretação partiu da premissa de que os artigos do Código Tributário Nacional compõem um subsistema organizado e coerente.

¹ A exceção à necessidade de vínculo com o fato gerador está na imposição de deveres instrumentais a pessoas que apliquem imunidades, isenções ou benefícios fiscais, como veremos adiante.

No que diz respeito ao sujeito ativo dos deveres instrumentais, os limites subjetivos foram delimitados pela leitura conjunta dos artigos 37, XXII e 145, §1º da Constituição Federal (CF) e dos artigos 7º e 119 do CTN. Já no que diz respeito ao sujeito passivo dos deveres instrumentais, os limites subjetivos foram delimitados pela leitura conjunta do artigo 145, §1º da CF e dos artigos 14, 113, 115, 121, 122, 128 e 197 do CTN.

Por fim, o segundo método interpretativo (teleológico) foi usado, em especial, para construir o conteúdo dos artigos 122 e 197 do CTN, os quais tratam dos sujeitos passivos de deveres instrumentais. Nesse sentido, as doutrinas pátria e estrangeira foram analisadas para buscar a finalidade da norma, tendo em vista os objetivos e interesses previstos expressamente no artigo 145, §1º da CF e no artigo 113, §2º do CTN.

3 RESULTADOS E DISCUSSÕES

a) Sujeito ativo do dever instrumental

O art. 119² do CTN define o conceito de “sujeito ativo” tanto para a obrigação tributária principal quanto para os deveres instrumentais como “a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir seu cumprimento”.

Aparentemente, trata-se de dispositivo de interpretação simples, contudo abriga perplexidades. Afinal, se é válida a literalidade da redação do artigo, como explicar o fenômeno da parafiscalidade, no qual o sujeito ativo diverge do ente competente?

Note-se que o art. 7º³ do CTN prevê expressamente a possibilidade de delegação das funções de fiscalizar e arrecadar tributos conferidas por uma pessoa jurídica de direito público a outra. No mesmo sentido, é possível citar Paulo de Barros Carvalho, segundo o qual “há mandamentos constitucionais que permitem às pessoas titulares de competência tributária a transferência da capacidade ativa, nomeando outro ente, público ou privado, para figurar na

² Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

³ Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

(...)

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

relação, como sujeito ativo do vínculo”.

A dúvida, porém, é esclarecida pelo seguinte fato: competência tributária e capacidade tributária são conceitos distintos. Nos dizeres de Paulo Lucena de Menezes, “embora tais atribuições sejam apontadas na norma como exceções à indelegabilidade de competência, esse enfoque não é o correto, posto que elas se referem à capacidade tributária”.⁴ Tal entendimento é confirmado pela redação do parágrafo terceiro do art. 7º do CTN, segundo o qual “não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos”.

Logo, a leitura do art. 119 do CTN deve ser compatibilizada com o art. 7º do mesmo diploma legal, fazendo-se necessário reconhecer que a literalidade do art. 119 restringe, indevidamente, a gama dos possíveis sujeitos ativos da obrigação tributária principal, dada a possibilidade de exercício de função arrecadatória até mesmo por pessoas de direito privado.⁵

Surge, então, outra dúvida: se a literalidade do art. 119 se revela imperfeita no que diz respeito à função de arrecadar, o mesmo se aplica à função de fiscalizar?

Note-se que o art. 7º, §3º atribui capacidade ativa às pessoas de direito privado apenas em relação à função de arrecadar, enquanto o *caput* do referido artigo trata da função de fiscalizar e a restringe às pessoas jurídicas de direito público. Logo, em tese, o art. 119 seria aplicável sem maiores problemas aos deveres instrumentais, especialmente porque inexistente norma no CTN que atribua a função de fiscalizar às pessoas de direito privado.

Nesse sentido, seria possível pensar que a administração tributária é atividade essencial ao funcionamento do Estado, conforme o art. 37, XXII⁶ da Constituição Federal (CF/88), logo a fiscalização (dentre as quais se inclui a fiscalização tributária) constituiria atividade típica

⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (coord.). *Comentários ao código tributário nacional*. v.1. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 48.

⁵ Conforme exposto por Marco Aurélio Greco, “sempre que o executor do serviço público for uma entidade privada e a tarifa cobrada tiver a natureza tributária de 'taxa', teremos caso em que numa interpretação literal, o 'sujeito ativo' estaria fora da previsão do art. 119”. Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (coord.). *Comentários ao código tributário nacional*. v.1. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 177.

⁶ 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.

ou exclusiva do Estado. Contudo, tanto os sindicatos quanto os serviços sociais autônomos (“sistema S”) fiscalizam as contribuições que arrecadam.⁷

Logo, a literalidade do art. 119 se revela duplamente imperfeita, pois as funções de arrecadar e de fiscalizar são exercidas tanto pelas pessoas jurídicas de direito público quanto pelas pessoas jurídicas de direito privado.

Tendo em vista o raciocínio anterior, seguimos com a pergunta: afinal, como identificar o sujeito ativo de um dever instrumental?

O primeiro passo é observar a repartição de competências em matéria tributária e como a competência está claramente definida em lei – não podendo a legislação tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado para definir ou limitar competências tributárias⁸ –, o sujeito ativo do dever instrumental é identificado, em geral, como o ente competente para instituir o tributo a que o mencionado dever se refere.

Diz-se “em geral” porque a atividade de fiscalização de determinado tributo não está restrita à pessoa política competente para sua instituição, podendo ser exercida por outra pessoa política⁹ ou pelas pessoas jurídicas de direito privado (quanto aos tributos por elas arrecadados), conforme discutido acima.

Por essa razão, parece-nos adequado o entendimento de que a competência é apenas o primeiro passo para a verificação da capacidade ativa quanto aos deveres instrumentais. Logo, o sujeito ativo dos deveres instrumentais de determinado tributo será o ente político dotado de competência para instituí-lo, a menos que delegue expressamente a função de fiscalizar a outro ente político ou às pessoas jurídicas de direito privado.

Sendo assim, vê-se que a identificação do sujeito ativo dos deveres instrumentais, em tese, não oferece grandes dificuldades, tendo em vista a repartição de competências dada pela

⁷ Porém, é preciso ressaltar que o exercício de fiscalização por entidades do “sistema s” não é totalmente pacífica, conforme demonstra a jurisprudência. Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso especial n. 1.172.796/DF*, Segunda Turma, Relator: Ministro Herman Benjamin. Diário do Judiciário Eletrônico – DJE, 16 de março de 2010.

⁸ Conforme dispõe o art. 110 do CTN.

⁹ Vejamos o Imposto sobre propriedade territorial rural (ITR), cuja competência é atribuída à União, nos termos do art. 153,VI da CF. A União será o sujeito ativo dos deveres instrumentais relativos ao ITR, mas nada impede que a própria União delegue a função de fiscalizar aos municípios, os quais passariam a figurar no pólo ativo da relação jurídico tributária.

Constituição. Todavia, a questão se torna mais complexa quando se trata de identificar o sujeito ativo nos níveis estaduais e municipais.

Tomemos como exemplo teórico a hipótese em que a União transfere aos municípios a função de fiscalizar o imposto sobre propriedade rural (ITR) e há propriedade rural localizada em mais de um município. Como identificar o município competente para a Declaração do imposto? Seriam competentes todos os municípios, o município em que estivesse situada a maior área da propriedade, ou o município de registro do imóvel? Em tese, todos os municípios poderiam ser eleitos pelo legislador ordinário como sujeitos ativos do referido dever instrumental.

Ademais, é possível citar como exemplo prático o imposto sobre serviços (ISS), tendo em vista a debatida questão jurisprudencial relativa ao local do estabelecimento prestador e a criação por alguns municípios de cadastros de empresas prestadoras de outros municípios (CEPOM). Tal cadastro traduz a imposição de deveres por um sujeito ativo que não é o ente competente para a instituição ou cobrança do imposto.

Ainda assim, ousamos afirmar que a tarefa de identificar o sujeito ativo dos deveres instrumentais goza de terreno razoavelmente seguro, pois a capacidade ativa será do ente competente para a instituição daquele tributo ou do sujeito por ele designado.

b) Sujeito passivo da obrigação tributária principal

Para que possamos analisar o sujeito passivo do dever instrumental acreditamos ser necessário estudar a sujeição passiva tal qual desenvolvida em relação à obrigação tributária principal. Nesse sentido, dois apontamentos prévios devem ser feitos.

O primeiro deles diz respeito à teoria dualista da obrigação e sua aplicabilidade ao direito tributário. A doutrina civilista alemã desenvolveu a referida teoria, segundo a qual o vínculo obrigacional integra duas relações jurídicas: de um lado, um vínculo entre débito e crédito, denominado relação de dívida (*Schuld, debitum, devoir*, ou dever); de outro, um vínculo entre constrangimento e responsabilidade ou garantia, pessoal ou patrimonial, denominado relação de engajamento ou compromisso (*Haftung, obligatio, engagement*, ou responsabilidade).¹⁰ Nesse sentido, é devedor quem tem o dever de prestação e é responsável

¹⁰ Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (coord.). *Comentários ao código tributário nacional*. v.1. São

quem sujeita seu patrimônio ao credor.

No âmbito tributário tal doutrina é extremamente útil para compreender a sujeição passiva, pois, conforme apontado por Marco Aurélio Greco¹¹, o Código Tributário Nacional adotou tal teoria ao separar contribuinte e responsável. Contudo, não se pode confundir o termo “responsável” no âmbito da teoria dualista da obrigação com o termo “responsável” no âmbito do direito tributário. Esse é o tema do segundo apontamento.

O art. 121, § único¹² do CTN trata da sujeição passiva, expressando-se da seguinte maneira: “o sujeito passivo da obrigação principal, diz-se”. Posteriormente, o artigo define em seus incisos I e II duas modalidades de sujeição passiva, a saber, contribuinte e responsável. Note-se que o verbo “diz-se” é de suma importância, pois sugere prescrever que, para fins daquela lei e – por se tratar de diploma que estabelece as normas gerais em matéria tributária – conseqüentemente, para todo o direito tributário, existem apenas duas modalidades de sujeição passiva.

A leitura dos referidos incisos I e II confirma tal hipótese, pois a lei define expressamente o conceito de contribuinte como aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, e, em seguida, define o conceito de responsável pela negativa, como aquele que, sem revestir a condição de contribuinte, é obrigado por expressa disposição de lei. Ora, outro não parece ser o raciocínio do legislador senão prescrever que todo o sujeito passivo não contribuinte deverá ser tratado como responsável, de tal sorte que existam apenas duas modalidades de sujeição passiva.¹³

E qual a relação disso com a teoria mencionada? Enquanto no âmbito da teoria dualista o “responsável” se diferencia do devedor pela ausência do débito, o responsável tributário do

Paulo: Saraiva, 1998, p. 166-8; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 473-4.

¹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (coord.). Op. Cit. p. 169.

¹² Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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

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

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

¹³ Note-se que não compactuamos com a tese de que a solidariedade é modalidade de sujeição passiva. Segundo demonstra Renato Lopes Becho, a solidariedade “não ocorre – necessariamente – ‘em virtude de um fato posterior’, mas pode ser concomitante ou mesmo anterior ao surgimento do fato impositivo (...) não se trata de transferência e nem tampouco de sujeição passiva indireta. Pode haver, na solidariedade, sujeição passiva direta”. Cf. BECHO, Renato Lopes. As modalidades de sujeição passiva tributária no ordenamento jurídico brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 192, p. 126-7, set./2011.

CTN se diferencia do contribuinte, pela ausência de relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador.

Feitos os apontamentos, passaremos à análise das espécies de sujeição passiva previstas no Código. Se, por um lado, o art. 121, § único do CTN, prevê apenas duas modalidades de sujeitos passivos, por outro, a leitura do Código Tributário Nacional, especialmente quanto ao art. 128¹⁴, demonstra a existência de três figuras típicas de sujeição passiva. O artigo mencionado prescreve que terceira pessoa (ou seja, não contribuinte e, por isso, responsável *lato sensu*), vinculada ao fato gerador da obrigação, possa ser responsável pelo crédito tributário, excluindo a responsabilidade do contribuinte. Essa figura é conhecida pelo nome de “substituto tributário”.

O substituto é o responsável *lato sensu* que é colocado no lugar do contribuinte por estar relacionado ao fato signo presuntivo de riqueza, isto é, a causa econômica do tributo. O responsável *stricto sensu*, por sua vez, não deve necessariamente estar relacionado à causa econômica do tributo. Nesse sentido, existe uma diferença entre as duas figuras no que diz respeito à vinculação ao fato gerador.

Ocorre que, conforme apontado por Luís Eduardo Schoueri, em ambos os casos apenas se admite que o patrimônio de terceiro seja atingido quando exista a possibilidade de ressarcimento em relação ao que seria o contribuinte. Afinal, como diz o autor, “o fato de o legislador definir terceiro como sujeito passivo não afasta a circunstância de que o fato jurídico tributário – fundamento imediato da tributação – é imputável ao contribuinte, não ao terceiro”.¹⁵

Se, por um lado, é verdade que a vinculação ao fato gerador é um limite imposto ao arbítrio do legislador, de outro, a vinculação não se dá no mesmo grau. Enquanto o substituto está relacionado ao aspecto material do fato gerador, o responsável *stricto sensu* não está relacionado ao próprio núcleo da hipótese tributária, bastando que haja ligação com quem nela incorreu, isto é, o contribuinte.¹⁶

¹⁴ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 535.

¹⁶ *Idem*, p. 543.

Delimitadas as normas gerais sobre sujeição passiva quanto à obrigação tributária principal, resta o questionamento sobre quem pode ser sujeito passivo de uma obrigação tributária específica.

Em primeiro lugar, é preciso saber se a sujeição passiva é um tema constitucional ou infraconstitucional, conforme questionado por Renato Lopes Becho¹⁷. A doutrina não é unânime. A primeira corrente – de que é exemplo Geraldo Ataliba – considera que há um contribuinte constitucionalmente implícito a cada um dos tributos previstos na Lei Maior, ou seja, que se trata de tema de constitucionalidade forte ou direta (na classificação do referido autor). A segunda corrente – de que é exemplo Paulo de Barros Carvalho – considera que o legislador apenas recolhe parâmetros constitucionais sem perder a liberdade de escolher o sujeito passivo dos tributos, ou seja, que se trata de tema de constitucionalidade fraca ou indireta. A terceira corrente – de que é exemplo Bernardo Ribeiro de Moraes – considera que o legislador é livre na escolha do sujeito passivo, ou seja, que se trata de tema infraconstitucional.

Acreditamos acertada a doutrina proposta por Paulo de Barros Carvalho, segundo a qual a Constituição não aponta quem deva ser o sujeito passivo das exações, mas se reporta a eventos ou bens, facultando competência legislativa às pessoas políticas para que o legislador ordinário estabeleça o desenho estrutural da hipótese normativa (de acordo com a referência constitucional) e escolha o sujeito que arcará com a carga fiscal, fazendo as vezes de devedor da prestação tributária¹⁸. Corrobora tal tese o art. 146, III, a¹⁹ da CF/88, segundo o qual cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos disciplinados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e *contribuintes*.²⁰

¹⁷ BECHO, Renato Lopes. A sujeição passiva tributária é um tema constitucional ou infraconstitucional? *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 195, p. 105-118, dez. 2011.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 390.

¹⁹ Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

²⁰ É bem verdade que o artigo prescreve “em relação aos impostos”, contudo, conforme analisado por Sacha Calmon Navarro Coelho, nas demais hipóteses o sujeito passivo já está definido como o destinatário da atuação estatal, “seja porque serviços são prestados especificamente à sua pessoa (taxas), seja porque imóvel de sua propriedade obteve benefícios decorrentes de obra pública (contribuição de melhoria)”. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Estudo sobre a sujeição passiva direta e indireta no direito brasileiro – escólios para

Discutidas as normas gerais sobre a sujeição passiva na obrigação tributária principal, podemos sintetizar as nossas conclusões sobre o tema da seguinte maneira: (i) desde que respeitados os parâmetros constitucionais, o legislador infraconstitucional tem a liberdade de eleger os sujeitos passivos tributários; (ii) essa liberdade deve obedecer também as normas gerais em matéria tributária, cujo exemplo maior é o Código Tributário Nacional; (iii) o mencionado diploma estabelece duas modalidades de sujeição passiva, o contribuinte e o responsável *lato sensu*, sendo este último composto pelos substitutos tributários e pelos responsáveis *stricto sensu*; e (iv) cada figura típica de sujeição passiva apresenta distintos níveis de vínculo com o fato gerador.

c) Sujeito passivo dos deveres instrumentais

O sujeito passivo do dever instrumental é definido no art. 122²¹ do CTN, segundo o qual o “sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”. Salta aos olhos a amplitude do conceito, afinal em qualquer dever o sujeito passivo necessariamente é aquele obrigado à prestação e sujeito ativo aquele que a pode exigir. Sendo assim, a previsão normativa apenas deixa claro que o comportamento a que se refere o dever instrumental é uma prestação (de fazer ou não fazer) no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Isto é, esclarece pouco.

É interessante observar que o sujeito passivo da obrigação tributária principal está definido de maneira mais delimitada no art. 121 do CTN. Note-se que o *caput* do artigo traz uma prescrição, em linhas gerais, parecida com o art. 122 do CTN. No entanto, o *caput* do art. 121 determina o objeto da prestação obrigacional, qual seja: o pagamento de tributo ou penalidade. Além disso, o mesmo artigo traz incisos que definem os sujeitos passivos da obrigação tributária principal, como contribuinte e responsável.

O art. 122, por sua vez, não define os sujeitos passivos do dever instrumental, restando apenas o conceito pouco esclarecedor a que nos referimos. Outro ponto a se considerar é que o art. 122 não delimita o objeto da prestação, tornando ainda mais difícil a delimitação do sujeito passivo dos deveres instrumentais.

uma futura modificação do CTN – em homenagem a Geraldo Ataliba. *Revista da faculdade de direito Milton Campos*. Belo Horizonte, v. 3, n. 3, p. 89-90, 1996.

²¹ Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Frente a isso, uma suposição logo seria possível. Uma vez que os deveres instrumentais estão necessariamente relacionados aos tributos, os sujeitos passivos de tais deveres seriam os mesmos das obrigações tributárias principais – contribuintes e responsáveis.²² Nesse sentido, a falta de clareza do legislador seria um mero descuido e não uma diferenciação entre as obrigações tributárias principais e os deveres instrumentais.

Não concordamos com essa suposição que pressupõe a ignorância do legislador, acreditamos, inversamente, que a falta de clareza quanto ao sujeito passivo atende a um propósito, qual seja: não restringir o sujeito passivo dos deveres instrumentais às figuras de contribuinte e responsável. Em outras palavras, o que buscou o legislador foi exatamente determinar que o sujeito passivo do dever instrumental não é apenas aquele relacionado diretamente (contribuinte e substituto) ou indiretamente (responsável *stricto sensu*) ao fato gerador da obrigação tributária principal.

Três são os dispositivos que confirmam tais hipóteses. O primeiro dispositivo é o art. 14, III²³ do CTN, pelo qual se estabelece o dever de escrituração de receitas e despesas por entidades imunes. Trata-se, portanto, de sujeito passivo de dever instrumental que não se trata de contribuinte, nem de responsável, haja vista ser inexistente a obrigação tributária principal.

O segundo dispositivo é o art. 9º, §1º²⁴ do CTN, segundo o qual as entidades imunes não são dispensadas da prática de “atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros”. Ora, se o dever instrumental atende ao interesse da fiscalização e da arrecadação dos tributos, ele constitui um meio assecuratório do fiel cumprimento das obrigações tributárias, logo entidade imune (não contribuinte e não responsável) pode ser sujeito passivo de deveres instrumentais que possibilitem o cumprimento de obrigações tributárias de terceiros.

²² Ricardo Lobo Torres entende que não apenas ao contribuinte, mas também ao substituto tributário incumbe praticar todos os deveres instrumentais no interesse do Fisco. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 18ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 264-265.

²³ Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

(...)

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

²⁴ Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

O terceiro dispositivo é o art. 197²⁵ do CTN, pelo qual são impostos deveres instrumentais a tabeliães, escritvães, bancos, síndicos, corretores, entre outros, quando estes dispõem de informações com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros. Estamos, portanto, diante de outra hipótese de sujeitos passivos de deveres instrumentais não necessariamente enquadráveis nas figuras de contribuintes ou responsáveis.

Sendo assim, parece evidente que o legislador tributário não quis restringir a sujeição passiva dos deveres instrumentais as duas modalidades de sujeitos passivos da obrigação tributária principal.

Nesse sentido, uma perplexidade poderia ser apontada: ora, se o legislador determinou que terceiros e entidades imunes podem ser sujeitos passivos de deveres instrumentais, parece ser possível dizer que o legislador desvinculou o sujeito passivo dos deveres instrumentais do fato gerador da obrigação tributária principal e, se isso é verdade, como estabelecer quem pode ser obrigado pela legislação tributária?²⁶ Poderia o legislador, a seu arbítrio e comodidade, submeter alguém absolutamente alheio ao fato gerador da obrigação tributária principal a cumprir deveres instrumentais?

É bem verdade que o legislador pode impor normas criando institutos jurídicos que visem ao maior controle do cumprimento dos tributos. Isso ocorre, por exemplo, no caso do

²⁵ Art. 197. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

I - os tabeliães, escritvães e demais serventuários de ofício;

II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;

III - as empresas de administração de bens;

IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;

V - os inventariantes;

VI - os síndicos, comissários e liquidatários;

VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

²⁶ Lembre-se que o estabelecimento de um vínculo entre sujeito passivo e fato gerador é de extrema importância na delimitação da sujeição passiva. Conforme apontado por Paulo de Barros Carvalho, “o território de eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devam responder solidariamente pela dívida, está circunscrito ao âmbito da situação factual contida na outorga da competência impositiva, cravada no texto da Constituição. A lembrança desse obstáculo sobranceiro impede que o legislador ordinário, ao expedir a regra-matriz de incidência do tributo que cria, traga para tópico de dever, ainda que solidário, alguém que não tenha participado da ocorrência do fato típico. Falta a ele, legislador, competência constitucional para fazer recair a carga jurídica do tributo sobre pessoa alheia ao acontecimento gravado pela incidência”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 387.

substituto tributário. Conforme apontado por Susana Sartorio Albalat²⁷, o legislador aproveita o efeito de repercussão econômica do tributo para localizar o pagamento em sujeito de mais fácil identificação e controle por parte da administração tributária.²⁸ Note-se ainda que, segundo Luís Eduardo Schoueri, a substituição tributária é técnica que não apenas facilita a arrecadação, a fiscalização e coíbe a evasão, como também assegura a concorrência ao anular vantagens concorrenciais de sonegadores.²⁹

Isso não significa, contudo, que em nome de maior eficiência fiscalizatória e arrecadatória sejam criados arbitrariamente deveres a terceiros, ou a quem quer seja, pois o art. 145, §1º³⁰ da CF é expresso nesse sentido ao prescrever que à administração tributária é facultado identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, nos termos da lei e respeitando direitos individuais. Logo, o Fisco não pode a seu arbítrio e comodidade impor deveres instrumentais, mas deve eleger o sujeito que apresenta as melhores condições de identificação e controle pela administração, compatibilizando interesse arrecadatório e fiscalizatório com os direitos individuais garantidos pela Constituição.³¹

Sendo assim, voltemos à questão: quem pode ser eleito como sujeito passivo de dever instrumental pela legislação tributária? Como limitar o território de eleição do mesmo?

²⁷ ALBALAT, Susana Sartorio. Translación económica y obligados tributarios. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 39, nº 204, p. 1507, 1989.

²⁸ Dois exemplos podem ser citados. O primeiro é de Sacha Calmon Navarro Coelho, segundo o qual o frigorífico (mais organizado) paga o ICMS que seria devido pelo vendedor de gado (menos organizado), mas já desconta no valor dos bois o montante de tributo recolhido por ele no lugar do substituído, recuperando o montante pelo qual é responsável por substituição por pura conveniência da administração tributária. O segundo é de Rubens Gomes de Sousa, citado por Renato Lopes Becho, quanto ao imposto sobre a renda dos antigos títulos ao portador relativo a ações desse tipo emitidas por sociedades anônimas. Como o acionista (contribuinte) era desconhecido, a dificuldade ou impossibilidade de cobrança do contribuinte conduzia ao substituto o dever de recolher o tributo. Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Estudo sobre a sujeição passiva direta e indireta no direito brasileiro – escólios para uma futura modificação do CTN – em homenagem a Geraldo Ataliba. *Revista da Faculdade de Direito Milton Campos*. Belo Horizonte, v. 3, n. 3, p. 118, 1996; BECHO, Renato Lopes. As modalidades de sujeição passiva tributária no ordenamento jurídico brasileiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 192, p. 118, set./2011.

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 536.

³⁰ 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.

³¹ A questão é ainda mais sensível quando se tem em mente que o objeto da prestação não diz respeito a um montante de dinheiro que poderia ser regressado. Assim, enquanto nos sujeitos passivos da obrigação tributária principal há delimitação do campo de eleição entre aqueles que podem ser ressarcidos, não há como falar em ressarcimento de uma prestação de fazer ou não fazer. Afinal, como pode alguém ser ressarcido do dever de apresentar uma declaração?

Uma tentativa de solução para tal questionamento foi apontada por Maurício Zockun³². Este autor defende que “apenas as pessoas que figurem como sujeitos de uma relação jurídica umbilicalmente atrelada à ocorrência da materialidade da norma jurídica tributária material é que poderão figurar na condição de sujeitos passivos de uma norma tributária instrumental”³³.

Uma questão logo surge: e o que significa “umbilicalmente atrelada”? O autor não explicita o significado de tal expressão, contudo, desenvolve raciocínio no sentido de exigir um vínculo direto ou indireto com o surgimento do fato jurídico descrito na materialidade da hipótese de incidência. Ora, posto desse modo, o autor sugere que os deveres instrumentais estariam restritos às figuras de contribuinte e responsável.³⁴

Além disso, ao seguir seu raciocínio, este autor afirma que “contudo, pessoa estranha aos pólos de uma relação tributária substantiva pode deter conhecimento a respeito do nascimento da relação jurídica que supostamente ensejaria o nascimento desse dever de levar dinheiro ao erário a título de tributo”³⁵ e afirma que a solução para isso já estaria no conteúdo do art. 197 do CTN, ainda que esse rol seja meramente exemplificativo.

Note-se que ao analisar a possibilidade de pessoa estranha aos pólos da relação tributária substantiva ser sujeito passivo de deveres instrumentais o autor utiliza a conjunção adversativa “contudo” e ainda emprega o vocábulo “solução”. Tais constatações parecem confirmar nossa hipótese de que, para este autor, “umbilicalmente atrelada” faz referência ao vínculo direto ou indireto com o fato gerador, de tal sorte que os sujeitos passivos dos deveres instrumentais seriam contribuintes e responsáveis, com a exceção trazida pelo rol do art. 197 do CTN.

É louvável a iniciativa de Maurício Zockun no sentido de restringir os possíveis sujeitos passivos dos deveres instrumentais; contudo a solução não nos parece satisfatória. Em primeiro lugar, porque a proposta não explica as entidades imunes. Em segundo lugar, porque existem deveres instrumentais que não são vinculados, seja direta, seja indiretamente à

³² ZOCKUN, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 136-142.

³³ *Ibidem*, p. 140.

³⁴ Confirma tal hipótese as seguintes palavras do autor: “Caso os sujeitos de uma relação jurídica não mantenham vínculo direto ou indireto com o surgimento do fato jurídico descrito na materialidade da hipótese de incidência da norma jurídica tributária material, não vislumbramos a possibilidade de eles serem postos na condição de sujeitos passivos de uma obrigação tributária instrumental”. Cf. *Ibidem*, p. 140.

³⁵ *Ibidem*, p. 141.

materialidade de um fato gerador específico.³⁶ Em terceiro lugar, porque atribui ao rol do art. 197 do CTN caráter exemplificativo, sem propor uma limitação além da advertência de que essas terceiras pessoas não podem ser convertidas de colaboradores a “investigadores das atividades realizadas por terceiro”. Em quarto lugar porque não explica a retenção na fonte. Como já fora analisado pela doutrina³⁷, a tributação na fonte não constitui hipótese de substituição tributária, pois cabe à fonte pagadora mero dever acessório. Temos aqui mais um exemplo de sujeito passivo de dever instrumental que não é contribuinte, nem responsável, nem pessoa elencada no rol do art. 197 do CTN.

Nossa questão permanece, portanto, sem solução. Nesse sentido, parece interessante perguntar se não seria o caso de mudar a pergunta. Ao invés de indagarmos quem pode ser sujeito passivo dos deveres instrumentais, talvez devêssemos questionar qual é a característica que necessariamente deve apresentar um sujeito passivo de dever instrumental.

A resposta é complexa, ainda assim, acreditamos que o dever instrumental está relacionado, sobretudo, a um dever de informação por parte dos administrados. Nesse sentido, o sujeito passivo do dever instrumental é a pessoa que detém conhecimento de informações que permitam apurar a ocorrência ou não do fato gerador e suas circunstâncias, bem como o nascimento, o desenvolvimento e a extinção da relação jurídico tributária.

Posto isso, dois raciocínios são imediatos. Em primeiro lugar, nada mais acertado que atribuir às pessoas vinculadas à materialidade do fato gerador a qualidade de sujeito passivo de deveres instrumentais. Logo, acerta Maurício Zockun ao afirmar que “ninguém mais estará tão intimamente atrelado a um fato jurídico tributário – podendo prestar essa espécie de informação na busca da verdade material – do que aqueles sem o qual o seu surgimento no mundo fenomênico seria impossível”³⁸.

Em segundo lugar, também parece acertado impor deveres instrumentais àqueles que desejam gozar de imunidade, isenções e benefícios fiscais, afinal essa é a única maneira de provar a obediência a cada um dos requisitos exigidos por lei, por exemplo, a aplicação no

³⁶ Esse é o caso do dever de informar mudança de domicílio fiscal. Note-se que a atualização cadastral não tem em vista um tributo específico, mas toda e qualquer aplicação de tributos a que o sujeito passivo desse dever seja suscetível.

³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Estudo sobre a sujeição passiva direta e indireta no direito brasileiro – escólios para uma futura modificação do CTN – em homenagem a Geraldo Ataliba. *Revista da faculdade de direito Milton Campos*. Belo Horizonte, v. 3, n. 3, p. 101, 1996.

³⁸ ZOCKUN, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária acessória*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 139.

País de seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais. Sem tais deveres, a administração tributária não poderia verificar tais direitos, sendo conivente com eventuais sonegadores, o que se traduziria em evidente violação ao princípio da isonomia.

Em terceiro lugar, é absolutamente racional a exigência de deveres instrumentais às pessoas elencadas no art. 197 do CTN. Afinal, o rol trazido pelos incisos I a VI arrola pessoas dotadas de informações sobre bens, negócios ou atividades de terceiros, ou seja, pessoas que detêm conhecimento sobre elementos que integram fatos signos presuntivos de riqueza. O inciso VII, por sua vez, deixa claro ser exemplificativo o rol mencionado, em virtude de seu caráter residual.

Ainda assim, resta a dúvida: qual o limite desse último inciso? Pergunta essa que nos leva ao difícil tema da imposição de deveres instrumentais a terceiros, para o qual não há regulamentação expressa na lei brasileira.

Sem dúvida, a imposição de deveres instrumentais a pessoas não vinculadas à materialidade do fato gerador é questão bastante complexa, contudo, a análise da figura do responsável tributário parece ser um caminho interessante. Note-se que a vinculação à materialidade do fato gerador não foi requisito exigido sequer na sujeição passiva da obrigação tributária principal. Afinal, conforme analisado anteriormente, responsáveis são vinculados ao fato gerador, mas não à *materialidade* deste, de modo que há pessoas qualificadas como responsáveis apenas em virtude de ligação com o contribuinte (aquele que incorreu em tal materialidade).

Aplicando tal raciocínio ao dever instrumental seria possível dizer que a restrição dos possíveis sujeitos passivos do dever instrumental, no que tange a terceiros, estaria na necessidade de vínculo com o sujeito passivo da obrigação tributária principal. Em outras palavras, o terceiro deveria estar vinculado ao fato gerador pelo aspecto objetivo (materialidade) ou pelo aspecto subjetivo (contribuinte ou responsável *lato sensu*).

E qual seria a natureza desse vínculo? O CTN não é expresso quanto ao tema, contudo há interessante dispositivo previsto na legislação espanhola sobre os deveres de informação dos administrados dentro da matéria de colaboração social na aplicação dos tributos, a saber:

o art. 93, 1³⁹ da Ley General Tributaria (L58/2003)⁴⁰.

Segundo o referido artigo, as pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, assim como as entidades carentes de personalidade jurídica que constituam uma unidade econômica ou patrimônio separado suscetível de imposição estão obrigadas a proporcionar à administração tributária toda classe de dados com “transcendência tributária” relacionados com o cumprimento de suas próprias obrigações tributárias ou deduzidos de suas relações econômicas, profissionais ou financeiras⁴¹ com outras pessoas.

O tratamento jurídico dado ao tema pela lei espanhola tem dois méritos bastante importantes. O primeiro é trazer o conceito jurídico de “transcendência tributária”, desenvolvido de maneira muito interessante pela jurisprudência do Supremo Tribunal de Espanha, cuja análise foge ao escopo desse artigo. O segundo é estabelecer a natureza do vínculo entre terceiros e “obrigados tributários” (conforme a terminologia da Ley General Tributaria) no que diz respeito aos “deveres formais”.

Essa ideia parece ter utilidade no direito brasileiro, afinal se o dever instrumental serve para proporcionar à administração tributária informações relativas a fenômenos econômicos, devem ser sujeitos passivos de deveres instrumentais as pessoas envolvidas com a causa da obrigação tributária principal, a qual é, ao fim e ao cabo, um fenômeno econômico.

Sendo assim, acreditamos que a imposição de deveres instrumentais a terceiros está limitada à existência de vínculo econômico, profissional ou financeiro entre esses e o sujeito passivo da obrigação tributária principal, desde que tal vínculo integre o fenômeno econômico que dá causa à tributação. Imaginemos uma relação entre empresa e seu empregado, é nítido

³⁹ Artículo 93 Obligaciones de información

1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

⁴⁰ Esse é o diploma que estabelece as normas gerais em matéria tributária na Espanha.

⁴¹ Um exemplo de dever instrumental baseado na existência de relação financeira é fornecido pela jurisprudência espanhola. Cf. Espanha. Tribunal Supremo da Espanha. *Sentencia 5057/2006*, N° de recurso 3877/2001, Segunda Sección, Relator: Manuel Vicente Garzon Herrero, julgado em 04 de julho de 2006. O referido julgado tratava do pedido de informações a determinada entidade acerca dos livros de atas da Junta geral dos acionistas, do Conselho de administração e do livro de registros de ações da sociedade. O objetivo do pedido era determinar a titularidade das ações da sociedade. Entendeu-se que a relação entre a entidade e seus acionistas deveria ser qualificada como financeira e que a transcendência tributária da informação se justificava tendo em vista que os dados pedidos traziam informações relativas às massas patrimoniais dos sócios e às rendas obtidas por eles.

que entre eles existe relação profissional, mas esse vínculo, em si, não determina a sujeição passiva da empresa aos deveres instrumentais de qualquer tributo devido por seu empregado. Afinal, se, por um lado, a qualidade de fonte pagadora a torna sujeito passivo de deveres instrumentais relativos ao imposto de renda da pessoa física, qual seria o sentido de impor à empresa deveres instrumentais relativos ao ITBI devido pelo empregado? Logo, não basta a mera existência de tais vínculos, é necessário que eles estejam relacionados ao evento econômico que dá causa à tributação.

É bem verdade que essa proposta não resolve, por si só, outras questões problemáticas, como em que medida pode um terceiro ser submetido a um dever instrumental – tema relacionado à informação com “transcendência” ou “relevância” tributária –, contudo já restringe o território de eleição do sujeito passivo dos deveres instrumentais, evitando que terceiro absolutamente alheio ao fenômeno econômico que dá causa à relação jurídico-tributária possa ser submetido à fiscalização, ou ainda – conforme advertência de Maurício Zockun – impedindo a transformação de terceiro em fiscal da vida alheia.

Parindo dessas premissas, acreditamos ter delimitado os possíveis sujeitos passivos dos deveres instrumentais. Contudo, subsiste uma última pergunta: como identificar o sujeito passivo de um dever instrumental específico? Nesse sentido, é preciso analisar qual o status desse tema.

Enquanto a definição de sujeitos passivos da obrigação tributária principal goza de status legal (infraconstitucional), os sujeitos passivos dos deveres instrumentais seriam definidos pela legislação tributária. Dois são os dispositivos legais que confirmam tal hipótese.

O primeiro deles é o art. 97, III⁴² do CTN, segundo o qual somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal e do *seu* sujeito passivo. Note-se que a redação do artigo utiliza a expressão “seu”, o que é de suma importância. Conforme analisa Hugo de Brito Machado, a intenção do legislador no art. 97, III foi tratar expressamente apenas da obrigação tributária principal, pois a simples omissão do termo “principal” conduziria a reserva legal a ambas as hipóteses “obrigacionais” (segundo

⁴² Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

a terminologia do Código). Logo, uma vez que o referido artigo se restringe à obrigação tributária principal e utiliza o vocábulo “seu”, outro não poderia ser o raciocínio senão entender que a reserva legal quanto à definição do sujeito passivo também se restringe à sujeição passiva da obrigação tributária principal.

O segundo dispositivo legal é o art. 113, §2º⁴³ do CTN, segundo o qual o dever instrumental decorre da legislação tributária. Lembre-se ainda que o art. 115⁴⁴ do CTN trata do fato gerador do dever instrumental e menciona “legislação aplicável”. Ora, seria um tanto estranho que a lei atribuísse a criação do dever instrumental à legislação tributária, mas exigisse que o sujeito passivo desse mesmo dever fosse estabelecido por lei em sentido estrito.

Dessa maneira, conclui-se que a sujeição passiva do dever instrumental é tema que pode ser objeto de normas infralegais, desde que estas encontrem fundamento de validade nos contornos jurídicos estabelecidos pelas leis em sentido estrito, tendo em vista o art. 5, II⁴⁵ da CF.

No entanto, entendemos que a sujeição passiva nos deveres instrumentais não será tema infralegal quando o dever for imposto a terceiros. Isso porque o CTN em dois artigos demonstra a preocupação em exigir lei em sentido estrito quando se trata de impor algum dever a terceiro. O primeiro é o art. 9º, §1º que trata da imposição de deveres instrumentais às entidades imunes sobre obrigações tributárias de terceiros e o segundo é o art. 197, VII, o qual exige lei em sentido estrito para estabelecer o dever de prestar informações sobre terceiros por entidades ou pessoas em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.⁴⁶

⁴³ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

(...)

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

⁴⁴ Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

⁴⁵ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

⁴⁶ Note-se que tal entendimento é consentâneo ao art. 121, § único, II do CTN, o qual exige disposição expressa de lei na atribuição de obrigação tributária ao responsável *lato sensu*, bem como ao art. 128 do CTN, que também exige disposição expressa de lei na atribuição de obrigação tributária ao responsável por

Por fim, discutidas as normas gerais quanto à sujeição passiva do dever instrumental, acreditamos ser possível sintetizar os resultados de nossa análise. Uma vez que ser sujeito passivo de dever instrumental exige a qualidade de detentor de informações de relevância tributária, todo aquele que detiver informações sobre patrimônio, rendimentos, negócios e atividades próprias ou de terceiros poderá ser eleito sujeito passivo, desde que preencha um dos seguintes requisitos: a) esteja vinculado ao fato gerador, seja pelo aspecto objetivo (na qualidade de contribuinte ou substituto tributário), seja pelo aspecto subjetivo devido à relação econômica, profissional ou financeira (terceiros, dentre os quais o responsável *stricto sensu*); b) exerça controle sobre patrimônio, rendimentos, negócios ou atividades próprias ou de terceiros; c) deseje fazer uso de imunidades, isenções ou benefícios fiscais.

4 CONCLUSÕES

A parca regulamentação sobre a sujeição ativa e passiva dos deveres instrumentais determina que os limites subjetivos à imposição de tais deveres não possam ser extraídos da leitura isolada dos artigos 119 e 122 do CTN, sendo necessária uma análise sistêmica e teleológica do sistema tributário.

Logo, é preciso atentar para o mandamento constitucional que garante à administração tributária o poder de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, bem como para a função exercida pelos deveres instrumentais proposta no art. 113, §2º do CTN, a saber: atender ao interesse da arrecadação e da fiscalização dos tributos.

No que tange ao pólo passivo, concluímos que o sujeito ativo do dever instrumental será, como regra, o ente competente para a instituição do tributo, de acordo com a repartição de competências previstas na Constituição. Afinal, o ente competente é aquele que manifesta o legítimo interesse na arrecadação e na fiscalização dos tributos. Contudo, não deixamos de admitir a possibilidade de delegação da função de fiscalizar a outros entes políticos ou pessoas jurídicas de direito privado.

Por outro lado, concluímos que o sujeito passivo do dever instrumental não está bem delimitado na lei brasileira, sendo necessária a criação de limites subjetivos para a sua imposição. Ainda assim, acreditamos ser possível inferir alguns parâmetros para a delimitação do sujeito passivo de tais deveres, a saber: (i) vinculação ao fato gerador pelo aspecto objetivo

substituição. Ainda que estes artigos tratem da sujeição passiva na obrigação tributária principal, a qual já é matéria reservada à lei em sentido estrito, não deixa de ser sintomático que legislador exija disposição expressa ao tratar de terceiros, o que revela, a nosso ver, o cuidado do legislador em relação à figura do terceiro.

ou pelo aspecto subjetivo; (ii) controle sobre patrimônio, rendimentos, negócios ou atividades próprias ou de terceiros; (iii) aplicação de imunidades, isenções ou benefícios fiscais.

Não se ignora, contudo, que a criação de uma espécie de cláusula geral nesse sentido também poderia ser fonte de insegurança jurídica. Afinal, como delimitar um conceito preciso do mencionado “controle”?

No entanto, entendemos que pode ser pertinente adotar no direito brasileiro uma fórmula próxima àquela adotada na legislação espanhola, de tal sorte que o sujeito passivo do dever instrumental seja compreendido como aquele que detém vínculo objetivo com a materialidade do fato gerador ou vínculo subjetivo com aquele que o pratica, sendo tal relação subjetiva de natureza econômica, profissional ou financeira. Ainda assim, apesar da inexistência de um fato gerador, aqueles que fazem uso de imunidades, isenções ou benefícios fiscais também seriam considerados sujeitos passivos dos deveres instrumentais.

É importante enfatizar que nossas sugestões não pretendem solucionar o tema da sujeição passiva dos deveres instrumentais. Afinal, elas apenas poderiam mitigar – e não eliminar – a insegurança jurídica que persistiria diante da regulamentação restrita do tema. Ainda assim, nossa alternativa serve como uma provocação ao debate doutrinário para a evolução do tema no direito brasileiro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBALAT, Susana Sartorio. Translación económica y obligados tributarios. **Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública**, vol. 39, n. 204, p.1505-1512, 1989.

BECHO, Renato Lopes. As modalidades de sujeição passiva tributária no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 192, p. 113-131, set/2011.

_____. A sujeição passiva tributária é um tema constitucional ou infraconstitucional? **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 195, p. 104-123, dez/2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Estudo sobre a sujeição passiva direta e indireta no direito brasileiro – escólios para uma futura modificação do CTN – em homenagem a Geraldo Ataliba. **Revista da faculdade de direito Milton Campos**. Belo Horizonte, v. 3, n. 3, p. 89-103, 1996.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Comentários ao código tributário nacional**. v.1. São Paulo: Saraiva, 1998.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

ZOCKUN, Maurício. **Regime jurídico da obrigação tributária acessória**. São Paulo: Malheiros, 2005.

AGRESSIVIDADE FISCAL ENTRE COMPANHIAS CONTROLADORAS E CONTROLADAS

TAX AGGRESSIVENESS BETWEEN CONTROLLERS AND CONTROLLED COMPANIES

Antonio Lopo Martinez

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. Doutor em Contabilidade e Controladoria pela USP. Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP

Marcelo Domingos Dalfior

Mestre em Contabilidade pela Fucape Business School. Professor da FACCACI - Faculdade de Ciências Contábeis e Administrativas de Cachoeiro de Itapemirim - ES

RESUMO: O presente estudo aborda a relação existente entre o nível de agressividade fiscal das empresas Controladoras e de suas Controladas. A BTD (Diferença entre o Lucro Contábil e Lucro Tributável) e a ETR (Taxa de Tributação Efetiva) são as medidas usadas neste estudo para avaliar o nível da agressividade tributária. A amostra correspondeu às companhias abertas listadas na BM&F Bovespa no período de 2009 a 2013. Estudos anteriores indicam que as BTDs e as ETRs são indicadores de agressividade tributária. Diferentemente dos trabalhos pesquisados, o presente estudo realiza uma análise separando Controladoras das Controladas. Dessa maneira, a pesquisa tem como objetivo identificar a relação de agressividade fiscal entre empresas num mesmo grupo econômico. A análise do comportamento e do nível da agressividade fiscal de cada tipo de companhia foi realizada de forma separada, além de identificar a relação entre as mesmas. Diante do contexto e do problema de pesquisa apresentados, as hipóteses testadas verificam se as Controladas possuem o mesmo nível ou nível diverso de agressividade fiscal de suas Controladoras. Os resultados deste estudo indicaram que o Controlador tem uma agressividade tributária mais elevada, enquanto as Controladas são menos agressivas tributariamente. Diante desse cenário retratado, nota-se que a realidade brasileira cria fortes incentivos econômicos para implementação de estratégias tributárias de *income shifting*, materializando-se nas transferências de resultados para as mais agressivas tributariamente (Controladoras) e de créditos/despesas tributárias para as menos agressivas (Controladas).

Palavras-chave: Agressividade Fiscal. Controladoras. Controladas, *Book-Tax Differences*, *Effective Tax Rate*.

ABSTRACT: The present study approaches the relation existent between the level of tax aggressiveness of Controllers and Controlled companies. The BTD (Book-tax differences) and the ETR (Effective taxes Rater) are the metrics used in this study to evaluate the level of tax aggressiveness. The sample corresponded to the public companies that were listed on the BM&F Bovespa during the period of 2009 to 2013. Previous studies indicate that the BTDs and the ETRs are indicators of tax aggressiveness. Unlike previous studies, the analysis is

performed by separating Controllers of Controlled companies. On this way, the research has as objective to identify the tax aggressiveness relationship between the Controllers and the Controlled enterprises. The analysis of the behavior and the level of tax aggressiveness of each type of companies was held separately, besides identify the relationship between those types. In this context and in the presented research problem, the tested hypotheses verify whether the Controlled companies have the same level or different level of tax aggressiveness of their Controllers. The results of this study indicated that the Controllers have a higher tax aggressiveness, while the Controlled are less tax aggressive. Given this scenario depicted in Brazil, it is crucial to understand that there are economic incentives for implementing an income shifting tax strategy, materializing by income transfers to the most tax aggressive (Controllers) and tax credit/expenses for the less tax aggressive (Controlled).

Keywords: Tax Aggressiveness. Controllers. Controlled. Book-Tax Differences. Effective Tax Rate.

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo propõe-se a analisar a existência de relação entre o nível de agressividade fiscal das empresas Controladoras e o de suas Controladas por meio das *Book-Tax Differences* (BTDs) e das *Effective Tax Rates* (ETRs).

A literatura afirma que se pode detectar a extensão da agressividade fiscal das empresas por vários meios. Dentre estes, citam as medidas de ETRs e de BTDs (Chen *et al.*, 2010), medidas essas que serão utilizadas nesse trabalho. Hanlon, Krishnan e Mills (2012) investigaram se as BTDs representam agressividade tributária e gerenciamento dos resultados nas empresas. Evidenciaram, nos resultados de suas pesquisas, que há uma relação positiva entre a BTD e essas práticas de gerenciamento de resultados.

Ferreira *et al.* (2012) analisaram os dados e separaram as empresas em dois grupos: as empresas com BTDs negativas e as com BTDs positivas. Destacaram que as entidades, predominantemente, têm os seus resultados gerenciados na mesma direção dos sinais observados em suas BTDs. O estudo de Rodrigues *et al.* (2007) identificou indícios de gerenciamento dos resultados entre empresas ligadas, mas não foi possível confirmar se essa prática estava sendo feita por meio de transações entre as partes relacionadas.

A partir dos estudos citados, observou-se uma oportunidade de pesquisa com a finalidade de analisar se existem evidências empíricas de relacionamento entre BTDs e ETRs de empresas interligadas. E se essa relação intervém na agressividade fiscal das companhias

interligadas, será medida por meio da comparação das BTDs e das ETRs entre Controladoras e Controladas.

A análise em separado de Controladoras e Controladas evidenciará de forma distinta o comportamento de cada parte, o que os estudos pesquisados anteriormente não apresentaram. Suspeita-se que as Controladoras, promovem estratégias de *income shifting*, transferindo resultados e despesas/créditos tributários conforme a agressividade fiscal de suas Controladas. Intuitivamente, especula-se que o comportamento das Controladoras é mais agressivo, e o das Controladas menos agressivo tributariamente. Essa inferência sujeita a verificação se dá pelo fato de ser mais elevado o montante de tributos nas Controladoras, portanto a gestão tende a dar maior atenção às questões de planejamento tributário dessas empresas. E na maioria das vezes, o foco principal da gestão está na economia gerada pela Controladora, e secundariamente focam nos resultados das Controladas.

Considerando a proposta estudada, apresenta-se o seguinte problema de pesquisa: O nível da agressividade fiscal das empresas Controladoras brasileiras é o mesmo de suas Controladas?

O presente estudo tem como objetivo identificar a relação de agressividade fiscal entre as empresas Controladoras e as Controladas. Nesse cenário, será analisada a relação desses índices com o nível de agressividade das empresas, indicando o comportamento das Controladas, a partir da situação em que se encontram suas Controladoras. Almeja-se verificar também, se de modo geral a realidade brasileira, criaria um clima propício as estratégias tributárias de *income shifting* entre as Controladoras e as Controladas.

No restante do artigo, primeiramente, é revisto o referencial teórico em torno do tema, seguido da discussão dos aspectos metodológicos, descrevendo a amostra e variáveis utilizadas para a análise efetuada. Posteriormente, são apresentados os resultados encontrados numa perspectiva univariada e multivariada. Finalmente, o artigo é encerrado com a apresentação de algumas conclusões inferidas com base no estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Diante dos objetivos apresentados, seguem abaixo, alguns conceitos na intenção de fundamentar a presente pesquisa.

2.1 Agressividade Fiscal

Hanlon, Krishnan e Mills (2012) concluíram ser a BTM uma *proxy* de agressividade tributária. Chen *et al.* (2010) conceituam agressividade tributária como forma de reduzir gerencialmente o resultado tributário por meio de medidas de planejamento tributário. Essas ações podem incluir tanto, medidas lícitas quanto medidas consideradas ilegais (ou abusivas).

Lisowsky *et al.* (2013) apontam que agressividade fiscal não implica em ilegalidade. Esta conclusão baseia-se em projetos de pesquisa que utilizam *proxies* de agressividade tributária, que não necessariamente esclarece muito sobre o envolvimento das empresas em evasão fiscal fraudulenta.

Lenkauskas (2014) afirma que, embora seja muito difícil traçar uma linha entre planejamento fiscal agressivo e evasão fiscal, a primeira ação citada é menos perigosa do que a segunda. Planejamento tributário agressivo se coloca entre evasão fiscal e mitigação de imposto. Explica que a mitigação de imposto consiste em arranjos legais, que estão alinhados à lei, sendo considerado legal e aceitável somente se o contribuinte atua de forma honesta.

Lietz (2013) afirma que as empresas, geralmente, têm uma grande variedade de instrumentos e opções disponíveis para reduzir a sua explícita carga tributária. O autor apresenta as dificuldades para se classificar as ações adotadas pelas empresas, diante das diversidades de *proxies* disponíveis. Essas diversidades devem sensibilizar as partes interessadas na busca pela compreensão e interpretação das ações empresariais, além dos conceitos do tema agressividade fiscal.

2.2 Empresas Interligadas

Quando se fala em grupo de empresas, ou partes relacionadas, devido ao poder exercido pela Controladora sobre suas Controladas, as decisões e possíveis gerenciamentos de resultados nas empresas Controladas são influenciadas pela Controladora.

Uma medida adotada como planejamento tributário e como gerenciamento de resultado é a formação de Grupos Econômicos. Nesse sentido, Rodrigues, Paulo e Carvalho (2007) analisaram se as companhias brasileiras se utilizam de transações entre as empresas ligadas,

especificamente quando há relação de controle, para gerenciamento dos resultados. Afirmam que, dessa forma, a Controladora influencia nas ações e decisões das Controladas, transferindo, de acordo com sua conveniência, resultados (negativos ou positivos) para a Controlada, ou, ainda, absorvendo estes para si. Encontraram indícios de gerenciamento dos resultados, mas sem observar evidências claras de que isso seja feito por meio de transações entre as empresas interligadas. Por fim, os autores sugerem novos estudos com outras metodologias, diferentes das analisadas em seu trabalho, como a utilização de modelos mais robustos.

Cheung *et al.* (2009) afirmam existir algumas motivações para as empresas utilizarem-se de transações entre partes relacionadas. Dentre essas motivações, estão a transferência de riquezas e o gerenciamento de resultados. As situações avaliadas como transações entre partes relacionadas são aquelas em que uma empresa direciona as decisões tributárias, financeiras e operacionais de outra.

2.3 Book-tax difference – BTB

BTBs são as diferenças entre os Lucros Contábil e Tributável, essas diferenças são decorrentes de formas diversas nas apurações. Enquanto o Lucro Contábil é obtido por meio do resultado das receitas menos os custos e as despesas. O Lucro Tributável é apurado a partir do Lucro Contábil, ajustado pelas adições e exclusões exigidas e permitidas pela lei do imposto de renda.

Hanlon e Heitzman (2010) afirmam serem diversos os fatores para a ocorrência da BTB, sendo o mais básico as diferentes regras adotadas pelas empresas. Enquanto o Lucro Contábil segue os princípios contábeis do GAAP, o Lucro Tributável segue as leis tributárias impostas pelo governo. Citam, ainda, que tais diferenças são decorrentes das conveniências e oportunidades dos gestores. Para Graham, Raedy e Shackelford (2012) os gestores valorizam a maximização do lucro contábil e a redução do lucro tributável, adiando, assim, o recolhimento dos impostos. Afirmam, ainda, ser a BTB uma *proxy* (representante) de qualidade do lucro.

Tang (2007) evidencia que BTB pode ser utilizada como uma *proxy* para o gerenciamento dos resultados e gerenciamento tributário, além de afirmar que a BTB é um parâmetro de qualidade de lucro. A pesquisadora conceitua gerenciamento tributário como uma alternativa utilizada pelos contribuintes no sentido de beneficiar-se das lacunas deixadas pelas normas tributárias e aplicá-las da forma mais benéfica a fim de reduzir sua carga tributária.

Mills e Plesko (2003) descrevem sobre origens de BTDs nas regras para consolidação de balanços, conforme os princípios contábeis. Passamani (2011) verificou relevância informacional do BTD num contexto de parâmetro para se estimar resultados e retorno das ações de companhias abertas brasileiras.

A BTD é utilizada no presente estudo como métrica da agressividade fiscal das empresas Controladoras e Controladas.

2.4 Effective tax rate – ETR

A taxa de tributação efetiva (*Effective Tax Rate* – ETR) é calculada por meio da divisão da soma do imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ), e da contribuição social sobre o lucro (CSLL), pelo lucro antes dos impostos (LAIR). Portanto, a ETR é a taxa de imposto efetiva, que é medida usada para se avaliar a efetiva carga tributária das empresas.

Dunbar *et al.* (2010) afirmam que a taxa de imposto efetiva (*Effective Tax Rate* – ETR) é base para se medir a agressividade fiscal das empresas. Giannini e Maggiulli (2002) afirmam que a ETR pode ser adotada para se avaliar o real impacto da carga tributária das empresas, além de explicar os seus efeitos nas tomadas de decisões.

Assim, no presente trabalho, a ETR é utilizada para se medir e comparar a agressividade fiscal das empresas Controladoras e Controladas.

2.5 Da relação entre BTD e ETR com a Agressividade Fiscal

Apropriando-se dessa oportunidade de pesquisa, na qual serão utilizadas especificamente as diferenças entre as BTDs e as ETRs das Controladoras e das Controladas, será realizado um estudo de comparação entre a distribuição de frequência e estes índices, considerando esse procedimento como forma de medir a agressividade fiscal entre as empresas interligadas.

As diferenças entre o Lucro Contábil (LC) e o Lucro Tributável (LT), conforme anteriormente definidos, geram a BTDs, que, por sua vez, podem ser positivo (quando o lucro contábil é maior que lucro tributável) ou negativo (quando o lucro contábil é menor que o lucro tributável).

Desta forma, quando o sinal da BTD for positivo, o nível da agressividade é maior, por sua vez, quando o sinal for negativo, o nível da agressividade é menor, vide quadro abaixo.

QUADRO 1: ANÁLISE DO SINAL DA BTD

Relação entre LC e LT	BTB	Agressividade
LC > LT	+	Mais Agressiva
LC < LT	-	Menos Agressiva

LC: Lucro Contábil

LT: Lucro Tributável

Fonte: Quadro elaborado pelos Autores

Com relação à ETR, a literatura pesquisada restringe-se em analisar as situações das empresas com resultados positivos (lucros) e com débitos de impostos. Sendo, que o percentual legal dos impostos chega a, no máximo, 34%, as observações com resultados acima deste patamar são tratadas como menos agressivas tributariamente, e quando são menores são tratadas como mais agressivas. Todavia, o presente trabalho amplia esta análise, examinando as diversas situações possíveis, ou seja, tanto os resultados positivos (lucros) como os resultados negativos (prejuízos), além de impostos devedores, também quando se encontrarem com créditos de impostos. Objetivando ilustrar as situações analisadas, foi elaborado o quadro abaixo:

QUADRO 2: ANÁLISE DO SINAL DA ETR

Resultado Contábil	Imposto		ETR	Valor	Nível da Agressividade
	IR e CS	Db X Cr			
+	-	Db	+	≥ 0,34	Menos Agressiva
				< 0,34	Mais Agressiva
+	+	Cr	-	< 0,34	Mais Agressiva
-	-	Db	-	< 0,34	Menos Agressiva
-	+	Cr	+	< 0,34	Menos Agressiva
				≥ 0,34	Mais Agressiva

Db: Imposto devedores

Cr: Crédito de Impostos

Fonte: Quadro elaborado pelos Autores

O quadro exemplo abaixo tem como objetivo valorar as diversas situações pesquisadas.

QUADRO 3: EXEMPLO DE ANÁLISE DA ETR

Resultado Contábil	Imposto		ETR	Valor	Nível da Agressividade
	IR e CS	Db X Cr			
100	(40)	Db	0,40	$\geq 0,34$	Menos Agressiva
100	(20)	Db	0,20	$< 0,34$	Mais Agressiva
100	10	Cr	(0,10)	$< 0,34$	Mais Agressiva
(100)	(10)	Db	(0,10)	$< 0,34$	Menos Agressiva
(100)	20	Cr	0,20	$< 0,34$	Menos Agressiva
(100)	40	Cr	0,40	$\geq 0,34$	Mais Agressiva

Fonte: Dados hipotéticos elaborados pelos Autores.

2.6 Definições das hipóteses de pesquisa

Diante do contexto e do problema de pesquisa apresentados, surgem, então, as hipóteses de pesquisa a seguir:

H0: As empresas Controladas possuem o mesmo nível de agressividade fiscal das suas Controladoras.

H1: As empresas Controladas possuem nível diverso de agressividade fiscal das suas Controladoras.

As hipóteses apresentadas buscam esclarecer se as Controladas possuem o mesmo nível ou nível diverso de agressividade fiscal de suas Controladoras. Não há questionamento de que as Controladoras influenciam nas decisões e direções tributárias de suas Controladas. O presente estudo busca identificar qual direcionamento as Controladoras impõem às suas Controladas, quando elas se apresentam mais agressivas tributariamente, e quando se apresentam menos agressivas.

3 METODOLOGIA

Ao delinear os objetivos propostos, optou-se por uma pesquisa descritiva. O método a ser utilizado é o quantitativo. Esse método utiliza-se de aspectos numéricos na coleta das informações, a partir das quais foram tratadas por meio de técnicas estatísticas. Foram identificadas as variáveis relacionadas ao tema e utilizadas técnicas estatísticas tais como percentuais, médias, medianas, desvios-padrões, curtose, assimetria, mínimo, máximo, contagem, coeficientes de correlação e análises de regressão.

Assumi-se, por hipótese, que a BTM e a ETR são indicadores utilizáveis na análise da agressividade fiscal. Essa hipótese sustenta-se nas conclusões dos estudos de Chen *et al.* (2010), Hanlon *et al.* (2012) e Ferreira *et al.* (2012).

A amostra selecionada foram as companhias de capital aberto listadas na BM&F Bovespa do período de 2009 a 2013. Inicialmente, antes do processo de seleção, foram excluídas as empresas que não possuem empresas Controladas. Após o início do processo, foram excluídas as empresas Controladoras do setor financeiro, por possuírem regras contábeis e tributárias distintas das demais empresas. Por fim, foram excluídos, também, os períodos sem informações.

A tabela a seguir mostra o processo de formação e composição da amostra:

TABELA 1: PROCESSO DE FORMAÇÃO E COMPOSIÇÃO DA AMOSTRA

Descrição	Quantidade
Total de Empresas	251
(-) Exclusão de empresas do setor financeiro	(24)
(=) Total após exclusão	227
(X) Quantidade de períodos (anos)	5
(=) Quantidade de Observações Possíveis	1135
(-) Exclusão de períodos sem informações	(269)
(=) Quantidade de Observações Utilizadas	866

Fonte: Dados de Pesquisa

Tabela elaborada pelos Autores

Conforme se observa na Tabela 1, inicialmente, foram selecionadas 251 companhias de capital aberto listadas na BM&F Bovespa, para o período de 2009 a 2013, que, após ajustes, restaram 866 observações, que serão avaliadas por meio de técnicas estatísticas e de análises de regressões. Como técnica de coleta de dados, foram analisadas as informações divulgadas no site da BM&F Bovespa. Os dados observados estavam contidos nas Demonstrações de Resultados Consolidados e Individuais das empresas Controladoras.

Preliminarmente, foram acessadas as Demonstrações dos Resultados Consolidadas das empresas Controladoras, que possuem Controladas, captando o valor da linha do Resultado Antes dos Tributos (LAIR) e da linha Imposto de Renda (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro (CSLL). Posteriormente, foi realizado o mesmo levantamento referente às Demonstrações Individuais, sendo que a diferença entre as duas foi considerada como sendo os valores das empresas Controladas.

Ressalta-se que nessa metodologia há limitações, especialmente no que se refere à análise individualizada dos dados das Controladas. Os dados conjuntos de todas as Controladas foram apurados por meio da diferença entre os dados Consolidados do grupo e os dados Individuais das Controladoras. Especificamente, com relação às informações necessárias para o desenvolvimento do banco de dados, formalizaram-se os parâmetros conforme quadro abaixo:

QUADRO 4: INFORMAÇÕES RELATIVAS AO BANCO DE DADOS

1 - Valor da Conta dos Resultados Antes dos Tributos – LAIR
Valor encontrado nas Demonstrações de Resultados (DR) Consolidadas e Individuais
2 - Alíquotas do IR e CSLL
Valor referente as alíquotas do IRPJ (15%) , do Adicional do IR (10%) incidente sobre a parcela do lucro tributável anual que exceder a R\$ 240.000,00 e da CSLL (9%) .
3 - IR e CSLL corrente
Valor disponível nas Demonstrações de Resultados (DR) Consolidadas e Individuais
4 - IR e CSLL diferido
Valor disponível nas Demonstrações de Resultados (DR) Consolidadas e Individuais
5 - Lucro Real
Valor obtido com a soma dos itens 3 e 4 dividido pelo item 2. Cabe observar que este cálculo refere-se a uma aproximação do Lucro Real, pois essa informação não é encontrada nos informes contábeis.
6 – BTD
Valor obtido por meio da seguinte equação: (Item 1) – (Item 5) (Valor da Conta dos Resultados Antes dos Tributos - LAIR) – (Lucro Real)
7 – ETR
Valor obtido por meio da seguinte equação: (Item 3) / (Item 1) (IRPJ e CSLL corrente) / (Valor da Conta Resultados Antes do Imposto de Renda - LAIR)

Fonte: Quadro elaborado pelos Autores

O modelo apresentado tem o objetivo de identificar se há relação entre as BTDs das Controladas e das Controladoras.

$$BTD_{lada} = \beta_0 + \beta_1 BTD_{dora} + \beta_2 ETR_{dora} + \epsilon$$

Onde:

BTD_{Controlada} = BTD da empresa Controlada

BTD_{Controladora} = BTD da empresa Controladora

ETR_{Controladora} = ETR da empresa Controladora

ε = erro

Espera-se que a BTD das Controladas (variável dependente) apresente um sinal inverso ao das empresas Controladoras (variável independente). Esse resultado de direção contrária entre as BTDs, das Controladoras e das Controladas, sinaliza um direcionamento tributário entre elas, havendo, desta forma, uma compensação pelo resultado obtido em uma no resultado direcionado na outra.

4 RESULTADOS

Neste item, serão abordados e discutidos os resultados apurados na presente pesquisa, por meio de estatística descritiva e de regressão.

4.1 Resultados da estatística descritiva

Realizaram-se levantamentos estatísticos para o período pesquisado, (2009-2013), em que foram separadas as Controladoras das Controladas:

TABELA 2: ESTATÍSTICA DESCRITIVA - BTDs DAS CONTROLADORAS

2009 a 2013	<i>BTD dora (-)</i>	<i>BTD dora (+)</i>	<i>BTD dora</i>
	<i>Menos Agressiva</i>	<i>Mais Agressiva</i>	<i>Geral</i>
Média	-274.674	301.406	198.297
Mediana	-37.775	90.732	50.375
Desvio padrão	839.208	701.697	760.498
Curtose	54,5818	124,2585	95,0323
Assimetria	-6,6857	8,9412	4,0178
Mínimo	-8.128.937	56	-8.128.937
Máximo	-46	12.111.388	12.111.388
Contagem	155	711	866

Valores Expressos em Milhares de Reais

Fonte: Dados de Pesquisa

Tabela elaborada pelos Autores

TABELA 3: ESTATÍSTICA DESCRITIVA - BTDS DAS CONTROLADAS

2009 a 2013	<i>BTd lada (-)</i> <i>Menos Agressiva</i>	<i>BTd lada (+)</i> <i>Mais Agressiva</i>	<i>BTd lada</i> <i>Geral</i>
Média	-152.915	210.674	-79.021
Mediana	-28.945	18.358	-12.432
Desvio padrão	345.237	635.905	445.173
Curtose	46,3467	34,2843	52,6897
Assimetria	-5,4051	5,4918	1,8233
Mínimo	-4.530.985	90	-4.530.985
Máximo	-3	5.095.796	5.095.796
Contagem	690	176	866

Valores Expressos em Milhares de Reais

Fonte: Dados de Pesquisa

Tabela elaborada pelos Autores

Analisando-se as Tabelas 2 e 3, algumas informações são relevantes para a interpretação dos resultados da amostra:

- Identifica-se que das 866 observações, quando se analisam as Controladoras, há predominância de BTDS positivas (711 observações), ao contrário de quando se analisam as Controladas, em que se observa o maior número de BTDS negativas (690 observações).
- A média geral das BTDS das empresas Controladoras é de R\$ 198.297 mil (Tabela 2), enquanto das Controladas é de -R\$ 79.021 mil (Tabela 3).

Esses resultados, tanto de quantidade, quanto de valores, sugerem que as Controladoras têm predominância de uma maior agressividade fiscal, enquanto as Controladas têm uma menor agressividade.

Possivelmente, esse resultado se explica pelo maior custo tributário apurado nas Controladoras, ou seja, quando o custo é elevado, existe um maior anseio no sentido de reduzir este custo, provocando uma maior agressividade. O resultado inverso se explica ao analisarmos as Controladas.

TABELA 4: ESTATÍSTICA DESCRITIVA - ETRs DAS CONTROLADORAS

2009 a 2013	<i>ETR dora</i>		<i>ETR dora</i>
	<i>Menos Agressiva</i>	<i>Mais Agressiva</i>	<i>Geral</i>
Média	0,0371	0,0735	0,0651
Mediana	0,0000	0,0233	0,0110
Desvio padrão	0,3591	0,1553	0,2204
Curtose	8,7524	21,4103	21,1211
Assimetria	-1,3859	-0,7783	-1,7748
Mínimo	-2,0236	-1,2232	-2,0236
Máximo	1,4294	1,1198	1,4294
Contagem	201	665	866

Fonte: Dados de Pesquisa

Tabela elaborada pelos Autores

TABELA 5: ESTATÍSTICA DESCRITIVA - ETRs DAS CONTROLADAS

2009 a 2013	<i>ETR lada</i>		<i>ETR lada</i>
	<i>Menos Agressiva</i>	<i>Mais Agressiva</i>	<i>Geral</i>
Média	0,7395	0,2712	0,6492
Mediana	0,8673	0,1623	0,7311
Desvio padrão	1,1355	0,8099	1,0957
Curtose	26,2123	32,9493	25,2718
Assimetria	-1,9306	3,9450	-1,3318
Mínimo	-9,6158	-3,0928	-9,6158
Máximo	7,5904	6,6957	7,5904
Contagem	699	167	866

Fonte: Dados de Pesquisa

Tabela elaborada pelos Autores

Analisando-se as Tabelas 4 e 5, algumas informações são relevantes para a interpretação dos resultados da amostra:

- Observa-se que, das 866 observações, quando se analisam as Controladoras, há predominância de ETRs mais agressivas (665 observações), ao contrário de quando se analisam as Controladas, em que se observa o maior número de ETRs menos agressivas (699 observações).

- A média geral das ETRs das empresas Controladoras é de 6,51% (Tabela 4), enquanto das Controladas é de 64,92% (Tabela 5).

Esses resultados, tanto de quantidade, quanto de valores, sugerem que as Controladoras têm predominância de uma maior agressividade fiscal, enquanto as Controladas têm uma menor agressividade.

Portanto, os resultados apurados nas BTDs (Tabelas 2 e 3) são idênticos aos apurados nas ETRs (Tabelas 4 e 5). Com objetivo de melhorar a análise comparativa, fez-se um levantamento da associação entre as BTDs e as ETRs das Controladoras e das Controladas. Além da associação entre BTDs das Controladoras X Controladas, e entre ETRs das Controladoras X Controladas.

TABELA 6: ASSOCIAÇÃO ENTRE BTDs X ETRs DAS CONTROLADORAS

2009 a 2013		BTD				TOTAL	
		(Negativa)		Positiva			
		N	%	N	%	N	%
ETR	Menos Agressiva	125	14%	76	9%	201	23%
	Mais Agressiva	30	4%	635	73%	665	77%
TOTAL		155	18%	711	82%	866	100%

Fonte: Dados de Pesquisa

Tabela elaborada pelos Autores

TABELA 7: ASSOCIAÇÃO ENTRE BTDs X ETRs DAS CONTROLADAS

2009 a 2013		BTD				TOTAL	
		(Negativa)		Positiva			
		N	%	N	%	N	%
ETR	Menos Agressiva	597	69%	102	12%	699	81%
	Mais Agressiva	93	11%	74	8%	167	19%
TOTAL		690	80%	176	20%	866	100%

Fonte: Dados de Pesquisa

Tabela elaborada pelos Autores

TABELA 8: ASSOCIAÇÃO DAS BTDs - CONTROLADORAS X CONTROLADAS

2009 a 2013		CONTROLADORAS				TOTAL	
		(Negativa)		Positiva			
		N	%	N	%	N	%
CONTROLADAS	(Negativa)	85	10%	605	70%	690	80%
	Positiva	70	8%	106	12%	176	20%
TOTAL		155	18%	711	82%	866	100%

Fonte: Dados de Pesquisa

Tabela elaborada pelos Autores

TABELA 9: ASSOCIAÇÃO DAS ETRs - CONTROLADORAS X CONTROLADAS

2009 a 2013		CONTROLADORAS				TOTAL	
		Menos Agressiva		Mais Agressiva			
		N	%	N	%	N	%
CONTROLADAS	Menos Agressiva	141	16%	558	65%	699	81%
	Mais Agressiva	60	7%	107	12%	167	19%
TOTAL		201	23%	665	77%	866	100%

Fonte: Dados de Pesquisa

Tabela elaborada pelos Autores

Ao analisar as empresas Controladoras (Tabela 6), conclui-se, por meio das BTDs positivas (82%) e das ETRs mais agressivas (77%), que há maior frequência de empresas com maior agressividade fiscal.

Quando analisamos as empresas Controladas (Tabela 7), apura-se, por meio das BTDs negativas (80%) e das ETRs menos agressivas (81%), que a maior frequência é de empresas com menor agressividade fiscal.

Partindo para uma análise das BTDs e relacionando os resultados das Controladoras e das Controladas (Tabela 8), percebe-se, por meio dos dados gerados, que, quando as Controladoras estão em situação de BTB negativa, não existem predominância ou maiores influências no direcionamento dos resultados de suas Controladas. Ou seja, para todo o período pesquisado (2009-2013) chegou-se a 155 observações com BTBs negativas ($LC < LT$) para as Controladoras. Ao analisar as BTBs das Controladas, relacionadas a essas 155 observações, tem-se 85 observações negativas (54,8%) e 70 positivas (45,2%).

Analisando, ainda, a Tabela 8, quando as Controladoras estão em situação de BTB positiva ($LC > LT$), existe uma predominância de BTBs negativas ($LC < LT$) para as Controladas, uma vez que para todo o período pesquisado (2009-2013) chegou-se a 711 observações com BTBs positivas para as Controladoras. Ao analisar as BTBs das Controladas, relacionadas a essas 711 observações, têm-se 605 observações negativas (85,1%) e 106 positivas (14,9%).

Ao analisar as ETRs (Tabela 9), chega-se a resultados semelhantes à análise das BTBs (Tabela 8), ou seja, a quantidade de observações com menos agressividade é de 201 para as Controladoras e 699 para as Controladas. Já a quantidade com mais agressividade é de 665 para as Controladoras e 167 para as Controladas.

Esses resultados das associações são semelhantes ao da estatística descritiva, sendo que as Controladoras têm predominância de uma maior agressividade fiscal, enquanto as Controladas têm uma menor agressividade.

4.2 Resultados do modelo de regressão

Neste tópico serão apresentados e analisados os resultados obtidos por meio do modelo proposto de regressão:

TABELA 10: RESULTADOS DAS REGRESSÕES DO MODELO PROPOSTO

Ano	Variável	Result	CONTROLADORA		Geral	
			BTD (-)	BTD (+)		
2009-2013	CONTROLADA	Obs	155	711	866	
		R ²	0,5269	0,3936	0,4394	
		BTD _{dora}	Stat t	-12,8999	-21,1302	-24,9363
			valor-P	0,0000	0,0000	0,0000
		ETR _{dora}	Stat t	-0,4464	-1,9520	-1,0491
			valor-P	0,6559	0,0513	0,2944

Fonte: Dados de Pesquisa

$$\text{Modelo: } \text{BTD}_{\text{lada}} = \beta_0 + \beta_1 \text{BTD}_{\text{dora}} + \beta_2 \text{ETR}_{\text{dora}} + \epsilon$$

Tabela elaborada pelos Autores

O resultado da regressão apresentado na Tabela 10 para o R-Quadrado foi de 43,94%, portanto, o modelo tem um poder explicativo em torno de 44%.

Quando as Controladoras possuem BTDs negativas, o resultado da estatística t foi de -12,8999, dessa forma, rejeita-se a H0 (As empresas Controladas possuem o mesmo nível de agressividade fiscal das suas Controladoras). Da mesma maneira, quando calculadas para as BTDs positivas para as Controladoras, o resultado da estatística t foi de -21,1302, ou seja, também é rejeitada a H0. Esses resultados são semelhantes aos resultados da estatística descritiva.

No geral, o resultado da estatística t foi de -24,9363, logo, rejeita-se a H0 (As empresas Controladas possuem o mesmo nível de agressividade fiscal das suas Controladoras), ou seja, os seus parâmetros foram avaliados como diferentes de zero, aceitando, dessa forma, a H1 (As empresas Controladas possuem nível diverso de agressividade fiscal das suas Controladoras).

Com os resultados obtidos, pode-se constatar que as empresas Controladas possuem um nível diferente de agressividade fiscal do apurado pelas suas Controladoras.

5 CONCLUSÕES

O presente estudo se propôs a analisar, por meio de estatística descritiva e regressões, a relação de agressividade fiscal entre empresas Controladoras e Controladas, comparando o comportamento dessas empresas. Com objetivo de responder à questão de pesquisa, selecionou-se uma amostra de 251 empresas listadas na BM&F Bovespa, resultando, ao final, em 866 observações para o período de 2009 a 2013.

Dentre as métricas utilizadas pela literatura como medidas de agressividade fiscal, estão a BTĐ e a ETR, medidas essas selecionadas e utilizadas nesse trabalho. A análise em conjunto das medidas citadas (BTĐ e ETR) e, também, a análise comparativa entre empresas Controladoras e Controladas foram oportunidades levantadas pelo presente estudo, visto que não foram observadas nos trabalhos pesquisados.

Os resultados dos testes apresentaram rejeição da H₀ (As empresas Controladas possuem o mesmo nível de agressividade fiscal das suas Controladoras), ou seja, os seus parâmetros foram avaliados como diferentes de zero, e aceitaram, dessa forma, a H₁ (As empresas Controladas possuem nível diverso de agressividade fiscal das suas Controladoras).

Os resultados indicam que as Controladoras, possivelmente, fundado em suas relações de influência, determinam o comportamento tributário de suas Controladas. Ou seja, os resultados apresentaram indícios de que as Controladoras direcionam a agressividade fiscal de suas Controladas a partir de suas apurações individuais. Outra suposição comprovada pelos testes é que as Controladoras são mais agressivas, e as Controladas menos agressivas, em termos médios.

Esses resultados indicam que as Controladoras, possuem uma maior agressividade fiscal. Em uma análise de grupo e como forma de compensação, as Controladoras tendem gerenciar o nível da agressividade de suas Controladas em nível diverso do seu, compensando-se mutuamente. Dessa forma, partes interessadas e relacionadas com as Controladas, tais como

acionistas minoritários, instituições financeiras e autoridade fiscais, devem ficar atentas quanto a essa subordinação e influência das Controladoras.

Diante desse cenário retratado, nota-se que a realidade brasileira cria fortes incentivos econômicos para implementação de estratégias tributárias de *income shifting*, materializando-se nas transferências de resultados para as mais agressivas tributariamente (Controladoras) e de créditos/despesas tributárias para as menos agressivas (Controladas).

O presente estudo pode contribuir como ponto de partida para novas pesquisas relacionadas com os temas aqui abordados, tais como BTD, ETR, agressividade fiscal e práticas de planejamento tributário mediante operações entre empresas do mesmo grupo. Propõe-se, para futuros estudos, analisar, de forma comparativa a agressividade tributária entre empresas ligadas, podendo usar as medidas deste trabalho e outras utilizadas pela literatura. Identificar outros perfis e características de empresas mais agressivas tributariamente.

REFERÊNCIAS

- BM&F Bovespa. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br> Acesso de 05 maio 2014 a 13 set. 2014.
- CHEN, S. et al. **Are family firms more tax aggressive than non-family firms?** *Journal of Financial Economics*, 95, p. 41-61, 2010.
- CHEUNG, Stephen Yan-Leung et al. **Tunneling and Propping Up: An Analysis of Related Party Transactions by Chinese Listed Companies.** *Pacific-Basin Finance Journal*, 17 (3). 372-393, 2009.
- DUNBAR, A. et al. **What do Measures of Tax Aggressiveness Measure?.** *Proceedings of the National Tax Association Annual Conference on Taxation.* pp.18-26. 9p, 2010.
- FERREIRA, Felipe Ramos et al. **Book-tax differences e gerenciamento de resultados no mercado de ações do Brasil.** *Revista de Administração de Empresas*, v. 52, n. 5, p. 488-501, 2012.
- GIANNINI, S.; MAGGIULLI, C. **The effective tax rates in the EU Commission Study on company taxation: Methodological Aspects, Main Results and Policy Implications.** In: *CESifo Economic Studies* 48, pp. 633-653, 2002.
- GRAHAM, J. R; RAEDY, J. S; SCHACKELFORD, D. A. **Research in Accounting for Income Taxes.** *Journal of Accounting and Economics*, v. 53, n. 1-2, p. 412-434, 2012.
- HANLON, Michelle; HEITZMAN, S. **A review of tax research.** *Journal of Accounting and Economics*, v. 50, p. 127-178, 2010.
- _____; KRISHNAN Gopal V. e MILLS, Lillian F. **Audit Fees and Book-Tax Differences.** *The Journal of the American Taxation Association*, v. 34, n. 1, p. 55-86, 2012.

LENKAUSKAS, Edvinas. **The Borderlines between the Concept of Tax Avoidance and the Other Similar Concepts**. SSRN, 2014. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=2503436>.

LIETZ, Gerrit M., Tax Avoidance vs. Tax Aggressiveness: A Unifying Conceptual Framework. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2363828> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2363828>, 2013.

LISOWSKY, Petro; LESLIE, Robinson e ANDREW, Schmidt. **Do Publicly Disclosed Tax Reserves Tell us About Privately Disclosed Tax Shelter Activity?**. *Journal of Accounting Research* 51 (3): 583-629, 2013.

MILLS, Lilian F; PLESKO, George A. **Bridging the Reporting Gap: A Proposal for More Informative Reconciling of Book and Tax Income**. SSRN, 2003. Disponível em: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=385280.

PASSAMANI, Renato Rovetta. **Book-Tax Differences e a Relevância Informacional no Mercado de Capitais no Brasil**. 2011. 86 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, FUCAPE, Vitória, 2011.

RODRIGUES, Adriano, PAULO, Edilson, CARVALHO, L. Nelson, **Gerenciamento de resultados por meio das transações entre companhias brasileiras interligadas**. *Revista Administração*, São Paulo, v. 42, n. 2, p. 216-226, abr./maio/jun. 2007.

TANG, T. **Book-Tax Differences, a Proxy for Earnings and Tax Management**. SSRN. 2007. Disponível em: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=872389.

O SIMPLES NACIONAL NO PALCO DA PRODUÇÃO CÊNICA

THE SIMPLES NACIONAL TAXATION SYSTEM IN THE STAGE OF SCENIC PRODUCTIONS

Dalva da Silva Gattermann

Bacharel em Ciências Contábeis
pela Faculdade Monteiro Lobato-FATO.

RESUMO: O presente artigo aborda o produtor cênico, o Simples Nacional e a Lei Rouanet. O objetivo do trabalho foi demonstrar as vantagens e desvantagens que o produtor cênico encontra ao optar pelo regime tributário do Simples Nacional. Assim como, se esta opção traz vantagens ou desvantagens ao produtor que procura o financiamento da Lei Rouanet. Para dar sustentação a esta pesquisa realizou-se a revisão de literatura, por meio da leitura de publicações na área e das leis que regulamentam os tributos no Brasil, principalmente a (LC) Lei Complementar 123/2006. Na metodologia, aplicou-se a abordagem qualitativa, através de entrevistas semiestruturadas, com uma amostra de cinco produtores cênicos optantes do Simples Nacional, que atuam em Porto Alegre. Os dados foram analisados e os resultados obtidos, mostram que todos os produtores entrevistados veem vantagens no regime do Simples Nacional, tais como os baixos custos dos tributos e a alíquota fixa. Por outro lado, os entrevistados entendem que, se não há desvantagem para os contribuintes caracterizados como microempresa (ME) ou empresa de pequeno porte (EPP), os produtores cênicos inscritos como microempreendedor individual (MEI), enfrentam algumas desvantagens, dentre as quais a falta de nomenclatura, para atividade de produtor cultural no portal do microempreendedor. No que diz respeito ao financiamento por meio da Lei Rouanet, a análise mostra que entre as vantagens, está à aceitação de qualquer regime tributário para o proponente, a única desvantagem identificada é a porcentagem menor de financiamento para o contribuinte optante do MEI que é de 0,5% do valor aprovado no ano para a cultura da renúncia fiscal e para os outros regimes ME, EPP ou Lucro Presumido é de 3% do valor aprovado. Embora existam alguns aspectos desvantajosos para contribuintes optantes do MEI, a opção pelo regime do Simples Nacional é vantajosa de maneira geral para o produtor cênico.

Palavras-Chave: Lei Rouanet. Produção Cênica. Simples Nacional. Tributos.

ABSTRACT: This paper addresses the scenic producer, the *Simples Nacional* taxation system and the *Rouanet Law*. The objective of the work was to demonstrate the advantages and disadvantages that the scenic producer finds by opting to *Simples Nacional* taxation system. As well, if this option has advantages and disadvantages to producers who seek funding from the *Rouanet Law*. To give support to this research, literature was revised by reading publications in the area and laws that regulate taxes in Brazil, mainly Complementary Law (LC) 123/2006. In methodology, we applied qualitative research, through semi-structured interviews with a sample of five scenic producers opting by *Simples Nacional* taxation system, working in *Porto Alegre*. The data were analyzed and the results show that all those interviewed producers see advantages in *Simples Nacional* taxation, such as low

costs of taxes and fixed tax rates; and no disadvantage for those opting *ME* (micro enterprise taxation system) and *EPP* (small business taxation system). On the other hand, respondents believe that those scenic producers opting by *MEI* (individual micro entrepreneur) face some disadvantages including lack of nomenclature for cultural activity in the micro entrepreneur's website. Regarding funding through the *Rouanet Law*, the analysis shows that some of the advantages is the acceptance of any tax regime for the applicant, the only downside identified is the lowest percentage for financing for taxpayer choosing *MEI*, which is 0.5% of the amount approved in the year for the culture. For other regimes like *ME*, *EPP* or *Lucro Presumido* is 3% of approved amount. While there are some disadvantages for taxpayers of *MEI*, the option for the *Simples Nacional* is advantageous in general to the scenic producer.

Keywords: *Rouanet Law*. Scenic Producer. *Simples Nacional*. Taxation.

1. INTRODUÇÃO

Sabe-se que a carga tributária brasileira é alta, comparada com os outros quatro países que compõe o BRICS¹, conforme o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT). E a estrutura que a sustenta o sistema tributário brasileiro é muito complexa. Frente a tais dificuldades, muitos microempreendedores preferem trabalhar sem regularização.

Foi pensando nesses pequenos empresários, que o Governo Federal criou leis, com o objetivo de simplificar o processo de regularização e manutenção dos pequenos empreendimentos, por meio da instituição de regimes tributários simplificados e diferenciados. Ao longo do tempo, foram criadas diversas legislações com o objetivo de favorecê-los. No entanto, foi somente em 2006 que essa legislação foi ampliada e consolidada, com a instituição da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que criou o Simples Nacional, instituindo o Estatuto Nacional da Micro Empresa (ME), da Empresa de Pequeno Porte (EPP) e mais tarde, do Micro Empreendedor Individual (MEI).

Uma das atividades beneficiadas com essa lei foi a cultural. O objetivo deste trabalho - verificar que benefícios esta lei trouxe aos produtores cênicos, um dos ramos da produção cultural, permitiu que se notasse, como o cenário da cultura brasileira tem se modificado nos últimos tempos, alterando o mapa cultural. O que antes era mais concentrado no sudeste brasileiro, mais precisamente no eixo Rio – São Paulo, agora se expande para outras regiões do país, como nos mostram os dados do IBGE (2013), pelos quais constatamos, por exemplo, o gasto *per capita* com cultura no Estado do Rio Grande do Sul cresceu 116,8% do ano de 2003 para o ano de 2010.

¹ Nome dado para a reunião dos cinco países emergentes, Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul.

O tema deste trabalho é o Simples Nacional no palco da produção cênica. O problema de pesquisa que o norteia é: *quais as vantagens e desvantagens que o produtor cênico tem ao optar pelo Simples Nacional e o reflexo dessa opção no acesso a Lei Rouanet?*

O artigo tem como objetivo geral demonstrar as vantagens e desvantagens que o produtor cênico tem ao optar pelo Simples Nacional e a utilização do financiamento da Lei Rouanet. Os objetivos específicos são: a) compreender a produção cênica, por meio da história das artes e da cultura em geral (onde ela está inserida e sua definição); b) verificar a facilidade de acesso do produtor cênico optante do Simples Nacional ao financiamento da Lei Rouanet; c) analisar as vantagens e desvantagens do produtor cênico, ao optar pelo Simples Nacional, comparando com o que diz a legislação em vigor.

A escolha em estudar o Simples Nacional e a produção cênica, deve-se ao fato da pesquisadora ter se identificado com o assunto, a partir de conversas com professores do Curso de Produção Cênica da Faculdade Monteiro Lobato. Foi possível perceber as dificuldades encontradas por alguns artistas e por futuros produtores, em compreender os regimes tributários existentes no Brasil e em identificar o mais adequado, principalmente, nos casos de início de carreira. A importância deste artigo não é só para os produtores, mas para todo pequeno empresário brasileiro, que ainda está na dúvida de qual o melhor regime tributário à sua empresa, bem como para os contadores, que têm interesse em trabalhar com produtores cênicos, mas conhecem pouco sobre o setor.

2. CULTURA

Neste capítulo, são apresentados os conceitos de cultura, de produção cultural e de produção cênica, objetos de estudo deste trabalho. As manifestações artísticas, segundo Costa (2004), remontam desde os primórdios da humanidade. A autora cita os estudos de Darwin, Propp e Sacas, que dizem que a expressão artística não pode ser analisada somente por um pequeno grupo de pessoas, devendo ser analisada por toda a humanidade, por meio das histórias e conquistas, do simbolismo, da herança cultural dos grupos e do desenvolvimento individual das pessoas.

O conceito de cultura para Brant (2004, p. 16) é: “Diversidade, [...], pois reflete a multiplicidade de expressões e pensamentos de uma comunidade e suas responsabilidades de multiplicação. Ela é passado, presente e projeção do crescimento social de todo um povo”, maneira que as pessoas têm de mostrar seus costumes, crenças, tradições e valores intelectuais, morais e espirituais através da arte. Conforme Olivieri (2004, p. 50), “a cultura é

um entendimento que inclui todas as manifestações do homem e referem-se a todos os seus sentimentos, práticas, atos e manifestações do cotidiano”, estas manifestações podem ser através de teatros, música, cinema, circo, dança, ou seja, é a história, a vivência de um povo contada de diversas formas.

O surgimento de ações para beneficiar as atividades artísticas e culturais, através de entes públicos e privados surge na Roma antiga, entre 74 a.C. e 8 d.C. Conforme Valiati *et al.* (2007, p. 95) “Caius Cilinius Mecenas, foi o procurador de tais medidas, a partir da ideia de que o poder necessitava da criação artística e do pensamento para se legitimar”. O processo recebeu o nome de mecenato devido ao seu idealizador. O ápice do mecenato deu-se a partir da idade média, descreve Costa (2004), quando a produção artística teve um maior desenvolvimento. Valiati *et al.* (2007) contribuem dizendo que na época, as cortes europeias movimentavam grandes fortunas em favor do financiamento cultural.

A estrita relação entre o mecenato e o poder se quebra com a Revolução Industrial e com o surgimento das novas fortunas, principalmente nos Estados Unidos da América, discorrem Valiati *et al.* (2007). Surgindo a indústria cultural, os bens culturais e artísticos passaram a ser produzidos em série, com a utilização de tecnologia e por iniciativa de um empresário, trazendo um novo ritmo à cultura, com um viés de mercado, popularizando-a e atraindo um público cativo e mais fiel. Assim, o que passa a financiar a cultura foi o que se pode chamar de um acordo tácito entre a sociedade, o Estado e o empreendedor, onde cada participante deste acordo tem um papel exclusivo. A sociedade abre mão de uma parte dos recursos próprios (em impostos), para as obras culturais. O Estado faz a intermediação e regula o processo. E o empreendedor devolve à sociedade parte do que ela o ajudou a ganhar. E assim é até os dias atuais no Brasil, com as leis de renúncia fiscal, que retomam o mecenato (VALIATI, *et al.* 2007).

A cultura no mundo de hoje, segundo Brant (2004), é globalizada, voltado para o capitalismo e as relações de economia de mercado, transforma-se em um negócio muito lucrativo. E para que esse processo aconteça, surge a produção cultural.

a. Produção cultural

A produção cultural é um conjunto de trabalhos, produtos ou serviços, realizados com o intuito de apresentar a cultura de um povo. Segundo Costa (2004), no Brasil, o desenvolvimento da produção cultural teve seu início no século XIX, com D. João VI, que foi o responsável por grandes modificações na arte e na cultura do Brasil, contratando artistas franceses, que dentre outras coisas, promoveram a substituição do Barroco Colonial pelo Neoclassicismo, vigente na Europa.

Costa afirma (2004) que a cultura brasileira passou por um grande período de estagnação, desde a monarquia até o presidencialismo. Somente com o governo de Getúlio Vargas, foi criada a primeira lei para a cultura (será descrita no capítulo relativo às leis de incentivo), aprovando os serviços de radiocomunicação em território nacional. Desde então, ocorreram muitas mudanças no cenário cultural brasileiro. Há uma tendência ascendente, demonstrada por pesquisas relevantes publicadas pelo Ministério da Cultura e pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2013). Os resultados referentes à evolução da cultura no Brasil, de 2003 a 2010, são apresentados na tabela 1:

Tabela 1- Evolução da Cultura no Brasil de 2003 a 2010.

Setor Cultural no Brasil	Pesquisa de 2003 a 2005		PESQUISA de 2007 a 2010	
	Ano 2003	Ano 2005	Ano 2007	Ano 2010
Receita líquida	R\$165,3 bilhões	R\$222,9 bilhões	R\$ 602.812.132 bilhões	R\$908,823.997, Bilhões
Nº Empresas no Setor	269.074	321.395	367.228	399.958
Pessoas Ocupadas	203.845	1,6 milhões	1.857.281	2.102.698
Despesa <i>per capita</i>	R\$12,90	R\$ 17,00	R\$ 24,00	R\$ 38,04
Despesa da Administração Pública				
Federal	14,4 %	16,7 %	18,67 %	20,54 %
Estadual	31,7 %	36 %	32,31 %	34,92 %
Municipal	54 %	47,2 %	49,02 %	44,54 %

Fonte: Adaptada de Cultura em Números (MINC, 2009) e Sistema de Informações e Indicadores Culturais (IBGE, 2013).

Pode-se verificar, com os dados apresentados, que a cultura realmente vem crescendo nos últimos anos.

Para disseminar a cultura de um povo por meio de um evento cultural, é necessário um trabalho bem organizado, o que, de acordo com Avelar (2010), é fator de sucesso em qualquer área. E para que isso aconteça, é importante a profissionalização do setor, o que vem ocorrendo significativamente a cada dia. Prova disso é o aumento na demanda por cursos, oficinas e seminários para os vários aspectos que envolvem a produção. Neste contexto, dados do IBGE apontam que em 2007, 14% das pessoas que trabalhavam no setor cultural tinham o nível superior completo. No ano de 2012 o percentual subiu para 20,8%, havendo aí um acréscimo de 6,8% em cinco anos (IBGE, 2013). Avelar (2010, p.28) observa que “as duas últimas décadas foram de grandes transformações no cenário cultural brasileiro”.

Começaram a surgir iniciativas de valorização pelas culturas locais e mobilizações das comunidades pela preservação de seus saberes e fazeres. Com isso, os postos de trabalho da indústria cultural se expandiram. O cruzamento dos dados da pesquisa realizada pelo IBGE (2013), através do PNAD (pesquisa nacional por amostras de domicílios) com os dados da Cultura Em Números do MinC (BRASIL, 2009), demonstra que a despesa per capita no Rio Grande do Sul com cultura, em 2003, era de R\$ 10,38, e em 2010 de R\$ 22,50. Observa-se, portanto que as pessoas estão usufruindo mais da produção cultural no Estado.

Quando se fala em produção cultural incluem-se nela todos os setores artísticos e culturais, como produções cinematográficas, televisivas, festivais, mostras e eventos de artes, espetáculos de teatro, dança, música e outros (AVELAR, 2010). A produção cênica é um desses setores.

b. Produção Cênica

Neste capítulo serão abordadas as definições encontradas para produção cênica, objeto de estudo deste trabalho. Conforme as diretrizes estabelecidas pela Lei Rouanet, mais especificamente por meio do seu artigo 25, inciso I: “são bens de valores artísticos culturais que compreendem o teatro, a dança, o circo, a ópera, a mímica e congêneres”.

Com isto, compreende-se a produção cênica como o processo de criar, organizar e exhibir um bem artístico e cultural no ramo da produção cultural. O bem artístico pode ser chamado de projeto ou evento cultural. Valiati *et al.* (2007, p. 12) definem: “bens culturais são aqueles que envolvem algum tipo de valor cultural e que também geram valor econômico”. Pode ser tangível no caso de obras de arte, prédios históricos e os intangíveis

podem ser as culturas intelectuais como as ideias, práticas, crenças e valores compartilhados por grupos ou povos.

Quando se fala em organizar as manifestações artísticas várias tarefas fazem parte, como divulgar o evento, contratar os atores envolvidos, captar recursos, enfim é todo um conjunto de atividades que requer algum conhecimento com números, recursos financeiros, orçamentos, tabelas de custos etc. É vital, “buscar patrocínios, via leis de incentivo e/ou fundos de cultura de instituições públicas e privadas, requer conhecimento das leis e dos fundos; interação com agências de financiamento da cultura” corrobora Rubim (2005.p.26).

Para que isso aconteça o produtor cênico tem que optar como quer trabalhar, como pessoa física ou pessoa jurídica e assim decidir junto com seu contador qual tipo de enquadramento tributário vai se encaixar, para isso no próximo capítulo se fará um entendimento do que são tributos e enquadramento tributário.

3. TRIBUTOS

A tributação está ligada à necessidade social e de proteção dos seres humanos. Oliveira (2008) em seu livro Contabilidade Tributária, narra que os tributos têm sua origem na antiguidade, e que esses tributos serviam para regular e tornar possível à vida das pessoas, mediante contribuição individual para o bem coletivo. Para se entender a evolução dos tributos no Brasil é necessário verificar sua história. Conforme Barros (2012), o primeiro imposto foi cobrado no Brasil por volta de 1530. O documento, onde estavam descritas as alíquotas, chamava-se de Carta de Foral. A alíquota era 20% de todo o material extraído da terra, principalmente o ouro e a exploração do pau-brasil. Esta cobrança recebeu o nome de “Quinto” corrobora Lunelli (2008, p.1). E os brasileiros o apelidaram de “o quinto dos infernos”, quando a coroa portuguesa em 1789, quis cobrar os quintos atrasados de uma única vez, iniciando revoltas como a Derrama e a Inconfidência Mineira.

A primeira Constituição brasileira, promulgada dois anos depois da independência, em 1824, em seu art. 15, inciso X, atribuía à Câmara dos Deputados a competência para a criação de impostos. Uma nova forma de discriminar as rendas tributárias surgiu conforme Barros (2012), com a Constituição de 1946, a qual instituiu que os valores a serem cobrados na forma de impostos passassem a ser calculados com base nos custos e despesas do ano fiscal anterior.

Mas foi na Constituição atual, promulgada em 1988, que surgiram três regras essenciais: os princípios gerais da tributação, as limitações ao poder do Estado de tributar e a classificação e distribuição das competências tributárias (BARROS, 2012).

O Brasil tem a maior carga tributária dos países que compõem os BRICs, enquanto que no Brasil a carga tributária em relação ao PIB é de mais de 36%, na Rússia é de 23%, na China de 20%, na Índia de 13% e na África do Sul de 18% segundo o IBPT (2013).

A Lei 5.172 (Código Tributário Nacional) traz o conceito de tributos em seu art. 3º: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

Corroborando com a definição desse conceito, Martins (2013, p. 80) diz que: “Tributo é receita pública derivada, ou seja, é uma receita derivada do patrimônio do particular e não originária do patrimônio do estado”. Esclarecendo este conceito, Oliveira (2008) diz que prestação pecuniária quer dizer que o tributo só pode ser pago em dinheiro ou outra unidade traduzível em moeda; compulsório quer dizer que não é obrigatório se não houver o fato gerador; não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, não é uma penalidade, como ao descumprir uma lei. Exemplo disso é o Imposto de Renda (IR), que é cobrado pelos rendimentos auferidos e não pelo que foi feito para gerá-lo.

A Constituição Federal Brasileira (CF) de 1988 em seu art. 145 preconiza que cabe à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir os tributos. O art. 5º da CTN indica três espécies de tributos: os impostos, as taxas e as contribuições de melhorias. A CF/1988 amplia as espécies tributárias, incluindo as contribuições sociais e o empréstimo compulsório (MARTINS, 2013).

O sistema tributário brasileiro para Oliveira (2008, p.54) “é o conjunto estruturado e lógico dos tributos que compõem o ordenamento jurídico, bem como as regras e princípios normativos relativos à matéria tributária”. Tem seu alicerce na CF, assegurado pela lei vigente no país a de nº 5.172/1966, também chamada de Código Tributário Nacional (CTN). É nele que estão os principais aspectos da legislação tributária brasileira, como por exemplo, o que determina a natureza jurídica do tributo e o fato gerador da obrigação. Quando o fato gerador ocorre surge a obrigação principal e seu objeto é o pagamento do tributo ou a multa pelo não

pagamento, que termina com o crédito decorrente. Conforme o art. 113 do CTN (BRASIL, 1966), a obrigação acessória é a emissão legal de documentos como, por exemplo, a emissão de nota fiscal e escrituração de livros obrigatórios.

Dentre os impostos descritos no CTN, tem-se o imposto de categoria do patrimônio e renda, que é o principal tributo da União - o Imposto de Renda (IR). É por meio do IR que as empresas escolhem em qual enquadramento tributário serão inseridas.

a. Enquadramento tributário

Para o enquadramento tributário é usado o princípio da isonomia ou igualdade tributária, descrito no art. 150, parágrafo 2º da CF (BRASIL, 1988). Esse princípio garante o tratamento igualitário entre todos os contribuintes com situação igual, e diferenciado, para os que tiverem a situação desigual. Conforme descrito no art. 43 do CTN, o imposto tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza.

Segundo Silva (2009), o sistema tributário brasileiro possui diversos regimes de tributação, conforme a atividade praticada. Dentro das atividades de mercado existem a indústria, o comércio e os serviços, e o regime de tributação depende ainda, do produto ou serviço comercializado, da indústria em que o contribuinte está integrado, da região onde se localiza ou do tamanho de seu faturamento.

Entre os diversos produtos oferecidos no setor de serviços, encontra-se a produção cênica. O ato de produzir um espetáculo ou um evento cênico é um tipo de serviço prestado à comunidade discorre Silva (2009), e como tal, acarreta algum tipo de incidência de tributos sobre as operações realizadas, ou sobre as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas. Se a prestadora do serviço de produção cênica for pessoa física, deve recolher o INSS sobre o RPA (Recibo de Profissional Autônomo). O contratante deve reter 20% da remuneração (obrigação social do contratante) e mais 11% de obrigação social do contribuinte (SILVA, 2009). No caso de pessoa jurídica, há três tipos de regimes tributários aplicáveis com base no faturamento: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.

a) Lucro Real - pessoas jurídicas obrigadas a apurarem o IRPJ com base no lucro real, segundo o RIR (Regulamento do Imposto de Renda), art. 246, são aquelas cuja receita total,

no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de quarenta e oito milhões de reais, ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses (BRASIL, 1999). Pode ser apurada por estimativa mensal ou por balancete de suspensão ou redução.

b) Lucro Presumido - empresas que podem optar por esse regime são as que auferiram no ano anterior, uma receita bruta de até 48 milhões de reais. O período de apuração é trimestral conforme o RIR determina em seu art. 516, parágrafo 5º e esses períodos são encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (BRASIL, 1999). O percentual de presunção de lucro é de 8% em geral e 32% para serviços, conforme dispõe a Lei 9.430, em seus arts. 1º e 25 (BRASIL, 1996).

O Simples Nacional, objeto do presente trabalho, será tratado em suas especificidades, no próximo capítulo.

b. Simples Nacional

O Simples Nacional foi instituído por Lei Complementar, cujo projeto partiu do Legislativo, criado para os pequenos empresários. Regime este, diferenciado, simplificado e compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos, previsto no art. 1792 (BRASIL, 1988) da CF/1988.

Desde então muitas emendas complementares e leis foram criadas. Em 1996 a Lei 9.841 de 1999, chamada de Estatuto das Micro e Pequenas Empresas, além dos aspectos tributários trouxe também os administrativos, previdenciários e creditícios, segundo o Portal do Empreendedor (BRASIL, 2013). Na esfera estadual, também foram criados diversos regimes estaduais para os pequenos e micro empresários: Simbahia, Simples Mineiro, Simples Paulista, Simples Paulistano, Simples Gaúcho, etc., porém, extintos através do art. 94 do ADCT (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003).

² “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei” (BRASIL, 1988)

Em 14 de dezembro de 2006, foi criado o Simples Nacional, por meio da Lei Complementar nº 123, aplicável a partir de 01/07/2007, dirigido exclusivamente a ME, EPP e ao MEI, que não incorrerem nas vedações estabelecidas na legislação (BRASIL, 2006).

A LC 123 em seu art. 2º, parágrafo 1º, define que todos os órgãos dos entes federados participem desta forma de tributação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), sendo criado um comitê gestor para reger ou administrar este regime, composto por oito integrantes, sendo: quatro da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), dois dos estados e do Distrito Federal e dois dos municípios (BRASIL, 2006).

Tais são as condições necessárias para ingresso no Simples, segundo a LC 123/2006, capítulo 2º, artigo 3º (BRASIL, 2006): Enquadrar-se na definição de ME ou EPP e MEI, cumprir os requisitos previstos na legislação e formalizar a opção pelo Simples Nacional no prazo estabelecido. A seguir a definição de MEI, ME e EPP.

I - MEI – microempreendedor individual. Foi criado com o intuito de ajudar as pessoas que trabalham por conta própria, de maneira informal, a se legalizarem. O microempreendedor individual é o pequeno empresário, descrito no art. 966 da lei 10.406 (Código Civil) como quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços (BRASIL, 2002). E ainda, conforme o art. 18-A, parágrafo 1º da LC 139/2011, que altera a LC 128/2008, que tenha auferido no ano anterior, receita bruta de até R\$ 60.000,00 e não tenha participação em outra empresa como sócio ou titular.

Conforme a LC 123, o processo de abertura, registro, alteração e baixa do MEI, bem como qualquer exigência para o início de seu funcionamento, deverão ter trâmite especial e simplificado, preferencialmente eletrônico (BRASIL, 2011). Este trâmite é feito pelo Portal do Microempreendedor³, disponível para qualquer pessoa. No portal também se encontra a lista de atividades exercidas que podem optar pelo MEI. O optante do MEI poderá ter um funcionário, que receba um salário mínimo ou o piso da categoria, conforme determina o art. 18-C da LC 123/2006. E terá que reter e recolher os encargos normais a toda empresa que possua empregado, tais como o INSS e o FGTS relativos ao empregado.

Os empresários do MEI são isentos dos tributos federais (IR, PIS, COFINS, IPI e CSLL), conforme disposto na LC 123/2006, pagam somente um valor fixo mensal. No caso

³ Disponível em: <<http://www.portaldoempreendedor.gov.br/>>. Acesso em 17 de mar.2014.

da produção cênica, que é prestação de serviço, o valor total é de R\$ 42,20, referentes a R\$ 36,20, destinados à Previdência Social (INSS) e R\$ 5,00 ao ICMS ou ISS. Essas quantias são atualizadas anualmente de acordo com o salário mínimo (BRASIL, 2008). Quando a receita bruta anual passar de sessenta mil reais, o optante do MEI deve migrar para o ME, também do Simples Nacional.

II - ME – microempresa. Para efeitos da LC 123 considera-se microempresa, o empresário, a pessoa jurídica ou a ela equiparada, que auferir em cada ano-calendário receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (BRASIL, 2006).

III - EPP – empresa de pequeno porte. O que difere a ME da EPP é somente a receita bruta anual. A EPP é de R\$ 360.000,01 à R\$ 3.600.000,00. O RIR, em seu art. 186, considera receita bruta, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos (BRASIL 1999).

A pessoa jurídica enquadrada na condição de ME ou EPP, que optar pelo regime deverá atender ao disposto na LC 123, em seus artigos 3º e 17º: não possuir participação no capital de outra pessoa jurídica, não ser constituída sob forma de sociedade por ações, não possuir sócio no exterior, assim como não estar incluída em nenhuma das vedações do art.17 (BRASIL, 2006).

Principais características: ser facultativo, ser irretratável para todo ano-calendário e conforme o art. 13º da referida lei, realizar o recolhimento mensal, por meio de documento único de arrecadação dos seguintes impostos e contribuições: IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica), IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados), CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido), COFINS (Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social), PIS (Contribuição Para Programa de Integração Social), CPP (Contribuição Patronal Previdenciária), ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e ISSQN (Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza) (BRASIL, 2006).

Os valores devidos pelas empresas optantes do Simples Nacional são tributados conforme o faturamento e dependem da atividade exercida. São calculados mediante aplicação das tabelas contidas nos anexos da LC 123. Para o produtor cênico utiliza-se o anexo III. É disponibilizado sistema eletrônico para realização do cálculo simplificado do

valor mensal devido. Neste mesmo contexto se a ME ou a EPP possuir filial, o recolhimento dos tributos se dará pela matriz (MARTINS, 2013).

As MEs e as EPPs, optantes do Simples Nacional, deverão apresentar anualmente à Secretaria da Receita Federal, declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais, disponibilizadas aos órgãos de fiscalização tributária e previdenciária (MARTINS, 2013). Segundo o art. 26 da LC 123 elas ficam obrigadas a: I – emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço e II- manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações acessórias. (BRASIL, 2006). Obrigações estas que segundo Martins (2013) são documentos fiscais normais para qualquer empresa, conforme as operações realizadas como a Nota Fiscal Eletrônica. Os Livros Fiscais.

Quanto à escrituração contábil é obrigatória para qualquer empresa ME ou EPP. O art. 27 da LC 123 determina que ME ou EPP poderá, opcionalmente, adotar contabilidade simplificada para os registros e controles das operações realizadas, conforme regulamentação do Comitê Gestor desde que observem as NBC e o Código Civil.

Algumas atividades econômicas impedem a opção pelo Simples Nacional, conforme as expressas vedações contidas no art. 17 da LC nº 123/2006. No caso da produção cênica, objeto deste trabalho, havia impedimento pela opção do Simples Nacional até o ano de 2010. A LC nº133/2009 alterou a LC nº123/2006, incluindo especificamente, as atividades de produções cinematográficas, audiovisuais, artísticas e culturais no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Ficou mantida a vedação somente para o profissional ator, músico etc., que exerça a atividade artística na produção, mas o projeto decorrente da produção não é mais vedado (BRASIL, 2006).

4. LEIS DE INCENTIVO FISCAL

Como foi dissertado no capítulo da produção cênica, o início das leis de incentivo cultural no Brasil, conforme Costa (2004) deu-se, com a edição do Decreto Lei nº 21.111, de 1932, que aprovou o regulamento para a execução dos serviços de radiocomunicação no território nacional. Nessa mesma década, algumas legislações foram criadas, mas a época de

maior desenvolvimento cultural no país aconteceu de 1945 a 1964, com iniciativas empresariais e privadas, como a criação do MASP, o surgimento do cinema novo, a fundação do teatro de Arena, etc.

Em que pesem as possibilidades de enquadramento fiscal, a legislação brasileira prevê, como forma de incentivo a uma atividade econômica, para as empresas patrocinadoras, a renúncia fiscal. Com este tipo de benefício para as empresas que investem em cultura, voltou-se a ideia do mecenato. No Brasil, segundo Avelar (2010) ela voltou em 1986 com a publicação da Lei 7.505, chamada de Lei Sarney. Neste mesmo contexto, Olivieri (2009, p.169) afirma que o mecenato foi “previsto na Lei Sarney e nas leis que a sucederam”, onde, parte da verba é disponibilizada pelo governo ao projeto cultural, por meio de renúncia fiscal, e a organização privada coloca o restante. No que diz respeito a este trabalho, será abordada especificamente a Lei Rouanet.

a. Lei Rouanet

Conforme Brant (2004), a partir da implantação da Lei Federal 8.313 de dezembro de 1991, chamada de Lei Rouanet, a produção cultural no Brasil viveu um processo de grandes mudanças e discussões, com a intenção de promover a cultura. Conforme Donato (2011, p.1 e 3), “o poder público abre mão da cobrança de um percentual do imposto, seja federal, estadual ou municipal, para que a iniciativa privada passe a investir em determinado setor cultural”, tem por fundamento, “a preservação do patrimônio cultural, acesso à cultura, estímulo à criação artística, democratização aos recursos públicos e difusão cultural”.

A Lei Rouanet instituiu o PRONAC (Programa Nacional de Apoio à Cultura), cuja finalidade é a de captar e canalizar recursos para o setor da cultura; foi instituído também os mecanismos a serem usados para sua implantação: O FNC (Fundo Nacional da Cultura), o FICART (Fundo de Investimento Cultural e Artístico), que não foi ativado ainda e os incentivos a projetos culturais, onde somente serão aprovados projetos de caráter cultural. Projetos na área dos esportes, educação, assistência social, turismo, etc. não são contemplados (BRASIL, 1991).

O FNC conforme o art. 5º da Lei Rouanet (BRASIL, 1991) é um fundo de natureza contábil, sem prazo de duração e funcionará com o apoio a fundo perdido ou de empréstimos

reembolsáveis. Os recursos serão do Tesouro Nacional, de doações, etc. Esses recursos deverão ser utilizados no custeio de projetos de pessoas jurídicas sem fins lucrativos, na área cultural, através de editais ou de decisão caso a caso mediante solicitação do interessado, e dentro da legislação. O incentivo fiscal disposto no art. 18 da lei Rouanet⁴ (BRASIL, 1991), determina que as pessoas físicas ou jurídicas, que patrocinarem ou fizerem doações a projetos culturais, podem usar a renúncia fiscal através do Imposto de Renda.

A referida lei criou assim um sistema de estímulo ao investimento na área da cultura, segundo Olivieri (2009), permitindo ao empresário lançar o patrocínio como despesa operacional e deduzir 30% desse valor no IR, até o limite de 4% do valor total do IR a ser recolhido (desde que optante pelo lucro real). Para a pessoa física, o limite é de até 6% do IR devido (desde que utilize a declaração completa). Os valores de abatimento do IR vão depender em qual artigo estará enquadrado o projeto, se no art. 18⁵ ou no art. 26. Os projetos do art. 18 podem oferecer até 100% de abatimento do valor investido, enquanto que os do art. 26 oferecem de 30 a 80% do valor investido (BRASIL, 1991).

Existem duas formas de aplicação da verba destinada a projetos culturais segundo Olivieri (2009, p. 170): “objetivando-se os benefícios fiscais federais do mecenato: patrocínio e doação”: Patrocínio é quando o contribuinte passa os recursos com o intuito de usar o projeto como *marketing* cultural. Na doação, ao contrário do patrocínio, o doador repassa os recursos sem ter sua imagem associada a nenhum material promocional do projeto. Em que pese à Lei Rouanet, exigir que os doadores, ou patrocinadores, pessoas jurídicas, estejam enquadrados no lucro real, o mesmo não acontece com os produtores que irão receber os recursos (BRASIL, 1991). Estes podem estar enquadrados, se forem pessoas jurídicas, no lucro real, lucro presumido e no simples nacional.

5. METODOLOGIA

Os instrumentos e procedimentos utilizados para a coleta e análise dos resultados foram baseados na classificação científica apresentada por Vergara (2009), que qualifica o estudo em relação a dois aspectos: quanto aos fins e quanto aos meios.

⁴ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18313cons.htm>. Acesso em 16 de set. 2013.

⁵ Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18313cons.htm>. Acesso em 16 de set. 2013.

Quanto aos fins, a pesquisa se caracteriza por ser exploratória, porque embora o regime do Simples Nacional seja alvo de pesquisa em diversas áreas de investigação, não se verificou nenhum estudo que abordasse as vantagens e desvantagens do produtor cênico ao optar pelo regime. A respeito da pesquisa exploratória, Vergara afirma (2009, p. 42): “é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado. E por sua natureza de sondagem não comporta hipóteses”.

Quanto à abordagem, a pesquisa é qualitativa, pois, usando as palavras de Prodanov e Freitas (2013, p.70) “[...] não há preocupação em comprovar hipóteses previamente estabelecidas, porém estas não eliminam a existência de um quadro teórico que direcione a coleta, a análise e a interpretação dos dados”. Quanto aos meios, foi realizada pesquisa bibliográfica a partir de fontes de dados primários (teorias já publicadas, livros especializados na área, decretos e leis) e dados secundários (artigos científicos, investigação em estudos realizados, redes eletrônicas, isto é material acessível ao público) (Cf. VERGARA, 2009).

A pesquisa de campo, que conforme anotam Prodanov e Freitas (201, p. 59) têm como “objetivo conseguir informações e/ou conhecimentos acerca de um problema para o qual procuramos uma resposta ou descobrir novos fenômenos ou as relações entre eles”.

A coleta de dados foi realizada por meio de um roteiro de entrevista semiestruturada. Para o exame dos dados, foi adotada a análise de conteúdo, que Bardin (apud, SILVA, *et. al.*, 2004, p. 73) define como “um conjunto de técnicas de análise de comunicações, que utiliza procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do teor da mensagem”, visando verificar hipóteses ou descobrir o que está por trás de cada conteúdo que está escrito. A população para esta coleta de dados foram os produtores cênicos optantes pelo Simples Nacional, que atuam no mercado de Porto Alegre. A amostra se constituiu de cinco produtores apresentados a seguir.

Tabela 2 – Relação dos Entrevistados

Entrevistado	Atividade	Enquadramento Tributário	Tempo de Empresa
S.A	Produtora de eventos culturais, (teatro, música, dança, exposições, etc.), professora de produção cênica.	Simples Nacional - ME	4 anos
A.D	Produtora de eventos culturais, gestora cultural, pesquisadora, artista visual, professora de produção cênica.	Simples Nacional - ME	5 anos
I.K.	Produtora de eventos culturais, no ramo do teatro de bonecos e área musical, estudante de produção cênica.	Simples Nacional - ME	6 anos
C.C.	Produtora de eventos culturais, no ramo do teatro e área musical, estudante de Produção Cênica.	Simples Nacional - MEI	5 anos
D.R.	Produtora de eventos culturais, produção, gestão e consultoria na área cultural. 2 empresas	Simples Nacional - ME	11 anos e 2 anos

Fonte: Elaborado pelo autor

A tabela 2 mostra o perfil dos entrevistados e sua atuação no mercado, e como eles serão apresentados no capítulo das análises.

6. RESULTADOS E DISCUSSÕES

O objetivo deste capítulo é a apresentação dos dados coletados junto à amostra deste estudo. Em um primeiro momento, será descrito o palco da produção cênica, neste caso a cidade de Porto Alegre e sua relação com a cultura. A cidade situa-se na região sul do país, sendo a capital do Estado do Rio Grande do Sul, famoso por cultivar as tradições gaúchas, além de ter um vasto acervo de teatros e centros culturais, tais como o Centro de Cultura Mario Quintana, o Teatro São Pedro, o teatro do SESI e outros; contribuindo para que os bens culturais se expandam cada vez mais. Neste contexto, segundo o Anuário Estatístico de 2012⁶, organizado pela Prefeitura Municipal (PORTO ALEGRE, 2013), foram realizados 3.314 eventos culturais na cidade nesse ano, atingindo um público de 2.214.295 pessoas. Destes eventos 12% foram das Artes Cênicas, com um público de 59.588 pessoas.

Neste segundo momento, discorre-se sobre alguns produtores cênicos da cidade e suas experiências no Simples Nacional, regime tributário simplificado. Para tanto, foram desenvolvidas entrevistas com produtores que trabalham no ramo do teatro, do teatro de

⁶ Disponível em: <http://lproweb.procempa.com.br/pmpa/prefpoa/anuario/usu_doc/anuario_completo_2012.pdf> Acesso em 04/06/2014.

bonecos (uma cultura milenar, muito cultivada principalmente no nordeste brasileiro), da dança, enfim, da produção cultural em geral.

A primeira pergunta buscou identificar em qual regime tributário os produtores cênicos estavam enquadrados. A maioria está enquadrada no Simples Nacional - ME, ou seja, quatro deles estão no ME e um no MEI. A segunda pergunta foi: há quanto tempo à empresa está em atuação no mercado? A média de tempo foi de 6,2 anos. A partir de agora serão usados tópicos para melhor situar o leitor com relação aos objetivos do trabalho.

a. Em relação às vantagens do Simples Nacional para ME e EPP na área de produção cultural

A terceira pergunta foi em relação à percepção de vantagens em ser optante do Simples Nacional. Os cinco entrevistados foram unânimes em dizer que a opção pelo Simples trouxe muitas vantagens, o que corrobora com a teoria pesquisada. Dentre as vantagens apresentadas pela teoria está a possibilidade de menor tributação em relação a outros regimes tributários como o Lucro Presumido, onde a alíquota é de 32% sobre a presunção de receita bruta auferida no ano calendário (BRASIL, 1999). Segundo o art. 18 da LC 123, anexo III (BRASIL, 2006), para os optantes do Simples, a base de cálculo é a receita bruta auferida no ano calendário anterior e a alíquota vai de no mínimo 6% para receita até R\$ 180.000,00 e máximo de 17,42% para receita de R\$ 3.600.000,00. Isso foi confirmado nas entrevistas, conforme o entrevistado S.A.: “A taxa tributária é menor, isso viabiliza tua empresa. Eu tinha outra que não estava dentro do Simples. Ela ficou inviável por um tempo, tanto que eu a transformei em Simples também”. O entrevistado I.K. afirmou: “os impostos que eu pago são menores, gira em torno de 7, 8%”. O produtor D.R. contribuiu dizendo que “é mais prático, mais direto e como diz o nome, mais simples. Já sei de antemão quanto vou pagar de impostos em cada orçamento [...]”. Este mesmo entrevistado ainda contribuiu com esta afirmação ao comentar o caso de suas empresas: “no caso das minhas empresas, a Empresa um (01) tem tributação diferente da Empresa 2, pela faixa da receita anual”, como diz o anexo III. Neste mesmo contexto, a entrevistada A.D. ratifica dizendo: “Eu considero uma grande vantagem, quando eu ministro meus cursos, eu sempre digo para as pessoas, se forem abrir empresas, abrir o Simples [...]. Em questão de imposto acho maravilhoso, [...]”.

Outro benefício, para o optante do Simples Nacional, é o que está determinado no art. 44 da LC 123 (BRASIL, 2006) e no Decreto 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Ambos

regulamentam o tratamento favorecido, diferenciado e simplificado para as ME e EPP nas contratações públicas de bens, serviços e obras, no âmbito da administração pública federal. Esta é uma forma que o governo encontrou de estimular formalização das empresas, e auxiliá-las nos processos de licitações. No entanto, esta vantagem não foi mencionada pelos entrevistados.

Desde sua implantação, o Simples Nacional, trouxe muitos benefícios às empresas que optaram pelo regime. Uma delas foi a simplificação no recolhimento dos diversos tributos abrangidos pelo sistema, em uma única guia de arrecadação, conforme art. 13 da Lei 123. Confirmando a teoria A.D. respondeu que:

“... a maior vantagem é a simplicidade, todo mês eu abro o programa no meu computador, do ISSQN, que é possível ser baixado através do site da prefeitura, informo o número da nota, o valor, a data e ele já faz o cálculo, sempre 5% sobre a nota, [...] é fixo, então eu acho grande vantagem pela simplicidade e pelo valor de imposto que é baixo. [...]”.

Isso simplifica o setor fiscal das empresas, pois tudo pode ser feito por meio de sistema eletrônico, sem necessidade de fazer uma infinidade de cálculos e emitir diversas guias em prazos diferentes. Além disso, o Simples proporciona redução da carga tributária.

b. Em relação às vantagens do Simples Nacional para o MEI na área da produção cultural

Com a pesquisa bibliográfica, constatou-se que o produtor cênico, ao optar em ser MEI (Micro empreendedor individual, que é uma pessoa física com alguns benefícios de pessoa jurídica, como o CNPJ), terá como vantagens: isenção dos tributos federais; pagamento único e fixo mensal de R\$ 42,20 referentes à Previdência Social e ao ISS; registro no Cadastro de Pessoas Jurídicas (CNPJ), o que facilita abertura de conta bancária, empréstimos e emissão de notas fiscais; conforme o Portal do Microempreendedor no *site* da Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2014).

O produtor C.C. afirmou: “o fato da taxa ser mínima, isso facilita a abertura da empresa, porque é fácil de abrir, então acho que a vantagem da MEI é a facilidade de abrir e o baixo custo para se manter nela”, tem também o fato de “[...] ela te facilitar na entrada do mercado de trabalho, com CNPJ, como uma empresa”.

Outro importante benefício, segundo a LC 123 (Brasil, 2006), para quem está legalizado como MEI, é a cobertura da Previdência Social, contando com aposentadoria, auxílio-doença e salário-maternidade, entre outras garantias. Até um tempo atrás os profissionais da área da cultura trabalhavam como autônomos e não tinham nenhum tipo de benefício previdenciário, porque, talvez pela falta de hábito ou pelo custo, não contribuíam para a Previdência Social. Com isto, não conseguiam receber aposentadoria, indo parar em asilos, sem ter como se manter. Com a legalização, o contribuinte pode se aposentar, pelo menos com um salário mínimo. Este benefício não foi apontado pelo produtor enquadrado como MEI, pois ele trabalha também como funcionário em uma instituição privada, que faz o recolhimento normal.

c. Em relação às desvantagens do Simples Nacional para ME e EPP na área de produção cultural

A quarta pergunta foi sobre a percepção de desvantagens do produtor, ao ser optante do Simples Nacional. As desvantagens existentes são poucas ou nenhuma se comparadas com os benefícios e inovações positivas e desburocratizantes da legislação. Segundo a CF em seu art. 179, os entes federativos devem dispensar às microempresas e às empresas de pequeno porte, tratamento diferenciado, visando incentivá-las com a simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias (BRASIL, 1988). O produtor S.A. afirma que: “não vejo nenhuma desvantagem, se o que tu pretendes é ter uma empresa de pequeno porte, o Simples é uma boa alternativa, quem quer trabalhar, com uma estrutura pequena, acho que ele é perfeito”. Colaborando com o colega, o entrevistado I.K. disse: “desvantagem, não, ser do Simples nunca me impediu de trabalhar, e acho que o limite é bem grande para uma empresa de uma pessoa só [...]”. Para o produtor A.D, que tinha uma dúvida sobre ter funcionário, “[...] minha única dúvida, eu ia te dizer que era a única desvantagem, mas eu posso ter funcionário? ” Respondi que sim, o regime em que ele se enquadra pode ter funcionários. “Então eu não vejo nenhuma desvantagem. Até hoje eu não tive nenhum problema em função de ser do Simples, na contratação de órgão público, que já me contratou, não tive problema algum”. Portanto, não foi possível identificar nenhuma desvantagem por meio da pesquisa.

d. Em relação às desvantagens do Simples Nacional para o MEI na área de produção cultural

O MEI foi criado para beneficiar o trabalhador autônomo, auxiliando a pessoa física a ter um CNPJ. Por isso foi criada O portal do microempreendedor, apresenta uma lista de atividades permitidas para o MEI, esta foi uma das desvantagens relatadas, a falta de nomenclatura para o produtor cênico, ou cultural. C.C. relata que:

Foi super fácil, em meia hora a gente fez só que caía na nomenclatura [...], não tem produção cultural, [...] eu sou produtora, eu quero produção, tive que colocar “Produção de eventos recreativos”, dependendo do edital, eu não entrava [...] (sic) tu não é de cultura tu é de entretenimento, [...], porque se é um edital cultural de artes e cultura, tu não pode se caracterizar entretenimento. Quando justifica o projeto, ta fomentando a cultura, fazendo a centralização cultural, mas e qual a parte que tu prova legalmente, aí cai nas burocracias da lei, (sic) e empacando na lei, eu me restrinjo de trabalhos, e não consigo evoluir profissionalmente [...].

Outra desvantagem observada pelo produtor enquadrado como MEI, é a limitação monetária que ocorre na hora de fechar contratos maiores e isto acaba por prejudicar o crescimento profissional e econômico do produtor.

e. Em relação às vantagens e desvantagens na Lei Rouanet

A quinta pergunta fez referência à Lei Rouanet, questionando se já a utilizaram e como foi a experiência. Dentre os cinco entrevistados, somente dois já utilizaram e ainda utilizam. Os outros três participam mais de editais do FUMPROART (Fundo Municipal de Apoio à Produção Artística e Cultural) e do FAC (Fundo de Apoio à Cultura). Até hoje no Brasil, a Lei Rouanet foi a que mais criou estímulos ao investimento na área da cultura. Segundo Olivieri (2009), trouxe os benefícios fiscais do mecenato, por meio da renúncia fiscal, usando para isso duas formas de aplicação da verba destinada a projetos culturais: o patrocínio e a doação. O entrevistado S.A. contribuiu dizendo: “eu utilizo muito este recurso como forma de financiamento dos meus projetos, a Lei Rouanet, é pouco burocrática, eu realizo muitos projetos, através da Lei Rouanet [...]” ele diz ainda que “ela é mais difícil de captar, eu tenho tido êxito em alguns projetos de captação da lei, mas eu só faço projetos que já tenham a perspectiva de um patrocinador”. Para D.R., que também utiliza a lei: “usamos muito, desde o início da empresa um (1) e antes em outras empresas. Consideramos o melhor mecanismo disponível no país neste momento. ”

A sexta pergunta quis saber a percepção do produtor como optante do Simples Nacional em relação ao financiamento da Lei Rouanet, obteve-se alguma vantagem ou desvantagem ao inscrever o projeto. Para a Lei Rouanet, os proponentes ao financiamento podem estar enquadrados em qualquer regime tributário brasileiro, o mesmo não acontecendo

com os patrocinadores, os quais têm que estar no regime do Lucro Real (BRASIL, 1991). Confirmando esta teoria S.A. respondeu: “Não, pelo contrário, só vi vantagem, ser do Simples traz benefícios, pois além de estar regulamentada, ao ir fazer captação no mercado, posso dar uma nota fiscal, eu não consigo apontar nenhuma desvantagem”. O entrevistado A.D. corroborou dizendo que: “[...] no Ministério da Cultura não tem problema ser proponente tanto no MEI quanto do simples ou lucro presumido, para ser proponente não tem impedimento, o que é exigido na lei é que o proponente tenha finalidade cultural”. E o produtor D.R. reafirmou ao dizer que: “Não há diferença da opção tributária para o proponente do projeto, o proponente pode ser pessoa física, jurídica, ter MEI, qualquer coisa fica igual”. Complementou ainda: “o que muda é a empresa que vai patrocinar o projeto não pode ser lucro presumido, apenas lucro real”. Dentro deste contexto o entrevistado A.D. abre parênteses para falar sobre a Lei Rouanet e o MEI:

“Só há uma diferença, o MEI, ele é considerado como se fosse proponente pessoa física, [...] terão um limite de 0,5% do valor aprovado. Pessoa jurídica em geral, simples, pequeno porte, microempresa terá um percentual de 3% do valor aprovado no ano. [...] Desta mesma forma funciona, no governo federal, nos estados, nos municípios; todo início do ano tem um valor que é aprovado para renúncia fiscal, o Ministério da Fazenda [...]”.

Observou-se também que proponente pessoa física e MEI, só podem enviar dois projetos, enquanto que, proponente de outros regimes tributários podem enviar até cinco projetos anuais. Para uma rápida referência preparou-se um demonstrativo comparando o que nos diz a teoria e a percepção dos produtores entrevistados.

Tabela 3 – Comparativo das Vantagens e Desvantagens LEIS x Produtores

	LEIS	PRODUTORES/ ENTREVISTADOS
Vantagens ME/EPP	<ul style="list-style-type: none"> - Guia único para recolhimento dos tributos. - Redução da carga tributária. - Alíquota fixa conforme receita bruta anual. - Escrituração contábil simplificada. - Preferência como critério de desempate em licitações públicas. 	<ul style="list-style-type: none"> - Menor tributação. - Simplificação no recolhimento dos tributos. - Alíquota fixa.
Vantagens MEI	<ul style="list-style-type: none"> - Isenção dos tributos federais. - Pagamento único e fixo mensal referente à Previdência Social e ISS. - Registro no Cadastro de Pessoas Jurídicas. - Cobertura da Previdência Social para aposentadoria, pensão, auxílio doença... - Obtenção de crédito, conta em banco, etc. 	<ul style="list-style-type: none"> - Facilidade de abrir a empresa. - Baixo custo das taxas. - Ter CNPJ facilita a entrada no mercado de trabalho.
Desvantagens ME/EPP	- Não foi encontrada nenhuma desvantagem.	- Não foi apurada nenhuma desvantagem.
Desvantagens MEI	- Na teoria não foi encontrada nenhuma desvantagem.	<ul style="list-style-type: none"> - Falta de nomenclatura na lista de atividades para produtor cênico ou cultural. - Pegar trabalhos grandes, por ser do MEI.
Lei Rouanet	<ul style="list-style-type: none"> - Lei que mais criou estímulos na área da cultura. - Aberta para qualquer regime tributário, inclusive pessoa física, desde que o projeto seja cultural. 	<ul style="list-style-type: none"> - Pouco burocrática. - Melhor mecanismo disponível no momento no país. - Aceita qualquer tipo de regime tributário. - A pessoa física e o MEI têm uma porcentagem menor de financiamento.

Fonte: Dados da Pesquisa (2014)

Com este quadro encerra-se a apresentação e análise dos dados, concluindo o artigo com as considerações do pesquisador, a seguir.

7. CONCLUSÕES

A arte cênica é uma atividade que remonta desde o início da humanidade, mas ainda é muito atual e continua em franca expansão. Com o crescimento deste tipo de cultura, faz-se necessária uma maior preparação do profissional da área. A pesquisa mostrou que existe esta preocupação, tanto do profissional, que está se aperfeiçoando mais através de cursos de nível superior; como dos governantes, através de leis de incentivo fiscal e leis tributárias.

Este artigo teve como objetivo geral: demonstrar as vantagens e desvantagens que o produtor cênico tem ao optar pelo Simples Nacional e a utilização do financiamento da Lei Rouanet. Para alcançar esse objetivo foram produzidos objetivos dois específicos: a) verificar

a facilidade de acesso do produtor cênico optante do Simples Nacional ao financiamento da Lei Rouanet. b) analisar as vantagens e desvantagens do produtor cênico, ao optar pelo Simples Nacional, comparando com o que diz a legislação em vigor.

Para responder ao primeiro objetivo, realizou-se pesquisa bibliográfica. A produção cênica é uma atividade milenar inerente à cultura (manifestações artísticas que demonstram a história dos povos, tanto do passado, presente ou futuro), ou seja, é uma atividade que está inserida na produção cultural, que é a organização e transformação desta cultura, em um evento social de entretenimento. Mas o termo produção cênica, no âmbito das leis brasileiras aparece pela primeira vez, na Lei Rouanet, que a define como - processo de criar, organizar eventos culturais no ramo do teatro, dança, circo, ópera, mímica e congêneres.

O segundo objetivo foi respondido a partir da análise dos dados, e da comparação do que nos diz a teoria com a resposta dos entrevistados. A Lei Rouanet é uma Lei Federal que oferece uma espécie de mecenato, ou seja, é por meio de doação ou patrocínio de empresas, que têm como contrapartida, o benefício da renúncia fiscal. O projeto cultural é financiado e a doação ou patrocínio pode ser revertido em desconto no IR. Os produtores entrevistados, que utilizam a Lei como ferramenta para financiar seus projetos, afirmam que ela é o melhor mecanismo disponível no país neste momento. É pouco burocrática e não contém vedações ou impedimentos a contribuintes optantes pelo Simples Nacional.

Constatou-se, apenas, é que, para o proponente MEI, há um limite menor de financiamento, pois, para efeito da Lei Rouanet, o Microempreendedor Individual é considerado pessoa física, e neste caso, existe diferença no percentual aprovado de renúncia fiscal. Para pessoa física e MEI é 0,5% e para pessoa jurídica é 3%. Este é um ponto que merece atenção dos produtores que estão querendo trabalhar com recursos provenientes da Lei. Pelo que se pode observar nas entrevistas com os produtores que utilizam a Lei, eles estão muito satisfeitos. Sabe-se que há um projeto de lei tramitando no legislativo, que busca aperfeiçoar essa legislação, chamado de Pró Cultura.

O terceiro e último objetivo foi respondido, cotejando-se o que diz a teoria e as normas legais com as respostas dos entrevistados. Constatamos que todos os pesquisados foram unânimes em dizer que o Simples Nacional só trouxe vantagens aos pequenos empresários. O benefício mais citado foi o baixo valor dos tributos. Todos sabem que o Brasil é um país onde a carga tributária é das mais pesadas do mundo. A desoneração fiscal que o regime

simplificado traz, viabiliza ao pequeno produtor manter um caixa mais cheio para lançar seus espetáculos.

Outra vantagem citada foi ser possível saber com antecedência o quantum de tributos aplicáveis ao serviço realizado, permitindo aos produtores planejar com exatidão os custos dos projetos, o que facilita inclusive, o diálogo com os patrocinadores. A guia única de recolhimento dos tributos também é uma vantagem, uma vez que se recolhem todos de uma vez e não há a preocupação de diferentes datas ou guias. Não se vislumbram desvantagens nem nas leituras efetuadas nem nas respostas dadas pelos produtores entrevistados.

As vantagens obtidas pelo MEI não foram muitas, o que pode ser reflexo de apenas um dos entrevistados apresentar-se enquadrado nesse regime. As vantagens descritas confirmaram a teoria: a facilidade de abrir um MEI, através do portal do empreendedor; a taxa fixa de pagamento mensal, referente à Previdência Social e ao ISSQN, no caso dos produtores e a oportunidade de ter CNPJ, ficando mais fácil entrar no mercado de trabalho. A teoria também trouxe como benefício o fato de estar inscrito na Previdência Social e contar com aposentadoria, auxílio doença e auxílio maternidade, benefício dos quais, como pessoa física, via de regra, os produtores não usufruem.

Na percepção do único MEI entrevistado é uma desvantagem, o fato de não conseguir usufruir do seguro desemprego, quando tem o MEI e possui outro emprego com carteira assinada. Este é um assunto polêmico, pois o MEI foi criado para quem não têm carteira assinada. Por isso não há direito ao seguro desemprego. Outra desvantagem mencionada foi a falta de nomenclatura para o profissional da produção cênica, e até mesmo para produtor cultural. Isso traz dificuldades no momento de participar de licitações culturais, o que foi confirmado pelo pesquisador ao acessar o portal do microempreendedor individual. Não foi encontrado nas atividades, nada condizente com eventos culturais, mas somente com eventos de entretenimento. Muitas vezes, os editais não aceitam que as produções sejam classificadas como entretenimento, pois o objeto da contratação refere-se especificamente, à produção cultural.

Foi possível observar durante a pesquisa, que os pequenos empreendedores muitas vezes esbarram na própria lei. Por exemplo, ao solicitar um empréstimo bancário, quando o comprovante de renda se mostra insuficiente, para obtenção de crédito privado. Outra dificuldade é a falta de progressão do MEI para o ME. A partir do momento em que o

microempreendedor auferir renda real maior que R\$ 60.000,00, mesmo que um real a mais R\$ 60.001,00 ele deixa de ser enquadrado como MEI para ser considerado ME. Talvez essa transição pudesse ser mais gradativa com alíquotas progressivas. As várias desvantagens identificadas no MEI poderiam ser objeto de atenção dos legisladores, visando ao aperfeiçoamento do programa.

Durante esta pesquisa destacou-se a dificuldade em encontrar material que falasse sobre a produção cênica, talvez por ser um curso novo no mercado. Por isso, foi utilizada principalmente a produção cultural como referência. Como sugestão de pesquisa futura sugere-se uma continuidade deste trabalho com análises das demonstrações contábeis de uma empresa de produção cênica optante do Simples Nacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AVELAR, Romulo. **O avesso da cena**: notas sobre produção e gestão cultural. 2. ed. Belo Horizonte: DUO Editorial, 2010.

BARROS, Fernanda Monteleone. **A evolução das obrigações tributárias nas constituições brasileiras e os reflexos no atual regime tributário de energia elétrica**. Brasília: IDP, 2012.

BRANT, Leonardo. **Mercado cultural**: panorama crítico e guia prático para gestão e captação de recursos. São Paulo: Instituto Pensarte, 2004.

BRASIL. Receita Federal. **Portal do micro empreendedor individual**. Disponível em: <<http://www.portaldoempreendedor.gov.br/mei-microempreendedor-individual>>. Acesso em 17 de mar de 2014.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em 29 de set. de 2013.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.imprensaoficial.com.br/PortalIO/download/pdf/Constituicoes_declaracao.pdf>. Acesso em 29 de set. de 2013.

_____. **Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991**. Institui o Programa Nacional de Apoio à Cultura (Pronac). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18313cons.htm>. Acesso em 16 de set. 2013.

_____. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em 04 de nov. de 2013.

_____. Receita Federal. **Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/default.htm>>. Acesso em 04 de nov. de

2013.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 16 de mar. de 2014.

_____. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em 03 de nov. 2013.

_____. **Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008.** Altera Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2008/leicp128.htm>>. Acesso em 16 de mar. de 2014.

_____. Ministério da Cultura. **Cultura em números: anuário de estatísticas culturais.** Brasília: Minc, 2009. Disponível em: <<http://culturadigital.br/ecocultminc/files/2010/06/Cultura-em-N%C3%BAmeros-web.pdf>>. Acesso em 16 de maio de 2014.

_____. **Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011.** Altera Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp139.htm>. Acesso em 16 de mar. de 2014.

COSTA, Cristina. **Questões de arte: o belo e a percepção estética e o fazer artístico.** São Paulo: Moderna, 2004.

DONATO, Adriana. **Lei de renúncia fiscal de incentivo a cultura.** 2011. Disponível em: <<http://www.culturaemercado.com.br/pontos-de-vista/lei-de-renuncia-fiscal-de-incentivo-a-cultura/#comments>>. Acesso em 11 de nov. de 2013.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Diretoria de pesquisas.** Sistema de Informações e Indicadores Culturais 2007 – 2010. Publicado em 2013. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/imprensa/ppts/00000014982610112013262218742308.pdf>>. Acesso em 16 de maio de 2014.

IBPT – Instituto brasileiro de planejamento e Tributação. **Evolução da Carga Tributária Brasileira e Previsão para 2013.** 2013. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1443/20131218asscomEstudoEvolucao dacargatributariabrasileiraPrevisaopara2013.pdf>>. Acesso em: 08 de jul. de 2014.

LUNELLI, Reinaldo Luiz. **A atualização do quinto.** 2008. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/atualizacaodoquinto.htm>>. Acesso em: 07 de nov. de 2013.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do direito tributário.** São Paulo: Atlas, 2013.

OLIVIERI, Cristiane Garcia. **Incentivos fiscais à cultura no Brasil.** São Paulo: SENAC, 2009.

_____. **Cultura neoliberal: leis de incentivo como política pública de cultura.** São Paulo: Instituto Pensarte, 2004.

- OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2008.
- PORTO ALEGRE. Prefeitura Municipal. **Anuário estatístico - 2012**. Porto Alegre: Prefeitura Municipal de Porto Alegre, 2013.
- PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico**. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. Disponível em: www.feevale.br/editora. Acesso em: 21 de maio de 2014.
- RUBIM, Linda. (org.) et. al. **Organização e produção da cultura**. Salvador: EDUFBA, 2005. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ufba/146/1/Organizacao%20e%20producao%20da%20cultura.pdf>. Acesso em 16 de set. de 2013.
- SILVA, Henrique de Oliveira da. Tributação. **Manual do direito e entretenimento: guia de produção cultural**. São Paulo: SENAC, 2009.
- SILVA, Cristiane Rocha; GOBBI, Beatriz Christo; SIMÃO, Ana Adalgisa. **O uso da análise de conteúdo como uma ferramenta para a pesquisa qualitativa: descrição e aplicação do método**. 2004. Disponível em: http://www.yo_uscribe.com/catalogue/ressources-pedagogiques/education/revisions/overview-trends-in-arkansas-rice-production-1402666. Acesso em 21 de maio de 2014.
- VALIATI, Leandro; FLORISSI, Stefano (org.) et al. **Economia da cultura: bem-estar econômico e evolução cultural**. Porto Alegre: UFRGS, 2007.
- VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2009.

APÊNDICE A – Roteiro de entrevista semiestruturada

Este roteiro de pesquisa é parte integrante do trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Faculdade Monteiro Lobato, tendo como tema: O Simples Nacional no Palco da Produção Cênica.

Nome:

- 1- Qual Regime Tributário sua empresa está enquadrada? MEI ME ou EPP?
- 2- Há quanto tempo você tem a empresa?
- 3- Quais Vantagens você percebe em ser optante do Simples Nacional?
- 4- Quais Desvantagens você percebe em ser optante do Simples Nacional?
- 5- Já utilizaste a Lei Rouanet? Como foi a experiência?
- 6- Qual tu percepção como optante do Simples ao fomento da Lei Rouanet?

AS METAMORFOSES DO ESTADO: NOVA ROUPAGEM PARA VELHOS PROBLEMAS?

METAMORPHOSES OF THE STATE: NEW LOOK FOR OLD PROBLEMS?

André Felipe Canuto Coelho

Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. Professor da Faculdade Damas da Instrução Cristã. Doutor em ciência política pela UFPE. Mestre em direito pela UFPE.

Bruna Estima Borba

Professora da Faculdade Damas da Instrução Cristã. Auditora Fiscal aposentada da Receita Federal do Brasil. Doutora e mestre em direito público pela UFPE.

Resenha: MUSACCHIO, Aldo; LAZZARINI, Sérgio G. **Reinventando o capitalismo de Estado: O Leviatã nos negócios: Brasil e outros países.** São Paulo: Portfolio-Penguin, 2015, 402p.

RESUMO: Trata-se de uma resenha do livro de Aldo Musacchio e Sérgio G. Lazzarini publicado no Brasil. Os autores trazem evidências de que, apesar da grande onda liberalizante das décadas de oitenta e noventa no mundo, o Estado não deixou de ser um dos protagonistas nas principais decisões da economia: Quem? O que? Como? Ao investigarem a experiência brasileira recente, descortinam muitas das imbricadas relações entre a iniciativa privada e o governo, agora no papel de acionista, majoritário ou minoritário, e como prestador de grandes capitais. Apresentam vantagens e desvantagens dos vários modelos de capitalismo estatal, utilizando análises quantitativas detalhadas do desempenho econômico brasileiro de 1976 a 2009. Deixam-nos uma taxonomia bastante completa para futuras investigações na área. Importantes considerações são levantadas quanto à necessidade de abarcar, no conceito de capitalismo de Estado, diversas desonerações tributárias efetivadas nas últimas décadas.

Palavras-Chave: Capitalismo de Estado. Empresas Estatais. Bancos de Desenvolvimento. Economia do Desenvolvimento.

ABSTRACT: This is a book review written by Aldo Musacchio and Sergio Lazzarini and published in Brazil. The authors bring evidence that despite the wave of liberalization that swept world markets in the 1980s and 90s, the State is still one of the protagonists for the key economic questions every society must answer: Who? What? How? Investigating the recent Brazilian experience, they bring to light many of the interwoven relationships between the government, both in the role of a majority or a minority shareholder as in the role of a large capital lender, and the private sector. The authors feature advantages and disadvantages of many models of State capitalism, using detailed quantitative models of Brazil's economic performance from 1976 to 2009. They develop, as a consequence, a fairly complete taxonomy for future research in the area. We point out important considerations on the need to introduce, in the concept of State capitalism, many of the tax expenditures created in the last decades.

Keywords: State Capitalism. State-Owned Enterprises. Development Banks. Development Economics.

Aldo Musacchio e Sérgio Lazzarini publicam, em 2014, pela Harvard University Press, o livro “Reinventing State Capitalism: Leviathan in Business, Brazil and Beyond”, consolidando diversos trabalhos editados a partir de 2009. É traduzido, no ano seguinte, por Afonso Celso da Cunha Serra, recebendo, pela editora Portfolio-Penguin, o título “Reinventando o capitalismo de Estado: O Leviatã nos negócios: Brasil e outros países”. A repercussão da obra no meio acadêmico e no mundo empresarial foi marcante, tendo sido considerada uma leitura fundamental para entender o papel do Estado no setor produtivo tanto pela revista *The Economist* como pelo *Massachusetts Institute of Technology*.

Aldo Musacchio, economista mexicano com PhD em História da América Latina pela Universidade de Stanford, é atualmente professor associado de estratégia e negócios internacionais e diretor do *Brazil and Latin America Initiatives Institute* na *Brandeis International Business School*, no estado de Massachusetts, Estados Unidos. Dedicase a investigar, sobretudo, as diversas maneiras que os governos apoiam as empresas nacionais para competir doméstica e internacionalmente.

Sérgio Lazzarini, mestre e doutor pela Universidade de Washington em Saint Louis, integra o Insper, Instituto de Pesquisa e Ensino em São Paulo. É professor de estratégias empresariais em mercados emergentes, com um enfoque nas relações entre empresas privadas e setor público. Publicou, em 2011, o livro “Capitalismo de Laços - Os Donos do Brasil e Suas Conexões”.

Um dos grandes debates públicos do Brasil no momento diz respeito à participação e ao papel do BNDES enquanto agente fomentador dos mercados. Constituiu-se em tema recorrente o elevado custo fiscal dos recursos que o Tesouro tem repassado à instituição desde 2008. Interroga-se, amiúde, acerca de um possível esgotamento desse modelo.

Em longa entrevista ao jornal Valor Econômico ao final de 2014 (ROMERO, 2014), Luciano Coutinho, presidente do BNDES desde 2007, assinala haver ainda grande escassez de crédito de longo prazo por parte dos bancos comerciais no mundo, que estão se recapitalizando - por causa da crise de 2008, e precisam atender às regras de Basileia 3. Por isso, segundo ele, ao contrário do que propõem alguns, os bancos de desenvolvimento seriam instituições necessárias e contemporâneas, teriam padrões elevados de governança e países como a Inglaterra e os Estados Unidos ressentir-se-iam de não tê-los efetivados anteriormente.

A partir de uma conceituação ampla do que seria capitalismo de Estado e de uma investigação empírica sólida da intervenção do governo brasileiro na economia de 1976 a 2009,

os autores apresentam um panorama dessa tumultuada evolução. Incluindo o papel decisivo desempenhado hoje pelo BNDES, avaliam a eficácia de cada uma dessas transformações.

O livro é dividido em três partes. A primeira delas visa a resgatar o surgimento do Estado no papel de empreendedor em escala mundial e a sua evolução até o final da primeira década deste século. Na busca de diferentes visões sobre o papel do Estado nesta seara, é feita uma revisão da literatura. Nos capítulos seguintes, sendo o Brasil o objeto de análise, estuda-se o governo enquanto proprietário direto e gestor de empresas e também ele na qualidade de acionista majoritário. Nos capítulos finais, averigua-se a atuação do Estado brasileiro enquanto acionista minoritário, em especial mediante empréstimos do BNDES.

Adotando o conceito de Estado Leviatã de Thomas Hobbes – onisciente, onipresente e onipotente na questão econômica, sua atuação englobaria desde a propriedade total e gestão direta de empresas até a participação minoritária ou majoritária no capital delas. São três os argumentos que perpassam toda a obra.

O primeiro deles sustenta que os governos verificaram a necessidade de adotar práticas de governança para as empresas estatais em virtude da grave crise dos anos setenta e oitenta, o que desencadeou todo o processo de mudança. Os outros argumentos, não menos importantes, pertinem a que diante dos novos modelos de participação estatal, não se deve proceder a generalizações acerca da melhor eficiência da propriedade privada sobre as diversas formas de propriedade pública. Na verdade, a eficiência desses novos modelos de propriedade estatal depende sobremaneira do grau de qualidade das instituições democráticas do país, sejam elas relativas a uma regulação mais adequada ou a mercados de capitais mais desenvolvidos.

Um dos pontos centrais do texto, ainda em sua primeira parte, cuida de investigar as razões por trás da existência do capitalismo de Estado. Evidenciam-se, a partir daí, quatro visões que se complementam. De início, situa-se a visão da política industrial, associada à ideia de que a existência de falhas de mercado seria um obstáculo intransponível ao crescimento sustentado de uma nação. Ao prover capital de risco nas etapas iniciais de industrialização de um país, o poder público contornaria a inexistência de um mercado de capitais. Importante também seria seu papel de coordenador das atividades produtivas e de financiador de projetos de pesquisa e desenvolvimento, geradores de grandes externalidades positivas.

A visão social, por sua vez, entende que o Estado enveredou pelos meandros da produção econômica para buscar objetivos sociais, a saber: redistribuição de renda, preços mais baixos e mais emprego. Já a visão política acentua um aspecto negativo da influência dos governos à

medida que os políticos tenderiam a buscar nessas empresas fins pessoais mediante o desvio de recursos. Implica, igualmente, baixo comprometimento com a eficiência diante da abundância de fundos públicos.

As três visões anteriores não são capazes de lidar com toda a extensão da atuação estatal, mas se complementam. Assim, por exemplo, se a visão industrial não explica porque o Estado atua no papel de acionista minoritário emprestando recursos públicos através de bancos de investimento, a visão política aponta no compadrio um elemento fundamental para o novo formato.

Por último, com lastro na teoria de *path dependency*, dependência da trajetória em português, os autores buscam fechar as explicações. O conceito envolve a ideia de que quando um país ou uma região começa a trilhar um caminho, os custos de uma volta apresentam-se muito altos. Haveria outras escolhas, mas as bases de certos arranjos institucionais criam obstáculos para uma rápida reversão da escolha inicial. Refere-se não apenas a um foco analítico nas instituições, mas também a contingências e a imprevisões. Efetivamente, as instituições têm uma lógica própria: sua criação e seu desenvolvimento acabam ficando inexplicados e imprevisos pelos atores políticos. Cada capitalismo de Estado é único, resultado das regras, dos vínculos e das ideologias locais.

Tais visões estratégicas são utilizadas para distinguir as diversas formas de capitalismo de Estado em alguns pontos básicos. Acrescenta-se, para distinção, uma situação em que a intervenção estatal é mínima, em que prepondera a livre iniciativa. Seriam cinco, por sua vez, os pontos de distinção entre o Leviatã proprietário e gestor direto, o Leviatã acionista majoritário, o Leviatã minoritário e a empresa privada. Envolveriam problemas de agência, a capacidade do Estado de coordenar o setor produtivo e realizar objetivos sociais, o potencial para compadrio, o uso de estatais para patronagem e a facilidade de entrada e saída.

A partir dessa concepção inicial, a interação entre a economia e o Estado brasileiro foi escolhida para avaliar os diversos argumentos e as teorias levantadas, por intermeio de uma série de análises de regressão, cujos principais resultados são apresentados.

Começando no século XIX, esboça-se um capitalismo de Estado no Brasil, cujo principal papel é o de garantir o sucesso de alguns empreendimentos considerados essenciais, mesmo que para isso fosse necessário injetar capital e impedir a falência. Nesse sentido, setores como a navegação de cabotagem, as ferrovias e os portos foram os mais beneficiados. Acentua-se o

papel fundamental realizado por Vargas (1930-1945 e 1951-1954) para consolidar o Estado brasileiro enquanto agente do capitalismo.

Verifica-se uma forte intervenção governamental na ordem econômica, buscando estabelecer as bases de um processo de reprodução capitalista voltado para a industrialização: regula-se o preço do trabalho, investe-se fortemente em infraestrutura e na produção (CSN e Petrobras, por exemplo), impõe-se o confisco cambial das rendas agrícolas exportadas para redistribuir os ganhos entre grupos industriais, rebaixa-se o custo de capital na forma de subsídio cambial, etc. Mas teria sido sob a égide do governo militar de Geisel (1974-1979) que o Brasil atingiu um número recorde de empresas estatais.

Tudo parecia encaminhar-se muito bem até que no final dos anos setenta o Brasil sofreu profundamente as consequências do segundo choque do petróleo e do aumento das taxas de juros internacionais. O início da década seguinte foi marcado pela necessidade de um ajuste profundo nas contas externas, pois o financiamento do grande déficit nas contas correntes do Brasil foi interrompido após a moratória do México em 1982. Na primeira metade da década de oitenta o país teve por meta a geração de grandes superavit comerciais, instrumentalizados por fortes desvalorizações cambiais; na segunda metade, ao se diminuir a pressão sobre as contas externas, os políticos voltaram a atenção para a estabilização de preços. A inflação, que havia se elevado nos anos setenta, fugiu ao controle na segunda metade do decênio subsequente, alimentada por um grande déficit público e por sofisticados mecanismos de indexação.

Nesse entreato, a política econômica tentou controlar a demanda interna, com diferentes graus de sucesso, para obter equilíbrio externo e, posteriormente, interno. As intervenções diretas nos preços também eram um componente habitual da política econômica, inicialmente com o intuito de aumentar a competitividade dos produtores domésticos e, a partir de 1985, na tentativa de combater a inflação.

Nos dois casos, recorreu-se às empresas estatais para alcançar objetivos macroeconômicos. No início da década de oitenta, o governo central, mediante empresas estatais, contraiu grandes empréstimos no exterior, o que fez com que suas dívidas aumentassem consideravelmente com a má desvalorização de 1983. Enquanto isso, o preço dos bens e serviços dessas empresas foi artificialmente reduzido, primeiramente para aumentar a competitividade nas exportações e, depois, visando a diminuir o impacto nos índices inflacionários. Com o fulcro de reduzir a demanda interna, houve uma queda do investimento nas empresas estatais, que diminuiu em quase um terço (1,5% do PIB) entre 1980/82 e 1987/89.

A utilização das estatais como instrumento de política macroeconômica contribuiu sensivelmente para a deterioração da administração dessas empresas (outro grande fator que concorreu para isso foi o aumento da interferência política) e prejudicou grandemente a qualidade de sua produção.

Ressalta-se que a Constituição de 1988, ao contrário de cobrar das empresas estatais maior eficácia no cumprimento de suas tarefas, proporcionando-lhes os recursos devidos, estatuiu um maior controle sobre as mesmas, impondo-lhes restrições adicionais na sua forma de gestão, o que dificultou sobremaneira uma atuação empresarial competente em mercados cada vez mais exigentes. Ficaram submetidas a longos processos licitatórios para a compra de bens e serviços, restringiram-lhes a gestão de pessoal ao limitar salários e exigir concursos públicos, impossibilitaram a constituição de subsidiárias ou participação acionária em outra empresa sem prévia aprovação legislativa, ademais de sujeitar ao Congresso Nacional a aprovação do seu orçamento de investimentos.

Alcança-se a década de noventa com um setor estatal endividado e com sérios problemas estruturais. A retirada do Estado na geração de riquezas parecia sem volta. Ainda sob a égide do governo militar (1979-1985), o Brasil começou, conquanto timidamente, a privatizar parte de seu patrimônio. Foi, todavia, nos dois governos de Cardoso (1995-1998 e 1999-2002) em que houve a maior transferência de ativos estatais para o setor privado, tendo sido privatizadas, apesar de parcialmente, gigantes como a Vale do Rio Doce, a Light, a Eletrobras e a Telebras.

Os autores sublinham que o Estado brasileiro transformou algumas estatais em empresas com participação majoritária do Estado e, em algumas delas, passou a ser acionista minoritário, tendo o BNDES no papel de holding estatal. Destaca-se que o banco não só financiou os compradores em algumas transações de privatização, mas também comprou participações minoritárias em empresas privadas listadas na BOVESPA. Por outro lado, as empresas estatais negociadas na bolsa passaram por melhoras significativas em termos de governança, gestão e transparência.

No primeiro capítulo empírico acerca da avaliação do Estado enquanto gestor, é avaliado um aspecto bastante curioso quando da comparação com empresas privadas. A escolha dos CEOs, se oriundos ou não do processo de seleção pública, têm pertinência com o desempenho da empresa? Foram utilizadas regressões de mínimos quadrados ordinários para o desempenho das empresas e os CEOs aparecem como *dummies*. O efeito CEO é calculado considerando a contribuição marginal para o r-quadrado ajustado. Nas estatais brasileiras é bastante comum

que seus dirigentes provenham de seus próprios quadros, selecionados mediante concursos públicos. Tal fato vedaria o acesso a executivos mais talentosos. Refuta-se o argumento de que a falta de compreensão da cultura da empresa seria um obstáculo operacional à atuação de executivos de fora.

Seguidamente, investiga-se de que maneira as empresas com total controle do Estado reagem a crises políticas e a choques econômicos. Utilizando regressões logísticas condicionais com dados em painel e a técnica de diferenças em diferenças, de 136 empresas de propriedade da União entre 1973 e 1993, observam que, durante as recessões, as estatais demitem muito menos trabalhadores que a iniciativa privada. Tal conclusão explica, parcialmente, por que países com forte intervenção estatal são mais resistentes aos choques econômicos. De mais a mais, assinalam que, em crises políticas ou por ocasião de sucessões presidenciais, as mudanças de direção das companhias estatais são mais prováveis.

Para estudar o desempenho do Estado brasileiro no papel de acionista majoritário numa empresa com ações negociadas em bolsa de valores em que se exige uma maior transparência e *accountability*, foi escolhida a Petrobras. Compararam-na com arranjos de governança de trinta empresas petrolíferas pertencentes a diferentes países, com especial atenção à Pemex no México e à Statoil na Noruega. Evidencia-se que a negociação das ações da Petrobras nas Bolsas de Valores de Nova Iorque e de São Paulo não a insulou de intervenções políticas danosas, haja vista sua utilização como instrumento na política inflacionária, mediante a contenção do preço de combustíveis, e na política fiscal, através das compras direcionadas pelo governo federal.

Já para o papel do governo na qualidade de acionista minoritário, foram colhidos dados de 358 companhias abertas no Brasil, entre os anos de 1995 e 2009. O desempenho e o investimento nessas empresas crescem quando a participação acionária minoritária do Estado aumenta? A investida estatal permitiria o acesso mais fácil a capitais de risco de longa maturação? Os resultados foram, em grande parte, alvissareiros nesse tema, ou seja, as participações acionárias minoritárias estatais têm uma correlação positiva com o desempenho das empresas analisadas. As implicações de políticas públicas aventadas na obra vão depender, entretanto, de uma série de questões relacionadas aos tipos de sociedades empresariais envolvidas e se as atividades apresentam ou não escassez de capital.

Se, por um lado, uma das justificativas apresentadas pela teoria para justificar a atuação estatal enquanto acionista minoritário é o de evitar a ingerência política nas decisões das

empresas ao mesmo tempo em que proporciona maiores recursos para inversão, não foi esse o panorama verificado na Vale, atualmente a maior mineradora do mundo.

Em 2009, a Valepar, que se constituiu na holding vencedora do leilão de privatização da Vale, era sua entidade controladora por deter mais de 50% de suas ações com direito a voto. Mas quem controlava a Valepar? O BNDESPAR (o braço de investimentos do BNDES) e os fundos de pensão da CEF, da Petrobras, da CESP e do Banco do Brasil, com 60,5% da Valepar. Houve, segundo os autores, ingerências políticas a partir de 2009, entre as quais tentativas de direcionamento dos investimentos da empresa para o setor siderúrgico, malgrado sua conhecida capacidade ociosa e a despeito do setor de mineração apresentar-se mais atrativo. Ao final, o presidente da Vale acabou sendo substituído por alguém mais compreensível com as demandas do poder estatal.

Entrementes, cabe destacar que, na análise de outra grande empresa em que o governo possui participação acionária minoritária, a Embraer, não houve uma ingerência governamental ainda que residual, embora o BNDES e a Previ possuíssem quase 20% das ações com direito a voto.

A derradeira pesquisa retratada diz respeito à figura dos empréstimos feitos pelo BNDES, perpassando pela compreensão da racionalia por trás da instituição de bancos de desenvolvimento no mundo e de seus modelos de receitas e de aportes. Registra-se, de início, considerando que grande parte do capital dos empréstimos do BNDES serem proporcionados por recursos subsidiados pelo governo central, que é preciso verificar o custo de oportunidade de seu *funding*. Nesse diapasão, atesta-se que a esses recursos poderiam ser dados destinos alternativos visando, por exemplo, à aplicação em áreas com maior retorno social. Sejam essas atividades saúde, educação básica ou saneamento, a análise da rentabilidade do BNDES resulta extremamente complexa.

Talvez a mais relevante contribuição apresentada tenha sido a constatação de que os empréstimos do BNDES representam simples subsídios para grandes empresas. Isso porque não proporcionaram, segundo os modelos econométricos apresentados, melhorias de desempenho ou acréscimos nas inversões estatisticamente significantes.

As discussões são encerradas com uma série de lições e ensinamentos para os formuladores de políticas públicas.

Entende-se que o protetorado exercido pelo Estado sobre a vida social, especialmente pela pressão imposta pela globalização, retirando-o da prestação direta dos serviços públicos não significa o fim do Estado ou o retorno a um Estado mínimo: ele permanece presente na vida social, mas sob uma modalidade diferente das do passado. Apesar das configurações locais permanecerem diversas e variarem em função das tradições e das conjunturas próprias de cada país, essas diferenças acabam sendo secundárias e um novo modelo de Estado é difundido.

Até porque os países em transição e em desenvolvimento acabam por decalcar, com mais ou menos adaptações, os países centrais; e os organismos internacionais contribuem muito para essa difusão ao subordinar sua ajuda à edificação de uma estrutura estatal mais enxuta. Trata-se de um modelo que repousa sobre o princípio da subsidiariedade: a intervenção do Estado somente se legitima no caso de insuficiência ou falha dos mecanismos de autoregulação social, entendendo-se que convém privilegiar dispositivos de gestão situados mais próximos dos cidadãos e de chamar à colaboração os atores sociais.

Acredita-se, não obstante, que a dimensão colocada pelos pesquisadores de capitalismo de Estado estaria incompleta. Senão, analise-se a seguir. Uma das preocupações levantadas foi com o resultado dos empréstimos subsidiados fornecidos pelo BNDES. Há um custo para o Tesouro Nacional em garantir crédito barato às empresas, cobrando juros até menor do que a inflação para incentivar o investimento nas linhas de empréstimo, tal qual o Programa de Sustentação de Investimentos. Esse e diversos outros programas da instituição ascenderam de forma substancial nos últimos anos.

Observe-se a lei nº 12.096/2009. Criada para autorizar a concessão de subvenção econômica ao BNDES em operações de financiamento destinadas à aquisição e produção de bens de capital e à inovação tecnológica, ela vem sendo alterada anualmente para possibilitar aportes do Tesouro cada vez maiores. O valor total dos financiamentos subvencionados pela União decuplicou, passando de R\$ 44.000.000,00 para R\$ 452.000.000,00 entre 2009 e 2015. Tal subvenção, destinada a equalizar as taxas de juros, corresponde ao diferencial entre o encargo do mutuário final e o custo da fonte de recursos, acrescido da remuneração do BNDES.

Sublinhe-se que esses empréstimos representam os chamados benefícios financeiros e creditícios. Os benefícios financeiros são desembolsos realizados por meio de equalizações de juros e preços ou no caso de se assumir dívidas oriundas de saldos de obrigações de responsabilidade do Tesouro Nacional. Já os benefícios creditícios estão associados a

programas oficiais de crédito, a taxa de juros inferior ao custo de captação pelo governo. Mas há outros benefícios que importam em custos ao governo ainda mais elevados.

Propugna-se pela inclusão, na dimensão do capitalismo de Estado, de grande parte dos chamados benefícios tributários ou, numa concepção mais financista, dos gastos tributários. Com objetivos econômicos e sociais, configuram-se eles exceções ao sistema tributário positivado, produzindo a redução da arrecadação potencial e aumentando a disponibilidade econômica dos contribuintes.

Constata-se que os autores enfatizaram a questão dos benefícios financeiros e creditícios proporcionados pelo BNDES, mas não vislumbraram que as decisões do Estado pertinentes às renúncias tributárias caracterizam-se como uma atuação estatal efetiva ao beneficiar setores e atividades produtivas em detrimento de outras. Ao se observar o quadro X do anexo IV-11 da Proposta de Lei Orçamentária para 2016, elaborado de acordo com o previsto no art. 4º, § 2º, inciso V, da lei complementar nº 101/2000, sobressaem quase 300 bilhões de reais em gastos tributários projetados para 2016.

Entre eles, evidencia-se o Simples Nacional, um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, com uma previsão de renúncia da ordem de 77 bilhões de reais; e o custo de manutenção dos benefícios à Zona Franca de Manaus e áreas de livre comércio, que alcançam o montante de quase 28 bilhões de reais.

Ora, foi aprovado em setembro de 2015, pelo plenário da Câmara dos Deputados, o projeto de lei complementar nº 25/2007: a receita bruta anual máxima permitida para a microempresa no Simples Nacional passará de R\$ 360 mil para R\$ 900 mil e para as empresas de pequeno porte, a participação no sistema simplificado de tributação será permitida para o intervalo de R\$ 900 mil a R\$ 14,4 milhões anuais. Atualmente, é de R\$ 360 mil a R\$ 3,6 milhões. Anteriormente à aprovação da matéria, a Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2015) divulgara estudo cuja conclusão é preocupante:

[...] não há a menor possibilidade de concordância com a aprovação do substitutivo ao PLP 25/2007, ressaltando-se que as alterações no Simples Nacional têm trazido reflexos negativos na arrecadação tributária da união, de estados, do distrito federal e de municípios em seu conjunto, reforçando que o impacto estimado com a aprovação do substitutivo em análise é de R\$ 11,43 bilhões/ano, sem contar o impacto decorrente da extinção dos sublimites.

Por oportuno, sublinhe-se que no ano de 2014 foi promulgada a Emenda Constitucional nº 83, a qual prorroga os incentivos fiscais especiais do projeto Zona Franca de Manaus até o ano de 2073!

Igualmente importante se faz sobrelevar as renúncias fiscais no âmbito do ICMS, de competência dos estados da federação brasileira, as quais vêm causando confrontos políticos e jurídicos de grande envergadura por suscitar, muitas vezes, graves prejuízos à Fazenda Pública e a outros entes federados.

Imprescindível se apresenta, então, a ampliação do conceito de capitalismo de Estado para assim incluir desonerações tributárias que beneficiam regiões, setores ou atividades produtivas. Nesse escopo, seria preciso um amplo estudo acerca da estrutura de governança das renúncias tributárias, de sua previsão legal, de sua implementação e de sua execução, para, em seguida, proceder-se à sua avaliação econômico-financeira.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Brasília, 2015. **Arrecadação do Simples Nacional em 2015 – Inclusão de novos setores, efeitos no Lucro Presumido/Lucro Real e Impactos do PLP 25/2007.** Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/agosto/receita-federal-publica-estudo-que-demonstra-os-impactos-negativos-na-arrecadacao-tributaria-com-o-plp-25-2007>. Acesso em: 19/11/2015.

ROMERO, Cristiano. Cabe ao governo eleito pelo povo fixar prioridades. **Valor Econômico**, São Paulo, 22/10/14. Disponível em: <http://www.valor.com.br/brasil/3743488/cabe-ao-governo-eleito-pelo-povo-fixar-prioridades>. Acesso em: 20/11/2015.

EMPRESA E PROPRIEDADE: FUNÇÃO SOCIAL E ABUSO DO PODER

COMPANY AND PROPERTY: FUNCTION SOCIAL AND ECONOMIC POWER ABUSE

Márcio Gheller

Aluno do preparatório ao Doutorado em Direito Civil pela
Universidade de Buenos Aires – UBA.
Auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil.

RESENHA DE LIVRO: LOPES, Ana Frazão de Azevedo. *Empresa e propriedade – Função social e abuso de poder econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

RESUMO: Com a presente resenha se busca dar mais uma versão ao livro da professora Ana Lopes, cuja obra nos traz um compêndio de teses e teorias que gravitam em torno do direito da propriedade, de sua função social tão guerreada nos nossos dias e expõe que o tema, ao revés de novo, já está incorporado no *gérmen* que do Estado de direito, trazendo considerações de John Locke, Adam Smith, Immanuel Kant, Augusto Comte, Emile Durkheim, Jürgen Habermas e outros tantos doutrinadores. O autor argumenta que o *laissez-faire* propriamente dito jamais existiu, e que o crescimento da atividade econômica não foi uma decorrência espontânea das leis do mercado, mas sim fruto de uma regulação jurídica que possibilitou a infraestrutura necessária para o progresso do capitalismo (p.303). A leitura crítica da obra e sua reflexão se faz importante para repisar, em sede de discussão de tributos, quais os caminhos desta competição evolutiva se fazem necessários neste país, uma das dez maiores economias do planeta, e nas estratégias de desenvolvimento para trilhar com segurança a justiça fiscal.

Palavras Chave: Direito Empresarial. Direito. Posse, uso e propriedade.

ABSTRACT: The goal of this synopsis is to provide another point of view from teacher Ana Frazão de Azevedo Lopes book “Empresa e Propriedade Função Social e Abuso de Poder Econômico”, whose work deals with a number of themes and theories regarding Property Rights, its very controversial social purpose, purporting that this subject, instead of being new, it is already embodied in the establishment of the modern sovereign states, pondering upon John Locke, Adam Smith, Immanuel Kant, Augusto Comte, Emile Durkheim, Jürgen Habermas and several other propositions from elsewhere. The author claims that the **laissez-faire** economic system by itself has never really existed, and economic growth has never been a consequence of market driven enterprise, but actually, it is the product of a law arrangement system that provided the necessary foundations upon which capitalism could thrive (p. 303). A discerning reading of this work is important to explore solutions to the tax equation in Brazil, one of the top 10 countries measured by GDP (Gross Domestic Product), in light of the necessity to establish increases in business competitiveness, new development strategies, and to insure tax fairness.

Keywords: Commercial enterprise Law. Jurisprudence. Possession, use and property.

Em minhas leituras sobre a desconsideração da pessoa jurídica, deparei-me com a obra *Empresa e Propriedade*, publicada 2006, que imediatamente instigou minha curiosidade sobre o tema, tão antigo e tão atual. Até porque, em nossos dias, novas ideias vão eclodindo, ultrapassando a função social da propriedade, procurando descurar a função social da posse, que para a economia liberal, é filho menor da propriedade.

A obra instiga já em seu prefácio, ao afirmar que os credos religiosos sobre o direito em grande parte se esvaziaram, ameaçando o projeto de hegemonia política da igreja católica na Europa, nos séculos XVII e XVIII, com as doutrinas *jus naturalistas* apresentadas pelo direito e o aparecimento da filosofia política. Conclui o prefácio da obra que o direito, em especial o direito civil no território continental europeu, e a *common law* na Inglaterra e depois em seus outros territórios galgou a posição de principal fonte dos critérios para o exercício da autoridade no Estado moderno, sem prejuízo de outros discursos definidores de distintas perspectivas a respeito da sociedade, tais como a econômica e a sociológica, mais recentes, originadas nos séculos XVII e XIX, que passaram a coexistir com o discurso jurídico, e a disputar a atenção dos atores relevantes enquanto possíveis fontes de critérios para o exercício da autoridade estatal (p. 19).

Segundo a autora, a função social da propriedade originou-se da sociologia, nas ideias de Augusto Comte, que pretendeu inverter a ordem de prioridade até então existente, sustentando, como corolário da sociabilidade natural do homem, a primazia absoluta da sociedade sobre os seus membros, em oposição ao individualismo instalado pela eclosão do movimento burguês, que primava pelo Estado liberal. A partir do século XIX, esse modelo exageradamente individualista passou a ser questionado, não apenas na sociologia, mas também no socialismo utópico, no marxismo e no social liberalismo (p. 21). Daí que o direito se viu obrigado a rever o formalismo que caracterizava os direitos subjetivos, enfrentando a difícil missão de harmonizá-los com os interesses da sociedade.

O tema é árido, tanto que se do lado da função social o sociólogo francês David Émile Durkheim tentava superar os exageros extremistas da teoria de Comte com a definição de *solidariedade orgânica*, destacando a delicada vinculação entre os aspectos individual e social nas sociedades modernas complexas, salientando a necessidade de que o direito oferecesse respostas para tal problema, do outro lado Léon Duguit lecionava que a função social implicaria

a extinção dos direitos subjetivos, pois os indivíduos teriam apenas funções sociais a cumprir (p.22).

Muito mais que uma disputa doutrinária, o reconhecimento da função social da propriedade aparece pela primeira vez em 1919, na Constituição de Weimar, quando manifesta a ideia de que a *propriedade obriga*. Decorrente deste novo norte, a doutrina, tanto na Europa quanto no Brasil, desenvolveu uma sólida orientação no sentido de que a função social determina uma mudança na própria estrutura da propriedade.

No caso brasileiro, a função social foi acolhida somente pela Constituição de 1967, sendo predominante a compreensão de que o seu principal desdobramento é a função social da empresa. Tanto que a Lei das S.A. - sociedades por ações - (Lei 6.404/76) transforma este tipo de companhia em um empreendimento econômico não somente voltado para o mercado e com o objetivo de lucro, tornando-se uma associação entre capital e trabalho para a busca de fins e atividades que dizem respeito igualmente à sociedade, até porque geram inúmeras externalidades (p. 22). Mas, apesar do apelo legal, defender uma função social da empresa colide com o sentido da propriedade privada e da livre iniciativa. Ou não?

Em outras palavras, vivemos num País republicano que esposou em sua constituição federal como princípios fundamentais a propriedade privada e a livre iniciativa¹, de uma parte, porém condiciona tais títulos à realização da dignidade da pessoa humana, à construção de uma sociedade justa, livre e solidária, à erradicação da pobreza, da marginalização e à redução das desigualdades sociais, na outra parte.² A isso se some a influência do positivismo kelsiano, que impossibilita uma análise mais ampla da legitimidade do exercício dos direitos subjetivos, fazendo com que a função social venha a ser reiteradamente abordada por meio de critérios como a proporcionalidade e a ponderação de valores, os quais comumente aumentam a tensão entre a liberdade empresarial e a função social, ao invés de buscarem os fundamentos que lhes são comuns (p. 23).

¹ A teoria econômica liberal de Adam Smith primava pelo direito a não intervenção na propriedade privada, criando a expressão da “mão invisível” em que o mercado devia ser autorregular, longe de influências estatais.

² A este respeito, vide CF/88, especialmente Artigo 5º: XIII - *é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer*; XXII - *é garantido o direito de propriedade*; XXIII - *a propriedade atenderá a sua função social* combinado com Artigo 3º. III - *erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais* além do preâmbulo.

Nesta perspectiva, a obra se propõe a esclarecer, do ponto de vista da teoria constitucional, a distinção entre o exercício regular do poder econômico e o seu exercício abusivo. Mas a autora faz uma ressalva importante: Se já se parte do princípio de que a propriedade privada e a função social são valores opostos, a ponderação entre os mesmos acaba resultando em um juízo de preferência, sobre o valor que deve ser flexibilizado em maior ou menor grau. É preciso entender que o paradigma do Estado democrático de direito irradia um sentido próprio que influi sobre todo o ordenamento, impondo releitura de todas as normas jurídicas o que o compõem, mesmo daquelas que já existiam paradigmas anteriores, as quais terão que se adequar a uma nova visão de indivíduo, de sociedade e de Estado (p. 26).

O surgimento do liberalismo econômico e do Estado Liberal – O século XVIII foi um verdadeiro berçário de ideias novas, que romperam conceitos e irromperam na Revolução Francesa.

Anteriormente as sociedades e as civilizações estavam fundadas em uma concepção holística, na qual o homem era visto como membro de um grupo social, sendo as necessidades do mesmo subordinadas aos interesses da coletividade. A referência citada pertence a Dumont³, que em sua obra, descrevendo Locke, a partir de notas de Laslett, assim manifesta: *o direito fundado sobre as necessidades de uma pessoa procede de uma ideia de justiça social ou de distribuição; fundado sobre o trabalho de uma pessoa procede de uma ideia de indivíduo como uma entidade em si mesma, meta-social. Nos dois casos podemos falar de um direito, mas que remetem, respectivamente, a um princípio social ou a um princípio individual.*

A partir da Reforma⁴ e da luta pela tolerância religiosa, bem como as ideias *jus naturalistas* dos séculos XVII e XVIII, descreve a obra citando Louis Dumont e John Rawls, se aperfeiçoou o modelo individualista que influenciou, de forma direta, o Estado liberal (p. 30).

³ DUMONT, Louis. Homo Aequalis: Gênese e plenitude da ideologia econômica. EDUSC. Bauri (SP), 2000. P. 82.

⁴ Foi um movimento reformista cristão culminado no início do século XVI por Martinho Lutero, quando através da publicação de suas 95 teses, em 31 de outubro de 1517 na porta da Igreja do Castelo de Wittenberg, protestou contra diversos pontos da doutrina da Igreja Católica Romana. Disponível em https://www.google.com.br/search?q=reforma&gws_rd=ssl, consulta em 06/11/2015.

O homem visto sob a perspectiva de indivíduo possuidor de razão, feito a imagem e semelhança de Deus, pensa e toma decisões segundo sua vontade, e estas vontades individuais, coordenadas por meio de um *contrato social*, justificam a formação e a legitimidade do Estado. Esta ideia de contrato social domina toda a filosofia política individualista do século XVIII, de forma que o contrato passa a ser a única forma de relações jurídicas entre os homens, abrangendo todas as formas da vida humana: o casamento, a família, o exercício profissional, o Estado e a sociedade civil, destaca, citando Paul Roubier (p. 30, notas).

Neste contexto são forjados os direitos subjetivos, especialmente os relacionados à liberdade e à propriedade, como desdobramentos naturais da condição humana.

Atribui-se a Thomas Hobbes (1588/1679), filho de um vigário anglicano, a ruptura do pensamento do homem de ser social para ser individual, reconhecendo o valor autônomo do indivíduo, destacado do corpo social a que pertence. Não havia nada parecido no direito romano clássico, nem no pensamento antigo medieval. Para o filósofo inglês, os motivos da ação humana resumem-se no auto interesse, e dentro deste postulado, o homem não era por natureza inclinado a amar os outros homens, como era a premissa anterior de Aristóteles ou do jurista holandês Hugo Grotius (1583/1645), segundo o qual a sociabilidade seria espontânea. Não, para Hobbes, o estado de natureza era de guerra constante, em que cada homem era visto como inimigo do outro (uma guerra que é de todos os homens contra todos os homens enquanto viverem sem a existência de um poder comum capaz de manter a todos em respeito).

Com o Estado liberal, inaugura-se uma nova era, com forte influência das ideias de John Locke (1632/1704) e Jean-Jacques Rousseau (1712/1778), ancoradas no contrato social, como o único instrumento compatível com a visão de homem que se estabelecida a partir de então. E mais, se todos os homens são livres por natureza, iguais e independentes, não poderiam eles ser desprovidos de tais direitos e subjugados pelo poder político, senão mediante seu próprio consentimento (Locke). Estes direitos individuais deveriam ser superiores ao poder político e qualquer outra forma de poder. Decorrente deste pensamento, os limites do poder estatal seriam os direitos fundamentais dos cidadãos. Tal conceito não se compatibilizaria mais com a ordem

político-jurídica anterior, embasado no poder ilimitado do soberano, em laços familiares, vínculos de nobreza, concessões régias, inerentes ao Antigo Regime.⁵

Havia, porém, uma divergência conceitual em relação às consequências do contrato social de Locke e de Rousseau. Para o primeiro, era o meio de assegurar os direitos naturais de propriedade e de liberdade, que seriam irrenunciáveis, enquanto que para o segundo estava relacionado à democracia, sendo um instrumento pelo qual o homem renunciava sua vontade individual em nome da vontade geral a que necessariamente passaria a pertencer.

Embora a expressão liberalismo tudo indique não ser conhecida em seu sentido atual senão no século XIX, parece haver concordância na doutrina que o Estado de direito nasceu sob a influência decisiva do liberalismo, fundada, conforme leciona José Afonso da Silva⁶, em três características essenciais: a submissão ao império da lei; a divisão dos poderes e o enunciado e a garantia dos direitos individuais.

Antes de rematar o tema vale uma referência sobre a visão de um economista. Refiro-me a Adam Smith (1723/1790), filósofo e economista britânico, considerado o mais importante teórico do liberalismo econômico, que reconheceu, em sua obra mais famosa, *A Riqueza das Nações*, ser a economia regida por interesses individuais. Apesar de ser um representante da burguesia em ascensão, Smith admitia a intervenção do Estado na economia não apenas para assegurar o cumprimento dos contratos e prevenir as fraudes, mas também para a realização de obras e instituições públicas, dentre as quais as que viessem à educação de jovens e à instrução para todas as idades. Também se preocupava com a questão dos salários, argumentando que

⁵ O Antigo Regime, ou *ancien régime*, se refere originalmente ao sistema social e político aristocrático estabelecido na França. Trata-se principalmente de um regime centralizado e absolutista, em que o poder era concentrado nas mãos do rei. Também se atribui o nome Antigo Regime ao modo de viver característico das populações europeias durante os séculos XVI, XVII, e XVIII, isto é, desde as descobertas marítimas até às revoluções liberais. Coincidiu politicamente com as monarquias absolutas, economicamente com o capitalismo social e socialmente com a sociedade de ordens. As estruturas sociais e administrativas do Antigo Regime foram resultado de anos de “construção” estatal, atos legislativos, conflitos e guerras internas, mas, tais circunstâncias permaneceram como uma mistura confusa de privilégios locais e disparidades históricas até que, a Revolução Francesa pôe fim ao regime. Durante o Antigo Regime a sociedade francesa encontrava-se dividida em três ordens, estamentos ou estados: O Primeiro Estado, representado pelo clero (bispos, abades, padres, frades e monges) O Segundo Estado, representado pela nobreza e a família real; e O Terceiro Estado, que representava a burguesia, os camponeses - ou seja, o restante da população e os trabalhadores urbanos. Disponível em https://pt.wikipedia.org/wiki/Antigo_Regime, consulta em 12/11/2015.

⁶SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 14ª. Edição. São Paulo, Malheiros. 1997.

nenhuma sociedade pode ser feliz se a maioria dos seus membros é pobre e miserável. Igualmente se manifestava favorável às restrições legais à usura, como quando condenava o empresário perdulário (p. 38/39).

Com efeito, a teoria econômica, pretensamente justificada a partir de leis naturais progressivamente foi impondo os seus postulados sobre o direito e toda a sociedade, especialmente no que se refere ao utilitarismo e à ideia de que as leis do mercado seriam naturais e incontroláveis⁷. Criou-se, então, uma dicotomia entre liberalismo e democracia de difícil solução. É que nesta exacerbação do liberalismo econômico sugeriu um modelo em que o homem se transforma numa máquina de ganhar dinheiro⁸, onde as relações entre os homens e as coisas tornaram-se mais importantes do que as relações entre os homens. Questão central era se o auto interesse egoísta⁹ levaria a harmonia social e se as ideias liberais se afeiçoam com o estado democrático de direito e com a declaração dos direitos do homem.

Some-se a questão da ética protestante sobre o desenvolvimento do capitalismo, que segundo Weber (p. 62, nota 110), os donos do capital na Europa eram estatisticamente protestantes, o que propiciou uma organização racional do capital e do trabalho, associando a riqueza e a lucratividade ao mérito, à predestinação e ao bom cumprimento da vocação diante de Deus. (...). Assim, a riqueza seria eticamente má apenas à medida que venha a ser uma tentação para o gozo da vida no ócio e no pecado (...).

Desta maneira, o mercado deixou de ser um produto social, transformando-se em uma força impessoal e imutável sobre a qual os homens não teriam nenhum controle. Consequentemente o projeto iluminista de emancipação do homem tornou-se uma utopia

⁷Segundo Hobbes, os interesses pessoais e egoístas seriam os motivos básicos, senão os únicos, que levariam os homens a agir. Consequentemente, as relações entre os homens passaram a ser vistas cada vez mais sob uma perspectiva de guerra de interesses e não de integração social com base em normas e valores (p. 61), citando DUMONT e HOBBS.

⁸ Ainda na visão de Hobbes, constrói o “individualismo possessivo” segundo o qual o homem seria um ser independente, que agiria de acordo com o seu próprio interesse a nada deveria à sociedade, até porque esta consistiria em uma série de relações mercantis (p.61).

⁹ Mandeville escreveu uma obra, no século XVIII, conhecida como a “Fábula das Abelhas”, tendo como ponto central que o egoísmo e o comportamento aquisitivo passaram a ser vistos como algo essencialmente positivo, que contribuía para a prosperidade social e para o progresso. Daí a conclusão que o amor próprio e a inveja faziam florescer as artes e o comércio.

irrealizável, diante de sua incompatibilidade com as frias e inderrogáveis leis do mercado (p. 64).

A função social da propriedade e da empresa, o abuso de poder econômico e o Estado Social de Direito - As desigualdades e as contradições decorrentes do paradigma do Estado liberal tiveram um papel decisivo para o desenvolvimento e o prestígio das teorias socialistas. Karl Marx (1818/1883) e Friedrich Engels (1820/1895) partiam do princípio de que as modificações necessárias na economia e na sociedade liberais deveriam vir não de uma ação política revolucionária, mas de uma reestruturação da própria sociedade e das instituições, pois que a sociedade burguesa, longe de ter abolido as diferenças, estabeleceu novas classes, novas condições de opressão, novas formas de lutar no lugar das antigas (p. 88). As ideias socialistas foram debatidas, ao lado das liberais, por Augusto Comte (1798/1857) e David Emile Durkheim (1858/1917), que mostraram a necessidade de serem rediscutidos os laços de solidariedade social, relacionando o suicídio aos valores mais caros para o liberalismo econômico: liberdade e individualismo absolutos. Durkheim mostrou que o ser humano, ao lado de sua individualidade, precisava ter a necessária inserção social para ser feliz e que a ausência de limites especialmente quanto ao poder e a riqueza, só levava à destruição do homem (p. 100).

Nesta discussão, tem importância John Stuart Mill (1806/1873) procura conciliar a liberdade individual com a justiça social, ao mesmo tempo em que lutava contra o positivismo, visto por ele como uma forma de aniquilação do indivíduo. Em sua doutrina, longe de substituir o livre mercado, pretendia condicioná-lo, buscando a prevalência do princípio da igualdade de oportunidades, a intervenção do Estado nos contratos para equilibrar situações desiguais, a imposição de limites à liberdade contratual, a intervenção estatal nas relações de trabalho e a intervenção estatal nos assuntos de caridade pública e auxílio aos mais pobres (p. 103).

Mesmo os que eram contra a alternativa revolucionária, tais como Jhering, reconheciam que o socialismo suscitava novas reflexões ao direito, para o fim de que o mesmo se direcionasse ao atendimento das finalidades sociais. Neste contexto o direito viu-se forçado a voltar sua atenção para os dados mais concretos da vida social, tais como as instituições, e para discussões a respeito da igualdade efetiva e da justiça distributiva (p. 106).

A todos esses movimentos, ainda se juntou a doutrina social da Igreja Católica, cujo maior símbolo foi a famosa Encíclica *Rerum Novarum* de 1891, do Papa Leão XIII. Embora a Igreja fosse contra o socialismo, defendendo a propriedade privada como um direito natural pleiteava uma reconstrução econômico-social, por meio de restrições ao liberalismo econômico e pela intervenção do Estado na economia quando as relações individuais pudessem comprometer a justiça. A expressão *Estado-providencia* não foi cunhada de forma aleatória, mas veio da ideia de que o Estado deveria representar uma “providencia para os trabalhadores”, zelando por salários justos e pela subsistência digna das pessoas (p. 107).

O paradigma do estado liberal entra em crise, especialmente porque a propriedade liberal só tinha sido capaz de trazer liberdade para os proprietários (Lévy, nota 235) e a discussão sobre uma nova concepção do direito e dos direitos subjetivos não era apenas teórica, possuía um caráter revolucionário, na medida em que insuflava as massas ao inconformismo em relação ao estado de marginalização em que se encontravam, enfatizando a dicotomia que se estabelecera entre a liberdade e a propriedade (p. 105). Negligenciada pelo Estado liberal, o pensamento filosófico e jurídico que tratava da solidariedade social ganhou relevo a partir do século XIX.

O desenvolvimento sobre a função social da propriedade foi, portanto, um desdobramento da discussão sobre solidariedade social (p. 109). Por exemplo, Rudolf Von Jhering (1818/1892) afirmava, na segunda fase de sua obra jurídica, que cada um vive através dos outros, e, ao mesmo tempo, por outros, não importando a existência ou não de integração. O direito não poderia cumprir a sua função de integração social utilizando-se apenas do salário e da coação, como efetivamente ocorria no paradigma do Estado liberal. Proclamar o princípio da inviolabilidade da propriedade, citada o jurista alemão é entregar a sociedade à estupidez, à casmurrice, ao egoísmo criminoso do particular.

De notar que a terminologia função social da propriedade foi incorporada e difundida, pela primeira vez, por Karl Renner¹⁰, em 1949, partindo do princípio de que todo o sistema social pressupõe um homem socializado e que faz parte da formação de uma sociedade que as leis naturais da preservação sejam gradualmente transformadas em convenções sociais ou

¹⁰ Karl Renner (1870/1950), político austríaco, de origem checa, foi presidente da Áustria entre 1945/1950.

códigos de conduta. A partir do momento em que isso acontece, é inequívoco que a vontade individual dos homens passa a ser subjugada pela vontade comum da sociedade, pois não há sociedade sem regulação de poder (p. 111, nota 249).

Decorrência necessária do reconhecimento da função social da propriedade e da função social do contrato foi a posterior discussão sobre a função social da empresa, como instituição cuja importância só aumentara no século XIX, não só no âmbito econômico, mas no político e no social. A empresa assumira papel de célula social catalisadora de aspirações, de anseios de propriedade, de credora e, ao mesmo tempo, devedora da comunidade, o que evidenciava a sua natureza como comunidade de trabalho e de capital, diz a autora citando Vaz e Carvalhosa (p. 113/114).

O Estado social nasceu, portanto, com a missão de conciliar o capitalismo com o bem-estar da sociedade.

O surgimento do Estado democrático de direito – Paulo Bonavides¹¹ afirma que nem a Revolução Francesa se legitimou pelo terror, nem a Revolução Russa pela ditadura do proletariado e sua burocracia, e desse ponto de vista a Revolução Francesa não foi a Comitê da Salvação Pública nem a guilhotina de Danton e Robespierre, mas o Estado de Direito, a legitimidade republicana, a monarquia constitucional, o regime representativo, as liberdades públicas, os direitos individuais, a majestade da pessoa humana; enfim, toda aquela ordem nova que somente tomou forma e consciência depois que a História filtrou a sazou o princípio revolucionário em concreção institucional. (...). Não fora a Revolução Socialista do século XX, o mundo estaria ainda atado à cruel liberdade individualista do capitalismo selvagem do século XIX, da mesma forma que, sem a Revolução Francesa, continuaria o gênero humano vivendo debaixo do cetro daqueles reis e rainhas, diante de cujo despotismo o povo se prostrava, coisificado e genuflexo, sem direitos, sem liberdade, sem participação. (...). Criou a Sociedade vocacionadamente universal de nosso tempo o primado dos direitos humanos fundamentais. Entraram eles, já, na consciência de todos os povos, por obra daquelas Revoluções, cujo alcance intentamos medir e interpretar (p. 210/211).

¹¹ - BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Liberal ao Estado Social* – 7ª. Edição, 2ª. Tiragem, São Paulo, Editora Malheiros, 2004, p. 210.

Fato é que, como diz Ana Frazao, citando Rosanvallon, o Estado social mesmo em relação a muitos países desenvolvidos, não tem mais condições de atender às crescentes e infindáveis demandas dos seus cidadãos (p. 202). O problema é a proposta de libertar a sociedade da necessidade e do risco, e ainda de assegurar uma igualdade material absoluta, e, sendo tal programa ilimitado, gera pretensões infinitas, apresentando um custo financeiro sem uma verdadeira compensação política, até porque a intenção de reduzir a desigualdade não é acompanhada de uma geração de identidades. Em outras palavras, a sociedade e seus membros apenas suportam o custo do Estado social, mas não se sentem envolvidos no projeto, pois são terceiros em relação aos processos decisórios. Eis o motivo da afirmação usual de que o Estado social gera clientela e não cidadania (p. 203).

Os insucessos do Estado social propiciaram o retorno das ideias liberais, que passaram a contar com dois fortes argumentos: os riscos da concentração do poder estatal, que acabou levando ao nazismo e às demais formas de totalitarismo; e a ineficácia da intervenção estatal na economia.

Logo, nem o Estado liberal, com seu egoísmo universal e sem reconhecer as falhas do mercado, nem o Estado social, com sua solidariedade desmedida conseguiram apontar para soluções seguras de garantir as liberdades individuais, ou seja, a discussão atualmente superou o capitalismo ou o socialismo e se situa entre dois polos: a proposta que visa a reconhecer as liberdades para todos e a opção elitista, que busca assegurar as liberdades de uma minoria (p. 221).

É diante deste contexto que ganhou força na teoria constitucional a proposta de um Estado democrático de direito, que possa encontrar, na democracia, a solução para administrar as tensões entre a liberdade e a igualdade. A mera referência à democracia já pressupõe um propósito que está muito além da simples participação dos cidadãos na formação das instituições representativas, contendo, no dizer de Dahl, pelo menos cinco desdobramentos que lhe são intrínsecos: a participação efetiva dos cidadãos nas políticas adotadas pelo Estado; a igualdade do voto; a aquisição de entendimento esclarecido, sem o qual não é possível a participação efetiva; o controle definitivo do programa de planejamento de políticas já escolhidas, inclusive para o fim de possibilitar mudanças no caso da execução das mesmas e a inclusão de todos os adultos no processo democrático (p. 222). Ocorre que, mais do que um

princípio ou uma proposta, o Estado democrático de direito representa um novo paradigma em face do qual os princípios constitucionais e os direitos fundamentais são contextualizados e recebem uma nova leitura.

Pode-se concluir, em síntese apertada que, no Brasil, as influências da teoria sobre a função social da propriedade somente foram sentidas a partir da Constituição de 1934, quando mencionava que (Art. 113, § 7º.) *é garantido o direito de propriedade, que não poderá ser exercido contra o interesse social ou coletivo, na forma que a lei determinar.*

A CF de 1946 lhe dá pequeno acréscimo, quando ¹²inclui que *a lei poderá (...) promover a justa distribuição da propriedade, com igual oportunidade para todos.* (Art. 147).

Somente a CF 1967 e a Emenda de 1969 e que utilizaram, pela primeira vez, da expressão função social da propriedade, ainda que tal princípio estivesse previsto na parte relativa à ordem econômica e não entre as garantias fundamentais do cidadão. A seguir a lei das S.A. de 1976 reconheceu a função social da empresa, quando estabelece que o administrador deve exercer as atribuições (...) para lograr os fins no interesse da companhia satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa (Artigo 154) e ao acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objetivo e cumprir sua função social (...) (Artigo 116, § único).

A Constituição de 1988 estabelece vencida a discussão da necessidade ou não da função social, que foi muito analisada pelos doutrinadores italianos¹³, investe contra o tema no Artigo

¹²Somente à guisa de informação, o Novo Código Civil – Lei 10.406/2002, assim regula a propriedade no Art. 1.228. *O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha. § 1º O direito de propriedade deve ser exercido em consonância com as suas finalidades econômicas e sociais e de modo que sejam preservados, de conformidade com o estabelecido em lei especial, a flora, a fauna, as belezas naturais, o equilíbrio ecológico e o patrimônio histórico e artístico, bem como evitada a poluição do ar e das águas. § 2º São defesos os atos que não trazem ao proprietário qualquer comodidade, ou utilidade, e sejam animados pela intenção de prejudicar outrem. § 3º O proprietário pode ser privado da coisa, nos casos de desapropriação, por necessidade ou utilidade pública ou interesse social, bem como no de requisição, em caso de perigo público iminente. § 4º O proprietário também pode ser privado da coisa se o imóvel reivindicado consistir em extensa área, na posse ininterrupta e de boa-fé, por mais de cinco anos, de considerável número de pessoas, e estas nela houverem realizado, em conjunto ou separadamente, obras e serviços considerados pelo juiz de interesse social e econômico relevante. § 5º (...)*

¹³Perlengieri, Pugliatti, Barassi, Garea, citados na p. 121, descrevem o novo entendimento do uso da propriedade. Para o primeiro, a função implica que, ao lado das prerrogativas de usar, gozar e dispor do bem, o proprietário passa a ter não apenas limites ao exercício do seu direito, como também obrigações em favor da coletividade. Assim, a função social pretende não apenas não anular as condutas antissociais, mas também direcionar e orientar

170, e tem por fim assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social, reforçada pelos artigos 1º. e 3º. da mesma CF. Programáticos, claro, como costuma ser para uma Carta Maior desta geração.

Este conjunto de princípios poderia sugerir, numa leitura apressada, uma possível oposição entre a livre iniciativa, o reconhecimento da propriedade privada e seu uso, de um lado, e a função social e justiça social de outro, mas não, não existe uma oposição entre liberdade de iniciativa e as responsabilidades inerentes à autonomia. A livre iniciativa, enquanto manifestação da autonomia, da emancipação do homem e do desenvolvimento da personalidade recebe a proteção constitucional em todos os seus desdobramentos, quais sejam a liberdade de investimento, liberdade de organização e liberdade de contratação, sintetizado por Manuel Afonso Vaz (p. 278). Mas a atividade empresarial apenas é considerada legítima quando decorrente do exercício da autonomia, ou seja, quando o projeto do empresário se compatibiliza com o igual direito de todos os membros da sociedade de também realizarem os seus respectivos projetos de vida.

Como subsídio, as palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello (p. 280), sugerindo que a direção da empresa deve ser *com o projeto de uma sociedade mais igualitária ou menos desequilibrada – como é o caso do Brasil – no qual o acesso à propriedade e o uso dela sejam originados no sentido de proporcionar ampliação de oportunidades a todos os cidadãos independentemente da utilização produtiva que já esteja tendo.*

Ou de Miguel Reale (p. 183) advogando que a Constituição não condena o poder econômico, mas o seu uso abusivo. *O poder econômico, em si mesmo, enquanto instrumento normal ou natural de produção ou circulação de riquezas, não é ilícito.*

O exame da evolução da livre iniciativa e dos direitos subjetivos mostrou que um dos grandes desafios que se apresenta para o Estado democrático de direito é o de encontrar o equilíbrio entre a liberdade e a igualdade, o que não foi conseguido por nenhum dos paradigmas anteriores.

Se a incorporação do utilitarismo estudado por Jeremy Bentham (1748/1832) na qual a economia adotou o padrão de racionalidade do *homo oeconomicus*: um homem descontextualizado de sua cultura e hábitos, que age como maximizador racional e egoísta de prazer¹⁴, orientando suas ações de forma estratégica e por meio de cálculos de utilidade não é a solução para as decisões de moral coletiva e de Estado, servem para os interlocutores do direito atuais construírem melhor a imagem do *dever-ser*, do imperativo categórico, como ensinava Kant. Por outro lado, apenas o indivíduo que tem assegurada a sua autonomia privada pode exercer a sua autonomia pública, enquanto que, por meio desta, tem condições de assegurar que as deliberações políticas cada vez mais se ajustem a autonomia provada (p. 312).

Não é sem tempo o dizer de Habermas, de que a compatibilização entre a autonomia pública e a privada tangencia outra questão, que diz respeito à própria fundamentação do direito, de que não pode pretender se impor apenas pela ameaça da sanção devendo igualmente se justificar com base na aceitabilidade racional das normas. É na relação entre Estado de direito e democracia que decorre o próprio conceito moderno de direito, que está assentada numa tensão entre o seu aspecto de facticidade (positividade) e validade (legitimidade) (p. 312).

Qualquer oposição conceitual entre a propriedade privada e a livre iniciativa, por um lado, e a função social e a justiça social, por outro, não existe. Ambos os princípios fazem parte de uma estrutura harmônica cuja unidade de sentido lhe é conferida pela autonomia ou pela dignidade da pessoa humana (p.313).

Neste particular, a expressão cunhada no artigo 1225 do novo código civil, ao tratar o direito de propriedade como um direito real, na esteira do pensamento dominante do código civil de 1916, assemelha-se um pouco anacrônica, à luz dos pensamentos emanados na obra em estudo, visto que atualmente não há mais espaços para direitos absolutos e vitalícios que se legitimam na formalidade da lei e que se efetivam em proveito, exclusivamente, dos seus sujeitos, sem nenhuma preocupação com a coletividade e com o bem-comum, afirma Gustavo Soares Lomeu, em trabalho sobre propriedade desenvolvido em universidade mineira.¹⁵

¹⁴A similaridade do quadro que vemos hoje nos locais públicos, como aeroportos, ruas e praças, em que cada cidadão está concentrado consultando seu equipamento de telefonia celular, sem prestar atenção a realidade social à sua volta não é mera coincidência.

¹⁵ Disponível em <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=76c538125fc5c9ec>, consulta 13/11/2015.

Outro aspecto, que não foi abordado neste cotejo, mas também é correlato é o da externalização da propriedade, do instituto da posse, que implica na discussão por via transversa da função social daquela.

Portanto, a correta compreensão da função social da empresa redireciona o debate para o abuso de poder econômico, na medida em que inclui na análise sobre a licitude da atividade empresarial a existência ou não de benefícios sociais e distribuição dos mesmos em face de consumidores e da sociedade como um todo.

Finalizo, à margem da abundância de ideias, indicações bibliográficas e dúvidas que surgem, aos borbotões, na leitura da obra, com a expressão seguinte: construir um conceito claro, lapidar, unânime sobre função social da empresa e da propriedade, é missão para o mitológico deus grego Hércules. Entretanto, nada mais se parece com um prédio em ruínas do que um prédio em construção.



Ministério da
Fazenda

