

ano 22 – n. 130 | julho/agosto – 2024
Belo Horizonte | p. 1-202 | ISSN 1678-8656
R. Fórum de Dir. Tributário – RFDT

Revista Fórum de
DIREITO TRIBUTÁRIO
RFDT

FÓRUM
CONHECIMENTO JURÍDICO

REVISTA FÓRUM DE DIREITO TRIBUTÁRIO – RFDT

Diretor Fundador

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Coordenação Científica

Carlos Mário da Silva Velloso

Hugo de Brito Machado

Ives Gandra da Silva Martins

Marco Aurélio Greco

Misabel Abreu Machado Derzi

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Ricardo Lobo Torres (*in memoriam*)

Sacha Calmon Navarro Coelho

Tercio Sampaio Ferraz Junior

Conselho Editorial

Adilson Rodrigues Pires

Adriano Chiari da Silva

Agostinho do Nascimento Netto

Alan Flores Viana

Alejandro Cláudio Altamirano

André Martins de Andrade

André Mendes Moreira

Andrei Pitten Velloso

Ângela Maria da Motta Pacheco

Antônio de Moura Borges

Betina Treiger Grupenmacher

Carlos Valder do Nascimento

Celso de Barros Correa Neto

Clélio Chiesa

Clotilde Celorico Palma

Douglas Yamashita

Eurico Marcos Diniz de Santi

Everardo Maciel

Fábio Martins de Andrade

Fátima Fernandes Rodrigues de Souza

Gabriel Lacerda Troianelli

Gilmar Ferreira Mendes

Giovanni Moschetti

Heleno Taveira Tôrres

Hugo de Brito Machado Segundo

Humberto Ávila

Igor Mauler Santiago

João Dácio Rolim

João Francisco Bianco

José Augusto Delgado

José Carlos Moreira Alves

José Casalta Nabais

José Eduardo Soares de Melo

José Luís Ribeiro Brazuna

Julio Homem de Siqueira

Kiyoshi Harada

Leandro Paulsen

Luciano da Silva Amaro

Luís Carlos Martins Alves Junior

Luís Eduardo Schoueri

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Marcos Joaquim Gonçalves Alves

Maria Eduarda Azevedo

María Esther Sánchez López

María Jesús García-Torres Fernández

Maria Margarida Mesquita Palha

Marilene Talarico Martins Rodrigues

Milton Bandeira Neto

Octávio Campos Fischer

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Neto

Paula Rosado Pereira

Paulo Adyr Dias do Amaral

Paulo de Barros Carvalho

Ramon Tomazela Santos

Raphael Silva Rodrigues

Ricardo Lodi Ribeiro

Ricardo Mariz de Oliveira

Rogério V. Gandra da Silva Martins

Roque Antônio Carrazza

Rui Guerra da Fonseca

Schubert de Farias Machado

Sérgio André Rocha

Sérgio Vasques

Vasco Branco Guimarães

Vittorio Cassone

Pareceristas

Sistema RFDT Double Blind Peer Review

Agostinho do Nascimento Netto (RJ); Antônio de Moura Borges (DF); Antônio Guimarães Sepulveda (RJ); Celso de Barros Correia Neto (DF); Igor De Lazari (RJ); Júlio Edstron S. Santos (DF); Luís Carlos Martins Alves Junior (DF); Luis Dias Martins Filho (CE); Marcos Aurélio Pereira Valadão (DF); Julio Pinheiro Faro Homem de Siqueira (ES); Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (DF); Ramon Tomazela Santos (SP); Raphael Silva Rodrigues (MG).

© 2024 Editora Fórum Ltda.

Todos os direitos reservados. É proibida a reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio eletrônico ou mecânico, inclusive através de processos xerográficos, de fotocópias ou de gravação, sem permissão por escrito do possuidor dos direitos de cópias (Lei nº 9.610, de 19.02.1998).

FÓRUM
CONHECIMENTO JURÍDICO

Luís Cláudio Rodrigues Ferreira
Presidente e Editor

Rua Paulo Ribeiro Bastos, 211 – Jardim Atlântico – CEP 31710-430

Belo Horizonte – Minas Gerais – Tel.: (31) 99412.0131

Impressa no Brasil / Printed in Brazil / Distribuída em todo o Território Nacional

Os conceitos e opiniões expressas nos trabalhos assinados são de responsabilidade exclusiva de seus autores.

R454 Revista Fórum de Direito Tributário : RFDT. – ano 1, n.1,
(jan./fev. 2003): . – Belo Horizonte: Fórum, 2003-
Bimestral
ISSN impresso 1678-8656
ISSN digital 1984-4131
1. Direito Tributário. 2. Tributação. 3. Tributo –
Jurisprudência. 4. Sistema Tributário. I. Fórum.
CDD: 341.39
CDU: 336.2

Esta revista está catalogada em:

- Base RVBI (Rede Virtual de Bibliotecas – Congresso Nacional)
- Library of Congress (Biblioteca do Congresso dos EUA)

Coordenação editorial: Leonardo Eustáquio Siqueira Araújo

Pesquisa jurídica: Wellington Pereira – OAB/MG 113.809

Capa: Igor Jamur

Projeto gráfico: Walter Santos

Revisão: Érico Barboza

Diagramação: Derval Braga

Sumário

DOCTRINA

ARTIGOS

SAF – o novo regime societário para clubes de futebol (incluso o Regime de Tributação Específica)

Ives Gandra da Silva Martins, Salvio Spinola	9
1 Introdução	9
2 Contexto legal histórico	10
3 Crise nos clubes e entidades no Brasil	11
4 Autorregulamentação	12
5 Sociedade Anônima de Futebol (SAF)	13
5.1 Constituição da sociedade	14
5.2 Governança nas Sociedades Anônimas do Futebol	15
5.3 Regime de Tributação Específica do Futebol (TEF)	16
5.4 Programa de Desenvolvimento Educacional e Social (PDE)	18
5.5 Dívidas da associação civil	19
5.6 Financiamentos das SAFs	20
6 Modelos no exterior	20
7 Atualizações na Lei da SAF	21
8 Conclusões	21

O DIFAL do Simples Nacional

José Luis Ribeiro Brazuna, José Gomes da Silva Serra Neto	23
1 Introdução	23
2 Acertos e erros da jurisprudência dos tribunais superiores	24
3 Acertos e erros na aplicação dos precedentes pelos tribunais de justiça	32

Ativismo judicial, Estado Democrático de Direito e a nova hermenêutica

Ângela Vidal Gandra Martins	35
1 Introdução	35
2 Estado Democrático de Direito	37
2.1 Forma do direito	37
2.2 Representatividade e cidadania	38
2.3 Valores fundamentais	39
2.4 Separação, independência e harmonia entre os poderes	40
3 Ativismo judicial, hermenêutica jurídica e filosofia da linguagem	40
4 Conclusão	42
Referências	43

A iminente introdução da arbitragem tributária no Brasil

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Neto	45
1 Introdução	45
2 Regras de instauração, procedimento e julgamento	46
3 Conclusão	51

Estabelecimento importador e sujeição ativa do ICMS (IBS)-Importação:
EC nº 132/23 e PLP nº 68/24 realmente encerram a discussão?

Renata Reis Ribeiro Amarante Bardella	53
1 Introdução	53
2 O sujeito ativo do ICMS-Importação no cenário atual: CF/88, Lei Complementar nº 87/96 e Tema nº 520 (STF)	55
3 O sujeito ativo do IBS-Importação na EC nº 132/23 e no PLP nº 68/24	59
4 Guerra dos portos, neutralidade fiscal e o IBS-Importação	63
5 Conclusões	67
Referências	67

A Reforma Tributária para os serviços financeiros: uma análise a partir do
PLP nº 68/2024

Danielle Bertagnolli	69
1 Introdução	69
2 Operações de crédito	71
3 Arrendamento mercantil	75
4 Administração de consórcios	77
5 Gestão e administração de recursos, inclusive fundos de investimento	80
6 Arranjos de pagamento	80
7 Seguros, resseguros, previdência complementar e capitalização	82
8 Importação e exportação de serviços financeiros	84
9 Regras de transição	85
10 Conclusões	85
Referências	87

Análise crítica das exceções à não tributação dos juros de mora legais a
título de renda: entre a incompreensão e a resistência

Leonardo e Silva de Almendra Freitas	91
1 Introdução	91
2 Evolução do debate judicial sobre a tributação dos juros de mora a título de renda ou lucro	92
2.1 A primeira fase da discussão no plano infraconstitucional: do Tema nº 470 ao Tema nº 505 do STJ e a conclusão pela tributabilidade dos juros de mora (= lucros cessantes), salvo exceções	92
2.2 A elevação da discussão ao plano constitucional: os Temas nº 808 e 962 do STF e a conclusão pela intributabilidade dos juros de mora (= danos emergentes), sem afirmação de exceções	94
2.3 Interlúdio: os esclarecimentos acerca do Tema nº 962 e a ressalva aos juros (remuneratórios) de depósito judicial e aos (moratórios) de origem contratual	95
2.4 A retomada da discussão no plano infraconstitucional: o Tema nº 878, a retificação do Tema nº 505, ambos do STJ, e a insistência na tributabilidade dos juros de mora (= lucros cessantes ou “danos remotos”), salvo “exceções menos excepcionais”	97
2.5 <i>Distinguishing</i> dos juros moratórios de indébito fiscal determinados por outros índices	100
3 As justificativas para a tributação em questão sob o enfoque da teoria dos precedentes	101
3.1 A primazia da <i>ratio decidendi</i> e o peso secundário da tese jurídica fixada	101

3.2	A significância também relativa da ementa do <i>leading case</i>	103
3.3	A adequada aplicação da <i>ratio decidendi</i> : entre a analogia e o <i>distinguishing</i> (restritivo).....	104
3.4	A coerência e a integridade jurisprudenciais <i>versus</i> as distinções inconsistentes ...	107
4	As justificativas para a tributação em questão também sob o enfoque dogmático	109
4.1	A nova tese do dano remoto como evidência da artificialidade da prévia simplificação do perfil legal dos juros de mora	109
4.2	Indefectível quebra da isonomia em detrimento dos credores de indébitos tributários cujos juros de mora são determinados por índices diversos da taxa Selic	112
4.3	A desinfluença das particularidades ontológicas da taxa Selic	113
5	Considerações finais	115
	Referências	116

A relação da transação tributária com a corrupção ativa e passiva e com os crimes contra a ordem tributária

José Ivan Ayres Viana Filho	119
Introdução	119
1 A relação da transação tributária com os crimes contra a ordem tributária.....	120
2 Os crimes funcionais praticados pelo agente público na transação tributária individual.....	124
3 Crime contra a ordem tributária praticado pelo sujeito passivo ou por quem lhe preste auxílio na transação tributária por adesão.....	127
Considerações finais.....	133
Referências	135

O jardim das aflições da Reforma Tributária

André Gimenez	137
1 Introito	137
2 Falta de transparência e análise de impacto	137
3 Complexidade do imposto seletivo	138
4 Tradição brasileira de não devolver créditos	139
5 Impactos econômicos e sociais	139
6 Conclusão	139

The distribution and use of tax revenues in the countries with high-income inequality

Daurý Cesar Fabríz, Julio Homem de Siqueira	141
1 Preliminary	141
2 Regarding legitimacy	142
3 Countries with high-income inequality, the case of Latin American.....	144
4 What kind of tax reform? A conclusion	148
References.....	151

PARECER JURÍDICO

Ministério da Economia

PARECER SEI Nº 10167/2021/ME .Tese em repercussão geral – Tema 808 – RE nº 855.091/RS. Incidência de imposto de renda sobre os juros moratórios devidos sobre o recebimento em atraso de remuneração pelo exercício de emprego, cargo ou função.	157
--	-----

JURISPRUDÊNCIA SELECIONADA

Supremo Tribunal Federal

STF – Pleno - Recurso Extraordinário 855.091 Rio Grande do Sul – Ementa: Recurso Extraordinário. Repercussão Geral. Direito Tributário. Imposto de Renda. Juros Moratórios Devidos em Razão do Atraso no Pagamento de Remuneração por Exercício de Emprego, Cargo ou Função. Caráter Indenizatório. Danos Emergentes. Não Incidência.	167
---	-----

EMENTÁRIO	187
-----------------	-----

TENDÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS	199
-----------------------------------	-----

INSTRUÇÕES PARA OS AUTORES.....	201
---------------------------------	-----

DOCTRINA

Artigos

SAF – o novo regime societário para clubes de futebol (inclusive o Regime de Tributação Específica)

Ives Gandra da Silva Martins

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O Estado de São Paulo, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército – ECEME, Superior de Guerra – ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal – 1ª Região. Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia). Doutor *Honoris Causa* das Universidades de Craiova (Romênia) e da PUCPR, e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal). Presidente do Conselho Superior de Direito da FecomercioSP.

Salvio Spinola

Advogado com especializações em Direito Desportivo e em Direito Tributário. Pós-Graduado em Gestão do Futebol pela Fundação Getulio Vargas (FGV). Professor na Escola Superior da Advocacia – ESA. Conselheiro no Conselho Superior de Direito da FecomercioSP. Ex-árbitro de futebol credenciado pela FIFA.

Palavras-chave: Lei da Sociedade Anônima de Futebol (SAF). Regime de Tributação Específica. Associação civil.

Sumário: **1** Introdução – **2** Contexto legal histórico – **3** Crise nos clubes e entidades no Brasil – **4** Autorregulamentação – **5** Sociedade Anônima de Futebol (SAF) – **6** Modelos no exterior – **7** Atualizações na Lei da SAF – **8** Conclusões

1 Introdução

É histórico no Brasil o problema da relação econômica dos clubes de futebol com a sociedade no que tange a pagamento de impostos, responsabilidade dos administradores e gestão profissional.

Sempre foi desejo da sociedade e das autoridades transformar os clubes de futebol em empresas. Atualmente, a maior parte dos clubes de futebol profissional são associações, organizadas na forma de pessoas jurídicas sem fins lucrativos.

2 Contexto legal histórico

A Constituição Federal de 1988, no seu artigo 217, regulamentou o desporto como promoção social e também atribuiu autonomia às entidades desportivas. O Brasil tinha saído do regime autoritário, em que o Estado tinha interferência total nas entidades, e o Constituinte optou pelo regime da independência, gerando uma ruptura do modelo de sistema desportivo que vigorou por décadas. Antes dessa ruptura, o Conselho Nacional de Desporto (CND) exercia a máxima intervenção estatal no desporto.

Com o princípio da autonomia das entidades e a prerrogativa jurídica previstos na Constituição, estas puderam organizar suas regras, sua forma de funcionamento, seus campeonatos e modelo de gestão, mas, lógico, sempre fundadas na legislação do Estado e tratando o esporte como direito fundamental.

O Constituinte deixou um grande marco, rompendo a interferência estatal que teve por anos. Hoje, temos um campeonato brasileiro organizado pela Confederação Brasileira de Futebol (CBF) com 20 equipes participando, já consolidado com suas regras e regulamentos, contra um campeonato que foi criado na década de 1970, que chegou a ter um campeonato brasileiro com 94 equipes, no ano de 1979, em um processo de ampliação dos participantes, incrementado a partir da chegada do almirante-dirigente Heleno Nunes ao comando da Confederação Brasileira de Desportos (CBD) após a saída de João Havelange.

A chamada Lei Pelé (Lei nº 9.615/98), promulgada no governo de Fernando Henrique Cardoso pelo então ministro extraordinário dos Esportes, Edson Arantes do Nascimento, o Pelé, balançou o futebol nacional e os clubes profissionais, além de alterar a relação entre atleta e clube, com a extinção do “passe”, iniciando, assim, novas relações de trabalho e negociações entre os clubes, além de tantas outras alterações significativas do sistema vigente naquele momento.

De todas as alterações, a de maior relevância era a prevista no artigo 27 do texto original da Lei Pelé, que assustou o futebol nacional ao estabelecer a obrigatoriedade de os clubes de futebol participantes de competições profissionais adotarem uma das formas empresariais estabelecidas no Código Civil, abandonando o modelo associativo, utilizado pela grande maioria dos clubes. Para tanto, seria concedido prazo de dois anos, contados da entrada em vigor da norma, para se constituir o chamado clube-empresa.

O futebol brasileiro, através dos seus dirigentes, resistiu como pôde às mudanças propostas pela Lei Pelé. No caso da obrigatoriedade de criação do clube-empresa, o enfrentamento à norma se deu com a alegação da interferência do

Estado nas organizações, fundamentado no argumento da inconstitucionalidade, em face da disposição contida no artigo 217, I, da Constituição Federal, que confere autonomia de organização e funcionamento às entendidas esportivas, como tratado no início.

Muitos atribuem à Lei Pelé o fato de os clubes terem perdido o benefício da geração dos atletas para os intermediários, hoje os maiores beneficiários da lei. Segundo esses críticos, a Lei Pelé teria sido responsável pelo empobrecimento da qualidade do futebol, por desestimular nos clubes, mesmo os pequenos, o investimento na formação de atletas.

Com essa pressão da “sociedade do futebol” no ano 2000, com mais de dois anos após a entrada em vigor da Lei Pelé, diversos dos seus dispositivos originais foram modificados pela Lei nº 9.981/2000.

No caso específico do artigo 27, a Lei nº 9.981/2000 revogou a obrigatoriedade de constituição do clube-empresa, tornando-a facultativa.

Alguns clubes do futebol nacional, concordando com a adoção do clube-empresa, alteraram sua forma de constituição. São os casos do Esporte Clube Vitória, Paulista Futebol Clube, Associação Desportiva São Caetano, entre outros.

Mesmo tornando a adoção facultativa, o §2º do art. 27 da Lei nº 9.981/2000 trouxe um grande complicador para a transformação das associações em clube-empresa: a obrigatoriedade de realizar assembleia dos sócios, com concordância da maioria absoluta do quadro associativo. Isso era muito difícil de se realizar, principalmente nos grandes clubes com quadro associativo elevado.

Outro grande complicador era o regime de tributação. Quem sairia de um regime isento, tratamento dado para as associações civis, para um regime de tributação adotado para as empresas (lucro real ou lucro presumido)?

Alguns clubes, como o Esporte Clube Vitória, que tinha se transformado em clube-empresa, reverteu a transformação pela questão tributária. Não era possível disputar campeonatos contra equipes que não eram tributadas pelo seu regime societário e continuar desembolsando grandes valores com impostos e tributos. Tratar-se-ia, pois, de uma disputa desleal, um desequilíbrio na competição.

3 Crise nos clubes e entidades no Brasil

É histórica no Brasil a crise econômica dos clubes de futebol tendo em vista o não pagamento de verbas trabalhistas, com inúmeros processos e acordos; o não pagamento de impostos, inclusive os de retenção na fonte, o que configura crime de apropriação indébita; as dívidas financeiras com instituições públicas; e

as antecipações futuras de venda de direitos. Como o futebol é uma paixão nacional, também é histórico o auxílio do Estado aos clubes, haja vista os inúmeros benefícios que já foram criados – vantagens que o setor privado não tem.

Nesta esteira, a Lei nº 10.671/2002 instituiu o Estatuto do Torcedor, que prevê várias exigências para as organizações de campeonatos e relacionamento com o torcedor, bem como estabelece alguns incentivos para adoção dessas práticas.

A Lei nº 11.345/2006 institui a Timemania, que é uma loteria organizada pela Caixa Econômica Federal para arrecadar valores e quitar os débitos tributários dos times de futebol. Assim, valores que não passavam pelo caixa dos clubes eram abatidos diretamente do débito.

A Lei nº 12.663/2012, por sua vez, ficou conhecida como a “Lei Geral da Copa”, que prevê inúmeras anistias e renúncia fiscal com o objetivo de organização da Copa das Confederações de 2013 e da Copa do Mundo de 2014. Fora aprovada sob o argumento de sanear o futebol brasileiro no seu passado, através de recursos e legado que a FIFA deixaria no país.

Por fim, a Lei nº 13.155/2015 instituiu o Profut, que é o programa de regularização do futebol brasileiro, com princípios e práticas de responsabilidade financeira, fiscal e de governança dos clubes de futebol.

Como se vê, mesmo com inúmeras soluções e benefícios, os clubes de futebol não organizaram suas finanças e continuam endividados.

4 Autorregulamentação

O melhor caminho para não ter a intervenção estatal nas entidades é a sua regulamentação própria, sem necessidade de leis que as disciplinem.

Na Europa, a UEFA, entidade que organiza os campeonatos europeus, implantou, no ano de 2009, as suas normas de licença de clubes, o chamado “*fair play financeiro*”, que são critérios que estabelecem padrões mínimos de infraestrutura, capacitação, certificados e gestão a serem seguidos pelos clubes filiados. Com o não cumprimento dessas normas, o clube é proibido de participar das competições.

Esse é um ótimo caminho, mas, no Brasil, não há normas de licenciamento pelas entidades, e o Estado sempre termina intervindo no futebol para amenizar os erros de gestão.

5 Sociedade Anônima de Futebol (SAF)

“O futebol não pode ficar só nas páginas do esporte, precisa ir para as páginas da economia também.” Assim falou o senador Carlos Portinho, que foi o relator do PL nº 5.516/2019, que instituiu a Sociedade Anônima do Futebol (SAF) no ordenamento jurídico brasileiro através da Lei nº 14.193/2021.

Incluiríamos que o futebol precisava sair das páginas policiais, haja vista a matéria sobre o Cruzeiro Esporte Clube que foi divulgada no programa Fantástico, da Rede Globo de Televisão, que mostrava a Polícia Federal concluindo a investigação por suspeita de crimes praticados pelos gestores da associação civil.

Desenvolver um novo modelo societário e organizacional dos clubes de futebol brasileira é um sonho antigo, pois transformá-los em clube-empresa era uma necessidade e pedido da sociedade brasileira, que tem a maioria dos clubes organizados como associações sem fins lucrativos.

A Lei da SAF prevê uma forma específica de sociedade anônima exclusivamente para o futebol, complementando a Lei Geral das Sociedades Anônimas, de 1976 (Lei nº 6.404/1976).

Sendo assim, as SAFs estão sujeitas à Lei nº 14.193, aprovada em 2021, e, automaticamente, à Lei Geral das Sociedades Anônimas, às Normas Gerais do Desporto e, respeitando a hierarquia das normas do direito brasileiro, ao Código Civil e à Constituição Federal.

Em outras palavras, além de a lei regulamentar a gestão de clubes de futebol, ela cria um modelo jurídico específico para essa atividade, que se difere das atividades comerciais, industriais e de serviços abrangidas pela Lei das Sociedades Anônimas.

A nova lei é organizada em três capítulos: o primeiro trata da sua constituição, regime de execução e recuperação judicial e extrajudicial, modelo de governança, obrigações e quitações dessas obrigações; o capítulo segundo trata das disposições especiais, como programa de desenvolvimento educacional e regime específico de tributação; e o terceiro elenca as disposições finais.

Assim, Lei da SAF teve como objetivo tornar os clubes de futebol economicamente interessantes, cativando investidores, tendo no seu objeto social específico a prática de futebol profissional masculino e feminino, nos termos do artigo 1º, §2º:

§2º O objeto social da Sociedade Anônima do Futebol poderá compreender as seguintes atividades:

- I - o fomento e o desenvolvimento de atividades relacionadas com a prática do futebol, obrigatoriamente nas suas modalidades feminino e masculino;
- II - a formação de atleta profissional de futebol, nas modalidades feminino e masculino, e a obtenção de receitas decorrentes da transação dos seus direitos desportivos;
- III - a exploração, sob qualquer forma, dos direitos de propriedade intelectual de sua titularidade ou dos quais seja cessionária, incluídos os cedidos pelo clube ou pessoa jurídica original que a constituiu;
- IV - a exploração de direitos de propriedade intelectual de terceiros, relacionados ao futebol;
- V - a exploração econômica de ativos, inclusive imobiliários, sobre os quais detenha direitos;
- VI - quaisquer outras atividades conexas ao futebol e ao patrimônio da Sociedade Anônima do Futebol, incluída a organização de espetáculos esportivos, sociais ou culturais;
- VII - a participação em outra sociedade, como sócio ou acionista, no território nacional, cujo objeto seja uma ou mais das atividades mencionadas nos incisos deste parágrafo, com exceção do inciso II.

Portanto, com a Lei da SAF, passamos a ter no nosso ordenamento jurídico uma modalidade societária com o fim específico de atender as demandas do futebol profissional competitivo, não podendo ser utilizada para outro ramo da economia.

5.1 Constituição da sociedade

A Lei da SAF não obriga a transformação de associação civil em SAF, sendo este um dos principais pontos da lei que deixou a escolha para o quadro associativo e possíveis investidores.

Aliás, pela legislação brasileira, o clube de futebol pode ser sociedade anônima ou limitada, como previsto na Lei nº 6.404/76, pode ser associação civil, e agora pode ser SAF, sendo livre a escolha do modelo societário para o investidor ou sócios.

A SAF passa a ser um novo ordenamento jurídico na constituição de novas empresas para o futebol, transformação por completo ou cisão de associações já existentes.

A sua constituição ou transformação foi regulamentada no artigo 2º:

- A Sociedade Anônima do Futebol pode ser constituída:
- I - pela transformação do clube ou pessoa jurídica original em Sociedade Anônima do Futebol;

- II - pela cisão do departamento de futebol do clube ou pessoa jurídica original e transferência do seu patrimônio relacionado à atividade futebol;
- III - pela iniciativa de pessoa natural ou jurídica ou de fundo de investimento.

Veja que o inciso III permite que uma pessoa natural constitua sua sociedade de futebol, mas o mais importante no texto legal foi a regulamentação da transformação de um clube de futebol com regime de associação civil em sociedade do futebol, atendendo aos interesses dos sócios dessa associação civil e de acordo com o estatuto que a rege. O inciso II permite a essa associação civil separar, cindir o futebol das demais atividades esportivas e transformar somente essa parcela em SAF para atender à exigência de objeto social, como previsto no artigo 1º da lei, cujo objetivo principal é fomentar o futebol.

5.2 Governança nas Sociedades Anônimas do Futebol

Comparando com o universo das gestões nas associações dos clubes de futebol, este é o item de maior avanço, com muito rigor nas práticas de governança. As regras de gestão e governança tornaram-se mais rígidas na Sociedade Anônima do Futebol, com a finalidade de evitar conflitos, assegurar maior transparência e regular a administração individual em face dos interesses coletivos para a empresa, havendo a obrigatoriedade de cumprimento de todo o ordenamento jurídico aplicado às sociedades do setor privado e com responsabilidade dos seus administradores na esfera cível, respondendo, inclusive, com seu patrimônio pessoal.

Evidentemente, há associações civis que são premiadas por sua gestão com alta *performance* e sistema de governança de excelência, mas trata-se de exceções, principalmente porque há um sistema político por trás, com eleição de diretoria executiva para exercer os cargos de gestão.

Na SAF, não há sistema político, pois o sócio investidor passa a ser o responsável pelo gestor para profissionalização da governança visando à maximização do seu lucro e retorno do capital investido nos moldes das demais empresas regulamentadas pela Lei das Sociedades Anônimas.

Passa a ser importante ao sócio investidor, além da montagem de um time vencedor dentro do campo, cuja torcida goste e quer para fazer gols, ganhar jogos e campeonatos, um time de campeões em gestão, profissionais que tragam resultado, fazendo da governança um papel fundamental na estrutura da SAF, de modo

que novos investidores integrem o grupo de acionistas não só pelo resultado dentro de campo, mas, sim, pelo resultado financeiro da empresa.

A lei é rígida: exige maior transparência e, por esse motivo, possui regras específicas para a administração previstas nos seus artigos 4º a 8º.

O acionista controlador da Sociedade Anônima do Futebol não poderá deter participação, direta ou indireta, em outra SAF, inclusive para evitar conflito de interesses e combinação de resultados para benefício próprio. É um ponto muito importante: imaginem um time A com o dono X jogando contra o time B do mesmo dono X. A lei se preocupou com isso e não permitiu participação de mesmo acionista em equipes diferentes.

Na SAF, é obrigatória a criação do Conselho de Administração e do Conselho Fiscal com regras próprias e exigências rígidas, como, por exemplo, atletas e árbitros em atividades ou pessoas que integram entidades de desporto não podem ser membros.

A lei diferenciou Sociedade Anônima de Futebol com receita anual de R\$78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), correspondendo a R\$6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) por mês, prevendo alguns benefícios para atender as exigências da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76). Distingue, portanto, empresa de pequeno porte da de grande porte ou, no caso, clube pequeno de clube grande. Portanto, o clube grande que se transforma ou se constitui em SAF tem que cumprir todas as exigências previstas na Lei das Sociedades Anônimas, como as publicações de demonstrações financeiras e outras.

5.3 Regime de Tributação Específica do Futebol (TEF)

O artigo 31 da lei prevê a solução do grande problema da Lei Pelé, que inicialmente exigiu a constituição de clube-empresa, com tributação plena, contra a associação civil, sem tributação. Neste artigo, há a previsão do regime tributário específico para as SAFs, ou seja, para os clubes de futebol:

Art. 31. A Sociedade Anônima do Futebol regularmente constituída nos termos desta Lei fica sujeita ao Regime de Tributação Específica do Futebol (TEF). (Promulgação partes vetadas)

§1º O regime referido no caput deste artigo implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições, a serem apurados seguindo o regime de caixa:

- I - Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ);
- II - Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep);
- III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); e
- V - contribuições previstas nos incisos I, II e III do caput e no §6º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Lei da Seguridade Social.

O artigo 32 determina a alíquota do imposto e a base de cálculo para o devido recolhimento aos cofres públicos em guia única, na modalidade do já existente Simples Nacional:

Art. 32. Nos 5 (cinco) primeiros anos-calendário da constituição da Sociedade Anônima do Futebol ficará ela sujeita ao pagamento mensal e unificado dos tributos referidos no §1º do art. 31 desta Lei, à alíquota de 5% (cinco por cento) das receitas mensais recebidas. (Promulgação partes vetadas)

§1º Para fins do disposto no caput deste artigo, considera-se receita mensal a totalidade das receitas recebidas pela Sociedade Anônima do Futebol, inclusive aquelas referentes a prêmios e programas de sócio-torcedor, excetuadas as relativas à cessão dos direitos desportivos dos atletas.

§2º A partir do início do sexto ano-calendário da constituição da Sociedade Anônima do Futebol, o TEF incidirá à alíquota de 4% (quatro por cento) da receita mensal recebida, compreendidos os tributos referidos no §1º do art. 31 desta Lei, inclusive as receitas relativas à cessão dos direitos desportivos dos atletas.

A lei prevê o recolhimento de 5% do total da receita bruta mensal nos primeiros cinco anos; depois, a alíquota é reduzida para 4%.

Trata-se de mais um benefício fiscal ao futebol, pois nenhuma outra atividade empresarial com porte de faturamento dos clubes de futebol tem uma tributação tão baixa. Comparando, entretanto, com a tributação das associações civis, há um ganho ao Estado, com recebimento maior de tributos do que o que recebe das associações civis e previsão da responsabilidade tributária das SAFs.

Espera-se com isso que os clubes de futebol, através das SAFs, possam cumprir com suas obrigações tributárias e não precisem mais do socorro do Estado em questões fiscais.

5.4 Programa de Desenvolvimento Educacional e Social (PDE)

A Lei da SAF exige uma contrapartida de todas as sociedades que são constituídas ou convertidas para esse regime societário, com benefício de tributação baixa.

Os artigos 28 e 29 regulamentam quais são as contrapartidas sociais das SAFs:

Art. 28. A Sociedade Anônima do Futebol deverá instituir Programa de Desenvolvimento Educacional e Social (PDE), para, em convênio com instituição pública de ensino, promover medidas em prol do desenvolvimento da educação, por meio do futebol, e do futebol, por meio da educação.

§1º A Sociedade Anônima do Futebol poderá investir, no âmbito das obrigações do Plano de Desenvolvimento Educacional e Social, mas não exclusivamente:

I - na reforma ou construção de escola pública, bem como na manutenção de quadra ou campo destinado à prática do futebol;

II - na instituição de sistema de transporte dos alunos qualificados à participação no convênio, na hipótese de a quadra ou o campo não se localizar nas dependências da escola;

III - na alimentação dos alunos durante os períodos de recreação futebolística e de treinamento;

IV - na capacitação de ex-jogadores profissionais de futebol, para ministrar e conduzir as atividades no âmbito do convênio;

V - na contratação de profissionais auxiliares, especialmente de preparadores físicos, nutricionistas e psicólogos, para acompanhamento das atividades no âmbito do convênio;

VI - na aquisição de equipamentos, materiais e acessórios necessários à prática esportiva.

§2º Somente se habilitarão a participar do convênio alunos regularmente matriculados na instituição conveniada e que mantenham o nível de assiduidade às aulas regulares e o padrão de aproveitamento definidos no convênio.

§3º O Programa de Desenvolvimento Educacional e Social deverá oferecer, igualmente, oportunidade de participação às alunas matriculadas em escolas públicas, a fim de realizar o direito de meninas terem acesso ao esporte.

Sobre a obrigação de firmar convênios com o setor público visando à formação escolar dos jovens, vale destacar a importância que o futebol tem de estar muito além do campo de jogo. Por ser o Brasil popularmente conhecido como o país do futebol, é necessário o atendimento aos jovens que sonham em se tornar

jogadores profissionais de futebol e, haja vista a ilusão de ganhar dinheiro e dar uma condição financeira melhor para a família, torna-se necessário que eles sejam preparados para a sociedade, mesmo diante da frustração de não se profissionalizarem no futebol.

Art. 29. Além das obrigações constantes da Lei nº 9.615, de 24 de março de 1998, para as entidades de práticas desportivas formadoras de atletas e das disposições desta Seção, a Sociedade Anônima do Futebol proporcionará ao atleta em formação que morar em alojamento por ela mantido:

I - instalações físicas certificadas pelos órgãos e autoridades competentes com relação à habitabilidade, à higiene, à salubridade e às medidas de prevenção e combate a incêndio e a desastres;

II - assistência de monitor responsável durante todo o dia;

III - convivência familiar;

IV - participação em atividades culturais e de lazer nos horários livres; e

V - assistência religiosa àqueles que desejarem, de acordo com suas crenças.

No artigo 29, a lei manteve as obrigações dos clubes de futebol na formação de atletas, conforme previsto na Lei Pelé (Lei nº 9.615/98), transferindo as mesmas obrigações para as SAFs, e exigiu qualificação do centro de treinamento e alojamento para os jovens jogadores.

Portanto, a Sociedade Anônima de Futebol tem responsabilidade total na formação dos jovens jogadores, proporcionando ao atleta em formação que morar no alojamento – que ela mantém – condições adequadas de moradia. Busca-se, assim, evitar alojamentos inadequados, como é possível encontrar em algumas associações civis.

5.5 Dívidas da associação civil

Este é o ponto crítico da Lei da SAF para clubes que se convertem de associação civil para o regime de Sociedade Anônima do Futebol, principalmente após passados quase três anos da promulgação da lei e com várias adesões de alguns clubes que estavam endividados. Os credores criticam o prazo alongado e a dificuldade de recebimento.

A lei prevê a execução centralizada, disponibilizando em um único juízo as dívidas em execução para otimizar e simplificar o cumprimento dos acordos judiciais. É sabido que as más gestões do passado, com contratações de jogadores,

períodos de crise, financiamentos com juros altos, despesas superiores ao arrecadado, sempre geraram endividamento e não cumprimento das obrigações por parte dos clubes.

Houve, pois, um divisor de águas, antes e depois da Lei da SAF, concedendo um prazo para pagamento das dívidas do passado sem interferir no dia a dia das finanças da nova sociedade.

As SAFs concedem uma oportunidade a muitos clubes para tentarem se reestruturar e sair da crise. A transformação em clube-empresa traz a possibilidade de os clubes recorrerem à recuperação judicial ou extrajudicial, instituto já previsto no ordenamento jurídico brasileiro e que concede prazo para sanear as finanças, sem impacto nos negócios e sem afetar o caixa diário, evitando bloqueio judicial e cobrança total da dívida.

Para os clubes, é uma solução, mas, para os credores, é um problema, por alongar demais o prazo para recebimento, mesmo a lei definindo prioridades para recebimento, como idosos, gestantes e outros.

5.6 Financiamentos das SAFs

Outra grande vantagem para a Sociedade Anônima de Futebol foi a possibilidade de captar recursos por meio de emissão de debêntures, denominadas “debêntures-fut”, e com características próprias, conforme previsto no artigo 28 da lei.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que regula o mercado de capitais, já normatizou as SAFs, emitindo o Parecer de Orientação nº 41 com orientações ao mercado e aos investidores.

O importante é ser mais uma opção para captação de recurso com investidores, em que estes aplicariam seu capital quando enxergarem governança na sociedade e perspectiva de retorno no investimento.

6 Modelos no exterior

A comunidade europeia já opera com clube-empresa e investidores estrangeiros, permitindo aporte de capitais para incremento do elenco de jogadores de renome com valor patrimonial elevado.

A SAF criada no Brasil é similar ao modelo adotado em Portugal, onde foi criada a Sociedade Anônima Desportiva (SAD), com o objetivo de salvar os

principais clubes portugueses que estavam endividados no fim do século passado, regime societário que foi implantado no ordenamento jurídico português em 1997.

7 Atualizações na Lei da SAF

Está em tramitação no Senado Federal o PL nº 2.978/2023, de autoria do senador Rodrigo Pacheco, que se usou da experiência dos modelos de SAF adotados e das primeiras decisões judiciais para justificar alguns ajustes na lei, com os seguintes objetivos: (i) dirimir dúvidas para atrair investimentos e permitir o desenvolvimento do futebol; (ii) conciliar os interesses envolvidos; e (iii) reforçar a segurança jurídica dos contratos.

As alterações propostas buscam, portanto, aperfeiçoar a governança das entidades desportivas e resguardar os investidores, trazendo mais segurança jurídica no mercado de capitais.

8 Conclusões

Passados quase três anos da nova legislação das Sociedades Anônimas do Futebol, mais de cinquenta clubes aderiram a esse novo regime societário e inúmeros outros de grande, médio e pequeno porte também desejam fazê-lo, demonstrando, assim, que a lei, que atende a todos, foi aceita pela comunidade do futebol.

Também é notório o interesse de investidores, aportando mais capital na indústria do futebol e tendo um incremento de pessoas que nunca atuaram no ramo, participando com aporte de capital.

Com essa mudança, não há outro caminho que não seja a governança profissional, modelo de gestão que também pode ser implantado no clube constituído em forma de associação civil pela concorrência entre eles no campo de jogo. Ter um time de futebol constituído na forma de SAF não é uma obrigação; tem suas vantagens e desvantagens, sendo o interessado quem vai optar pelo melhor modelo societário.

Vale ressaltar, entretanto, que ter gestão profissional nos times de futebol, com normas rígidas de governança, é uma obrigação em qualquer modelo societário, sob pena de o clube não ganhar jogos nem campeonatos.

Por ser uma atividade com especificidades próprias, é necessário que a administração pública tenha uma agência reguladora da indústria do futebol ou departamento de fiscalização integrado entre a Receita Federal e o Banco Central,

com a criação de obrigações acessórias, e que possam ser auditados de forma eficiente a movimentação financeira e o resultado contábil das SAFs.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SPINOLA, Salvo. SAF – o novo regime societário para clubes de futebol (incluso o Regime de Tributação Específica). *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 22, n. 130, p. 9-22, jul./ago. 2024.

O DIFAL do Simples Nacional

José Luis Ribeiro Brazuna

Advogado em São Paulo e Brasília. Professor do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) e da Escola Paulista da Magistratura (EPM). Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Fundador do Bratax – Brazuna, Ruschmann e Soriano Sociedade de Advogados.

José Gomes da Silva Serra Neto

Advogado em São Paulo, com MBA em Gestão Tributária pela FIPECAFI e associado ao Bratax – Brazuna, Ruschmann e Soriano Sociedade de Advogados.

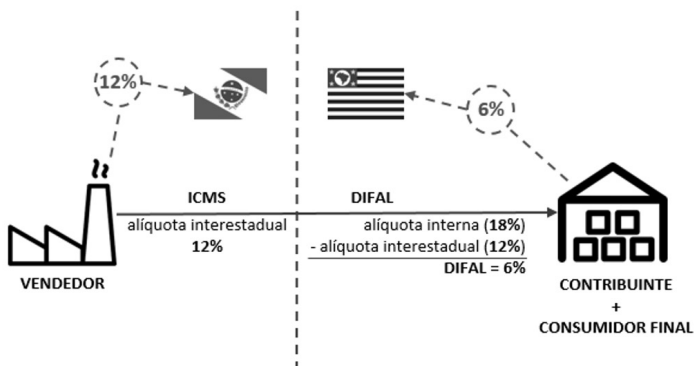
Palavras-chave: Simples Nacional. DIFAL. Jurisprudência.

Sumário: 1 Introdução – 2 Acertos e erros da jurisprudência dos tribunais superiores – 3 Acertos e erros na aplicação dos precedentes pelos tribunais de justiça

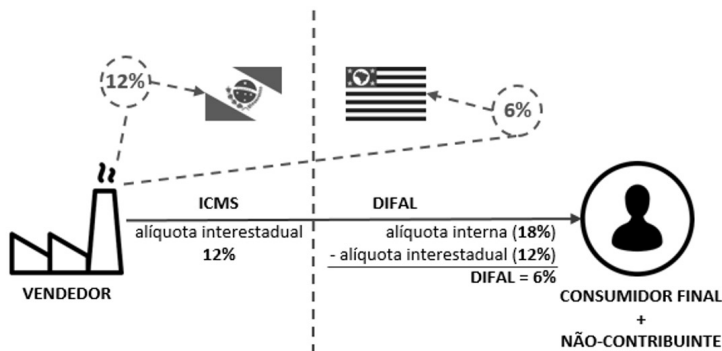
1 Introdução

Após a promulgação da Emenda Constitucional (EC) nº 87/2015, passamos a conviver com duas hipóteses de cobrança do diferencial de alíquotas do ICMS (DIFAL) previstas diretamente no Texto Maior:

- (i) na operação ou prestação *destinada a contribuinte* do ICMS que *seja consumidor final*, o vendedor ou prestador do serviço recolherá o imposto, calculado pela alíquota interestadual cabível, em favor da unidade federada de origem, enquanto o comprador ou tomador do serviço recolherá o DIFAL em benefício da sua unidade federada:



(ii) na operação ou prestação *destinada a não contribuinte* do ICMS que *seja consumidor final*, o vendedor ou prestador do serviço recolherá tanto o imposto à unidade federada de origem, calculado pela alíquota interestadual cabível, quanto o DIFAL à unidade federada de destino:



Além dessas hipóteses de pagamento do DIFAL, a Lei Complementar nº 123/2006 prevê, no seu artigo 13, §1º, alínea *h*, que os contribuintes do Simples Nacional deverão recolher o DIFAL quando realizarem a aquisição de bens ou mercadorias de outras unidades da federação, independentemente do consumo ou da destinação desses bens ou mercadorias a operações posteriores.

A nosso ver, a cobrança do DIFAL nessa segunda situação não encontra respaldo na Constituição Federal, muito embora tenha sido considerada como válida tanto pelo Superior Tribunal de Justiça quanto pelo Supremo Tribunal Federal.

Não obstante a jurisprudência desfavorável, ainda assim se observa o desrespeito de algumas unidades da federação ao princípio da estrita legalidade, o qual exige que a cobrança do DIFAL esteja prevista em lei local em sentido estrito, não podendo ocorrer mediante atos infralegais pretensamente editados para regular diretamente a cobrança prevista na Lei do Simples Nacional.

É o que pretendemos demonstrar neste breve texto.

2 Acertos e erros da jurisprudência dos tribunais superiores

Como dito, quando desafiada perante o Superior Tribunal de Justiça, a cobrança do DIFAL das empresas do Simples Nacional foi considerada legal no Recurso Especial nº 1.193.911-MG (2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, j. em 4.11.2010), que afirmou ser a lei estadual de Minas Gerais (objeto da lide) coerente com a Lei Complementar nº 123/2006, inclusive no ponto em que vedava

qualquer tipo de creditamento do DIFAL por parte do contribuinte do Simples Nacional, o que estaria em conformidade com o artigo 23 da Lei do Simples Nacional.

Em princípio, essa decisão conteve afirmações bastante equivocadas a respeito da sistemática constitucional de repartição do ICMS em operações interestaduais, dando a entender que o DIFAL deveria ser exigido em qualquer transação envolvendo duas unidades da federação porque, “caso não houvesse cobrança do diferencial, ocorreria grave distorção na sistemática nacional desse imposto”, pois “a aquisição interestadual de mercadoria seria substancialmente menos onerosa do que a compra no próprio Estado, sujeita à alíquota interna ‘cheia’”.

Na confusa explicação que constou do voto do relator, utilizou-se o seguinte exemplo para se chegar à seguinte conclusão: “Sobre um insumo, por ex., do Rio de Janeiro destinado a Minas Gerais, incide a alíquota interestadual de 12%. Se o mesmo insumo for adquirido no próprio Estado, a alíquota interna é de 18% (...). A cobrança do diferencial de alíquota não onera a operação posterior, promovida pela empresa optante pelo Simples Nacional, apenas equaliza a anterior, realizada pelo fornecedor, de modo que o diferencial de 6%, nesse exemplo (= 18 - 12), seja recolhido aos cofres de Minas Gerais, minorando os efeitos da chamada ‘guerra fiscal’”.

No julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, do Tema de Repercussão Geral nº 517, ocorrido no Recurso Extraordinário nº 970.821-RS (Pleno, Rel. Min. Edson Fachin, j. em 12.5.2021), a mesma direção equivocada foi tomada pelo relator, que, felizmente, acabou contando com as bem colocadas ponderações e correções que constaram dos votos dos ministros Gilmar Mendes e Rosa Weber, colocando a questão no seu devido esquadro.

A ministra Rosa Weber, em primeiro lugar, fez a seguinte retrospectiva do regime constitucional de incidência do ICMS em operações interestaduais:

Como mecanismo de repartição de receitas tributárias, a Constituição prevê uma sistemática em que as alíquotas do ICMS nas operações interestaduais são diferentes daquelas praticadas nas operações internas. O objetivo é fazer com que, numa operação de aquisição de mercadoria em outro Estado, parte do ICMS fique com o Estado “produtor”, mas outra fique com o Estado “consumidor”.

(...)

Se, nas operações interestaduais, a sistemática fosse exatamente a mesma das operações internas, quando, por exemplo, uma empresa no Piauí comprasse um produto em São Paulo, o Estado de São Paulo cobraria o ICMS do vendedor pela alíquota normal (tipicamente 18%) e o imposto relativo à operação ficaria todo para ele, Estado remetente. O Piauí receberia alguma coisa apenas se o adquirente da mercadoria

paulista a revendesse, mas, como existe o crédito pela operação anterior, o Estado de destino receberia, na prática, apenas o resultado da aplicação da alíquota interna (tipicamente 18%) sobre a “margem” acrescida pela empresa piauiense, ou seja, sobre a diferença entre o preço de venda e o de compra da mercadoria.

O constituinte criou, então, um sistema baseado em alíquotas diferenciadas para operações interestaduais fixadas por resolução do Senado Federal (art. 155, §2º, IV, da Constituição), de maneira que parte do imposto fique para o Estado de origem e parte para o de destino. O Estado de origem fica com o ICMS cobrado pela alíquota interestadual, em regra menor que as alíquotas internas (art. 155, §2º, VI) da Constituição e o ICMS que, por assim dizer, foi “cobrado a menor”, é destinado ao Estado de origem, na forma que explicarei a seguir.

(...)

Assim, se uma empresa de São Paulo vende para o Piauí, São Paulo cobrará apenas 7% de ICMS, ao invés dos 18% que tipicamente cobraria de uma empresa paulista. O objetivo é fazer com que a maior parte do ICMS dessa operação interestadual fique para o Piauí.

Se o que acontece é o contrário, ou seja, se uma empresa do Piauí vende para um (sic) empresa de São Paulo, a idéia é que o ICMS seja também repartido, mas deixando a maior parte do imposto para o remetente. Assim, na operação interestadual, o Piauí cobrará 12% de imposto, deixando uma parte menor para São Paulo.

A parte do Estado de origem é fácil se ver como é cobrada. O fato gerador acontece no momento da venda interestadual, seja à alíquota de 7% (venda de Estado “rico” para “pobre”) ou de 12% (venda de Estado “pobre” para “rico”).

Quanto à parte que cabe ao Estado de destino, como ela é cobrada? Se a mercadoria é comprada para revenda, o Estado de destino receberá a sua cota quando esta acontecer. Como, na aquisição, a tributação terá acontecido a uma alíquota menor do que a normal, o crédito gerado também terá sido menor, e a venda gerará um ICMS devido mais vultoso.

Para mais fácil visualização, apresento um exemplo simplificado, que assume alíquota interna de 18% e que o comprador interestadual revenda a mercadoria sem aumento nenhum no preço.

Situação 1: Empresa A paulista vende mercadoria a empresa B piauiense que revende a consumidor final piauiense C:

Preço da venda: R\$ 100,00;

ICMS que seria devido se a venda fosse interna: R\$ 18,00;

ICMS devido a São Paulo pela venda à empresa B piauiense: R\$ 7,00 (alíquota interestadual de 7%);

ICMS que a empresa B piauiense destaca quando vende ao consumidor final C: R\$ 18,00 (alíquota interna de 18%);

Como o crédito que B tem da compra interestadual é de apenas R\$ 7,00, o Piauí acaba por receber R\$ 11,00.

Como se vê, o ICMS de R\$ 18,00 foi repartido: R\$ 7,00 para o Estado de origem e R\$ 11,00 para o Estado de destino.

Situação 2: Empresa A piauiense vende mercadoria a empresa B paulista que revende a consumidor final paulista C:

Preço da venda: R\$ 100,00;

ICMS que seria devido se a venda fosse interna: R\$ 18,00;

ICMS devido ao Piauí pela venda da empresa piauiense A à empresa B paulista: R\$ 12,00 (alíquota interestadual de 12%);

ICMS que a empresa B paulista destaca quando vende ao consumidor final C: R\$ 18,00 (alíquota interna de 18%);

Como o crédito que B tem da compra interestadual é de R\$ 12,00, São Paulo acaba por receber apenas R\$ 6,00.

Como resultado final, o ICMS de R\$ 18,00 foi repartido: R\$ 12,00 para o Estado de origem (Piauí) e R\$ 6,00 para o Estado de destino (São Paulo).

A sistemática apenas com as alíquotas diferenciadas falharia se, após a operação interestadual, não houvesse uma operação subsequente. Haveria, inclusive, um incentivo a que as compras fossem feitas em outro Estado. Assim, por exemplo, se a empresa piauiense comprasse uma mercadoria em São Paulo não para revenda, mas para consumo próprio, ela pagaria 12% de ICMS a São Paulo e nada ao Piauí. Para evitar isso, a Constituição, em seu art. 155, §2º, incisos VII e VIII, criou a *sistemática do diferencial de alíquota*, de sorte que, se um contribuinte do ICMS compra em outro Estado uma mercadoria para ele próprio, ou seja, atuando como consumidor final, ele vai ter de arcar não só com o ICMS devido ao Estado de origem, cobrado pelo vendedor e calculado com base na alíquota reduzida, como ele de pagar ele próprio, contribuinte destinatário, um ICMS extra ao seu Estado (Estado de destino da operação interestadual), calculado com base na diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Num exemplo grosseiro, empresa piauiense compra mercadoria em São Paulo e que ela não irá revender. Na operação de compra e venda interestadual será devido ICMS a alíquota de 7% (recolhido pelo vendedor, mas cobrado do comprador) e a empresa piauiense terá de recolher ICMS ao seu Estado (Piauí, Estado de destino), calculado com base na diferença entre a alíquota interna (tipicamente 18%) e a interestadual (no caso 7%). Tipicamente, então, a empresa piauiense recolherá ao Piauí o ICMS de 11% a título de diferencial de alíquota. *Isso é o que normalmente se conhece como diferencial de alíquota.*

Nas operações dessa natureza – exemplo: pessoa física em Belo Horizonte compra geladeira em comércio eletrônico paulista –, o ICMS era cobrado como se a operação fosse interna e o ICMS ficava todo para o Estado de origem da mercadoria. Para resolver esse problema, terminou por ser editada a Emenda 87/2015, após a qual a previsão constitucional passou a ser de que, nas operações interestaduais que tenham por destinatário consumidor final não contribuinte do imposto, haverá utilização da alíquota interestadual e pagamento do diferencial de alíquota ao Estado destinatário, atribuindo-se ao remetente da mercadoria a obrigação de efetuar o pagamento do ICMS devido ao Estado de destinado quando o comprador não for contribuinte do imposto.

(...)

Todavia, embora o diferencial de alíquota só esteja previsto diretamente na Constituição para as hipóteses de operações interestaduais que tenham como destinatário consumidor final, minha compreensão é de que isto não torna inconstitucional a previsão de cobrança do diferencial de alíquota em todas as operações interestaduais que tenham como destinatário empresa optante pelo SIMPLES.

(...)

Esse sistema diverso e favorecido de recolhimento do ICMS não foi explicitado pela Constituição, que deixou o encargo à lei complementar. Assim, minha compreensão é de que *a lei complementar pode, como efetivamente o fez a LC 123/2006, prever a cobrança do diferencial de alíquota em qualquer operação interestadual que tenha como destinatário empresa optante do SIMPLES.*

(...)

Inexistente o diferencial de alíquota, a empresa optante pelo simples ver-se-ia entre duas possibilidades ao adquirir produtos para revenda:

- a) fazê-lo de contribuinte em outra unidade da Federação, pagando apenas a alíquota interestadual (atualmente 7% ou 12%); ou
- b) fazê-lo de contribuinte situado dentro da sua própria unidade da Federação, com ICMS calculado pela alíquota interna (tipicamente 18%).

(...)

Colocada diante dessas opções, o contribuinte do SIMPLES, ao adquirir mercadorias destinadas a outras operações de circulação, certamente optaria pelas compras interestaduais, o que não seria razoável, uma vez que a regra – ressalvados incentivos regionais temporários e específicos com o devido suporte constitucional – deve ser a de que não induza, a tributação, a preferências entre Estados.

Destaco que o art. 146-A da Constituição estabelece que lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação com o fim de prevenir desequilíbrios da concorrências, trazendo, também, suporte para a previsão da LC 123/2006 em discussão, uma vez que tratamento tributário para empresas de outros Estados certamente traria desequilíbrio da concorrência.

Fechando a análise da questão, o ministro Gilmar Mendes assim justificou a sua opinião pela constitucionalidade do DIFAL da Lei Complementar nº 123/2006:

Em razão de limitações inerentes à distribuição assimétrica de riquezas pelo território nacional, os entes subnacionais não são capazes de produzir todos os produtos almejados por seus habitantes. Faz-se necessária, então, a manutenção de constante intercâmbio econômico entre os diferentes entes subnacionais, possibilitando a aquisição de bens consumíveis, de matéria-prima ou dos insumos necessários ao desenvolvimento de atividades industriais. Essa necessidade é ainda mais presente em um país como o Brasil, caracterizado por

dimensões continentais e concentração dos meios de produção em poucos Estados da Federação.

De acordo com o regime jurídico instituído pela Lei Complementar 87/96, nas operações interestaduais o tributo é inicialmente arrecadado pelo ente federativo em que se localiza o estabelecimento produtor. Na sequência, o pagamento do imposto gera crédito fiscal para o adquirente, que poderá compensá-lo com o ICMS a ser pago na operação subsequente.

(...)

Havia a necessidade, portanto, de criação de técnicas apropriadas de compartilhamento das receitas do ICMS, sobretudo nas aquisições e prestações de serviços interestaduais. A ausência desses mecanismos conduziria, quase que certamente, a graves distorções no federalismo brasileiro, com frustração dos ideais que inspiraram a Assembleia Nacional Constituinte.

Atenta a esse risco, a Constituição Federal de 1988 instituiu duas ferramentas para equalizar a distribuição do ICMS arrecadado em operações interestaduais. São elas: a) o diferencial de alíquota do ICMS, previsto no art. 155, §2º, VII e VIII, da Constituição Federal, restrito aos casos de operações que destinem bens e serviços a consumidor final; e b) para os demais casos, o balanceamento das diferentes espécies de alíquotas de ICMS, de modo que as interestaduais sejam sempre inferiores às internas, salvo deliberação em contrário pelos Estados e Distrito Federal (art. 155, §2º, VI, da Constituição Federal).

(...)

Inicialmente, registro que, para os casos em que o *adquirente compõe elo intermediário da cadeia produtiva*, o art. 155, §2º, inciso VI, da Constituição Federal estabelece alíquotas reduzidas para o ICMS incidente sobre as operações interestaduais, associado à cobrança de alíquotas mais elevadas na operação subsequente. E, como a alíquota interestadual (4%, 7% ou 12%), cobrada pelo Estado de origem, é inferior à instituída para o imposto devido à unidade federativa de destino (geralmente 18%), a conjugação dessa técnica com o mecanismo de apropriação e compensação de créditos (não cumulatividade) naturalmente eleva a participação dos Estados consumidores na repartição do ICMS.

(...)

Essa técnica de tributação, todavia, ostenta alcance limitado, pois esbarra em restrições fáticas inerentes a certos fenômenos econômicos. É o que ocorre, por exemplo, em operações interestaduais destinadas ao *consumidor final*, caracterizadas pelo esgotamento da cadeia produtiva e, por consectário lógico, pela permanência definitiva da mercadoria em poder do adquirente. Surgiu, então, a necessidade de criação de mecanismo diverso de repartição das receitas, concebido especialmente para a circulação de mercadorias destinadas ao uso, consumo ou ao ativo fixo de adquirente estabelecido em outro Estado da Federação.

Para esses casos, o texto constitucional estabeleceu a técnica do diferencial de alíquota do ICMS, que, em linhas gerais, se traduz no seguinte: a) ao Estado de origem caberá a cobrança do ICMS pela alíquota interestadual, fixada em Resolução do Senado Federal; b) *simultaneamente*, ao Estado de destino, onde se localiza o consumidor final, caberá a cobrança da diferença entre a alíquota interestadual e a interna, na forma do art. 155, VII, da Constituição da República, *independentemente da ocorrência de novo fato tributável*.

Na redação originária do texto constitucional, o diferencial de alíquota do ICMS alcançava apenas as aquisições realizadas por *consumidor final contribuinte* em outro Estado da Federação.

(...)

Contudo, em razão do crescimento exponencial do comércio interestadual, especialmente na modalidade eletrônica (e-commerce), o Congresso Nacional se viu na contingência de alterar o marco legal do tributo, especialmente para ampliar a abrangência do diferencial de alíquota. Diante do risco de agravamento do desequilíbrio na repartição de receitas, a Emenda Constitucional 87/2015 alterou profundamente o texto constitucional, de modo que semelhante técnica de tributação passou a incidir, indistintamente, sobre quaisquer aquisições realizadas por *consumidor final, contribuinte ou não do ICMS*.

(...)

O primeiro mecanismo, intitulado diferencial de alíquota, encontra abrigo no art. 155, §2º, VII e VIII, da Constituição Federal e incide tão somente nas vendas realizadas a *consumidor final*. Por meio dele, ocorre o *desmembramento da alíquota do ICMS incidente sobre uma mesma operação comercial*, de maneira que parcela do tributo permanece com o Estado de origem e o restante é redirecionado ao Estado de destino.

O segundo, a seu turno, concebido para os casos em que não ocorre encerramento da cadeia produtiva, pressupõe a ocorrência de *atos geradores sucessivos e encadeados*. Nesse caso, o ICMS incidente na operação interestadual permanece integralmente com o Estado de origem, cabendo ao Estado de localização do destinatário a arrecadação do imposto cobrado na operação subsequente, atinente à revenda da mercadoria. Aqui, o montante devido resulta da diferença a maior, apurada pelo contribuinte, entre o tributo pago na operação anterior e o devido pela revenda, tudo em homenagem ao princípio da não cumulatividade.

Portanto, as técnicas de equalização da divisão do ICMS podem ser assim sintetizadas: I) em se tratando de operações interestaduais que destinem bens ao *consumidor final*, caracterizadas pelo *encerramento da cadeia de produção*, o imposto correspondente à aplicação da alíquota interestadual caberá ao Estado de origem e, *simultaneamente*, surgirá a obrigação de recolhimento do diferencial de alíquota em benefício do Estado em que se localiza o adquirente; e II) para os casos em que o adquirente compõe *elo intermediário da cadeia produtiva*, a empresa fornecedora pagará imposto calculado pela

alíquota interestadual em benefício do Estado produtor e, *em um momento posterior*, quando ocorrer novo fato gerador de ICMS, o adquirente pagará ICMS calculado pela alíquota interna ao Estado consumidor.

(...)

Ciente da necessidade de oferecer tratamento tributário diferenciado para o comércio interestadual, a Lei Complementar 123/2006 *previu expressamente que o ICMS devido nas operações com mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do imposto não integra o regime unificado de apuração e recolhimento do SIMPLES NACIONAL.*

(...)

Como se vê, dada a impossibilidade de apropriação de créditos no âmbito do SIMPLES NACIONAL, o legislador instituiu ferramenta alternativa para limitar o imposto cobrado pelo regime de antecipação tributária. Ou seja, ao contrário do que ocorre com as empresas em geral, que recolhem o tributo pela alíquota integral, em relação aos pequenos e médios empresários, o ICMS devido na operação subsequente, quando antecipado, é calculado mediante a aplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Assim, em vez de possibilitar a apropriação do crédito gerado pela tributação anterior – o que é vedado para as empresas optantes do SIMPLES NACIONAL – a Lei Complementar 123/2006 calibrou, para menos, a alíquota do imposto devido na operação subsequente.

Ainda mais recentemente, no julgamento do Tema de Repercussão Geral nº 1.284, o Supremo Tribunal Federal decidiu que o diferencial de alíquotas poderá ser exigido do contribuinte enquadrado no Simples Nacional, desde que a unidade federada competente tenha editado lei em sentido estrito para a cobrança do tributo. Não sendo esse o caso, a cobrança será formalmente inconstitucional (Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.460.254-GO. Pleno, Rel. Min. Roberto Barroso, j. em 20.11.2023).

Esse julgamento acabou por assumir função complementar ao que fora decidido pelo Supremo Tribunal Federal no Tema de Repercussão Geral nº 517, oriundo do Rio Grande do Sul, estado que instituíra a cobrança do DIFAL das empresas do Simples Nacional mediante lei em sentido estrito.

Portanto: (i) no Tema nº 517, o Supremo Tribunal *não* enfrentou a questão sob o prisma da legalidade tributária; (ii) já no Tema nº 1.284, a corte apreciou a situação sob essa perspectiva e, felizmente, reconheceu que a exigência do DIFAL das empresas do Simples Nacional é inválida se não houver lei estadual em sentido estrito instituindo a cobrança.

3 Acertos e erros na aplicação dos precedentes pelos tribunais de justiça

A diferença de premissas em cada situação é relevante para se compreenderem, por exemplo, os erros e acertos cometidos pelo Tribunal de Justiça de Goiás a respeito dessa matéria. Com efeito:

- a referida corte estadual, mesmo após o julgamento do Tema nº 517, editou a Súmula nº 78¹ para afirmar que não haveria nenhuma invalidade na cobrança do DIFAL contra empresas do Simples Nacional em território goiano, considerando-se que a exigência estaria regulada no Decreto Estadual nº 9.104/2017;
- após o julgamento do Tema nº 1.284, o próprio estado de Goiás “acusou o golpe” com relação à irregularidade da cobrança baseada apenas em decreto e, em 1º.12.2023, promulgou a Lei Estadual nº 22.424/2023, finalmente instituindo o DIFAL de que cuida a Lei Complementar nº 123/2006; e
- foi daí que o tribunal estadual passou a proferir novas decisões superando a sua Súmula nº 78, reconhecendo como ilegal a cobrança do DIFAL antes da referida lei estadual (Apelação nº 5476114-10.2021.8.09.0051. 1ª Câmara Cível, Rel. Des. Átila Naves Amaral, j. em 8.4.2024; e Apelação nº 5222073-77.2021.8.09.0051. 5ª Câmara Cível, Rel. Des. Maurício Porfírio Rosa, j. em 11.4.2024; Apelação nº 5284723-97.2020.8.09.0051. 6ª Câmara Cível, Rel. Juiz Conv. Ricardo Luiz Nicoli, j. em 2.4.2024; e Apelação nº 5087017-09.2020.8.09.0051. 2ª Câmara Cível, Rel. Leobino Valente Chaves, j. em 26.3.2024).

Tomando por referência tal evolução jurisprudencial, é de se esperar que o mesmo ocorra em outras unidades da federação, a exemplo do estado de São Paulo.

Nesse caso específico, o Tribunal de Justiça Bandeirante vem proferindo algumas decisões nas quais afirma que a cobrança do DIFAL das empresas do Simples Nacional teria, sim, respaldo em lei ordinária local (Apelação nº 1002631-

¹ “Não há se falar em incidência do princípio da anterioridade anual, no que concerne à nova sistemática imposta pela LC 190/22, referente ao DIFAL, porquanto não cria ou aumenta tributo, inexistindo qualquer irregularidade em relação ao Decreto Estadual 9.104/17, que apenas regulamentou a matéria, nos termos da LC 123/2006, conforme autorização do artigo 99 do Código Tributário Nacional. Não se aplica o Tema 456 do STF na hipótese em que não há antecipação da cobrança da futura venda da mercadoria, pois o art. 4º, incisos I a III, do mencionado decreto, disciplina claramente que o ICMS-DIFAL (Simples Nacional) deve ser apurado a cada operação, ou seja, somente se pagará o tributo no mês subsequente se efetuada a operação no mês anterior.”

02.2021.8.26.0506. 6ª Câmara de Direito Público, Rel. Des. Joel Birello Mandelli, j. em 6.2.2024; Apelação nº 1021321-28.2020.8.26.0405. 1ª Câmara de Direito Público, Rel. Des. Marcos Pimentel Tamassia, j. em 6.3.2024; Apelação nº 1063306-63.2020.8.26.0053. 2ª Câmara de Direito Público, Rel. Des. Marcelo Martins Berthe, j. em 2.4.2024; e Embargos de Declaração nº 1028513-30.2022.8.26.0053/50000. 7ª Câmara de Direito Público, Rel. Des. Fernão Borba Franco, j. em 16.4.2024).

Todavia, tais julgados fazem referência à Lei Estadual nº 17.470/2021, a qual não tratou daquela incidência, mas, na verdade, veio instituir o DIFAL da Emenda Constitucional nº 87/2015, objeto da Lei Complementar nº 190/2022. Uma coisa não tem nada a ver com a outra!

Felizmente, a diferença parece ter sido notada em recentes julgados: (i) da 9ª Câmara de Direito Público (Apelação nº 1002638-91.2021.8.26.0506, Rel. Des. Oswaldo Luiz Palu, j. em 20.3.2024), na qual se reconheceu que, “no caso particular não há lei específica no Estado de São Paulo (...) a Lei n. 17.470/2021 não acoroça a pretensão do Estado”; e (ii) da 1ª Câmara de Direito Público (Apelação nº 1021321-28.2020.8.26.0405, Rel. Des. Marcos Pimentel Tamassia, j. em 16.4.2024), onde se concluiu que, “mesmo após a Lei nº 17.470/2021, continua sem existir previsão legal em sentido estrito de exigência de ICMS antecipado nas aquisições interestaduais, para revenda, feitas por empresa inscrita no Simples Nacional”.

Oxalá tal revisão de entendimento seja consolidada no tribunal paulista, em respeito àquilo que se firmou no Tema de Repercussão Geral nº 1.284 e à realidade do que dispõe a legislação estadual vigente, a qual, de fato, ainda não promulgou lei específica para instituir o DIFAL das empresas do Simples Nacional em São Paulo.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

BRAZUNA, José Luis Ribeiro; SERRA NETO, José Gomes da Silva. O DIFAL do Simples Nacional. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 22, n. 130, p. 23-33, jul./ago. 2024.

Ativismo judicial, Estado Democrático de Direito e a nova hermenêutica

Ângela Vidal Gandra Martins

Diretora Jurídica da Federação de Agricultura de São Paulo. Sócia da Gandra Martins Law. Doutora em Filosofia do Direito (UFRGS). Professora e Pós-Doutoranda em Filosofia do Direito (Universidade Mackenzie). Presidente do Instituto Ives Gandra de Direito, Filosofia e Economia. Ex-Secretária Nacional da Família do Ministério da Mulher, da Família e dos Direitos Humanos (2019-2022).

Resumo: Este breve artigo visa apresentar a incompatibilidade do real conceito de Estado Democrático de Direito com a prática do ativismo judicial através da manipulação hermenêutica. Para tal, após contextualização, apresentaremos os pressupostos do Estado Democrático de Direito e sua imposição pelo ativismo para, em seguida, demonstrar a corrupção semântica, concluindo com a necessidade de uma sólida formação jurídica aliada a uma determinação ética para defender o direito e a justiça a partir da democracia.

Palavras-chave: Ativismo judicial. Estado Democrático de Direito. Hermenêutica. Democracia.

Sumário: 1 Introdução – 2 Estado Democrático de Direito – 3 Ativismo judicial, hermenêutica jurídica e filosofia da linguagem – 4 Conclusão – Referências

1 Introdução

O ativismo judicial, entendido como a interpretação do direito e aplicação além da lei pelo Judiciário, bem como pela imiscuição em competência que não lhe compete, transformando-se em legislador positivo, sem, porém, contar com a representatividade popular para tal, tem sido uma constante em nosso país.

O fenômeno também provoca uma judicialização exacerbada e desproporcional, com esperança, em alguns casos, de defender o indefensável, com a sorte de encontrar um juiz vanguardista que também deseje autopromoção midiática ao insurgir-se como inovador ou salvador da pátria. Por outro lado, a invasão de competências também promove a imaturidade política, tornando-se comum recorrer ao Judiciário em vez de buscar soluções no *locus* democrático, através dos reais representantes do povo.

De fato, a prática anula até mesmo um verdadeiro exercício de cidadania – aprendendo a votar bem e exigir dos candidatos –, buscando sempre o colo do

Executivo, que, em geral, acaba também mancomunado com o Legislativo, salvo raras exceções, já que a nomeação da Suprema Corte em nosso país tem muito pouco de racional e democrático, não favorecendo, evidentemente, a devida separação dos poderes, além de, nos últimos anos, ter servido de plataforma para a troca de favores e apoio incondicional, sem mesmo obedecer aos requisitos constitucionais.

Em tese, uma constituição une uma nação, em nosso caso, instituindo um Estado Democrático de Direito,¹ no qual as competências de cada poder foram exaustivamente delineadas.² Por outro lado, ao estabelecer os princípios, direitos e garantias fundamentais, não por atribuição, mas por reconhecimento, possibilita o pluralismo democrático, já que, não havendo risco sobre questionamentos acerca dos direitos constitutivos do ser humano, como bem destaca o artigo 5º da nossa Lei Magna, até mesmo vai além do que seriam os básicos, abrindo-se espaço para um debate saudável sobre o que é opinável e o que constitui, de fato, praticamente 90% da vida na *polis*.

De fato, há anos temos discutido essa prática, que vai se alastrando pelo Brasil, levando até mesmo à corrupção do direito, já que se pode pleitear com maior conforto interpretações benéficas da lei para “bem” dos clientes, de forma essencialmente utilitarista.

Ainda que se busquem justificativas teóricas para embasar a atividade, como o neoconstitucionalismo,³ consequencialismo ou, até mesmo, pela adiposidade de nossa Constituição, não é justificável à luz de uma verdadeira democracia.

Entre materiais abundantemente ofertados por aqueles que ainda acreditam no direito e na soberania da lei, entre publicações, artigos científicos e até mesmo desabafo midiáticos, pensei em destacar neste breve estudo o impacto da filosofia da linguagem, tanto na mudança de contexto para modificar o sentido das palavras como em neologismos que levam a utilizar a lei de forma contrária a seu espírito, em um “estruturalismo” intencional no qual efetivamente uns “são mais iguais que os outros”⁴ e poderosos para impor a mudança, abalando os pilares de um verdadeiro Estado Democrático de Direito, que começa com uma onda para arastar, como um tsunami, nossos pequenos e grandes direitos.

¹ Preâmbulo da Constituição Federal de 1988.

² Constituição Federal de 1988, Título IV, Capítulos I, II, III e IV.

³ CARBONELL, Susanna Pozzolo. *Neoconstitucionalismo: uma nova teoria do direito?* São Paulo: Landy, 2006.

⁴ ORWELL, George. *Animal Farm*. New York: Penguin, 2020.

2 Estado Democrático de Direito

Sob a lente da real semântica que dá sentido a um Estado do Democrático de Direito, encontram-se alguns pressupostos básicos, que talvez sejam até mesmo difíceis de compreender pela prática contrária, mas que permanecem em *desideratum* comum.⁵

Passamos a descrevê-los, demonstrando sua incompatibilidade com o ativismo judicial.

2.1 Forma do direito

Em geral, institui-se um Estado Democrático através de uma constituição, que funciona como um contrato entre os cidadãos, incluindo governantes, para levá-lo adiante, com liberdade e responsabilidade, a partir das regras estabelecidas, que, por sua vez, reconhecem e garantem os direitos constitutivos e promovem o desenvolvimento econômico e social, potencializando o florescimento humano integral de cada pessoa.

É, literalmente, o porto seguro da nação, de partida e de chegada. Viver sob a lei não permite ir além da lei. Ainda que tenha um papel instrumental, é fundamental como alicerce; porém, necessita de bons intérpretes, que saibam partir do sentido e do espírito do Constituinte, na dúvida, recorrendo às atas para aplicá-los, sem um formalismo rígido, porém, com plena fidelidade ao texto.

O catedrático de *Jurisprudence* da *Harvard Law School* estabeleceu oito pontos básicos que as regras de um verdadeiro *Rule of Law* devem seguir:⁶

1. generalidade (regras aplicáveis a todos, contrapondo-se às decisões *ad hoc*);
2. publicidade (tornar as regras públicas de conhecimento de todos os cidadãos);
3. prospectividade (as regras não devem ser retroativas);
4. clareza (estabelecer regras compreensíveis);
5. consistência (as regras não devem solicitar ações contraditórias);
6. perfectibilidade (não devem exigir condutas além das efetivas possibilidades dos cidadãos);

⁵ FLETCHER, George. *Basic Concepts of Legal Thought*. Oxford: Oxford University, 1996. p. 21 *et seq.*

⁶ MARTINS, Ângela Vidal Gandra. *A moralidade do direito como condição de liberdade em Lon Fuller*. Porto Alegre: 2010. p. 67 *et seq.*

7. durabilidade (devem permanecer relativamente constantes através dos tempos);

8. congruência (deve haver harmonia entre as regras declaradas e administradas, ou seja, entre a lei promulgada e sua efetiva aplicação).

De certa forma, esses requisitos estão presentes em nossa Constituição, ainda que adiposa, e devem ser respeitados. O que tem faltado no sistema é efetivamente o último e, assim, vai se rompendo a aliança existente entre os cidadãos – unidos a partir do propósito da lei – e, ao mesmo tempo, limitando sua liberdade, já que já não sabem como sua conduta será julgada.

Por essa razão, o respeito a uma forma vivificada por esses *desiderata*, que, por sua vez, sustentam um propósito, é também respeito ao próprio ser humano, tratado como livre e responsável.⁷ Como bem afirma a professora Kristen Rundle em seu livro dedicado a Lon Fuller: “A forma liberta” (*forms liberate*)!⁸

2.2 Representatividade e cidadania

Outro ponto capital reside na compreensão do que significa um governo do povo e para o povo, de acordo com o artigo 5º da Constituição Federal.⁹

A preocupação pelo limite e controle do poder é perceptível. A vontade do povo tem que ser realmente do povo, não apenas numérica, “geral”, manipulada, ou por um cumprimento prático tácito, como afirma Hannah Arendt,¹⁰ assegurando efetivamente um real espaço de pluralismo político.

Dáí a necessidade do propósito racional – racionalmente motivante – e relacional, tão bem destacado em Lon Fuller, que possa mover o cidadão desde dentro, com sentido de pertencimento, também muito bem trabalhado no texto *Razão de lei*, do professor Luis Fernando Barzotto.¹¹

Nesse sentido, o cidadão deve exercer sua cidadania, em primeiro lugar, elegendo sem manipulação ou interferência, principalmente do Judiciário. Em segundo lugar, deve participar da democracia, exigindo de seus representantes, e não através da corruptela do recurso ao Judiciário, em busca de seu “paternalismo”

⁷ MARTINS, 2010, p. 84 *et seq.*

⁸ RUNDLE, Kristen. *Forms Liberate: Reclaiming the Jurisprudence of Lon Fuller*. Oxford: Hart Publishing, 2012.

⁹ *Constituição Federal de 1988*. Coleção de Bolso. São Paulo: Lex Editora, 2009. p. 6 *et seq.*

¹⁰ ARENDT, Hannah. *Lições sobre a Filosofia Política de Kant*. Acervo Relume Dumara, 2012.

¹¹ BARZOTTO, Luis Fernando. Razão de lei: contribuição a uma teoria do princípio da legalidade. *Revista FGV*, v. 3, n. 2, p. 219-260, jul./dez. 2007, p. 233-234.

protetivo. O ativismo judicial deseduca o brasileiro, tornando-o até mesmo ainda mais conformista.

2.3 Valores fundamentais

O respeito aos direitos constitutivos do ser humano é a base de um regime democrático. À medida que deixam de ser reconhecidos ou vão se relativizando, vai se instaurando o princípio da tirania. Por sua vez, esses direitos constitutivos não se identificam com os princípios que embasam o Estado Democrático, como, por exemplo, o delineado no artigo 1º de nossa Carta Magna, tais como a soberania, o pluralismo político, a cidadania, etc., mas os tornam possíveis e factíveis, como corolário.

De fato, no início das constituições democráticas, como a nossa, os direitos fundamentais são elencados e garantidos. Não são discutíveis nem podem ser relativizados, o que seria absolutizar o poder. Nesse sentido, Frédéric Bastiat estabelece três valores – vida, liberdade e propriedade –, que, por sua vez, fortalecem a família e o trabalho:

A vida, a liberdade e a propriedade não existem porque os homens fizeram leis. Pelo contrário, foi o fato de que a vida, a liberdade e a propriedade existiam de antemão que fez com que os homens fizessem leis.¹²

Por outro lado, se o termômetro da democracia é a verdadeira liberdade, sufocá-la pela forma é sua antítese, como também ressalta Frédéric Bastiat.¹³ Nesse sentido, temos palpado um abuso interpretativo fundamentado nos “princípios”, como, por exemplo, a dignidade da pessoa humana. É preciso retomar a correta dimensão e extensão jurídica dos princípios, direitos e garantias, de forma a não se tornarem bandeiras ideológicas ou ferirem a generalidade pela individualização ou interesse de grupo.

A interpretação e a aplicação fiel no que se refere aos valores e direitos fundamentais são a base da segurança jurídica. A Suprema Corte é sua guardiã, não lhe sendo permitido modificá-los ou extirpá-los, mas custodiá-los.

¹² BASTIAT, Frédéric. *A lei*. São Paulo: LVM Editora, 2019. p. 27.

¹³ BASTIAT, 2019.

2.4 Separação, independência e harmonia entre os poderes

O ideal democrático da separação, independência e harmonia de poderes foi quase que exaustivamente esculpido. Necessário, já que o homem no poder não é confiável.¹⁴

O extenso Título IV de nossa Constituição¹⁵ define expressamente as atribuições e competências dos poderes, que não devem ser usurpadas, o que pode até mesmo ocorrer através da justificativa de um diálogo “harmonioso”, porém, autointeressado, no qual o bem comum não é o fim, ou onde os fins, entendidos como bons, justificam os meios...

Assistir ao seu ultraje, ocasionado devido ao exacerbado ativismo judicial, acirra os desejos de seguir trabalhando, sempre dentro dos limites constitucionais, pois sendo a lei ordem,¹⁶ para exigí-la é preciso vivê-la.

A Constituição é a arma que nos é oferecida, já que:

O governo pelo povo só é possível por meio de uma conformação jurídica do poder. A democracia exige o direito para materializar-se, o que significa dizer, ela só funciona mediante um Estado organizado juridicamente, um Estado de Direito.¹⁷

Não se pode deixar que os interesses conflitantes não partam do povo. De fato, o caminho mais rápido para a corrupção institucional é ter outros fins que não o bem comum e utilizá-lo como meio de autopromoção ou de grupo, o que raramente se dá sem o espólio da *res pública*.

Vemos que esses quatro pilares têm sido minados pelo ativismo judicial, demolindo aos poucos – ou nem tanto! – a democracia.

Passamos a discorrer brevemente sobre um meio utilizado para tal.

3 Ativismo judicial, hermenêutica jurídica e filosofia da linguagem

Na história, podemos comprovar como se pode promover uma mudança cultural através da filosofia da linguagem.¹⁸ Podem-se promover mudanças estruturais

¹⁴ GANDRA, Ives. *Uma breve teoria do poder*. São Paulo, 2016.

¹⁵ Constituição Federal de 1988, artigos 44 a 135.

¹⁶ BARZOTTO, 2007, p. 221 *et seq.*

¹⁷ BARZOTTO, 2003, p. 182.

¹⁸ WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus Logico Philosophicus*. Convivium, 1921.

a partir da linguística, reduzindo o ser humano a um condicionamento social ao qual adere de forma praticamente inconsciente.¹⁹

Nesse sentido, ainda que o estruturalismo possa até mesmo afirmar que a transformação parta da base e vai sendo estudada e assimilada até instaurar-se a partir de costumes relativos, em plano horizontal, o fato é que a mudança ocorre intencionalmente de cima para baixo – verticalmente –, oficializando terminologias que alteram um conceito real.

Podemos citar, por exemplo, a substituição da portaria que veiculava conduta ética em caso de abortamento despenalizado, propondo a própria defesa da vida, pelo manual de atenção humanizada no aborto legal – que de fato não existe na completude sistêmica de nosso ordenamento jurídico –, abrindo as comportas ao aborto desde a mais tenra idade, bem como até praticamente o fim da gestação.²⁰

Outros exemplos referem-se ao termo democracia – Carta da Democracia! –, Estado Democrático de Direito e à manipulação total do sentido da palavra liberdade, bem distante da genuína liberdade constitutiva do ser humano, que preconiza que ninguém pode ser impedido de fazer o bem enquanto, em nome da liberdade, nos abrem o caminho para a escravidão, como é o caso da descriminalização das drogas.

Dessa forma, a hermenêutica jurídica perde de vista a alteridade do texto, revendo seu sentido ou até mesmo se afastando dele para criar novos efeitos.²¹

Que consequências gera a nova hermenêutica? Citemos algumas delas:

- a) alta judicialização, na esperança de uma nova interpretação, benéfica para o autor, ainda que até mesmo *contra legem*;
- b) vanguardismo autopromocional às custas da lei (e do povo...);
- c) corrupção da advocacia, que acaba encontrando seus meios para conseguir a interpretação desejada;
- d) descrédito do direito e da justiça, gerando crise, principalmente no âmbito econômica.

Há esperança?

¹⁹ MARTINS FILHO, Ives Gandra. *Manual esquemático de história da filosofia*. São Paulo: LTr, 1997. p. 340 *et seq.*

²⁰ *Cartilha de atenção humanizada à interrupção legal da gravidez*. Santa Catarina, 2023.

²¹ GADAMER, Hans Georg. *Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. São Paulo: Martins Fontes, 2015.

4 Conclusão

O panorama parece pouco animador: um Estado “Democrático” que me diz quando a vida começa ou termina; que lê diferente do que está escrito; que estabelece quando a minha propriedade pode ser invadida, quem pode falar e como devo falar ou enjaula sem um *due process of law*...

Porém, como afirma o ditado espanhol: “*A río revuelto, ganancia de pescadores*”.

Além de formar novos juristas que entendam efetivamente de direito e amem a justiça, veiculada através da lei, não de justiceiros, é preciso seguir lutando concretamente, principalmente através do exercício da advocacia, como bem dita o artigo 133 de nossa Carta Magna: “O advogado é indispensável para a administração da justiça, sendo inviolável no exercício da profissão, nos limites da lei”.²² Através de seu estudo, palavras, escritos e perseverança incansável na defesa da lei e da justiça, acaba por abrir alas, criando jurisprudência verdadeiramente jurídica para substituir a sociológico-ideológica ou ilicitamente legislativa.

Nesse sentido, evocamos, para concluir, alguns trechos do *Decálogo do advogado*, do professor Ives Gandra, que nos animam a seguir lutando por um verdadeiro Estado Democrático de Direito:

O Direito é a mais universal das aspirações humanas, pois sem ele não há organização social. O advogado é seu primeiro intérprete. O Direito abstrato apenas ganha vida quando praticado. E os momentos mais dramáticos de sua realização ocorrem no aconselhamento às dúvidas, que suscita, ou no litígio dos problemas, que provoca. O advogado é o deflagrador das soluções. Sê conciliador, sem transigências de princípios, e batalhador, sem tréguas, nem leviandade. O constituinte espera de seu procurador dedicação sem limites e sem fronteiras. Nenhum país é livre sem advogados livres. Considera tua liberdade de opinião e a independência de julgamento os maiores valores do exercício profissional, para que não te submetas à força dos poderosos. Quando os governos violentam o Direito, não tenhas receio de denunciá-los. Não percas a esperança quando o arbítrio prevalece. Sua vitória é temporária.²³

²² Constituição de 1988, 2009, p. 76.

²³ GANDRA MARTINS, Ives. *Reminiscências de um cidadão comum*. São Paulo: Pax&Spes, 2022. p. 131.

Por fim:

Enquanto fores advogado e lutares para recompor o Direito e a Justiça, cumprirás teu papel e a posteridade será grata à legião de pequenos e grandes heróis, que não cederam às tentações do desânimo.²⁴

Abstract: This brief article aims to present the incompatibility of the real concept of a Rule of Law with the practice of the judicial activism, through the hermeneutical manipulation. For this target, after contextualization, we will present the assumptions of a Rule of Law and its implosion through activism, to demonstrate its semantic corruption, concluding with the need of a solid legal formation allied to a necessity of ethical determination to defend Law and Justice real democratically.

Keywords: Judicial activism. Rule of law. Hermeneutics. Democracy.

Referências

- ARENDET, Hannah. *Lições sobre a filosofia política de Kant*. Acervo Relume Dumara, 2012.
- BARZOTTO, Luis Fernando. Razão de lei: contribuição a uma teoria do princípio da legalidade. *Revista FGV*, v. 3, n. 2, p. 219-260, jul./dez. 2007, p. 233-234.
- BASTIAT, Frédéric. *A lei*. São Paulo: LVM Editora, 2019. p. 27.
- CARBONELL, Susanna Pozzolo. *Neoconstitucionalismo: uma nova teoria do direito?* São Paulo: Landy, 2006.
- FLETCHER, George. *Basic concepts of legal thought*. Oxford: Oxford University, 1996.
- GADAMER, Hans Georg. *Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica*. São Paulo: Martins Fontes, 2015.
- GANDRA MARTINS, Ives. *Reminiscências de um cidadão comum*. São Paulo: Pax&Spes, 2022.
- GANDRA MARTINS, Ives. *Uma breve teoria do poder*. São Paulo, 2016.
- MARTINS FILHO. Ives Gandra. *Manual esquemático de história da filosofia*. São Paulo: LTr, 1997.
- MARTINS, Ângela Vidal Gandra. *A moralidade do direito como condição de liberdade em Lon Fuller*. Porto Alegre, 2010.
- ORWELL, George. *Animal Farm*. New York: Penguin, 2020.
- RUNDLE, Kristen. *Forms liberate: reclaiming the jurisprudence of Lon Fuller*. Oxford: Hart Publishing, 2012.
- WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus Logico Philosophicus*. Convivium, 1921.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

MARTINS, Ângela Vidal Gandra. Ativismo judicial, Estado Democrático de Direito e a nova hermenêutica. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 22, n. 130, p. 35-43, jul./ago. 2024.

²⁴ *Ibidem*, p. 133.

A iminente introdução da arbitragem tributária no Brasil

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Mestre em Direito. Professor de Direito Financeiro e de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB). Advogado e Parecerista. Diretor Científico fundador da Revista Fórum de Direito Tributário e associado do Fórum de Integração Brasil Europa (FIBE), do Instituto Brasileiro de Estudos de Direito Administrativo, Financeiro e Tributário (IBEDAFT) e da União dos Juristas Católicos de São Paulo (UJUCASP). *E-mails*: othonsaraiva.filho@gmail.com; othon.saraiva@mjab.adv.br.

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Neto

Advogado. Sócio em MJAB. Mestre em “Regulação e Transformações na Ordem Econômica” pela Universidade de Brasília (UnB). *E-mail*: othon.neto@mjab.adv.br.

Palavras-chave: Arbitragem tributária. Projeto de Lei nº 2.486/2022. Solução de conflito.

Sumário: **1** Introdução – **2** Regras de instauração, procedimento e julgamento – **3** Conclusão

1 Introdução

O Senado Federal aprovou o Projeto de Lei nº 2.486/2022, de autoria da Comissão de Juristas,¹ que trata da arbitragem tributária. Embora o texto ainda dependa da aprovação pela Câmara dos Deputados, houve um grande avanço na implementação desse método alternativo de solução de conflito.

Se comparado aos projetos de lei anteriores que buscaram instituir a arbitragem tributária no ordenamento brasileiro – o PL nº 4.257/19 e o PL nº 4.468/20 –, o PL nº 2.486/2022 está em estágio legislativo mais avançado e conta com o apoio da maioria da comunidade acadêmica.

Acredita-se que o PL nº 2.486/2022 seja o mais completo, pois admite a arbitragem tributária tanto preventiva quanto resolutiva de litígios, podendo envolver debates de direito ou de fato. O PL nº 4.257/19, por seu turno, restringe-se a

¹ A Comissão de Juristas foi instaurada por ato conjunto do presidente do Senado e do presidente do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), e presidida pela ministra do Superior Tribunal de Justiça (STJ) Regina Helena Costa.

discussões em torno da legalidade da dívida ativa, enquanto o PL nº 4.468/20 permite a adoção do instituto somente de forma preventiva à instauração do conflito e à constituição do crédito, e apenas para discussão de matéria de fato.

Diante das características e do estágio legislativo de cada projeto, pode-se inferir que o PL nº 2.486/2022 deve prevalecer sobre os demais, de modo que é possível traçar as primeiras linhas sobre como será a arbitragem tributária no Brasil, especialmente em relação às regras de instauração, procedimento e julgamento.

O objetivo do presente artigo é contribuir para os debates envolvendo o processo tributário, por meio de uma análise crítica sobre o projeto de lei embrionário da arbitragem tributária.

2 Regras de instauração, procedimento e julgamento

Em relação à instauração da arbitragem, o texto aprovado pelo Senado Federal prevê qual ato administrativo do ente federativo estabelecerá as hipóteses gerais, os critérios de valor e as fases processuais, administrativas ou judiciais em que o sujeito passivo poderá apresentar o requerimento de submissão da controvérsia à arbitragem.

Diferentemente da arbitragem tradicional, a opção da administração tributária pela jurisdição especial será manifestada por meio de ato administrativo, com todos os seus atributos: a presunção de veracidade, a imperatividade, a autoexecutoriedade e a tipicidade. Trata-se de ato vinculativo da administração tributária, porque é resultado de uma avaliação prévia sobre a conveniência da instauração da arbitragem tributária.

Trata-se também de regra que preserva o interesse público e a isonomia de tratamento em relação aos contribuintes. A Exposição de Motivos do Projeto de Lei realça a prevenção de litígios envolvendo a formalização do compromisso arbitral:

A garantia da consensualidade para a adoção da arbitragem é uma das características mais relevantes desta proposição. Sabe-se que só pode haver arbitragem quando há consentimento expresso de ambas as partes quanto à sua adoção. Inspirado no modelo português, o Projeto atribui à autoridade administrativa a escolha prévia das matérias passíveis de serem submetidas à arbitragem pela edição de ato administrativo para tanto. O consentimento da administração tributária para a arbitragem se dá pelo ato administrativo autorizador, que possibilita a opção do sujeito passivo e a formalização dessa opção pelo

compromisso arbitral. A escolha pela arbitragem, feita pelo sujeito passivo, nas hipóteses autorizadas pelo ato administrativo, vincula a administração à arbitragem e afasta a discussão judicial da questão.

A dependência da edição de ato administrativo, porém, transforma indevidamente a arbitragem em um instrumento de política fiscal, utilizado conforme o interesse arrecadatário do Estado, embora não se descarte a realização secundária de outros valores, como a justiça das decisões, em virtude da especialização dos juízes; e a eficiência processual, que pode ser resumida na duração razoável do processo e na definitividade da decisão arbitral.

A despeito disso, reconhece-se que a arbitragem na Administração Pública ainda enfrenta desconfiança em relação a um maior peso que pode ser dado pelos árbitros ao elemento econômico, o que geraria um desequilíbrio em relação à regra da indisponibilidade do interesse público.

A ressalva do interesse econômico não é imanente à arbitragem tributária, mas está amparada na cultura de litígio do país. Acredita-se que, à medida que o instituto e as instituições, como as câmaras arbitrais e os árbitros, amadurecerem e que a cultura de consensualidade se enraíze, a forma de instauração da arbitragem pode desvincular-se da política arrecadatária do Estado.

Pelo texto aprovado pelo Senado Federal, o contribuinte interessado em submeter seu litígio à jurisdição especial deverá formalizar requerimento administrativo, que deve conter a descrição do objeto da controvérsia, a indicação de que seu tema se enquadra nas hipóteses gerais do ato administrativo, as provas que se pretendem produzir e a indicação das garantias, se envolver crédito com execução fiscal ajuizada.

A análise do requerimento se restringirá à subsunção do caso concreto ao rol de hipóteses gerais previstas no ato administrativo. O deferimento constituirá etapa preliminar à pactuação do compromisso arbitral.

O compromisso arbitral é a etapa de escolha da Câmara de Arbitragem, dos árbitros que comporão o tribunal arbitral e dos seus respectivos suplentes.² Admite-se que as partes deleguem a escolha do árbitro à Câmara Arbitral.

Na redação original do projeto de lei, admitia-se a arbitragem *ad hoc*, isto é, aquele julgamento realizado por um tribunal sem o amparo administrativo de uma Câmara de Arbitragem. O texto final excluiu essa previsão e dispôs que a

² Os suplentes serão nomeados nas hipóteses em que o árbitro titular não puder proferir seu voto, como doença, falecimento ou deferimento do pedido de impugnação de árbitro. O suplente ingressará no procedimento arbitral no estágio em que este se encontrar, podendo se repetir os atos de instrução estritamente indispensáveis ao julgamento do processo.

arbitragem será sempre institucional, devendo a Câmara de Arbitragem escolhida ser previamente credenciada pelo ente federado.

A justificativa para a exclusão de arbitragem *ad hoc*, conforme consta no relatório do substitutivo apresentado pelo senador relator Efraim Filho, foi a preferência e a confiança nas instituições de arbitragem, que são entidades privadas que colaboram com o processo por meio da administração e monitoramento dos procedimentos, garantindo que todas as suas fases e prazos sejam cumpridos nos termos de seus regimentos. Transcreve-se a fundamentação do relatório:

A arbitragem institucional, realizada no âmbito de uma câmara de arbitragem, que conta com seleção criteriosa dos profissionais e com regimentos internos bem estabelecidos e continuamente aperfeiçoados pela experiência, mitiga em grande parte os riscos de nulidade do procedimento e da sentença arbitrais, que, caso ocorram, fatalmente levarão a controvérsia ao Poder Judiciário.

O texto aprovado também atribui à Câmara de Arbitragem importantes funções de: a) estabelecer regras de conflito de interesses de especialistas contados a arbitrados, em acréscimo às regras de suspeição e impedimento do Código de Processo Civil; b) julgar incidente de impugnação da indicação de árbitro; e c) compor o tribunal arbitral, caso não haja acordo entre as partes ou caso as partes optem por delegar essa função.

O tribunal arbitral, salvo no caso da arbitragem expedita, será formado por três árbitros, dentre os quais um será indicado pelo contribuinte, outro pelo sujeito ativo, e o terceiro será eleito pelos dois árbitros indicados pelas partes.

A arbitragem expedita é o julgamento de um árbitro escolhido de comum acordo entre as partes. Sua opção estará condicionada a um teto sobre o valor da causa.

Os árbitros escolhidos para compor o tribunal arbitral deverão deter conhecimento compatível com a natureza do litígio e não ter, com as partes ou com o litígio que lhes for submetido, relações que caracterizem as hipóteses de conflito de interesses.

Destacam-se a ampliação e a abstratização do conceito de “conflito de interesses” do árbitro capaz de anular a sentença arbitral. Segundo o texto aprovado, o árbitro não poderá ter, com as partes ou com o litígio que lhe for submetido, relações que caracterizem as hipóteses de impedimento ou suspeição de juízes, conforme previsto na Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, bem como outras situações de

conflito previstas em lei ou reconhecidas em diretrizes internacionalmente aceitas ou, ainda, nas regras regimentais da Câmara de Arbitragem escolhida.

Embora louve-se a prudência do legislador em assegurar a imparcialidade dos árbitros por meio da ampliação das hipóteses de conflito de interesse, admite-se que a abstratização desse conceito pode gerar litígios tanto durante a celebração do compromisso quanto após a sentença arbitral, posto que a parte insatisfeita com a decisão poderá buscar itens de suspeição nas mais variadas diretrizes internacionais.

Após a escolha dos árbitros, as partes celebrarão compromisso arbitral. São cláusulas obrigatórias do compromisso arbitral, entre outras: a) a identificação das partes e dos árbitros; b) a indicação da respectiva câmara de arbitragem; c) a matéria que será objeto da arbitragem; e d) o prazo para apresentação da sentença arbitral.

A assinatura do compromisso arbitral terá como efeitos o início do processo arbitral e a suspensão do trâmite dos processos administrativos e das ações judiciais.

O PLP nº 124/2022, aprovado conjuntamente pelo Senado Federal, altera o Código Tributário Nacional para incluir o inc. VI ao §1º do art. 174, que prevê que a instituição da arbitragem interrompe a prescrição na cobrança do crédito tributário, retroagindo o termo de início de contagem à data do requerimento de submissão da controvérsia à jurisdição especial.

O referido projeto de lei complementar também inclui o inc. VII ao art. 151 do CTN, que prevê que a instituição da arbitragem suspende a exigibilidade do crédito tributário. Todavia, a suspensão de sua exigibilidade estará condicionada ao oferecimento de garantia integral, caso esteja em curso a execução fiscal do crédito impugnado.

A exigência da garantia integral é um privilégio para a Fazenda Pública, posto que a celeridade e a definitividade da decisão arbitral asseguram a execução imediata do bem onerado em caso de resistência ou impossibilidade de pagamento pelo sujeito passivo.

Por outro lado, como estímulo à adoção da arbitragem preventiva de litígios, o texto final não exige garantia para discussão de créditos ainda não executados judicialmente, mesmo que a instauração do procedimento arbitral enseje a suspensão de qualquer ato de cobrança pela Administração Pública. Ademais, o texto prevê a redução de multa no pagamento do crédito tributário se a arbitragem tiver sido requerida no prazo de até 15 dias úteis, contados da data de ciência do auto de infração.

Em relação às regras de procedimento, o texto final do PL nº 2.486 dispõe que as custas e as despesas relativas ao procedimento arbitral, inclusive aquelas atinentes aos honorários arbitrais, serão antecipadas pelo sujeito passivo e, quando for o caso, restituídas conforme deliberação final. É possível, na formulação do compromisso arbitral, que as partes renunciem aos honorários de sucumbência.

As partes terão o mesmo prazo para alegações iniciais: o mínimo de 30 dias úteis. Finalizado o prazo para exercício do direito de defesa, dar-se-á início à fase de instrução, que não poderá exceder 12 meses contados da instituição, salvo prorrogação por igual período. Após o encerramento da fase de instrução, a sentença arbitral deverá ser proferida no prazo de 60 dias úteis.

O respeito aos prazos fixados no compromisso arbitral é imperioso, posto que o seu não atendimento ensejará a extinção do processo e o retorno do trâmite, no estágio em que se encontravam, dos processos administrativos e judiciais suspensos.

Quanto às regras envolvendo o julgamento e a prolação da sentença arbitral, a sentença arbitral não pode contrariar os precedentes qualificados de que trata o art. 927 do Código de Processo Civil.

Realça-se que o texto aprovado não admite o controle de constitucionalidade de norma tributária, ainda que incidental. Essa disposição restringe a natureza jurisdicional dos árbitros e o direito de defesa das partes. Logo, abre-se a possibilidade de discutir a concomitância do processo arbitral com ação judicial cujo objeto seja a declaração de inconstitucionalidade.

Não há prazo para recursos, salvo pedido de esclarecimento ou pronunciamento quanto à omissão, obscuridade, contradição, o qual deverá ser prestado em 10 dias úteis.

A definitividade da sentença arbitral somente poderá ser desconstituída em caso de ajuizamento de ação de nulidade de sentença arbitral, cujo prazo decadencial é de 180 dias, contados da notificação da sentença. Após esgotado o prazo de ajuizamento da ação anulatória da sentença arbitral, operam-se os efeitos da coisa julgada.

Por outro lado, a sentença arbitral se submete ao mesmo regime jurídico de cessação de eficácia da coisa julgada, em virtude da superveniência de decisão do Supremo Tribunal Federal contrária à sentença, firmada sob o rito da repercussão geral ou em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

Admitem-se também a apresentação de impugnação em cumprimento de sentença e o ajuizamento de medida judicial para requerer a prolação de sentença arbitral complementar.

Caberá à parte vencedora requerer judicialmente o cumprimento da sentença.

As execuções fiscais ajuizadas serão extintas caso a sentença arbitral anule integralmente o crédito tributário ou voltarão a tramitar do estágio em que se encontrem caso a sentença arbitral o mantenha integralmente.

Na hipótese de sucumbência recíproca pelas partes, a execução fiscal voltará a tramitar do estágio em que se encontre, com a atualização das certidões de dívida ativa de acordo com o decidido na sentença arbitral, sem devolução do prazo para embargos, porém com a adequação das garantias nela ofertadas de acordo com o valor de crédito tributário mantido pela sentença arbitral.

Na hipótese de sentença arbitral condenatória que imponha obrigação pecuniária à Fazenda Pública, inclusive relativa às custas e despesas com o procedimento arbitral, o pagamento ocorrerá na forma do art. 100 da Constituição Federal ou, nos termos da legislação específica, por meio do aproveitamento de créditos tributários pela via da compensação.

Diferentemente dos processos arbitrais cíveis, as decisões arbitrais serão públicas, o que proporcionará a criação de um sistema de precedentes de arbitragem que poderá ser considerado até por juízes, uma vez que serão proferidos por árbitros de reconhecido conhecimento técnico.

3 Conclusão

Atualmente, dentre os métodos alternativos de resolução dos conflitos, vige apenas a transação tributária, que é um acordo em que o contribuinte renuncia a qualquer discussão processual em troca de descontos sobre o crédito tributário. O estabelecimento de um almejado sistema multiportas deve considerar os diferentes instrumentos para a solução, não apenas alternativa, mas adequada do litígio. Por isso, a aprovação do Projeto de Lei nº 2.486/2022 pelo Senado Federal é um passo importante para o processo tributário brasileiro, considerando que esse método se destaca por ser célere, especializado, informal e definitivo. Nesse cenário, o presente estudo é uma contribuição para a doutrina sobre a arbitragem tributária no Brasil, ao discorrer criticamente sobre as regras de instauração, procedimento e julgamento.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; SARAIVA NETO, Oswaldo Othon de Pontes. A iminente introdução da arbitragem tributária no Brasil. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 22, n. 130, p. 45-51, jul./ago. 2024.

Estabelecimento importador e sujeição ativa do ICMS (IBS)-Importação: EC nº 132/23 e PLP nº 68/24 realmente encerram a discussão?

Renata Reis Ribeiro Amarante Bardella

Advogada em São Paulo. Especialista em Direito Tributário pela FGV-SP.

Resumo: O presente estudo busca avaliar se a disciplina proposta pela EC nº 132/23 e pelo PLP nº 68/24 é suficiente para mitigar o cenário de insegurança jurídica e litígio acerca da sujeição ativa do ICMS-Importação que se verifica atualmente, inclusive após o julgamento do Tema nº 520 (Repercussão Geral) pelo STF. Outrossim, avalia se as novas previsões impedem, de fato, situação semelhante àquela enfrentada na denominada “guerra dos portos”.

Palavras-chave: ICMS-Importação. IBS-Importação. Sujeição ativa. Competência. Guerra dos portos.

Sumário: **1** Introdução – **2** O sujeito ativo do ICMS-Importação no cenário atual: CF/88, Lei Complementar nº 87/96 e Tema nº 520 (STF) – **3** O sujeito ativo do IBS-Importação na EC nº 132/23 e no PLP nº 68/24 – **4** Guerra dos portos, neutralidade fiscal e o IBS-Importação – **5** Conclusões – Referências

1 Introdução

A tributação indireta no Brasil tem sido fonte tanto de oportunidades como de insegurança jurídica ao longo dos últimos anos. Com um mosaico normativo complexo, no qual a exceção se tornou a regra, os elevados custos de conformidade e o crescente volume de litígios tornaram inadiável a Reforma Tributária, materializada na Emenda Constitucional nº 132/23 (“EC nº 132”).

Diante do contexto que a ensejou, naturalmente um dos seus principais pilares é o da simplificação.¹ Embora o extenso conteúdo da EC nº 132 pareça sinalizar no sentido oposto, apenas a consolidação do ICMS e do ISS na figura do IBS² já revela alguns dos méritos da Reforma Tributária.

¹ CF/88, art. 145, §3º, inserido pela EC nº 132.

² A presente análise não fará referências à CBS, na medida em que parte de contexto hoje aplicável ao ICMS – e aquela assume o lugar da contribuição ao PIS e à Cofins. De todo modo, não se deixa de notar que os pontos de preocupação relativos ao IBS-Importação alcançam, igualmente, a CBS-Importação.

Sempre haverá espaço para críticas e melhorias, mas, a partir do balanço entre o ideal e o possível, é inegável que trazer maior racionalidade à legislação do ICMS, antes pulverizada entre 27 normas distintas, repletas de particularidades, exceções e regimes especiais (para não dizer da famigerada substituição tributária), já é algo a se celebrar.

Ocorre que, a despeito da intenção legítima por simplificação e dos debates em torno do texto das leis complementares que balizarão o novo sistema de tributação sobre o consumo, algumas definições ainda opacas constantes dos projetos de lei complementar (PLPs) que tramitam no Congresso Nacional permitem espaço para interpretações divergentes, o que fomenta, por um lado, oportunidades e, por outro, insegurança jurídica – combinação que tende a resultar no contencioso.

Dentre as disciplinas com potencial para debate caso se mantenham como estão nesse momento, destacam-se a figura do estabelecimento importador e a consequente definição do sujeito ativo do IBS devido na importação (“IBS-Importação”). Por isso, nesta oportunidade, busca-se avaliar se a EC nº 132 e o PLP nº 68³ trazem previsões suficientes, no sentido de tornar inequívoca a identificação do estabelecimento importador e, como consequência, o sujeito ativo do IBS devido na importação de mercadorias/bens tangíveis em geral.

Pretende-se, por meio desse entendimento, compreender dois aspectos: (i) se o importador ainda pode se sujeitar a questionamentos decorrentes de conflitos entre estados (e agora também municípios),⁴ derivados da divergência de entendimento sobre quem seria competente para exigir o IBS devido na importação; e (ii) se tais questionamentos poderiam ser fomentados por eventuais vantagens a serem oferecidas por estados e/ou municípios.

³ Atualmente, tramitam no Congresso Nacional diversos PLPs disciplinando múltiplos aspectos da EC nº 132 (e.g., PLPs nº 29, 48, 53, 58, entre outros, todos de 2024). A presente análise limita-se ao PLP nº 68, apresentado pelo Poder Executivo, por se tratar do principal projeto debatido atualmente junto ao Legislativo e por ter a sua minuta substitutiva aprovada pela Câmara dos Deputados em 10.07.2024 (versão adotada para a presente análise).

⁴ Dentre tantas novidades, haverá a compreensão do comportamento dos municípios no cenário em que passam a arrecadar diretamente parcela do IBS-Importação. O novo art. 156-A da CF/88, em seu inciso VII, esclarece que a alíquota do IBS será definida pelo somatório das alíquotas do estado e do município de destino da operação. Até o momento, os municípios acessam parcela da arrecadação do ICMS de modo indireto, por meio de repasses realizados pelos estados. Na medida em que passam a arrecadar diretamente o IBS, influenciando na formação da alíquota, é possível que apresentem comportamentos diversos, que impactem de modo mais efetivo as discussões de sujeição ativa na importação.

2 O sujeito ativo do ICMS-Importação no cenário atual: CF/88, Lei Complementar nº 87/96 e Tema nº 520 (STF)

Para que se bem compreenda o potencial desafio da nova legislação, é relevante rememorar a problemática enfrentada atualmente.

A atual redação da CF/88 determina que o ICMS incide sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, cabendo tal imposto ao estado onde estiver situado o domicílio ou o *estabelecimento do destinatário da mercadoria*.⁵

Por sua vez, a Lei Complementar nº 87/96 ratifica que o ICMS incide sobre a entrada da mercadoria do exterior;⁶ contudo, especifica que, na hipótese de importação, a cobrança se dá no local do estabelecimento no qual ocorrer a entrada física do bem.⁷

Assim, a previsão constitucional de *estabelecimento destinatário* foi refletida na legislação infraconstitucional como *estabelecimento do ingresso físico* do bem importado – um critério bastante objetivo, mas que não foi suficiente para afastar o contencioso sobre importadores.

Diversas foram as situações de questionamento sobre o seguinte contexto: importador promovia o ingresso do bem por determinado estado e, ato contínuo, promovia a sua saída para outro estado (tanto física quanto ficta, conforme o caso); esse segundo estado passou a questionar a legitimidade do recolhimento do ICMS-Importação ao primeiro – atuando o importador, por ter supostamente recolhido de maneira indevida o ICMS-Importação ao primeiro estado. Isso se deu tanto em relação às importações diretas quanto indiretas (em ambas as modalidades, quais sejam, por encomenda e por conta e ordem).

Esse histórico de contencioso é bem representado pelo Tema nº 520 de Repercussão Geral do STF (*leading case* RE nº 665.134/MG). Em 2020, ao julgar esse tema, o STF fixou a tese de que “o sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está *domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação de mercadoria, com a transferência do domínio*” (grifos nossos).

Naquela oportunidade, o STF declarou a inconstitucionalidade parcial (sem redução de texto) do art. 11, I, *d*, da LC nº 87/96. Nos termos do voto do ministro relator Edson Fachin, tal declaração visa “afastar o entendimento de que o local

⁵ Art. 155, §2º, IX, *a*.

⁶ Art. 2º, §1º, I.

⁷ Art. 11, I, *d*, cuja inconstitucionalidade parcial foi declarada pelo STF, conforme será esclarecido quando da referência ao Tema nº 520 de Repercussão Geral.

da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável pelo tributo, é apenas e necessariamente o da entrada física de importado”.

Nessa decisão, prevaleceu o entendimento de que a competência para exigir o ICMS-Importação é do estado onde se encontra estabelecido o *destinatário final* da mercadoria, ali conceituado como o *destinatário legal da operação da qual resulta a transferência de propriedade da mercadoria*, na medida em que a *disponibilidade jurídica precede a econômica*.⁸ Mitigou-se, portanto, a prevalência do ingresso físico.

Por ocasião da questão de ordem formulada pelo ministro relator Edson Fachin, foi mais uma vez reiterado que “(...) a jurisprudência desta Corte entende ser o sujeito ativo do ICMS-importação o Estado-membro no qual estiver localizado o *destinatário final da operação*, logo é irrelevante o fato do desembaraço aduaneiro ocorrer na espacialidade de outro ente federativo” (grifos nossos).

Observe-se que ora o *estabelecimento destinatário* do texto constitucional corresponde a “*destinatário legal*”, ora a “*destinatário final*”, ainda que em nenhuma circunstância precisasse ser o destinatário *físico*, como previsto na LC nº 87/96.

Assim, o STF relativizou a definição objetiva determinada pela LC nº 87/96 – destinatário como local de entrada física. Admitiu-a como uma possibilidade, mas não única, de se compreender o alcance do *estabelecimento destinatário* previsto no texto constitucional. Considerou, portanto, que operações simbólicas podem ser suficientes para atrair a competência do ICMS-Importação, desde que representem efetivo negócio jurídico.

Nesse sentido, afastou-se o critério da destinação física como único ou mesmo prioritário para definição da sujeição ativa, elegendo-se o critério da destinação legal.

O racional para afastar o critério da entrada física, nos termos do voto relator, foi de que a materialidade do ICMS-Importação é a circulação de mercadoria, a qual se verifica pela transferência do domínio (compra e venda). Portanto, buscou-se critério pessoal mais aderente a essa materialidade e menos apoiado no aspecto temporal (desembaraço aduaneiro).

O desafio decorrente da relativização de um critério objetivo (refletido na adoção de linguagem precisa) é a possibilidade de interpretações casuísticas, resultando em insegurança jurídica. Por mais que se possa debater a pertinência do

⁸ STF. Recurso Extraordinário com Agravo nº 665.134 Minas Gerais, 27.04.2020.

critério objetivo eleito, não se pode negar que ele assegura previsibilidade às relações jurídicas, elemento essencial para investimentos e desenvolvimento econômico.

No caso específico do Tema nº 520, o cenário de incerteza se tornou ainda mais latente em razão do desfecho prático, que foi de encontro à própria tese fixada. Por ocasião do julgamento do RE nº 665.134/MG, distinguiu-se a sujeição ativa do ICMS-Importação conforme a modalidade de importação: (i) se direta (por conta própria), cabe ao estado no qual está estabelecido o destinatário legal (que coincide com o destinatário econômico) da operação resultante da transferência de propriedade; (ii) se indireta “por encomenda”, o ICMS pertence ao estado do estabelecimento do importador (*e.g., trading company*), não do encomendante pre-determinado (ainda que nele tenha ocorrido o ingresso físico); (iii) por fim, na hipótese de importação indireta “por conta e ordem”, o ICMS seria devido ao estado no qual localizado o adquirente (destinatário jurídico que deu causa à importação), e não àquele do importador (*i.e., da trading company* ou comercial importadora).

Ocorre que, a despeito dessas distinções bem desenhadas conforme a modalidade de importação, a decisão foi orientada, na prática, pelo local do ingresso físico da mercadoria importada.

Vale lembrar que, no caso concreto, o importador se encontrava no estado de São Paulo, tendo ali ocorrido o desembarço aduaneiro. Na sequência, houve remessa para industrialização por encomenda para estabelecimento industrial localizado em Minas Gerais e, após, retorno ao estabelecimento paulista, no qual seria feita a comercialização.

Se considerado todo o raciocínio desenvolvido ao longo da decisão, a única conclusão lógica seria de que o ICMS-Importação seria devido ao estado de São Paulo, pois ali se encontrava a pessoa jurídica que deu causa à circulação da mercadoria, sendo o seu destinatário jurídico e econômico. Contudo, para espanto geral, concluiu-se que Minas Gerais seria competente para exigir esse imposto, pois foi no estabelecimento ali localizado que ingressaram as mercadorias importadas (insumos que seriam ali industrializados), tendo sido ali verificado o seu “destino final”.⁹

Essa inconsistência dentro da própria decisão que deveria pacificar o entendimento sobre qual o critério objetivo a ser adotado para dar concretude à

⁹ Conforme voto do ministro Alexandre de Moraes na Questão de Ordem no Recurso Extraordinário com Agravo 665.134 Minas Gerais, 27.04.2020, p. 51: “No caso concreto, está suficientemente demonstrado que os insumos tinham como destino final a unidade da empresa em Uberaba/MG, onde seriam submetidos ao processo de industrialização”.

expressão constitucional de *estabelecimento destinatário* reforçou as interpretações arbitrárias e casuísticas dos estados, perpetuando orientações fazendárias pautadas justamente pelo ingresso físico. Esse elemento passou a ser adotado conforme critérios de conveniência pela Fazenda Estadual (como se verifica em posicionamentos firmados após a decisão do STF),¹⁰ ignorando por completo o entendimento desenvolvido ao longo do voto do relator, que admite transações simbólicas legítimas para definição da competência.

Esse contexto não foi ignorado pelo STF, como se verifica na questão de ordem formulada pelo relator ministro Edson Fachin: “Com espedeque nos entendimentos reiterados do STF, pode-se haurir ser o sujeito ativo da obrigação tributária relacionada ao ICMS-importação definido com base no destinatário final da mercadoria domiciliado ou estabelecido na territorialidade do Estado-membro tributante. No entanto, *a definição precitada parece não ter sido suficiente para estabilizar as expectativas sociais acerca das relações jurídicas de índole tributária (...)*”.¹¹ E logo adiante, citando seu antecessor na relatoria do feito, “(...) *as autoridades fiscais e os Tribunais têm interpretado cada qual a seu modo o que significa destinatário final. Ora rotulam-no como destinatário econômico, ora partem da concepção de destinatário jurídico. (...) Diante da diversidade de entendimentos conflitantes, suficientes para desestabilizar a necessária segurança jurídica que deve orientar as relações entre Fisco e contribuintes, considero que o tema merece ser discutido em profundidade por esta Suprema Corte*” (grifos nossos).

Ainda que o STF tenha constatado a interpretação elástica adotada pelas autoridades administrativas e judiciais sobre o termo *destinatário final* e, ao longo da questão de ordem, buscado construir uma diretriz mínima (*i.e.*, afirmando que a disponibilidade jurídica precede a econômica, bem como que o sujeito ativo será onde se deu causa à circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio), fato é que o cenário de incerteza se perpetua até hoje. Afinal, ainda vigem terminologias que são manejadas pelos fiscos estaduais conforme lhes melhor aproveita para incremento arrecadatário, por vezes distorcendo ou restringindo o teor da decisão do STF, como ilustram os exemplos acima apresentados, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

O que se constata, portanto, é que o cenário normativo ora vigente, mesmo após o Tema nº 520, segue incerto em relação à competência para exigir o

¹⁰ A título exemplificativo, Respostas às Consultas Tributárias (Sefaz SP) nº 22690/20, de 11.03.2021 (https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC22690_2020.aspx), e 24.816/21, de 03.02.2022 (https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC24816_2021.aspx).

¹¹ STF, Questão de Ordem no Recurso Extraordinário com Agravo nº 665.134 Minas Gerais, 27.04.2020, p. 28.

ICMS-Importação. Isso decorre, sobretudo, da opacidade da expressão *estabelecimento destinatário* como definidora do sujeito ativo desse imposto – o que gerou o próprio desalinhamento entre a *ratio decidendi* e a decisão em si no RE nº 665.134/MG.

Resta avaliar, portanto, se não apenas o critério eleito, mas a linguagem adotada pela EC nº 132 e pelo nº PLP 68 afastam essa incerteza para fins do IBS devido nas operações de importação.

3 O sujeito ativo do IBS-Importação na EC nº 132/23 e no PLP nº 68/24

Conforme concluído no tópico anterior, a sujeição ativa do ICMS-Importação foi definida: (i) pela CF/88 como o estabelecimento *destinatário*; (ii) pela LC nº 87/96 como o estabelecimento do *ingresso físico* (inconstitucionalidade parcial reconhecida); (iii) pelo Tema nº 520 como o *destinatário final* da operação, que equivale ao *destinatário legal* da operação que ensejou a transferência da mercadoria; (iv) pelas autoridades fiscais estaduais como o que for mais conveniente de acordo com o caso concreto, manejando os fundamentos e conclusões do RE nº 665.134/MG, de modo que lhe assegure a arrecadação.

Como se vê, se a nova tributação do consumo está norteada pela simplificação,¹² é razoável esperar que traga conceitos mais assertivos, tornando inequívoca a sujeição ativa do agora IBS-Importação, evitando que se perpetue o incerto cenário existente. Passa-se, assim, a avaliar se tal expectativa se confirma.

Embora a EC nº 132 tenha incorporado extenso conteúdo ao capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional, restou à lei complementar detalhar diversos aspectos, dentre os quais, os critérios para definição do sujeito ativo no caso da importação. É o que se depreende do art. 156-A, §5º, IV, segundo o qual a lei complementar disporá sobre critérios para definição do “destino da operação”, deixando em aberto algumas possibilidades exemplificativas, como o local da entrega ou a localização do adquirente.

Especificamente para a hipótese de importação de bens materiais, o PLP nº 68 define¹³ que o local da operação corresponde ao *local de entrega dos bens ao destinatário final*, nos termos do art. 11. Contudo, o art. 68 não conceitua o que

¹² Conforme inclusão feita pela EC 132: Art. 145 (...) §3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da *simplicidade*, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente (grifo nosso).

¹³ Art. 68. Para efeitos do IBS e da CBS incidentes sobre as importações de bens materiais, o local da importação de bens materiais corresponde ao: I - local da entrega dos bens ao destinatário final, nos

se deve entender por “entrega” e “destinatário final”. Assim, remete-se ao art. 11 expressamente mencionado.

O art. 11 trata do local da operação para as hipóteses ali relacionadas, em sua maioria, voltadas a situações de prestação de serviços. Em relação às operações com bem móvel material, seu inciso I o vinculou ao *local da entrega ou disponibilização ao destinatário*. Como se observa, a despeito da expressa referência feita pelo art. 68 ao art. 11, este último não revela esclarecimentos adicionais – pelo contrário. Novamente menciona “entrega”, sem a definir; agrega um termo ainda mais aberto (“disponibilização”); e, ainda, também não traz conceito próprio para “destinatário” (sendo que no art. 11 não há a sua qualificação como “final”).

Diante da insuficiência do art. 11 para melhor compreender o alcance do art. 68, volta-se ao art. 3º do PLP nº 68, o qual apresenta definições de termos sensíveis ao PLP nº 68, muitos deles repetidos reiteradamente ao longo do documento.

Como se constata, não há no art. 3º uma definição para “entrega”. A bem da verdade, o termo se apresenta como uma das situações nas quais se verifica “fornecimento”, mas não há uma definição própria para essa palavra, que é um dos elementos essenciais para a devida aplicação do art. 68.¹⁴ Provavelmente, não se trata somente de uma disponibilidade *física* ou se teria adotado esse termo. Sendo algo a mais que o “ingresso físico” (como no passado cogitou a LC nº 87/96), qual seria o seu alcance? Não se identifica no PLP nº 68 uma diretriz que delimite a compreensão desse termo.

Outro elemento relevante para a correta aplicação do art. 68 é a expressão “destinatário final”. Nem o art. 11 nem o 3º conceituam a expressão. O que se encontra no art. 3º, mais precisamente em seu inciso V, é o conceito de “destinatário”: “Aquele a quem for fornecido o bem ou serviço, podendo ser o próprio adquirente ou não”.

Como o PLP nº 68 deixa claro que o destinatário não se confunde com o adquirente (responsável pelo pagamento), resta da definição somente que o destinatário é aquele para quem é fornecido o bem – e o mesmo art. 3º define fornecimento como “entrega ou disponibilização” do bem.

termos do art. 11, inclusive na remessa internacional; II - domicílio principal do adquirente de mercadoria entrepostada; ou III - local onde ficou caracterizado o extravio.

¹⁴ Interessante observar que, se o senso comum tende a associar com a disponibilização física, importa verificar que mesmo a definição apresentada pelo dicionário *Houaiss* (1ª edição. Rio de Janeiro: Ed. Objetiva, 2001) não o faz: “*Entrega* 1 ato ou efeito de entregar(-se); 2 o que foi entregue; 3 *transferência, outorgamento (de coisa, direito, obrigação etc.); transmissão, cessão (...)*”.

Retomando o art. 68:

Art. 68. Para efeitos do IBS e da CBS incidentes sobre as importações de bens materiais, o local da importação de bens materiais corresponde ao: I - local da *entrega* dos bens ao *destinatário final*, nos termos do art. 11, inclusive na remessa internacional.

Sendo as duas expressões destacadas os elementos centrais para compreensão do local da operação eleito pelo legislador – e, como consequência, da definição do sujeito ativo do IBS-Importação –, causa preocupação que nenhuma das duas esteja adequadamente delimitada no PLP nº 68, com linguagem precisa e à prova de interpretações plurais.

É inevitável não traçar um paralelo com as discussões travadas no Tema nº 520. A ausência de delimitação do conceito de “entrega” pode trazer discussões assemelhadas àquelas que alcançaram o “ingresso físico” previsto na LC nº 87/96 – da mesma forma que, no caso do RE nº 665.134/MG, se concluiu que o aspecto físico não seria suficiente e foi preciso o STF definir que o alcance deveria ser maior (no sentido de alcançar o destinatário legal), e poderá, sim, haver um debate acerca da delimitação do termo “entrega”.

Mas chama ainda mais atenção a expressão “destinatário final”, pois foi justamente esse conceito que gerou a incongruência entre a argumentação desenvolvida ao longo do acórdão e a decisão final – e segue gerando interpretações das mais diversas por parte das autoridades fazendárias estaduais.

Mesmo após anos de insegurança jurídica, mais uma vez se elege o termo “destinatário” para designar o local da operação de importação. Não mais o destinatário legal (como proposto pelo STF), mas aquele a quem é fornecido determinado bem, ainda que não seja quem pague por ele, tendo em vista que a materialidade foi assentada sobre o “fornecimento”.

A possibilidade de entendimentos diversos sobre o conceito de “estabelecimento destinatário” de outrora persiste no PLP nº 68. A qualificação do destinatário como “final” não contorna as possibilidades de interpretações diversas – tanto pelo contribuinte quanto pelas autoridades fazendárias.

A exata situação fática enfrentada no RE nº 665.134/MG (importação por estabelecimento localizado no estado A, com remessa para industrialização no estado B e retorno para comercialização a partir de A) bem ilustra que a discussão persistiria no cenário em que não se tem uma definição de quem deve ser

entendido como “destinatário final”,¹⁵ muito menos sobre a extensão do termo “entrega”.¹⁶

Ainda que se afirme que as discussões de sujeição ativa estariam mitigadas com o novo modelo de tributação – dado que orientado pela tributação no local em que se encontra o consumidor final, que suportará todo o ônus da carga tributária –, isso não endereça as preocupações no caso da importação.

Quando há importação, já existe um primeiro momento em que se precisa decidir para quem será recolhido o IBS-Importação, independentemente do desdobramento subsequente da cadeia comercial até o local em que se encontra o consumidor final. A figura do consumidor final ocorre somente em um segundo momento. Isso decorre do momento em que é apurado, hoje, o ICMS-Importação e seguirá de maneira semelhante com o novo sistema. O PLP nº 68 estabeleceu como fato gerador do IBS-Importação a liberação dos bens submetidos a despacho para consumo.¹⁷ Se o momento do recolhimento é na liberação do bem, pouco importa quem será o seu consumidor final, tornando relevante compreender, na verdade, quem é o *destinatário final* do art. 68.

Daí a necessidade de se ter clareza do sujeito ativo para que outro ente federativo não avoque para si a competência arrecadatória, atuando sob o argumento de quem em seu território ocorreu, de fato, a *entrega* ou por que ali se encontra o *destinatário final*.

Considerando o debate existente sobre o que seria “destinatário”, não é absurdo presumir que, mesmo em importações diretas, mas que envolvam operações sequenciais compreendendo dois estados diversos (*i.e.*, o estado do desembarço e o estado para onde ocorra a saída do bem importado), parece certo que persistirá a dúvida sobre o estado titular do IBS devido sobre o bem importado.

O conflito será ainda mais provável caso existam alíquotas distintas de IBS entre os dois locais (município ou estado) envolvidos – o de desembarço e o subsequente (*e.g.*, de industrialização, armazenagem, revenda etc.). Afinal, vale

¹⁵ É oportuno reiterar que, naquela oportunidade, o voto do relator construiu o racional de que o destinatário seria aquele *legal*, que deu causa à circulação jurídica da mercadoria, logo, à sua transferência de titularidade – o que levaria, naquela hipótese, à necessária conclusão de que o sujeito ativo seria SP, e não MG, como ocorreu. Rigorosamente a mesma situação pode se dar com a adoção do termo “destinatário final” sem a sua adequada conceituação.

¹⁶ Considerando a situação exemplificada, faria diferença ocorrer o ingresso físico primeiro em A ou B para configurar a “entrega”? Assumindo que “entrega” seja algo além de disponibilização física, o que seria exatamente? Como se percebe a entrega se a mercadoria ingressa por um porto do estado A, mas segue diretamente para o estabelecimento localizado em B? Essas situações recorrentes tendem a perpetuar as dúvidas existentes na legislação e jurisprudência contemporâneas.

¹⁷ Art. 67, I.

lembrar, a EC nº 132 estabeleceu que a alíquota do IBS resultará da soma das alíquotas do estado e do município de destino da operação, podendo cada ente federativo fixar a sua alíquota própria.¹⁸ Logo, é possível que o IBS-Importação tenha alíquotas nominais distintas a depender do estado – e agora também do município – no qual se entenda que ocorreu a importação.

A diferença de tratamento não apenas entre estados, mas agora também entre municípios, parece factível, tanto mais quando se recorda o histórico da “guerra dos portos”.

4 Guerra dos portos, neutralidade fiscal e o IBS-Importação

Uma discussão adjacente àquela do sujeito ativo do ICMS-Importação é a denominada “guerra dos portos”. Por meio da concessão unilateral de incentivos fiscais relativos ao ICMS-Importação e ao ICMS devido na saída subsequente (com reflexos tanto em caixa como em carga tributária efetiva), algumas unidades da federação buscaram atrair operações de importação para seus territórios.

Se as secretarias de fazenda estaduais já questionam a sujeição ativa do ICMS-Importação em condições ordinárias, o cenário se agrava quando um dos entes federativos envolvido concede algum tipo de incentivo fiscal – o que não deveria ocorrer, vez que a competência para tributar não guarda relação à concessão de algum tipo de vantagem por outro estado.

Embora uma das vertentes bem conhecidas da “guerra dos portos” seja a glosa de créditos no estado de destino, ela também se revela em relação à sujeição ativa, na medida em que um segundo estado questiona os reais interesses de se importar por estado diverso.

Pode-se ponderar que contexto semelhante ao vivenciado na “guerra dos portos” não teria meios de prosperar na vigência da nova sistemática. Isso porque foi incluída previsão expressa na CF/88 vedando a concessão de incentivos fiscais para além daqueles ali previstos,¹⁹ bem como a adição do princípio da

¹⁸ Art. 156-A, §1º, V e VII.

¹⁹ Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (...)

X - não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses previstas nesta Constituição.

neutralidade aos princípios gerais que já constavam do texto constitucional.^{20 21} Da mesma forma, o PLP nº 68 determina que o IBS será informado pelo princípio da neutralidade, de modo a evitar distorções nas decisões de consumo e na organização da atividade econômica.²²

Embora tenha sido incluída na CF/88 e conste do PLP nº 68, a neutralidade fiscal decorre de conceitos econômicos, não sendo conceito originário do direito tributário. De modo geral, preconiza que as decisões dos agentes econômicos não devem ser pautadas pela incidência de tributos – ou, ao menos, que o seja da menor maneira possível. A rigor, o tributo não deve influenciar a produção, a comercialização e a cadeia de suprimentos em geral.

Diante da clareza da redação desse ponto trazida pela EC nº 132, é razoável concluir que o legislador constituinte derivado pretendia rechaçar qualquer forma de incentivo ao IBS devido na importação que não sejam aquelas hipóteses específicas ali relacionadas. A ser assim, seria possível concluir que, uma vez que o IBS estivesse implementado de maneira definitiva, deixariam de existir quaisquer novos atrativos fiscais estaduais legítimos; é dizer, qualquer tentativa nesse sentido se revelaria ilegal e inconstitucional.

Ocorre que muitas regiões do país se beneficiaram com os incentivos fiscais estaduais concedidos ao longo dos anos.²³ É verdade que muitas empresas usufruíram dessa prática, mas tratou-se de via de mão dupla, com desenvolvimento socioeconômico local a despeito da renúncia fiscal.

Esse aspecto demonstra que a neutralidade fiscal absoluta, na prática, não se verifica. Primeiramente porque, em alguma medida, é inegável que o tributo influencia o comportamento dos agentes econômicos.²⁴ Em segundo, porque a

²⁰ Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. §1º O imposto previsto no *caput* será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: (...).

²¹ Embora se possa questionar se, de fato, trata-se de uma inovação ou se o princípio da neutralidade fiscal já constava da CF/88, mais especificamente do art. 146-A.

²² Art. 2º.

²³ Cumpre relembrar que legislação anterior à Reforma Tributária já impunha restrições à concessão de benefícios fiscais unilaterais, como preconizado pela Lei Complementar nº 24/75. Isso não impediu que estados seguissem concedendo benefícios unilateralmente (ainda que, em momento posterior, tenha ocorrido a sua judicialização).

²⁴ Nesse sentido, vale destacar voto da relatora conselheira Mariel Orsi Gameiro no Acórdão nº 3302-014.120, da 3ª Seção de Julgamento, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (19.03.2024): “Nessa mesma linha, explicam Alessandro Broedel Lopes e Eliseu Martins que ‘não haverá transação sem que o aspecto tributário não influencie o comportamento do contribuinte: tirados os efeitos tributários de qualquer transação, esta teria contornos diversos’. Assim, os administradores de qualquer empreendimento com fins lucrativos têm por objetivo maximizar o resultado empresarial, o que é feito, inclusive, por meio da redução dos custos e despesas, dentre eles, a tributação, razão pela qual não faz qualquer sentido ‘desqualificar uma ação empresarial porque esta tem como objetivo pagar menos tributos’.

distorção promovida pela concessão de benefícios pode “corrigir certas falhas do mercado e induzir comportamentos que se mostrem mais adequados ao interesse coletivo”²⁵ – o que poderia ser defendido por estados que identificaram efetivo incremento na geração de emprego e economia local (demonstrando que o princípio da neutralidade fiscal não possui viés puramente econômico, mas também a função de justiça fiscal).

A atratividade de tais benefícios foi tão significativa que levou diversas pessoas jurídicas a constituírem filiais e migrarem suas importações para estados que, a princípio, não seriam sequer cogitados em sua operação – seja por custo logístico, distância do mercado consumidor, distância da planta fabril etc. É dizer, o único motivo que levou diversas empresas a importarem por determinados estados foi a economia fiscal.²⁶

Uma vez retirados os incentivos, é razoável presumir que as pessoas jurídicas reavaliem a atual cadeia de suprimentos a fim de aferir se ainda é vantajoso manter importações por determinados estados. Caso se conclua que não há razão logística que justifique esse formato, possivelmente cogitarão a mudança do local de importação para outro que esteja mais próximo da planta fabril ou do mercado consumidor, por exemplo.

Nessa hipótese, os estados que hoje dependem tanto da arrecadação direta do ICMS-Importação como da riqueza gerada indiretamente pelo uso da infraestrutura e mão de obra da sua região para a realização da importação pelo seu território

Adoto para fins de solução do presente litígio, a possibilidade e autorização constitucional, legal e jurisprudencial de auto-organização das empresas, conforme disposição do artigo 170, da Constituição Federal, com manifesto e único interesse em economia tributária, sem qualquer mazela ou vício que atinja o propósito negocial, que pode ser meramente dotado do interesse mencionado, dentro dos ditames legais”.

²⁵ VITALIS, Aline. Em busca da justiça fiscal: uma leitura atual do princípio da neutralidade. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD*, v. 6, n. 6, 2018. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rfptd/article/view/26919/24518>.

²⁶ Vale esclarecer que é absolutamente legítima a decisão negocial motivada essencialmente pela economia tributária – afastadas, por certo, situações de simulação ou fraude. Soma-se à livre-iniciativa (CF/88, art. 170) e à autonomia da vontade uma verdadeira obrigação do gestor de buscar a alternativa mais eficiente para o negócio, inclusive do ponto de vista fiscal.

A Lei nº 6.404/76 impôs ao administrador da pessoa jurídica o dever de diligência no exercício de suas funções, definido em seu art. 153 como o cuidado que todo homem probo empregue na administração dos seus próprios negócios. Conceito que também se encontra no Código Civil (art. 1.011), mas que remonta ao Código Comercial (art. 142).

Muito embora o princípio da neutralidade tributária seja desejável, diante de incentivos fiscais legítimos e vigentes, o dever de diligência impõe ao gestor a obrigação de avaliar a sua aderência ao negócio. Assim, avaliar a alternativa mais econômica para a condução de um negócio é verdadeiro dever do administrador, transbordando, portanto, a esfera de um direito individual que poderia ou não usufruído, à liberalidade do seu titular.

Fernandes e Santos (2021): “Para as pessoas jurídicas, o planejamento tributário encontra fundamento, também, no dever de diligência, na medida em que o administrador deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios (...), cabendo-lhe gerir a empresa da forma mais eficiente, inclusive do ponto de vista fiscal”.

muito provavelmente buscarão mecanismos de retenção dessas pessoas jurídicas – ainda que, em algum momento, enfrente-se a sua judicialização, como ocorreu em relação à “guerra dos portos” e à “guerra fiscal”, de maneira mais ampla. É dizer, não é absurdo cogitar que gastos governamentais venham a ser adotados para manter a atratividade das importações naqueles mesmos estados em que se faz hoje, com vestes diversas, a fim de contornar a vedação constitucional.²⁷

Isso sem contar que, agora, entram em cena os municípios na arrecadação direta do IBS (tanto das operações internas quanto das importações). Atualmente, o ICMS chega aos municípios de maneira indireta, por meio de repasses feitos pelos estados.²⁸ É difícil prever o comportamento de cada municipalidade em relação a possíveis formas de atrair a importação para o seu território no novo cenário de arrecadação direta.

Pode ser, é claro, que o Brasil esteja passando por uma reformulação drástica da relação entre entes federativos, que rompa em definitivo com o padrão histórico individualista e orientado pela competição dos estados entre si. Apenas o tempo confirmará essa possibilidade.²⁹

Portanto, também por esse motivo, seria prudente ter maior clareza conceitual para identificação inequívoca do sujeito ativo na importação, com critérios

²⁷ Como feito no passado em relação à Lei Complementar nº 24/75. Nesse sentido, Silveira (2011, p. 241-244): “Normalmente, para atrair investimentos, os Estados têm criado programas de incentivos, às vezes inclusive por meio de atos normativos infralegais, para concessão de vantagens fiscais, financeiras, creditícias e operacionais, à revelia do que determina a citada Lei Complementar, ou seja, sem prévia autorização do CONFAZ, e em verdadeira afronta ao artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea ‘g’, da Constituição Federal.

Os incentivos unilateralmente concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal são, à evidência, passíveis de questionamento, por contrariar a lógica do sistema tributário (...).

Ocorre, porém, que muitos Estados, na iminência de terem as suas normas concessivas de incentivos fiscais julgadas inconstitucionais, acabam optando por revogá-las, para então evitar a declaração do STF nesse sentido, sem prejuízo de, posteriormente, restaurar os respectivos incentivos, com nova roupagem”.

Reiterando que os estados já têm por praxe reeditar normas com conteúdo de incentivo à revelia da disciplina constitucional, Brazuna (2011, p. 216): “A aplicação da lei deve ser rigorosa, conforme dito no parágrafo anterior, pois reiterada é a manobra empregada pelas Unidades Federadas, ao terem seus benefícios fiscais questionados perante o Supremo Tribunal Federal, que consiste em revogar a legislação que lhes dá suporte (...). Na sequência, outra norma de igual conteúdo é editada, em absoluto desrespeito à consolidada jurisprudência da Corte Suprema, que condena a prática da guerra fiscal”.

²⁸ CF/88, art. 158, IV.

²⁹ O ceticismo em relação à mudança de práticas dos estados se confirma diante da recente posição adotada ao longo dos debates da reforma tributária, na qual se nota uma tentativa de manter práticas atuais, mesmo aquelas que trazem complexidade ao sistema atual, demonstrando que os estados, de modo geral, ainda associam o IBS ao ICMS.

Estados divergem de pontos da reforma tributária e querem negociar mudanças: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2024/04/estados-divergem-de-pontos-da-reforma-tributaria-e-querem-negociar-mudancas.shtml>.

A substituição tributária no IBS: https://www1.folha.uol.com.br/blogs/que-imposto-e-esse/2024/07/a-substituicao-tributaria-no-ibs.shtml?pwgt=I04vkmw6Riqgh37av6Izeseb7sj2ab626murifjxtbmbwpcfy&utm_source=whatsapp&utm_medium=social&utm_campaign=compwagift.

objetivos, evitando expressões que permitam interpretações variadas pelos diversos entes federativos.

5 Conclusões

Diante do acima exposto, conclui-se que a EC nº 132 e o PLP nº 68 não trazem definições suficientemente claras para assegurar a necessária previsibilidade acerca do sujeito ativo competente para exigir o IBS devido nas operações de importação. Constata-se que a linguagem adotada perpetua um preocupante alcance interpretativo, que resulta em insegurança jurídica e, como consequência, em potencial contencioso.

Tal preocupação é reforçada pelo reiterado comportamento das fazendas estaduais no tocante à concessão de benefícios unilaterais, que não parece se resolver com a Reforma Tributária, a despeito da vedação expressa para a concessão de novos incentivos fiscais.

Portanto, mesmo diante das novas previsões, o importador ainda pode se sujeitar a questionamentos decorrentes de conflitos entre estados (e municípios), derivados da divergência de entendimento sobre quem seria competente para exigir o IBS devido na importação.

Referências

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 11.07.2024.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão n. 3302-014.120, 3ª Seção de Julgamento, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária (19.03.2024)*. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 12.07.2024.

BRASIL. *Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023*. Altera o Sistema Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm. Acesso em 11.07.2024.

BRASIL. *Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975*. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp24.htm. Acesso em: 12 jul. 2024.

BRASIL. *Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 11 jul. 2024.

BRASIL. *Projeto de Lei Complementar n. 68, apresentado em 25.04.2024*. Versão aprovada pela Câmara dos Deputados em 10.07.2024. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo - IS e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2430143>. Acesso em: 11 jul. 2024.

BRASIL. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. *Respostas de Consultas*. Disponível em: <https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RespostasDeConsultas.aspx?StartDate=2019>. Acesso em: 12 jul. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). *Recurso Extraordinário com Agravo 665.134-MG*. Recorrente: FMC Química do Brasil Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Min. Edson Fachin, 24 de abril de 2020.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. *Defesa da Concorrência e Tributação – à luz do Artigo 146-A da Constituição*. Série Doutrina Tributária Vol. II. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

FERNANDES, Fabiana Carsoni; SANTOS, Ramon Tomazela. Planejamento tributário: a relação entre legalidade, solidariedade, moralidade e capacidade contributiva. *In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes (coord.). Direitos fundamentais dos contribuintes: homenagem ao jurista Gilmar Ferreira Mendes*. São Paulo: Almedina, 2021. Disponível em: <https://www.marizadvogados.com.br/wp-content/uploads/2022/09/Art-09-2022.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2024.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência*. Série Doutrina Tributária Vol. IV. Instituto Brasileiro de Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

TAKANO, Caio Augusto. Tributação sobre o consumo nas importações – Neutralidade, competitividade e limitações constitucionais. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 12, n. 67, jan./fev. 2014.

VITALIS, Aline. Em busca da justiça fiscal: uma leitura atual do princípio da neutralidade. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD*, v. 6, n. 6, 2018. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rfptd/article/view/26919/24518>. Acesso em: 11 jul. 2024.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

BARDELLA, Renata Reis Ribeiro Amarante. Estabelecimento importador e sujeição ativa do ICMS (IBS)-Importação: EC nº 132/23 e PLP nº 68/24 realmente encerram a discussão?. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 22, n. 130, p. 53-68, jul./ago. 2024.

A Reforma Tributária para os serviços financeiros: uma análise a partir do PLP nº 68/2024

Danielle Bertagnolli

Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Advogada e Professora convidada em cursos de pós-graduação.

Resumo: Os serviços financeiros estão sujeitos a um regime específico de tributação no âmbito da Reforma Tributária, tal como previsto na Emenda Constitucional nº 132/2023. Por conta disso, a tributação pelo IBS e pela CBS seguirá uma forma de apuração diferenciada, cuja regulamentação se dará por meio de lei complementar. A regulamentação da Reforma Tributária está em análise no Congresso Nacional, e o regime específico dos serviços financeiros encontra-se previsto no PLP nº 68/2024. A análise do PLP nº 68/2024 permite identificar que algumas das discussões hoje em trâmite no Poder Judiciário em relação aos créditos de PIS/Cofins foram consolidadas, extinguindo-se uma possível litigiosidade quanto ao IBS e à CBS para esses pontos. Outras situações, contudo, permanecem controversas, assim como alguns dispositivos previstos no PLP nº 68/2024 são ambíguos, possibilitando interpretações diversas.

Palavras-chave: Reforma tributária. Instituições financeiras. Regime específico de tributação.

Sumário: **1** Introdução – **2** Operações de crédito – **3** Arrendamento mercantil – **4** Administração de consórcios – **5** Gestão e administração de recursos, inclusive fundos de investimento – **6** Arranjos de pagamento – **7** Seguros, resseguros, previdência complementar e capitalização – **8** Importação e exportação de serviços financeiros – **9** Regras de transição – **10** Conclusões – Referências

1 Introdução

Em 20 de dezembro de 2023, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 132/2023, instituindo a Reforma Tributária no Brasil. O cerne da Reforma Tributária diz respeito à instituição, no Brasil, da tributação sobre o valor agregado. Em substituição ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição ao PIS/Pasep (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), instituíram-se a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), de competência federal, e o Imposto sobre Bens

e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre estados, Distrito Federal e municípios.

Dentre seus artigos, a Emenda Constitucional nº 132/2023 previu um regime específico de tributação para os serviços financeiros, a ser definido em lei complementar. Assim, em 25 de abril de 2024 foi protocolado no Congresso Nacional o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 68/2024, cujos artigos 170 a 217 tratam do regime tributário específico dos serviços financeiros.

De início, o artigo 171 do PLP nº 68/2024¹ estabelece que se consideram serviços financeiros as operações de crédito, operações de intermediação financeira, operações de câmbio, operações com títulos e valores mobiliários, operações de securitização, operações de faturização, arrendamento mercantil, administração de consórcios, gestão e administração de recursos, inclusive fundos de investimento, arranjos de pagamento, atividades de entidades administradoras de mercados organizados, infraestrutura de mercado e depositárias centrais, operações de seguros e resseguros, previdência privada, capitalização e serviços de ativos virtuais. Todas essas operações, então, encontram-se ao abrigo da lei complementar que vier a ser promulgada para regulamentação da CBS e do IBS e, por conseguinte, definição do regime específico de tributação.

O §2º do artigo 172,² de seu turno, prevê a inclusão dos fornecedores dos serviços financeiros, ainda que não supervisionados pelo Sistema Financeiro Nacional

¹ Art. 171. Para fins desta Lei Complementar, consideram-se serviços financeiros: I - operações de crédito, incluindo as operações de adiantamento, empréstimo, financiamento e desconto de títulos, com exceção da securitização, faturização e liquidação antecipada de recebíveis de arranjos de pagamento, de que tratam, respectivamente, os incisos V, VI e X; II - operações de intermediação financeira mediante a captação e o repasse de recursos; III - operações de câmbio; IV - operações com títulos e valores mobiliários e instrumentos financeiros derivativos, incluindo a aquisição, negociação, liquidação, custódia, corretagem, distribuição e outras formas de intermediação, bem como a atividade de assessor de investimento; V - operações de securitização; VI - operações de faturização (*factoring*); VII - arrendamento mercantil (*leasing*), operacional ou financeiro, de quaisquer bens, incluindo a cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil; VIII - administração de consórcio; IX - gestão e administração de recursos, inclusive de fundos de investimento; X - arranjos de pagamento, incluindo as operações dos instituidores e das instituições de pagamentos e a liquidação antecipada de recebíveis desses arranjos; XI - atividades de entidades administradoras de mercados organizados, infraestruturas de mercado e depositárias centrais; XII - operações de seguros, com exceção dos seguros de saúde de que trata o Capítulo III deste Título; XIII - operações de resseguros; XIV - previdência privada, composta por operações de administração e gestão da previdência complementar aberta e fechada; XV - operações de capitalização; XVI - intermediação de seguros, resseguros, previdência complementar e capitalização; e XVII - serviços de ativos virtuais.

² Art. 172. [...] §2º Os fornecedores de que trata o caput também incluem os seguintes, ainda que não supervisionados pelos órgãos governamentais que compõem o SFN: I - participantes de arranjos de pagamento que não são instituições de pagamento; II - empresas que têm por objeto a securitização de créditos; III - empresas de faturização (*factoring*); IV - empresas simples de crédito; e V - os demais fornecedores que prestem serviço financeiro: a) no desenvolvimento de atividade econômica; b) de modo habitual ou em volume que caracterize atividade econômica; ou c) de forma profissional, ainda que a profissão não seja regulamentada.

(SFN). Este ponto representa uma relevante alteração em relação ao regime jurídico vigente, já que hoje estão sujeitas à tributação específica das instituições financeiras apenas as pessoas jurídicas supervisionadas pelo SFN, o que representa uma carga tributária superior a outras empresas, ainda que estas prestem os mesmos serviços. Com o advento da Reforma Tributária, portanto, a definição do regime tributário aplicável passa a ser baseada em critério objetivo (o que é prestado), e não mais em critério subjetivo (quem presta), como ocorria para determinação da aplicação do regime de PIS/Cofins das instituições financeiras e equiparadas.

Ainda, enquanto o PLP nº 68/2024 estabelece alíquotas únicas de IBS e de CBS para todas as atividades englobadas no âmbito dos serviços financeiros, tal como previsto no seu artigo 177,³ muitos dos demais aspectos da regra-matriz de incidência tributária serão distintos conforme se trate de uma ou outra operação, especialmente em relação à base de cálculo e ao momento da ocorrência do fato gerador. Nesse contexto, o presente estudo tem como propósito a análise das previsões legais sugeridas no PLP nº 68/2024 em relação ao regime específico de tributação para os serviços financeiros, relacionando-as com discussões judiciais já existentes, especialmente com relação ao PIS/Cofins, e com situações já superadas pela jurisprudência.

2 Operações de crédito

Operações de crédito são aquelas por meio das quais as instituições financeiras entregam valores aos seus clientes para posterior devolução, sendo remuneradas pelos juros. De acordo com o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (Cosif), instituído pela Circular nº 1.273/1987 do Banco Central do Brasil:

As operações de crédito distribuem-se segundo as seguintes modalidades:

a) empréstimos – são as operações realizadas sem destinação específica ou vínculo à comprovação da aplicação dos recursos. São exemplos os empréstimos para capital de giro, os empréstimos pessoais e os adiantamentos a depositantes;

³ Art. 177. Exceto quando previsto em contrário neste Capítulo, as alíquotas do IBS e da CBS incidentes sobre os serviços financeiros serão: I - de 2027 a 2033, aquelas fixadas de acordo com as regras previstas no art. 217; e II - a partir de 2034, aquelas fixadas para 2033.

- b) títulos descontados – são as operações de desconto de títulos;
- c) financiamentos – são as operações realizadas com destinação específica, vinculadas à comprovação da aplicação dos recursos. São exemplos os financiamentos de parques industriais, máquinas e equipamentos, bens de consumo durável, rurais e imobiliárias.

No contexto das operações de crédito, a base de cálculo do IBS e da CBS será a receita desses serviços, com a dedução das despesas financeiras com a captação de recursos, despesas de câmbio, perdas nas operações, encargos financeiros reconhecidos como despesas, provisão para créditos de liquidação duvidosa e despesas com assessores de investimento. Em suma, incidirá sobre o *spread* bancário. Aqui cabe o destaque para a adoção, em relação à CBS e ao IBS, de duas discussões travadas judicialmente quanto ao PIS/Cofins: a possibilidade de dedução do PCLD e do custo com assessores de investimento.

Por força do artigo 10, inciso I, da Lei nº 10.833/2003⁴ e do artigo 3º, §6º, da Lei nº 9.718/1998,⁵ a apuração do PIS e da Cofins das instituições financeiras ocorre pelo regime cumulativo, sem possibilidade de créditos em relação às despesas com insumos. Por força da natureza da atividade, todos os meses são contabilizadas perdas decorrentes da inadimplência de parte dos contratos firmados com os clientes. Em relação a essas potenciais perdas, para evitar riscos de

⁴ Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: I - as pessoas jurídicas referidas nos §§6º, 8º e 9º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e na Lei nº 7.102, de 20 de junho de 1983;

⁵ Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) [...] §6º Na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, as pessoas jurídicas referidas no §1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, além das exclusões e deduções mencionadas no §5º, poderão excluir ou deduzir: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) I - no caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil e cooperativas de crédito: (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) a) despesas incorridas nas operações de intermediação financeira; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) b) despesas de obrigações por empréstimos, para repasse, de recursos de instituições de direito privado; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) c) deságio na colocação de títulos; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) d) perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto com ações; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) e) perdas com ativos financeiros e mercadorias, em operações de hedge; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) II - no caso de empresas de seguros privados, o valor referente às indenizações correspondentes aos sinistros ocorridos, efetivamente pago, deduzido das importâncias recebidas a título de cosseguro e resseguro, salvados e outros ressarcimentos. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) III - no caso de entidades de previdência privada, abertas e fechadas, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e de resgates; (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001) IV - no caso de empresas de capitalização, os rendimentos auferidos nas aplicações financeiras destinadas ao pagamento de resgate de títulos. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

mercado e *default*, que poderiam prejudicar a economia brasileira como um todo, o Banco Central exige a constituição de uma conta contábil para Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD), consoante prescrição contida no artigo 6º da Resolução Bacen nº 2.682/1999.⁶ O artigo 3º, §6º, inciso I, alínea a, da Lei nº 9.718/1998 permite que sejam deduzidas as “despesas incorridas nas operações de intermediação financeira”. Como despesa operacional necessária à manutenção das atividades empresariais, a dedução da PCLD passou a ser questionada judicialmente, assim como a despesa com assessores de investimento, que igualmente pode ser incluída no conceito de despesa necessária para a operação.

Independentemente do *status* atual das discussões no Poder Judiciário, a Reforma Tributária, com a regulamentação proposta pelo PLP nº 68/2024, trouxe a possibilidade de dedução dos valores da PCLD e despesas com assessores de investimento da base de cálculo da CBS e do IBS, doravante encerrando o debate a respeito do tema. A única limitação imposta é que a PCLD seja lançada a partir de 2027, tal como prevê o §5º do artigo 178 do PLP nº 68/2024,⁷ quando será integralmente implementada a CBS, nos termos do artigo 126 do ato das disposições constitucionais provisórias,⁸ com as alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

⁶ Art. 6º A provisão para fazer face aos créditos de liquidação duvidosa deve ser constituída mensalmente, não podendo ser inferior ao somatório decorrente da aplicação dos percentuais a seguir mencionados, sem prejuízo da responsabilidade dos administradores das instituições pela constituição de provisão em montantes suficientes para fazer face a perdas prováveis na realização dos créditos: I – 0,5% (meio por cento) sobre o valor das operações classificadas como de risco nível A; II – 1% (um por cento) sobre o valor das operações classificadas como de risco nível B; III – 3% (três por cento) sobre o valor das operações classificadas como de risco nível C; IV – 10% (dez por cento) sobre o valor das operações classificadas como de risco nível D; V – 30% (trinta por cento) sobre o valor das operações classificadas como de risco nível E; VI – 50% (cinquenta por cento) sobre o valor das operações classificadas como de risco nível F; VII – 70% (setenta por cento) sobre o valor das operações classificadas como de risco nível G; VIII – 100% (cem por cento) sobre o valor das operações classificadas como de risco nível H;

⁷ Art. 178. [...] §5º O disposto no inciso V do caput aplica-se para as provisões para créditos de liquidação duvidosa constituídas a partir de 1º de janeiro de 2027, não se aplicando o disposto na legislação do imposto de renda quanto às provisões constituídas antes dessa data.

⁸ Art. 126. A partir de 2027: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) I - serão cobrados: a) a contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) b) o imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) II - serão extintas as contribuições previstas no art. 195, I, “b”, e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal, desde que instituída a contribuição referida na alínea “a” do inciso I; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) III - o imposto previsto no art. 153, IV, da Constituição Federal: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) a) terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, conforme critérios estabelecidos em lei complementar; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) b) não incidirá de forma cumulativa com o imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

Não obstante o avanço com a pacificação da discussão a respeito da dedução das despesas de PCLD e assessores de investimento da base de cálculo do PIS/Cofins, outras discussões poderão surgir. Ao mesmo tempo em que os artigos 156-A, §1º, inciso VIII, e 195, §16, da Constituição Federal,⁹ com as redações dadas pela Emenda Constitucional nº 132/2023, preveem a não cumulatividade plena da CBS e do IBS, o artigo 178 do PLP nº 68/2024 limita taxativamente as despesas que poderão ser deduzidas da base de cálculo dos novos tributos. Não há previsão para créditos ou exclusão da base de cálculo do IBS e da CBS em relação às despesas com *marketing*, por exemplo, embora possam ser consideradas necessárias no âmbito do desenvolvimento dos serviços financeiros. Além disso, uma dificuldade é a vinculação das despesas com a captação dos recursos, pois, de acordo com Isaac Sidney, presidente da Febraban, “não há como carimbar os recursos captados, para vincular se serão utilizados em uma modalidade específica de operação. Se essas despesas, que são representativas nas operações de crédito, não puderem ser deduzidas, isso impactará o custo do crédito”.¹⁰

Para fins de determinação da base de cálculo, serão levadas em consideração, ainda, as variações cambiais e a avaliação a valor justo dos investimentos. Além disso, as receitas financeiras dos bancos serão tributadas pelo IBS e pela CBS, embora as empresas sujeitas ao regime geral não tenham suas receitas financeiras sujeitas à tributação. Em relação a este ponto, pode-se defender que as receitas financeiras das instituições financeiras constituem, em verdade, a receita dos serviços por eles prestados (“receitas operacionais”). Porém é preciso destacar que nem todas as receitas financeiras estarão necessariamente abrangidas

⁹ Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) §1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) [...] VIII - será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

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: [...] V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) [...] §16. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V do caput o disposto no art. 156-A, §1º, I a VI, VIII, X a XIII, §3º, §5º, II a VI e IX, e §§6º a 11 e 13. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)

¹⁰ WATANABE, Marta. Bancos defendem remuneração por tecnologia exigida pela reforma tributária. *Valor Econômico*, São Paulo, 08 maio 2024. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2024/05/08/bancos-defendem-remuneracao-por-tecnologia-exigida-pela-reforma-tributaria.ghtml>. Acesso em: 10 jun. 2024.

nesse conceito, isto é, nem todas as receitas estão diretamente vinculadas à atividade central da empresa, podendo resultar da venda de ativos ou do resultado de investimentos, por exemplo.

Nesse contexto, em relação às instituições financeiras, pode-se facilmente concluir que os juros recebidos nas operações de crédito constituem-se como receita da prestação de serviços. O mesmo não ocorre, contudo, quando a instituição financeira realiza um investimento e é remunerada por ele, assim auferindo receita financeira. Por conta disso, antecipa-se aqui um possível questionamento a respeito da incidência da CBS e do IBS sobre as receitas financeiras das instituições financeiras, quando estas não sejam decorrentes dos juros incidentes sobre as operações de crédito por ela realizadas ou de quaisquer outros serviços por elas prestados, o que poderá configurar ofensa ao princípio da isonomia, já que as receitas financeiras das empresas sujeitas ao regime geral da CBS e do IBS não são sujeitas à tributação.

Um último ponto de destaque com relação às operações de crédito diz respeito à possibilidade de as empresas tomadoras de crédito, desde que sujeitas ao regime geral do IBS e da CBS, aproveitarem créditos tributários em relação às despesas financeiras – outra situação que estava em discussão no Poder Judiciário, em relação à possibilidade de crédito de PIS/Cofins sobre as despesas financeiras, e foi inserida no PLP nº 68/2024. De acordo com o artigo 181, §1º, do PLP nº 68/2024,¹¹ o crédito será calculado pela diferença entre o valor da taxa Selic e os juros aplicados na operação de crédito em questão.

3 Arrendamento mercantil

Arrendamento mercantil é um contrato misto entre a locação e a compra e venda, por meio do qual o arrendatário paga ao arrendador o equivalente a um

¹¹ Art. 181. Os contribuintes do IBS e da CBS sujeitos ao regime regular que forem tomadores de operações de crédito de que trata o inciso I do caput do art. 171 e não estejam sujeitos ao regime específico desta Seção poderão apropriar créditos do IBS e da CBS de forma específica, de acordo com as regras deste artigo.

§1º Os créditos do IBS e da CBS de que trata o caput serão calculados pela mesma alíquota devida sobre os serviços de operações de crédito, aplicada sobre a parcela das despesas financeiras efetivamente pagas, pelo regime de caixa, que superar os seguintes montantes, após a data do seu pagamento: I – a devolução do montante correspondente ao principal, independentemente da forma de amortização disposta no contrato; e II – o pagamento das despesas financeiras correspondentes à Taxa Selic, calculada com base na taxa de juros média praticada nas operações compromissadas com títulos públicos federais com prazo de um dia útil.

aluguel pelo bem, podendo exercer sua opção de compra do bem ao final do prazo do contrato.

Conforme o artigo 183 do PLP nº 68/2024,¹² o fato gerador do IBS e da CBS é o recebimento das parcelas do arrendamento, tributando-se pelo regime de caixa. A alíquota poderá variar conforme o bem que seja objeto do contrato de arrendamento, especialmente quando se tratar de bem imóvel. Assim, no arrendamento mercantil de bem imóvel será aplicada a alíquota das operações de locação, durante as parcelas do arrendamento, e a alíquota aplicada à venda de imóveis, quanto ao valor residual do bem pago no exercício da opção de compra ou diluído ao longo das parcelas.

Da base de cálculo da CBS e do IBS poderão ser deduzidas as despesas financeiras com a captação de recursos, as despesas do próprio arrendamento mercantil e a PCLD. Em relação a essas deduções, igualmente se aplicam as ressalvas feitas quanto às operações de crédito, especialmente em relação à identificação das despesas e aplicação do princípio da não cumulatividade.

Não é demais lembrar que a Reforma Tributária se baseou na aplicação do princípio da não cumulatividade ampla, previsto nos artigos 156-A, §1º, inciso VIII, e 195, §16, da Constituição Federal, inseridos no texto pela Emenda Constitucional nº 132/2023. Segundo José Eduardo Tellini Toledo:

Agora, com o novo IBS, há expressa previsão de que será compensado *com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço*, excetuadas as consideradas de uso e consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição. Ou seja, a regra atual visa uma não cumulatividade plena, em total respeito à neutralidade tributária, com restrição *apenas* para bens de uso pessoal (conceito ainda a ser definido pela lei complementar, mas não desconhecido do nosso ordenamento jurídico, principalmente em relação ao ICMS).¹³

¹² Art. 183. No arrendamento mercantil de que trata o inciso VII do caput do art. 171, para fins de determinação da base de cálculo: I – as receitas dos serviços ficarão sujeitas, na medida do recebimento, pelo regime de caixa: a) das parcelas do arrendamento, pelas seguintes alíquotas: 1. no caso de bem imóvel pela alíquota aplicável à locação, no respectivo regime específico; e 2. no caso dos demais bens, pela alíquota prevista nas normas gerais de incidência de que trata o Título I deste Livro aplicável à locação do bem; b) do valor residual do bem pago no exercício da opção de compra, ou diluído ao longo das parcelas, pelas seguintes alíquotas: 1. no caso de bem imóvel, pela alíquota aplicável à venda, no novo regime específico; e 2. no caso dos demais bens, pela alíquota prevista nas normas gerais de incidência de que trata o Título I deste Livro aplicável à venda do bem; [...]

¹³ TOLEDO, José Eduardo Tellini. *In: GAETA, Flávia Holanda. Comentários à EC 132/2023: reforma tributária*. São Paulo: Thomson Reuters, 2024. p. 190.

Tal como acontece com as operações de crédito, o tomador do arrendamento mercantil (arrendatário), se estiver sujeito ao regime geral de IBS e CBS, “poderá aproveitar os créditos desses tributos com base no valor das parcelas do arrendamento e do valor residual do bem, na medida do efetivo pagamento, pelo regime de caixa, pela mesma alíquota devida sobre esses serviços”, a teor do que dispõe o artigo 186 do PLP nº 68/2024.¹⁴

4 Administração de consórcios

A administração de consórcios encontra previsão legal na Lei nº 11.795/2008, cujo artigo 2º define o consórcio como “a reunião de pessoas naturais e jurídicas em grupo, com prazo de duração e número de cotas previamente determinados, promovida por administradora de consórcios, com a finalidade de propiciar a seus integrantes, de forma isonômica, a aquisição de bens ou serviços, por meio de autofinanciamento”.

No caso das administradoras de consórcios, cujos serviços são remunerados por meio de taxa de administração, tal como dispõe o artigo 5º, §3º, da Lei nº 11.795/2008, a base de cálculo do IBS e da CBS será composta pelas receitas dos serviços, compreendendo “todas as tarifas, comissões e taxas exigidas em decorrência de contrato de participação em grupo de consórcio”, nos termos do artigo 187 do PLP nº 68/2024.

Embora o teor do mencionado artigo 187 do PLP n. 68/2024 não deixe isto claro, é preciso destacar que somente o valor equivalente à remuneração da administradora de consórcios é que poderá ser objeto de tributação pela CBS e pelo IBS, e não o valor total que ingressa no seu caixa. Em outras palavras, a tributação sobre bens e serviços não poderá atingir o montante que o consorciado paga a título de sua participação no grupo de consórcios, isto é, sua parcela na futura aquisição dos bens.

Outro ponto de destaque a respeito da tributação das administradoras de consórcios diz respeito à adoção do princípio do destino. Com efeito, o artigo 156-A, §1º, inciso VI, e §4º, inciso II, da Constituição Federal,¹⁵ com a redação dada

¹⁴ Art. 186. O contratante de arrendamento mercantil que seja contribuinte do IBS e da CBS sujeito ao regime regular e não esteja sujeito ao regime específico desta Seção poderá aproveitar créditos desses tributos com base no valor das parcelas do arrendamento e do valor residual do bem, na medida do efetivo pagamento, pelo regime de caixa, pela mesma alíquota devida sobre esses serviços.

¹⁵ Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. §1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio

pela Emenda Constitucional nº 132/2023, consolidou a adoção do princípio do destino para a definição do local da incidência do IBS e da CBS. Contudo, na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.835, o Supremo Tribunal Federal já enfrentou a questão da tributação das administradoras de consórcios no local do domicílio do tomador.

Com efeito, no ano de 2016, foi publicada a Lei Complementar nº 157, que, entre outras inovações, alterou o local de recolhimento do tributo para o domicílio do tomador do serviço, tal como prevê o inciso XXIV do artigo 1º da Lei Complementar nº 157/2016, que alterou o artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003. A alteração promovida pela Lei Complementar nº 157/2016 trouxe muitas incertezas, que ensejaram a propositura da ADI nº 5.835, objetivando a declaração de invalidade do art. 1º da Lei Complementar nº 157/2016, na parte em que alterou os artigos 3º, incisos XXIII, XXIV, XXV, e 6º, §§3º e 4º, da LC nº 116/2003.

Em 23 de setembro de 2020, foi editada a Lei Complementar nº 175, que trouxe novas alterações à referida Lei Complementar nº 116/2003, a saber:

Art. 1º Esta Lei Complementar dispõe sobre o padrão nacional de obrigação acessória do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência dos Municípios e do Distrito Federal, incidente sobre os serviços previstos nos subitens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003; altera dispositivos da referida Lei Complementar; prevê regra de transição para a partilha do produto da arrecadação do ISSQN entre o Município do local do estabelecimento prestador e o Município do domicílio do tomador relativamente aos serviços de que trata, cujo período de apuração esteja compreendido entre a data de publicação desta Lei Complementar e o último dia do exercício financeiro de 2022; e dá outras providências.

A partir do artigo 1º da Lei Complementar nº 175/2020, já é possível depreender que a referida lei dispõe não só sobre obrigações acessórias, como também sobre o local de recolhimento do tributo. Além disso, especificamente quanto ao sujeito passivo no serviço de administração de grupo de consórcio, a Lei Complementar nº 175/2020 deu nova redação ao artigo 3º da LC nº 116/2003, definindo

da neutralidade e atenderá ao seguinte: [...] VII - será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação; [...] §4º Para fins de distribuição do produto da arrecadação do imposto, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços: [...] II - distribuirá o produto da arrecadação do imposto, deduzida a retenção de que trata o inciso I deste parágrafo, ao ente federativo de destino das operações que não tenham gerado creditamento.

que o tomador do serviço é o consorciado. Ou seja, enquanto a Lei Complementar nº 157/2016 havia promovido alteração no artigo 3º para determinar que o imposto é devido ao município do tomador, a Lei Complementar nº 175/2020 determina quem é, afinal, o tomador.

As Leis Complementares nº 157/2016 e 175/2020, contudo, foram declaradas parcialmente inconstitucionais no âmbito da ADI nº 5.835, cuja decisão declarou “a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei Complementar 157/2016 e do art. 14 da Lei Complementar 175/2020, bem como, por arrastamento, dos artigos 2º, 3º, 6º, 9º, 10 e 13 da Lei Complementar 175/2020”. Assim, com o reconhecimento da inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei Complementar nº 157/2016, não mais se aplica a alteração do critério espacial do ISSQN, que havia sido promovida por tal artigo.

Veja-se que, até o advento da Lei Complementar nº 157/2016, não havia qualquer discussão acerca do local para recolhimento do ISSQN, sendo este no local da sede da prestadora de serviços – no caso, a administradora de consórcios. Com a Lei Complementar nº 157/2016, sobreveio alteração do local de recolhimento para o domicílio do tomador do serviço e, com a Lei Complementar nº 175/2020, esclareceu-se que o tomador dos serviços é o consorciado. Todavia, com o julgamento pela inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei Complementar nº 157/2016, deixando ela de fazer parte do sistema jurídico brasileiro, o município competente para a cobrança do ISSQN voltou a ser o do local da sede da prestadora.

O histórico das alterações legislativas e da ADI nº 5.835 é precioso para demonstrar que a tentativa de adoção do princípio do destino para as administradoras de consórcios já resultou em graves litígios e insegurança jurídica, pois, durante o trâmite da ação constitucional, muitos contribuintes ficaram sem saber para onde deveriam recolher o tributo.

Em relação ao IBS, espera-se que o comitê gestor seja capaz e suficiente para o direcionamento da arrecadação aos entes competentes, sem a necessidade de o contribuinte emitir incontáveis declarações fiscais e guias de recolhimento. Contudo, a experiência recente serve para alertar sobre os problemas que poderão surgir.

Por fim, tal como ocorre com outros serviços financeiros já tratados, o consorciado – na condição de tomador dos serviços – poderá aproveitar créditos de IBS e CBS em relação às operações com consórcios das quais for contratante. No caso, os créditos ficarão restritos à efetiva incidência dos tributos, isto é, serão

limitados ao montante incidente sobre as taxas de administração, já que, como dito e esperado, não deverão incidir IBS e CBS sobre o valor correspondente à contribuição do consorciado para o grupo de consórcio.

5 Gestão e administração de recursos, inclusive fundos de investimento

A atividade de gestão e administração de recursos envolve o manejo de recursos de terceiros investidores, que confiam nos gestores e administradores para o investimento dos seus recursos. Aqui se incluem a gestão e administração também de fundos de investimento.

Nos termos do artigo 191 do PLP nº 68/2024, “a gestão, administração e demais serviços financeiros de que trata o art. 171 prestados para fundos de investimento ficarão sujeitos à incidência do IBS e da CBS sobre o valor da operação”. Em relação a esse dispositivo, chama a atenção a incidência dos tributos sobre o valor total da operação, considerando que esse montante é composto pelo somatório do investimento e da taxa de administração paga à gestora. Assim, entendemos pela imprecisão da redação, que deveria limitar a base de cálculo do IBS e da CBS à efetiva remuneração do prestador de serviços de gestão e administração de recursos.

Além disso, o artigo 192 do PLP nº 68/2024 veda o aproveitamento de créditos de IBS e CBS pelo fundo de investimento e pelos seus cotistas em relação a quaisquer serviços prestados ao fundo.

O conjunto das normas relativas à tributação dos gestores e administradores de recursos, inclusive fundos de investimentos, pelo IBS e pela CBS conduz a um possível aumento do custo tributário para investimentos no Brasil.

Confirmando-se a hipótese de tributação pela CBS e pelo IBS sobre o valor total da operação, incidirá também sobre o montante do capital investido, e não apenas sobre o lucro auferido com o investimento. Por conseguinte, passarão a ser mais atrativas as operações *offshore*, que apenas são tributadas pelo imposto de renda em relação aos rendimentos auferidos, na forma da Lei nº 14.754/2023.

6 Arranjos de pagamento

Os arranjos de pagamento compreendem o credenciamento, a captura, o processamento e a liquidação das transações de pagamento. De acordo com o

artigo 197 do PLP nº 68/2024, “a base de cálculo do IBS e da CBS devidos por cada participante de arranjo de pagamento corresponderá ao valor bruto da remuneração devida pelo credenciado, acrescido das parcelas recebidas de outros participantes do arranjo e diminuído das parcelas repassadas a outros participantes do arranjo”.

Ao contrário da redação de outros dispositivos do PLP nº 68/2024, a redação do artigo 197 é clara e precisa ao limitar a base de cálculo do IBS e da CBS à efetiva remuneração dos prestadores dos serviços de arranjos de pagamento. Todavia, com o advento da técnica de *split payment*, os administradores de arranjos de pagamento vêm reivindicando sua remuneração pela prestação desse serviço.¹⁶ O *split payment*:

Consiste em uma sistemática a partir da qual, quando do pagamento pela aquisição do bem ou serviço, o valor referente ao tributo é financeiramente destinado à liquidação da obrigação tributária, não sendo entregue ao fornecedor do bem ou serviço (contribuinte) que realiza o respectivo fato gerador. O alienante, nesse caso, recebe de seu cliente o valor *líquido*, sendo que o valor do tributo não passa financeiramente pela conta do contribuinte.¹⁷

Em suma, portanto, ao efetuar o pagamento por meio de máquina de cartão ou outro tipo de arranjo, o consumidor pagará o preço total do bem ou serviço adquirido, incluído o valor do IBS e da CBS. Todavia, o vendedor do bem ou serviço receberá o valor líquido de tributação, porquanto o imposto e a contribuição serão diretamente destinados aos cofres públicos.

Sustentando a necessidade de uma adequação dos seus sistemas, que implicará em custos de desenvolvimento, adequação e manutenção, os fornecedores de meios de pagamento vêm buscando uma remuneração pelo serviço de *split payment*.

Além disso, é preciso observar que, com o *split payment*, a relação jurídica deixará de ser unicamente entre o contratante do meio de pagamento e o prestador de tal serviço, envolvendo também os entes públicos. Veja-se que, no modelo

¹⁶ WATANABE, Marta. Bancos defendem remuneração por tecnologia exigida pela reforma tributária. *Valor Econômico*, São Paulo, 08 maio 2024. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2024/05/08/bancos-defendem-remuneracao-por-tecnologia-exigida-pela-reforma-tributaria.ghtml>. Acesso em: 10 jun. 2024.

¹⁷ TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. to split or not to split: o split payment como mecanismo de recolhimento de IVA e seus potenciais impactos no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, 2022, p. 34. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2139>. Acesso em: 11 jun. 2024.

atual, determinada empresa (tomadora) contrata os serviços de meio de pagamento para a gestão dos recebíveis de seus clientes (*link* de pagamento, emissão de boletos, cartões de crédito e débito, entre outros). A relação envolve, portanto, a tomadora e o prestador dos serviços de meios de pagamento. Realizado o pagamento pelo cliente da tomadora, o prestador dos serviços de meios de pagamento efetua a retenção da sua taxa de administração e repassa ao tomador o restante do valor auferido. Com a implementação do *split payment*, a relação deixará de ser unicamente entre o prestador e o tomador dos serviços de meios de pagamento, passando a envolver também outros destinatários para os valores, em relação ao percentual dos tributos que igualmente serão retidos do valor pago pelo cliente do tomador.

Para além do *split payment*, outra questão importante em relação à tributação dos arranjos de pagamento pelo IBS e pela CBS diz respeito à possibilidade de o credenciado (tomador dos serviços), desde sujeito ao regime geral de tributação, poder apurar créditos dos valores pagos à credenciadora (prestadora dos serviços de arranjos de pagamento). A questão guarda relação direta com a possibilidade de créditos de PIS/Cofins sobre as tarifas de administração dos cartões de crédito e débito. Novamente vemos, nessa situação, a busca do legislador pela pacificação de alguns dos conflitos tributários atualmente em discussão no Poder Judiciário.

7 Seguros, resseguros, previdência complementar e capitalização

As operações de seguros, resseguros, previdência complementar e capitalização estão sujeitas à tributação pelo IBS e pela CBS, e a base de cálculo da tributação será definida conforme o serviço a que se refira.

Quanto aos seguros e resseguros, a tributação incidirá sobre as receitas auferidas com prêmios de seguros, cosseguros, resseguros e retrocessão, bem como em relação às receitas financeiras dos ativos financeiros garantidores de provisões técnicas. De tais valores, que compõem a base de cálculo dos tributos, serão deduzidos: as despesas com indenizações pagas às pessoas físicas e jurídicas que não forem contribuintes do IBS e da CBS sujeitas ao regime regular; os valores referentes a cancelamentos e restituições de prêmios que houverem sido computados como receitas; e os valores de intermediação de seguros e resseguros, isto é, despesas de corretores.

Tal como ocorre em outras operações já tratadas em tópicos anteriores, “o contribuinte do IBS e da CBS sujeito ao regime regular que adquirir serviços de seguro e resseguro poderá apropriar créditos de IBS e CBS sobre os prêmios, pelo valor dos tributos pagos sobre esses serviços”, tal como especifica o §1º do artigo 206 do PLP nº 68/2024.

Com relação à previdência complementar, a base de cálculo do IBS e da CBS é a receita dos serviços, assim entendidas as contribuições para a entidade de previdência complementar e os encargos dos fundos decorrentes de estruturação, manutenção de planos de previdência e seguro de pessoas com cobertura por sobrevivência. De tal montante, poderão ser deduzidas as parcelas destinadas à constituição de provisões ou reservas técnicas e os valores referentes aos serviços de intermediação de previdência complementar. Também se excluem da base de cálculo os valores de rendimentos auferidos nas aplicações de recursos destinados ao pagamento de benefícios de aposentadoria, pensão, pecúlio e resgates.

Especificamente em relação às reservas técnicas, o §1º do artigo 207 do PLP nº 68/2024 estabelece que integra a base de cálculo do IBS e da CBS a reversão das provisões ou reservas técnicas que tiverem sido anteriormente deduzidas da base de cálculo. A tributação dessa reversão faz sentido, na medida em que as reservas técnicas haviam sido excluídas da base de cálculo dos tributos e, não sendo utilizadas para os devidos fins (isto é, para o pagamento das indenizações, por exemplo), poderão ser revertidas, transformando-se em efetiva receita da entidade de previdência complementar.

A mesma situação ocorre com as empresas de capitalização, cujas reversões de provisões também serão tributadas pelo IBS e pela CBS. Além dessa tributação, a base de cálculo será composta pela arrecadação com os títulos de capitalização, as receitas com prescrição e as penalidades, podendo ser deduzidas as parcelas destinadas à constituição de provisões ou reservas técnicas e os valores referentes aos serviços de intermediação. Também serão excluídos da base de cálculo os rendimentos de aplicações financeiras destinadas ao pagamento de resgate de títulos e sorteios de premiações, embora outros rendimentos de aplicações financeiras sejam regularmente tributados.

Em relação aos serviços de previdência complementar e de capitalização, contudo, é vedado o crédito de IBS e de CBS pelo adquirente. Tal restrição pode ser explicada pela vedação constitucional aos créditos relacionados a bens de uso e consumo pessoal, extraída do artigo 156-A, §1º, inciso VIII, da Constituição Federal, inserido pela Emenda Constitucional nº 132/2023. De fato, quando uma

empresa contrata um plano de previdência privada para seus funcionários, a situação estará encartada entre as hipóteses de bens de uso e consumo pessoal, na forma do artigo 38, §1º, do PLP nº 68/2023,¹⁸ que inclui, a título exemplificativo, os planos de assistência à saúde e os seguros.

8 Importação e exportação de serviços financeiros

Como último tópico relacionado à materialidade do IBS e da CBS incidentes nas operações financeiras, cumpre trazer breves linhas a respeito da importação e exportação dos serviços. Tal como a regra geral do sistema tributário brasileiro, a exportação dos serviços financeiros é imune à tributação pelo IBS e pela CBS, nos termos do artigo 156-A, §1º, inciso III, da Constituição Federal,¹⁹ inserido pela Emenda Constitucional nº 132/2023.

Situação diversa, contudo, se aplica para a importação de serviços, cujas hipóteses de ocorrência encontram-se expressas no artigo 58 do PLP nº 68/2024, segundo o qual:

Art. 58. Para fins do disposto no art. 57, considera-se importação:
I – de serviço, a prestação por residente ou domiciliado no exterior:
a) executada no País;
b) executada no exterior para consumo no País;
c) relacionada a bem imóvel ou bem móvel localizado no País; ou
d) relacionada a bem móvel que seja remetido para o exterior para execução do serviço e retorne ao País após a sua conclusão.

Ocorrendo a importação de um serviço financeiro, a base de cálculo para a incidência do IBS e da CBS será o valor correspondente à receita auferida pelo prestador de serviços em razão da operação, podendo o regulamento prever a

¹⁸ Art. 38. A incidência do IBS e da CBS sobre o fornecimento não oneroso ou a valor inferior ao de mercado de bens e serviços para uso e consumo pessoal de pessoas físicas, de que trata o inciso I do caput e o §1º, ambos do art. 5º, se dará na forma do disposto nesta Seção. §1º Os bens e serviços para uso e consumo pessoal de que trata o caput incluem, a título exemplificativo: I – a disponibilização de bem imóvel para habitação, bem como despesas relativas a sua manutenção; II – a disponibilização de veículo, bem como despesas relativas a sua manutenção, seguro e abastecimento; III – a disponibilização de equipamento de comunicação; IV – serviço de comunicação; V – plano de assistência à saúde; VI – educação; VII – alimentação e bebidas; e VIII – seguro.

¹⁹ Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. §1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte: [...] III - não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, observado o disposto no §5º, III.

aplicação de um fator de redução para contemplar uma margem presumida. Nas hipóteses em que o importador dos serviços for contribuinte do IBS e da CBS sujeito ao regime regular e tenha direito à dedução da base de cálculo ou apuração de créditos na aquisição do mesmo serviço financeiro no país, contudo, será aplicada alíquota zero à importação. Daqui novamente se vislumbra, tal como na tributação dos fundos de investimento, uma possibilidade de valorização do mercado internacional em detrimento do mercado interno.

9 Regras de transição

Traçadas as hipóteses materiais de incidência do IBS e da CBS sobre os serviços financeiros, a finalização deste trabalho não poderia ser outra além da breve exposição acerca das regras para a definição da alíquota a ser aplicada a tais serviços.

O artigo 217 do PLP nº 68/2024 estabelece as regras de transição, determinando que, de 2027 a 2033, será mantida a carga tributária incidente sobre as operações de crédito das instituições financeiras bancárias, levando-se em consideração o PIS/Cofins incidente sobre as tarifas, comissões e demais receitas, bem como o reflexo tributário do IPI, ISSQN, ICMS, PIS e Cofins incidentes sobre as aquisições de instituições financeiras e não recuperados como créditos. É que, quando não contribuintes desses tributos adquirem produtos e serviços a eles sujeitos, não sendo possível a apuração de créditos, a respectiva tributação torna-se parte do custo do bem ou serviço adquirido, refletindo-se na apuração dos demais tributos a serem recolhidos.

Com base em tais parâmetros, o IBS e a CBS serão equivalentes à soma dos débitos de PIS/Cofins pagos pelas instituições financeiras e dos créditos de IPI, ISSQN, ICMS, PIS e Cofins não recuperados por elas.

10 Conclusões

Feitas tais considerações e analisados criticamente os termos propostos pelo PLP nº 68/2024 em relação à tributação das operações financeiras e dos serviços de seguro, pode-se concluir que:

- a) O PLP nº 68/2024 trouxe a consolidação, de modo favorável ao contribuinte, de algumas discussões que ainda eram debatidas no Poder Judiciário, como é o caso dos créditos de PIS/Cofins sobre as despesas

financeiras e sobre as tarifas de administradoras de cartões de crédito e débito. Com a migração para o novo sistema tributário nacional, implementado pela Emenda Constitucional nº 132/2023, o contribuinte sujeito ao regime geral poderá apurar e aproveitar créditos de IBS e de CBS sobre as despesas financeiras e sobre os valores pagos às administradoras de cartões de crédito de débito, encerrando as discussões que até existiam em relação aos referidos créditos na sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins.

- b) Outras discussões, contudo, não chegaram a ser abrangidas pela Reforma Tributária e sua regulamentação, como é o caso dos créditos de PIS/Cofins sobre despesas de publicidade. Embora o PLP nº 68/2024 traga a possibilidade de apuração de créditos de CBS e de IBS sobre despesas de captação, nas quais poderiam teoricamente ser englobados todos os custos com a busca por clientes, não há menção expressa ou segurança suficientes para englobar as despesas de publicidade e *marketing* nesse conceito.
- c) A tentativa de adoção do princípio do destino para a tributação das administradoras de consórcios já se mostrou frustrada em decorrência da procedência da ADI nº 5.835, que julgou inconstitucionais as alterações trazidas pela Lei Complementar nº 157/2016 e pela Lei Complementar nº 175/2020, por meio das quais pretendia-se o recolhimento do ISSQN na sede do domicílio do tomador, isto é, no local do domicílio do consorciado. Potencialmente, o recolhimento do IBS por meio do comitê gestor solucionará a questão, porquanto caberá a este órgão a distribuição dos recursos entre os entes federados competentes. De todo modo, é um ponto de atenção que deverá ser observado.
- d) A tributação da gestão de recursos, dos fundos de investimento e da importação de serviços parece conduzir a um aumento do custo tributário para as operações realizadas no Brasil, em comparação com as operações realizadas *offshore* ou importadas. Cabem, aqui, também o acompanhamento da matéria e a observação de que, de fato, não haja um detrimento das operações nacionais e um favorecimento das operações estrangeiras, sob pena de impacto na economia local.

Tax reform for financial services: an analysis based on PLP n. 68/2024

Abstract: The financial services are submitted to a specific tax regime under the Tax Reform, as stipulated in Constitutional Amendment no. 132/2023. For this reason, taxation by the IBS and CBS will follow a differentiated calculation method, which will be ruled by Complementary Law. The Tax Reform regulations are currently being discussed in the National Congress and the specific regime for financial services is included in PLP 68/2024. An analysis of PLP 68/2024 shows that some of the discussions currently on-going in the Judiciary in relation to PIS/Cofins credits have been concluded, extinguishing possible litigation in relation to IBS and CBS for these points. Other situations, however, remain controversial, and some of the provisions in PLP 68/2024 are also ambiguous, enabling different interpretations.

Keywords: Tax reform. Financial institutions. Special tax regime.

Referências

BRASIL. Banco Central do Brasil. *Circular n. 1.273, de 29 de dezembro de 1987*. Institui o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional – Cosif, com implantação no 1º semestre/88. Diário Oficial da União, Brasília. Disponível em: https://normativos.bcb.gov.br/Lists/Normativos/Attachments/42321/Circ_1273_v1_0.pdf. Acesso em: 09 jun. 2024.

BRASIL. Banco Central do Brasil. *Resolução n. 2.682, de 22 de dezembro de 1999*. Dispõe sobre critérios de classificação de crédito e regras para constituição de provisão para créditos de liquidação duvidosa. Diário Oficial da União, Brasília. Disponível em: https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/res/1999/pdf/res_2682_v2_L.pdf. Acesso em: 09 jun. 2024.

BRASIL. *Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023*. Altera o Sistema Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 08 jun. 2024.

BRASIL. *Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003*. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 11 jun. 2024.

BRASIL. *Lei Complementar n. 157, de 29 de dezembro de 2016*. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Diário Oficial da União, Brasília. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm. Acesso em: 11 jun. 2024.

BRASIL. *Lei Complementar n. 175, de 23 de setembro de 2020*. Dispõe sobre o padrão nacional de obrigação acessória do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência dos Municípios e do Distrito Federal, incidente sobre os serviços previstos nos subitens 4.22,

4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003; altera dispositivos da referida Lei Complementar; prevê regra de transição para a partilha do produto da arrecadação do ISSQN entre o Município do local do estabelecimento prestador e o Município do domicílio do tomador relativamente aos serviços de que trata; e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp175.htm. Acesso em: 11 jun. 2024.

BRASIL. *Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003*. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm. Acesso em: 09 jun. 2024.

BRASIL. *Lei n. 11.795, de 8 de outubro de 2008*. Dispõe sobre o Sistema de Consórcio. Diário Oficial da União, Brasília. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11795.htm. Acesso em: 10 jun. 2024.

BRASIL. *Lei n. 14.754, de 12 de dezembro de 2023*. Dispõe sobre a tributação de aplicações em fundos de investimento no País e da renda auferida por pessoas físicas residentes no País em aplicações financeiras, entidades controladas e trusts no exterior; altera as Leis nºs 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 8.668, de 25 de junho de 1993, e 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil); revoga dispositivos das Leis nºs 4.728, de 14 de julho de 1965, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.892, de 13 de julho de 2004, e 11.033, de 21 de dezembro de 2004, do Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, e das Medidas Provisórias nºs 2.189-49, de 23 de agosto de 2001, e 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14754.htm. Acesso em: 11 jun. 2024.

BRASIL. *Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998*. Altera a Legislação Tributária Federal. Diário Oficial da União, Brasília. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718compilada.htm. Acesso em: 09 jun. 2024.

BRASIL. *Projeto de Lei Complementar n. 68, de 25 de abril de 2024*. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços – CBS e o Imposto Seletivo – IS e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2430143&fichaAmigavel=nao>. Acesso em: 09 jun. 2024.

TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. To split or not to split: o split payment como mecanismo de recolhimento de IVA e seus potenciais impactos no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, 2022, p. 27 - 46. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2139>. Acesso em: 11 jun. 2024.

TOLEDO, José Eduardo Tellini. In: GAETA, Flávia Holanda. Comentários à EC 132/2023: reforma tributária. São Paulo: Thomson Reuters, 2024. p. 189-193.

WATANABE, Marta. Bancos defendem remuneração por tecnologia exigida pela reforma tributária. *Valor Econômico*, São Paulo, 08 maio 2024. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2024/05/08/bancos-defendem-remuneracao-por-tecnologia-exigida-pela-reforma-tributaria.ghml>. Acesso em: 10 jun. 2024.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

BERTAGNOLLI, Danielle. A Reforma Tributária para os serviços financeiros: uma análise a partir do PLP nº 68/2024. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 22, n. 130, p. 69-89, jul./ago. 2024.

Análise crítica das exceções à não tributação dos juros de mora legais a título de renda: entre a incompreensão e a resistência

Leonardo e Silva de Almendra Freitas

Mestrando em Direito Constitucional e Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Advogado. *E-mail:* leonardo@almendrafreitas.adv.br.

Resumo: O presente artigo se propõe a analisar a evolução do entendimento jurisprudencial a respeito da tributação a título de renda dos juros de mora, com ênfase nas exceções recentemente abertas à orientação do Supremo Tribunal Federal no sentido da inoportunidade de acréscimo patrimonial. Pretende-se demonstrar, a partir da reconstrução analítica das razões de decidir dos precedentes vinculantes aplicáveis, a incompatibilidade dessas exceções com a racionalidade de tais julgamentos. Sob outro enfoque, desenvolve-se também uma análise crítica dos próprios argumentos aduzidos para justificar a distinção dos precedentes vinculantes, evidenciando sua inconsistência à luz de outras balizas jurídicas relevantes para o problema.

Palavras-chave: Renda. Juros. Mora.

Sumário: **1** Introdução – **2** Evolução do debate judicial sobre a tributação dos juros de mora a título de renda ou lucro – **3** As justificativas para a tributação em questão sob o enfoque da teoria dos precedentes – **4** As justificativas para a tributação em questão também sob o enfoque dogmático – **5** Considerações finais – Referências

1 Introdução

No mais das vezes, um precedente qualificado com fundamentação clara, coesa e consistente é suficiente para a redução da litigiosidade a um espectro marginal, desde que as demais instâncias incumbidas da sua aplicação mostrem-se comprometidas com a fiel reconstrução da sua *ratio decidendi*. Não foi, no entanto, o que se verificou com a longa discussão a respeito da tributação dos juros de mora legais a título de renda ou lucro. Apesar de o Supremo Tribunal Federal (STF) ter dedicado 2 (dois) *leading cases* com o selo da repercussão geral à temática, coerentes nas premissas e convergentes nas conclusões, persiste a indefinição a respeito do regime tributário das subclasses de juros moratórios

não contempladas expressamente nas sínteses daqueles julgamentos – ou, ainda mais anormal, a resoluta afirmação da linha oposta à então encaminhada pelo STF.

Numa primeira aproximação, são excogitáveis explicações de 2 (duas) ordens para esse quadro insólito. De um lado, a pouca disposição do Superior Tribunal de Justiça (STJ) para alterar mais do que topicamente sua orientação anterior, quando prevaleciam premissas incompatíveis com as afirmadas pelo STF e conclusões contrárias às sufragadas por este. De outro, as instâncias intermediárias, além das compreensíveis dificuldades para conciliar critérios antagônicos emanados de tribunais diferentes, também cometem seus próprios erros ao demarcar o alcance da racionalidade dos julgados do STF. Seja como for, o saldo é um mosaico jurisprudencial extraordinariamente fragmentário.

Nos tópicos seguintes, após recapitular a errática evolução do debate judicial sobre o tema, colocar-se-á à prova a abordagem convergente para a distinção de determinadas subclasses de juros moratórios legais, desnudando sua disfuncionalidade para o sistema de precedentes, além da própria inconsistência dos argumentos que pretendem justificar essa tributação mais ou menos residual.

2 Evolução do debate judicial sobre a tributação dos juros de mora a título de renda ou lucro

2.1 A primeira fase da discussão no plano infraconstitucional: do Tema nº 470 ao Tema nº 505 do STJ e a conclusão pela tributabilidade dos juros de mora (= lucros cessantes), salvo exceções

Num primeiro momento, a discussão concernente à tributabilidade dos juros de mora a título de renda ou lucro desenvolveu-se exclusivamente no âmbito infraconstitucional, sendo concentrada no STJ. Resumidamente, concluiu-se que esses juros tipificariam reparação de *lucros cessantes*, configurando, assim, acréscimo patrimonial passível de tributação, salvo exceções bem delimitadas.

Um dos capítulos mais expressivos foi o Tema Repetitivo nº 470, em cujo julgamento formaram-se 3 (três) correntes.¹ Originalmente, a respectiva tese foi fixada em termos amplos, estabelecendo que “não incide imposto de renda sobre os juros moratórios legais em decorrência de sua natureza e função indenizatória

¹ REsp nº 1.227.133/SC, 1ª Seção, rel. p/ acórdão Min. Cesar Asfor Rocha, DJe 19/10/2011.

ampla”, tendo sido, posteriormente, retificada em sede de embargos de declaração, limitando aquele diagnóstico aos juros “vinculados a *verbas trabalhistas* reconhecidas em decisão judicial”, que era a espécie do *leading case*. Tal se deu porque a tese original, embora refletisse fielmente o primeiro voto vencedor, da lavra do ministro Cesar Asfor Rocha, que, declaradamente, afastou a incidência “sobre os juros moratórios legais, *em qualquer hipótese*, diante da sua natureza e função indenizatória ampla”, desviara-se da posição do restante da maioria, cujo alcance era notavelmente mais restrito, em particular da do ministro Mauro Campbell Marques, que limitara-se a infirmar a pretensão fiscal pela circunstância de a verba principal gozar de isenção a teor do art. 6º, V, da Lei nº 7.713/88.

E o ministro Mauro Campbell fez valer essa posição em assentada posterior, que, mesmo não submetida ao rito dos recursos repetitivos, consolidou a orientação do tribunal na linha já sintetizada.² Na ocasião, reafirmaram-se tanto a tributabilidade, em regra, dos juros moratórios como o critério para a delimitação das possíveis exceções (*accessorium sequitur suum principale*), à vista do que houve uma releitura da própria tese do Tema nº 470, que ficou adstrita aos juros vinculados a verbas pagas no contexto de rescisão de contrato de trabalho, não assim aos acrescidos a outras verbas (remuneratórias) trabalhistas não contempladas pela isenção do art. 6º, V, da Lei nº 7.713/88.

Posteriormente, essa *ratio decidendi* foi praticamente replicada a propósito dos juros incidentes na restituição de indébito fiscal no julgamento do Tema Repetitivo nº 505,³ apenas com uma – ao que tudo indica, inadvertida – remodelação do critério da acessoriedade. É que, ao se assumir como premissa a tributabilidade do próprio indébito restituído, desconsiderou-se que, por se tratar de recuperação de custos, sua consideração na apuração do lucro real é condicionada pela anterior dedução do tributo indevido no respectivo período de competência.⁴

² REsp nº 1.089.720/RS, 1ª Seção, rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 28/11/2012.

³ “Os juros incidentes na repetição do indébito tributário, inobstante a constatação de se tratarem de juros moratórios, se encontram dentro da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dada a sua natureza de lucros cessantes, compondo o lucro operacional da empresa.”

⁴ Nesse particular, é digno de registro o insuspeito Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25/2003: “Art. 1º. Os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), *se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis* do lucro real e da base de cálculo da CSLL”.

2.2 A elevação da discussão ao plano constitucional: os Temas nº 808 e 962 do STF e a conclusão pela intributabilidade dos juros de mora (= danos emergentes), sem afirmação de exceções

Em reação ao esgotamento do debate no âmbito infraconstitucional, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4) viu-se na contingência de elevá-lo ao altiplano constitucional, por entender que a tributação validada pelo STJ extravasaria os limites da correspondente competência tributária, primeiramente a propósito de juros moratórios de verbas remuneratórias percebidas por pessoas físicas.⁵ Posteriormente, os fundamentos determinantes, à semelhança do que ocorrera no âmbito do STJ, foram aproveitados para assentar a não incidência de IRPJ e CSLL sobre os juros devidos na repetição de indébito tributário, mas focalizando o recorte daqueles determinados pela taxa Selic, o que se justificava pelos contornos do caso concreto em que foi suscitado o incidente.⁶

Essa iniciativa estimulou o STF a reverter sua inclinação inicial pela natureza infraconstitucional da discussão, manifestada na análise do Tema nº 236. Com efeito, foi justamente o enfoque priorizado pelo TRF-4 que levou ao reconhecimento da repercussão geral do Tema nº 808, concernente à incidência do imposto de renda sobre juros de mora recebidos por pessoa física. Em seguida, afetou-se também o Tema nº 962, cujo objeto específico era a tributação da taxa Selic acrescida a indébito fiscal restituído, reproduzindo, em grande medida, a sequência verificada no STJ e no TRF-4.

No julgamento do Tema nº 808, fixou-se a tese de que “[n]ão incide imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função”, sendo desenvolvida linha diametralmente oposta à que prevalecera no STJ, na conclusão como também nas premissas.⁷ Em primeiro lugar, o voto condutor do ministro Dias Toffoli desqualificou o critério da acessoriedade, assentando a natureza jurídica autônoma dos juros de mora, denotativa da neutralidade do regime tributário da verba principal; na sequência, com base no perfil delineado pelo Código Civil, foram os juros qualificados como reparação de *danos emergentes*, por visarem “recompôr, de modo estimado, [os] gastos a mais que o credor precisa suportar (p. ex. juros decorrentes

⁵ Arguição de Inconstitucionalidade nº 5020732-11.2013.404.0000, Corte Especial, rel. Des. Fed. Luciane Amaral Correa Münch, julg. 24/10/2013.

⁶ Arguição de Inconstitucionalidade nº 5025380-97.2014.4.04.0000, Corte Especial, rel. Des. Fed. Otávio Roberto Pamplona, julg. 27/10/2016.

⁷ RE nº 855.091/RS, Plenário, rel. Min. Dias Toffoli, DJe 08/04/2021.

da obtenção de créditos, juros relativos ao prolongamento do tempo de utilização de linhas de créditos, multas etc., que se traduzem em efetiva perda patrimonial) em razão do atraso no pagamento”. Também integrou a *ratio decidendi* o fundamento alternativo e convergente no sentido da inconstitucionalidade da tributação ainda que se atribuísse caráter heterogêneo às perdas e danos cobertos pelos juros, pois “[a] exação acabaria incidindo não apenas sobre lucros cessantes, mas também sobre danos emergentes, parcela que não se adéqua à materialidade do tributo, por não resultar em acréscimo patrimonial”.

Mais uma vez à semelhança do que se dera no STJ e no TRF-4, esse julgamento predeterminou o desfecho da questão conexa concernente aos juros de indébito fiscal, tendo sido fixada para o Tema nº 962 a tese de que “[é] inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário”.⁸ De fato, o ministro Dias Toffoli fez questão de registrar que repetiria “vários argumentos dos quais [se] utiliz[ou] na apreciação” do Tema nº 808, em virtude dos “diversos pontos comuns” entre as respectivas questões. Realmente, é justo dizer que os adendos do seu voto (condutor) se voltaram menos a inovar na abordagem anterior do que a apenas evidenciar a adequação da *ratio decidendi* do tema conexo, como, por exemplo, a referência ao art. 167 do CTN para tipificar os juros em questão como moratórios ou, ainda, a descrição das intempéries a que estão sujeitas as pessoas jurídicas titulares de créditos inadimplidos, em tudo semelhantes às vivenciadas por pessoas físicas na mesma situação. A esse propósito, é digno de nota que mesmo o ministro Gilmar Mendes, vencido no Tema nº 808, muito ao contrário de cogitar de eventual *distinguishing*, registrou que o voto do relator “reproduziu com fidedignidade a *ratio decidendi* do colegiado enunciada naquela ocasião e que hora se replica”.

2.3 Interlúdio: os esclarecimentos acerca do Tema nº 962 e a ressalva aos juros (remuneratórios) de depósito judicial e aos (moratórios) de origem contratual

Abre-se um tópico específico para abordar o acolhimento parcial dos embargos de declaração ao julgamento do Tema nº 962, especialmente para os seguintes fins:

⁸ RE nº 1.063.187/SC, Plenário, rel. Min. Dias Toffoli, DJe 16/12/2021.

Presta-se o esclarecimento de que a decisão embargada *se aplica apenas nas hipóteses em que há o acréscimo de juros moratórios mediante a taxa Selic* em questão na repetição de indébito tributário (inclusive na realizada por meio de compensação), seja na esfera administrativa, seja na esfera judicial.

Esse esclarecimento, no entanto, não pode ser adequadamente compreendido sem a devida contextualização. No ponto pertinente do seu pedido de declaração, a Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) buscou prevenir a indevida *extrapolação* das razões de decidir do julgamento, o que, alegadamente, ocorreria se elas fossem aplicadas (i) no contexto de restituições ou compensações administrativas relativas a pagamento indevido decorrente de erro do próprio contribuinte, por não estar caracterizada a mora do Fisco, (ii) no levantamento de depósito judicial e (iii) aos juros moratórios estabelecidos contratualmente, principalmente os exigidos pelas instituições financeiras.

Quanto aos questionamentos (ii) e (iii), o STF deu razão à PFN, não para *validar* a tributação dos juros em questão, mas simplesmente para afirmar que essas situações específicas não haviam sido consideradas no julgamento, as quais, apesar dos expressivos pontos de contato com o objeto específico do *leading case*, realmente suscitavam variáveis próprias que não chegaram a ser problematizadas na ocasião. No que se refere aos juros incidentes na devolução de depósito judicial, basta dizer que eles foram considerados *remuneratórios* pelo Tema nº 504 do STJ, tendo o STF, em assentada posterior, rebaixado essa específica discussão ao plano infraconstitucional (Tema nº 1.243). Em relação aos juros (moratórios) contratuais, além de todo o debate, até então, ter se concentrado na modalidade *legal*,⁹ não se poderia desprezar *a priori* o peso do aprofundamento dos termos entabulados entre os contratantes,¹⁰ tendo-se em conta a amplitude notoriamente maior da modalidade não examinada.

Foi outro, no entanto, o encaminhamento dado ao questionamento (i). A esse propósito, o tribunal não apenas reafirmou a conclusão pela não tributação dos juros acrescidos a indébito tributário, como, ainda, realçou a indiferença da forma (restituição ou compensação) e da esfera (administrativa ou judicial) em que se der a satisfação do direito correspondente, tornando plausível cogitar-se até de

⁹ É significativa, no pormenor, a conclusão do voto condutor o *leading case* do TRF-4, confirmado na análise do Tema nº 808: “Ante o exposto, voto por (...) declarar a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do §1º do art. 3º da Lei nº 7.713/88, e do art. 43, inciso II e §1º, do CTN (Lei nº 5.172/66), de forma a afastar da incidência do imposto de renda (IR) os juros de mora *legais* recebidos, nos termos da fundamentação”.

¹⁰ Nesse sentido: ARE nº 1.138.245 AGR-ED-EDV-ED-AGR, Plenário, rel. Min. Edson Fachin, DJe 09/01/2023.

uma ligeira *extensão* do alcance original, sendo expressiva a insuspeita interpretação do Parecer SEI nº 1.1469/2022/ME, no sentido da “[p]ossibilidade de ampliar a *ratio* do Tema nº 962 aos pedidos de ressarcimento dos *créditos escriturais* acrescidos de Selic, quando configurada a mora administrativa”.

Portanto, ainda que se problematizasse o teor do trecho grifado da transcrição parcial reproduzida acima, essa contextualização parece ser suficientemente elucidativa, denotando claramente que o propósito do adendo não foi, absolutamente, a retificação das razões de decidir já aduzidas, mas tão somente evitar a sua replicação automática para *questões diversas*, passíveis de debate próprio e específico, tanto que o mesmo Parecer SEI nº 1.1469/2022 limitou-se a sustentar a “[i]nviabilidade de se estender a *ratio* do Tema nº 962 às discussões envolvendo a incidência do IR e de CSLL sobre os juros de mora devidos no contexto do levantamento do depósito judicial ou extrajudicial e dos contratos privados”, ou seja, justamente os pontos (ii) e (iii) ativados pelo pedido de declaração da PFN. No entanto, já iria além do quanto aduzido nessa segunda assentada atribuir-lhe o efeito inverso, isto é, uma possível *contração* do alcance daquela abordagem, ainda que apenas para desautorizar sua aplicação a problemas substancialmente equivalentes, inferência que não se mostra condizente com o contexto, o propósito e o próprio teor dos esclarecimentos prestados pelo STF.

Essa ressalva não pode ser perdida de vista quando se tratar de confirmar a (in)consistência de algumas exceções à *ratio decidendi* do Tema nº 962 que passaram a ser abertas.

2.4 A retomada da discussão no plano infraconstitucional: o Tema nº 878, a retificação do Tema nº 505, ambos do STJ, e a insistência na tributabilidade dos juros de mora (= lucros cessantes ou “danos remotos”), salvo “exceções menos excepcionais”

No interregno entre os julgamentos dos Temas nº 808 e 962 do STF, o STJ dedicou-se ao seu Tema nº 878, fixando as seguintes teses:

- 1.) Regra geral, os juros de mora possuem natureza de lucros cessantes, o que permite a incidência do Imposto de Renda (...);
- 2.) Os juros de mora decorrentes do pagamento em atraso de verbas alimentares a pessoas físicas escapam à regra geral da incidência do Imposto de Renda, posto que, excepcionalmente, configuram indenização por danos emergentes - Precedente: RE n. 855.091 - RS;
- 3.) Escapam à

regra geral de incidência do Imposto de Renda sobre juros de mora aqueles cuja verba principal seja isenta ou fora do campo de incidência do IR (...).¹¹

Ainda se cogitou seriamente de uma quarta tese, no sentido da tributabilidade, em termos amplos e sem exceções, dos juros de mora percebidos por pessoas jurídicas, a qual só não foi aprovada por desbordar dos limites do caso-paradigma. Assim, no fim do dia, praticamente confirmou-se o *status quaestionis* pré-Tema nº 808 do STF, tratando-se apenas de abrir uma nova exceção, concernente aos juros vinculados a verbas alimentares recebidas por pessoas físicas, tidos como única subclasse cuja tributação fora reputada inconstitucional pelo STF – o que até seria verdade se a tese fosse lida “ao pé da letra”.

A análise do inteiro teor do julgamento não deixa dúvidas sobre a sua tônica: muito ao contrário de, propriamente, assimilar a *ratio decidendi* do Tema nº 808 do STF, buscou-se encaixá-la no quadro preexistente, deixando-se claro que a maior preocupação era, então, evitar a “indevida aplicação extensiva do precedente do STF para situações que ele não comporta[ria]”. Mas, à semelhança do destino reservado aos infelizes visitantes que se deitavam no leito de Procusto, esse condicionamento *a priori* não poderia deixar de impactar a própria racionalidade do julgamento “encaixado”.

E a releitura (ou o descarte mesmo) da própria premissa-base do entendimento do STF, qual seja, a de que os juros de mora se prestariam a reparar danos emergentes ou, no máximo, perdas e danos heterogêneas, expõe essa distorção de forma particularmente vívida. Para conciliá-la com a tese 1 (juros de mora = lucros cessantes), dando-lhe, assim, conotação extraordinária, o voto condutor do ministro Mauro Campbell Marques viu-se na contingência de atribuir ao Tema nº 808 um caráter disruptivo, por ter, alegadamente, introduzido no ordenamento jurídico brasileiro “o tecnicamente chamado ‘*dano remoto*’ (ou *dano indireto*) – aquele dano decorrente dos compromissos feitos pelo credor em seu próprio prejuízo durante a mora do devedor e que não estavam no contrato e não eram previsíveis pelo devedor – o que sempre foi rechaçado pela lei”, “pela jurisprudência” e “pela doutrina”. Já o voto-vista do ministro Herman Benjamin foi além, postulando que deveria ser simplesmente desconsiderado o enquadramento dos juros “no conceito de danos emergentes (ou, alternativamente, como uma mistura indefinida que abranja tanto os danos emergentes como os lucros cessantes)”, por “não

¹¹ REsp nº 1.470.443/PR, 1ª Seção, rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 15/10/2021.

produz[ir] efeitos ampliativos”, recorrendo, para tanto, ao art. 504, I, do CPC,¹² alusivo aos fundamentos de decisões de processos subjetivos, linha que obscurece inadvertidamente uma premissa essencial do próprio do sistema de precedentes, qual seja, a operatividade da *ratio decidendi* de julgados qualificados.

Bem-vistas as coisas, tratou-se de exercício da abordagem conhecida como “*monster-barrer*” ou “exclusão do monstro”, caracterizada pela desqualificação de contraexemplos de um teorema, o qual, em vez de ser revisado para explicar satisfatoriamente todo o quadro, seria mantido com base em “argumento de força bruta”, sendo “preserva[da] a verdade do teorema desconsiderando tudo que o desafia”, ou, então, manipulando arbitrariamente a exceção descoberta de forma a perturbar o mínimo possível a regra previamente anunciada.¹³ No caso examinado, era mesmo um imperativo lógico a revisão da jurisprudência do STJ ou, pelo menos, sua profunda releitura à luz do Tema nº 808 do STF, na medida em que o eixo central deste (juros de mora = danos emergentes) foi a própria antítese da anterior solução infraconstitucional; inobstante, dedicou-se considerável esforço argumentativo para tratar o *leading case* como algo casuístico e até anômalo, cujo alcance, assim, deveria ser restringido ao máximo.

Como era previsível, a artificialidade dessa acomodação foi confirmada logo na primeira oportunidade, quando a *ratio decidendi* do Tema nº 808 do STF foi simplesmente replicada no tocante aos juros moratórios de indébito fiscal restituído à pessoa jurídica (Tema nº 962), equacionamento que se achava, a rigor, pré-excluído mesmo pela linha que prevaleceu no Tema nº 878 do STJ, segundo a qual a solução daquele *leading case* seria essencialmente pontual, restrita exclusivamente aos juros de verbas alimentares percebidas por pessoas físicas, chegando-se, inclusive, a encaminhar tese no sentido da tributabilidade de *quaisquer* juros recebidos por pessoa jurídica. Mas, ainda assim, o STJ resistiu resilientemente em revisar as próprias premissas da sua orientação.

Claro, seria inconcebível deixar intacto o Tema nº 505. Inobstante, na mesma assentada foram reafirmadas as teses do Tema nº 878, cujo dínamo era a antítese da *ratio decidendi* forjada pelo STF, tratando-se apenas de abrir uma nova exceção para encaixar o objeto específico do novo *leading case*.¹⁴ A abordagem foi praticamente a mesma: o “monstro”, desta feita, seria a taxa Selic aplicada no

¹² “Art. 504. Não fazem coisa julgada: I – os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença.”

¹³ RAMIRES, Maurício. *Crítica à aplicação de precedentes no direito brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 131-132.

¹⁴ REsp nº 1.138.695/PR, 1ª Seção, rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 08/05/2023.

contexto de repetição de indébito fiscal, cuja qualificação como dano emergente só foi possível pela receptividade do STF ao anômalo “dano remoto”, modalidade em princípio repudiada pelo sistema brasileiro.

2.5 *Distinguishing* dos juros moratórios de indébito fiscal determinados por outros índices

Guardadas as devidas proporções, a incompreensão a respeito da verdadeira *ratio decidendi* dos Temas nº 808 e 962 do STF logo se disseminou nos demais tribunais, embora, nesse caso, seja justo cogitar de um significativo atenuante, representado pela errática evolução da própria jurisprudência do STJ. Salvo melhor juízo, nada ilustra esse inadvertido desvio de curso de forma tão vívida como o *distinguishing* dos juros de mora de indébito fiscal determinados por índices diversos da taxa Selic, notadamente dos percebidos no contexto da restituição de tributos estaduais e municipais.

É certo que chegaram a ser proferidos julgados fidedignos à linha prevalente no STF, replicando a solução do Tema nº 962 para “quaisquer outros índices utilizados à guisa de juros de mora e de correção monetária, diversos da taxa Selic, ocorrente, em especial, no âmbito dos Estados-membros e dos municípios”, descartando um “distinto tratamento da questão, vez que, seja a taxa Selic, seja qualquer outro índice, a título de juros de mora ou de correção monetária, aplicada no valor a ser restituído ao contribuinte, ter-se-á a configuração do dano emergente, a afastar o conteúdo material do imposto”.¹⁵ Essa tendência, no entanto, parece ter se invertido após o julgamento dos embargos de declaração relativos ao Tema nº 962 do STF e da releitura, pelo STJ, das *rationes decidendi* de extração constitucional. Desde então, tem prevalecido a linha segundo a qual o STF “decidiu que: (1) o RE 1.063.187, Tema 962, não abrange senão a taxa SELIC, de modo que outros índices, ainda que a título de juros no ressarcimento de indébito fiscal, encontram-se fora do alcance do paradigma vinculante”.¹⁶

E o *status quaestionis* no âmbito do próprio STF agrava tal indefinição. Por um lado, tratou-se como aproblemática mesmo, através de várias decisões

¹⁵ TRF-5, ApCiv nº 0808305-46.2021.4.05.8400, rel. Des. Fed. Vladimir Souza Carvalho, julg. 10/04/2022. Em semelhante sentido: TRF-3, ApCiv nº 5001480-39.2019.4.03.6111, rel. Des. Fed. Souza Ribeiro, julg. 14/08/2023; TRF-4, 5016719-34.2021.4.04.7001, rel. Des. Fed. Andrei Pitten Velloso, julg. 29/06/2023.

¹⁶ TRF-3, ApCiv nº 5018989-45.2021.4.03.6100, rel. Des. Fed. Luis Carlos Hiroki Muta, DJe 17/02/2023. Em semelhante sentido: TRF-1, AMS nº 1075785-42.2021.4.01.3300, rel. Des. Fed. Gilda Sigmaringa Seixas, DJe 12/06/2023; e TRF-4, ApCiv nº 5053596-73.2021.4.04.7000, rel. Des. Fed. Maria de Fátima Freitas Labarrère, julg. 15/12/2023.

monocráticas, a adequação do Tema nº 962 a outros índices;¹⁷ por outro, desqualificou-se, recentemente, a alegação de que a advertida restrição da respectiva solução à taxa Selic ofenderia o decidido no *leading case*.¹⁸

A crítica que se seguirá propõe-se a desnudar a distorção da racionalidade dos Temas nº 808 e 962 do STF e, de resto, a própria inconstitucionalidade da tributação correspondente em relação a quaisquer juros de mora *legais*, por ser este, no rigor dos princípios, o alcance lógico-jurídico da linha que pautou aqueles *leading cases*; inobstante, esses vícios atingem um grau incomparável no tocante aos juros de mora de indébito fiscal não determinados pela taxa Selic, razão pela qual o foco priorizará esse recorte.

3 As justificativas para a tributação em questão sob o enfoque da teoria dos precedentes

3.1 A primazia da *ratio decidendi* e o peso secundário da tese jurídica fixada

À margem das discussões sobre sua melhor definição, é consenso que a *ratio decidendi* ou *holding* formata o núcleo de um precedente, o eixo central da sua racionalidade, que condensa os fatores fático-jurídicos que conduziram à determinada solução. Também é ponto pacífico que ela não se confunde com nem, muito menos, se reduz à tese jurídica fixada ao final do julgamento do *leading case*, notável particularidade do sistema de precedentes brasileiro, as quais, ao sintetizarem a solução encaminhada pelo tribunal, configuram um engenhoso remédio para lidar com o fenômeno da litigância em massa, operando como fator de facilitação para a identificação do precedente *prima facie* aplicável ao caso repetitivo, bem assim da conclusão por ele sustentada.

Mas essas utilíssimas formulações, além de não serem imunes a imprecisões ou incompletudes, são estruturalmente propícias a fomentar “armadilhas”,¹⁹ máxime por se limitarem, no geral, a espelhar apenas *o que* o tribunal decidiu, não *por que* o fez:²⁰ por um lado, otimiza-se o funcionamento do sistema em termos quantitativos, simplificando o equacionamento de casos repetitivos com base

¹⁷ Por exemplo: RE 1.493.674, rel. Min. Alexandre de Moraes, julg. 27/05/2024; RE nº 1.456.346, rel. Min. Nunes Marques, julg. 01/04/2024; e ARE nº 1.408.479, rel. Min. Cármen Lúcia, julg. 08/11/2022.

¹⁸ Rcl nº 64.011, 2ª. Turma, rel. Ministro Edson Fachin, julgado em 04/06/2024, DJe 12/06/2024.

¹⁹ BIZARRIA, Juliana Carolino Frutuoso. Identificação do elemento vinculante do precedente: *ratio decidendi* x tese jurídica. *RePro*, vol. 333, p. 347-372, nov. 2022.

²⁰ FERRAZ, Tais Schiling. *Ratio decidendi* x tese jurídica: a busca pelo elemento vinculante do precedente brasileiro. *RePro*, vol. 265, p. 419-41, mar. 2017.

em raciocínio eminentemente silogístico e dedutivo, mais familiar a uma cultura vinculada à *civil law*; por outro, cobra-se um alto preço em termos qualitativos, ao ofuscar os fatores que verdadeiramente formataram a *ratio decidendi* do precedente, incentivando, assim, uma interpretação reducionista desta, que tenderia a ser aplicada sob o filtro da mera literalidade daquele enunciado. Enfim, trata-se de fenômeno em tudo e por tudo semelhante à longa experiência com o instituto das súmulas, sendo particularmente sugestiva a alusão, por Victor Marcel Pinheiro, à “sumulização” do sistema de precedentes brasileiro.²¹

Assim, para que essa profícua ferramenta não se converta, pelo seu mau uso, em fator de autossabotagem do sistema, é essencial que o operador a ministre de forma condizente com a sua verdadeira função, que é, como instrumento facilitador, apenas delimitar uma “zona de certeza” de aplicação do precedente, praticamente dispensando eventual ônus argumentativo quando em jogo situações “absolutamente idênticas” à do caso-piloto,²² sem que isso implique, absolutamente, abdicar da própria condição de possibilidade de um sistema de precedentes operativo, que radica sobre a fidedigna reconstrução da *ratio decidendi* e o seu cotejo analítico com as variáveis fático-jurídicas do caso examinado, inclusive em observância a comando legal expresso do CPC.²³

Em algumas situações, o tribunal é provocado especificamente acerca da (in)aplicabilidade da solução a uma situação específica, como aconteceu, por exemplo, no próprio Tema nº 962 do STF, resultando no esclarecimento de que as razões de decidir não seriam automaticamente replicáveis para os juro de depósito judicial. Mas, mesmo em tais casos, não estaria autorizada a inferência *tout court* no sentido da antítese, tanto que o STF, em outra assentada, entendeu que até lhe falecia competência para equacionar aquele problema específico (Tema nº 1.243). Com efeito, parafraseando Riccardo Guastini, se não há norma expressa *afirmando* determinado direito, tampouco há uma *negando-o*,²⁴ de forma que postular a conclusão oposta sem atender ao necessário ônus argumentativo não passa de autêntica petição de princípio. Como bem ponderou o ministro Alexandre de

²¹ A fixação de teses pelo Supremo Tribunal Federal e a ‘sumulização’ dos precedentes constitucionais. In: MENDES, Gilmar Ferreira (coord.). *Súmulas, teses e precedentes: estudos em homenagem a Roberto Rosas*. Rio de Janeiro: Gazeta Jurídica, 2023. p. 244-258.

²² BARONI, Rodrigo; ALVIM, Teresa Arruda. Recursos repetitivos: tese jurídica e *ratio decidendi*. *RePro*, vol. 296, p. 183-204, out. 2019.

²³ Art. 489. (...) §1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: (...) V – se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, *sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos*.

²⁴ *Interpretar e argumentar*. Vol. 1. Belo Horizonte: Ed. D’Plácido, 2020. p. 243.

Moraes no julgamento que implicou a retificação da tese do Tema nº 581 (ISSQN sobre planos de saúde), os embargos de declaração deveriam ser acolhidos para simplesmente excluir a referência a seguro-saúde, questão específica que não havia sido discutida, sem afirmar “que a tese não se aplica” a ela, o que demandaria análise própria.²⁵

Portanto, é simplesmente neutra a circunstância de a tese do Tema nº 962 referir-se, literalmente, apenas à taxa Selic – recorte meramente circunstancial, explicado, como se verá, por nuances do caso-paradigma. No máximo, essa limitação textual requereria algum ônus argumentativo para evidenciar a adequação da *ratio decidendi* também para os juros de mora determinados por outros índices, esforço que, em todo caso, seria ainda mais brando do que o envidado no próprio Tema nº 962 para justificar a replicação da racionalidade do Tema nº 808, cuja tese só contemplou, literalmente, os juros de verbas alimentares, “restrição”, que, inclusive, foi superestimada pelo Tema nº 878 do STJ.

3.2 A significância também relativa da ementa do *leading case*

O mesmo pode ser dito da própria ementa do *leading case*, à qual a tese jurídica tem sido, funcionalmente, comparada.²⁶ Com efeito, por mais fidedigno e circunstanciado que seja esse (outro) resumo do julgamento, é possível que algum fator significativo para a *ratio decidendi* seja ofuscado ou inadequadamente refletido, de forma que a conscienciosa análise da totalidade do julgado, mormente da sua fundamentação, não pode ser substituída pela sua simples “leitura ementista”.²⁷

A bem da verdade, a superação de falsas impressões eventualmente fomentadas por termos equívocos ou incompletos da ementa sequer demandaria uma abordagem mais sofisticada, construída a partir da rica teoria dos precedentes. Com efeito, bastaria ter-se em conta a reconhecida prevalência do teor do acórdão sobre o texto daquela²⁸ ou, ainda, a diretriz legal de que “[a] decisão judicial

²⁵ RE nº 651.703 ED, Plenário, rel. Min. Luiz Fux, DJe 07/05/2019.

²⁶ PINHEIRO, Victor Marcel. *A fixação de teses pelo Supremo Tribunal Federal e a ‘sumulização’ dos precedentes constitucionais*, cit., p. 251-252.

²⁷ REsp nº 1.958.658, 2ª. Turma, rel. Min. Og Fernandes, DJe 29/6/2022.

²⁸ “A ementa não é o acórdão nem com ele se confunde. Trata-se, apenas, de resumo do que ficou decidido no julgamento pelo tribunal. Em eventual divergência entre o conteúdo do acórdão e o da ementa, há de prevalecer o daquele em detrimento do desta” (DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de direito processual civil*, vol. 3. 15. ed. Salvador: JusPodivm, 2018. p. 50).

deve ser interpretada a partir da conjugação de todos os seus elementos” (art. 489, §3º, CPC).

E isso parece neutralizar o principal fator do *distinguishing* esboçado a propósito dos juros determinados por índices diversos da Selic, qual seja, o específico trecho da ementa do julgamento dos embargos de declaração ao Tema nº 962 segundo o qual “a decisão embargada se aplica *apenas* nas hipóteses em que há o acréscimo de juros moratórios mediante a taxa Selic em questão na repetição de indébito tributário”. Mesmo que essa passagem isolada fomentasse alguma ambiguidade, a sua devida contextualização, à vista da própria fundamentação do acórdão, elucidaria facilmente o seu verdadeiro sentido, que, como já foi circunstanciado, não era, absolutamente, a *contração* da racionalidade previamente formatada, mas apenas evitar sua *extrapolação* através da (automática) replicação para situações que não envolvessem juros de indébito fiscal, de sorte que era em alusão a estas, não a juros (da mesma subclasse) determinados por outros índices, que o vocábulo “apenas” foi empregado. Mais ainda: a própria petição dos embargos, outro fator com significância para interpretação de decisões judiciais, sequer problematizou esse ponto específico, de sorte que a inferência analisada acaba por atribuir, inadvertidamente, ao julgamento um colorido *extra petita*, dele extraindo resposta a uma pergunta que, a rigor, sequer foi feita...

3.3 A adequada aplicação da *ratio decidendi*: entre a analogia e o *distinguishing* (restritivo)

Sendo a *ratio decidendi* o centro de gravidade de um precedente, é, evidentemente, a sua reconstrução analítica que delimitará o alcance do princípio jurídico afirmado no julgamento. É, portanto, a criteriosa comparação entre as variáveis fático-jurídicas valorizadas no *leading case* e as presentes no caso sob exame que conduzirá à aplicação da mesma solução ou, ainda, ao seu afastamento. A rigor, essas operações são metodologicamente equivalentes, diferenciando-se apenas quanto ao resultado, tanto que se fala em *distinguishing* (gênero) ampliativo ou restritivo.

Em linha de princípio, a identidade (*prima facie*) entre o caso concreto e a espécie do *leading case* é condição suficiente para a replicação da solução nele alvitrada, dependendo a prevalência da antítese da presença de algum fator com o potencial de denotar a inadequação da racionalidade do precedente (*distinguishing* restritivo). Não se trata, no entanto, de condição necessária para tal. Sendo a *ratio decidendi* fundamentalmente argumentativa e essencialmente universalizável, as

circunstâncias concretas do *leading case* só serão determinantes na medida em que tenham influenciado a racionalidade do julgamento, sendo, portanto, viável a sua extensão a casos análogos, isto é, com variáveis fático-jurídicas equivalentes, embora não idênticas, às valorizadas pelo precedente (*distinguishing* ampliativo).^{29,30}

Com efeito, o argumento por analogia constitui premissa teórica fundamental do sistema de precedentes,³¹ até porque, na feliz síntese de Neil MacCormick, “se você deve tratar igualmente casos iguais e diferentemente casos distintos, então novos casos que tenham semelhanças relevantes com decisões anteriores devem (*prima facie*, pelo menos) ser decididos de maneira igual ou análoga aos casos passados”.³² Ademais, não se poderia negar, pelo menos em termos de princípio, que “a ideia de se estimular decisões que se fixam nos fatos específicos do caso em detrimento da elaboração de princípios gerais e dotados de universalidade contraria a própria função reservada às Cortes Supremas”, produzindo “o efeito perverso de obstaculizar ou prejudicar o desenvolvimento do direito”, como postula argutamente Luiz Guilherme Marinoni.³³

E a própria evolução jurisprudencial da tributação dos juros de mora denota e confirma vividamente essa diretriz. De fato, o STJ não precisou de maior esforço argumentativo para replicar aos juros de indébito fiscal (Tema nº 505) e, posteriormente, em termos genéricos (Tema nº 878) a fórmula originalmente concebida para os “acessórios” de verbas trabalhistas. O TRF-4 e o STF seguiram praticamente o mesmo *iter*, embora chegando ao resultado inverso. A questão, portanto, não é a viabilidade do recurso à analogia, mas os critérios e os limites para tal.

Como é elementar, a escolha entre o argumento *a simili* e o *a contrario* deve se pautar pela preponderância das semelhanças ou diferenças entre a situação em questão e a contemplada pela regra de cuja aplicação se cogita: o primeiro se

²⁹ Bem-vistas as coisas, trata-se de corolário mesmo da abordagem típica de um precedente, como realça Frederick Schauer: “Quando perguntada a respeito do *porquê* de ter encontrado determinado resultado, a corte vai descrever os fatos do caso como um exemplo da espécie, mas essa espécie é necessariamente mais genérica do que um determinado exemplo dessa espécie – os filósofos chamam isso de *token* – que surgiu no caso específico” (*Pensando como um advogado: uma nova introdução ao raciocínio jurídico*. Londrina: Thoth, 2021. p. 67).

³⁰ Guilherme Thofehrn Lessa diferencia o *distinguishing*, entendendo que este pressupõe a abertura de exceção à hipótese do precedente, da simples não incidência deste; esta, no entanto, não encerraria a análise, devendo-se, ao contrário, avançar na avaliação da possibilidade da extensão do precedente por analogia (*Precedentes judiciais e raciocínio jurídico: aplicação, analogia e distinção*. São Paulo: RT, 2022. p. 172-173 e 213-221).

³¹ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do precedente judicial: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais*. São Paulo: Noeses, 2012. p. 514.

³² *Retórica e o Estado de Direito: uma teoria da argumentação jurídica*. Rio de Janeiro: Elsevier; Campus Jurídico, 2008. p. 191 e 211.

³³ *Julgamento nas Cortes Supremas: precedente e decisão do recurso diante do novo CPC*. São Paulo: RT, 2015. p. 73-74.

impõe quando as hipóteses não reguladas “hãode ser identicamente valoradas nos aspectos decisivos para a valoração legal”;³⁴ em contrapartida, “onde a semelhança cessa, onde aparece uma diferença essencial, a analogia encontra seus limites e surge, em certos casos, o chamado argumento *a contrario*”,³⁵ o qual se mostra adequado “quando a regra legal contém expressamente, ou ao menos segundo o sentido, a palavra «só», posta aqui entre parêntesis”; não sendo esse o caso, “o argumento pela inversa [*a contrario*] é já logicamente defeituoso”.³⁶ O argumento *a contrario*, assim, encontra seu campo propício nos casos especiais³⁷ ou quando “intervenha um princípio contrário”,³⁸ podendo-se cogitar, então, da inclinação *prima facie* pela analogia, máxime porque esta “nada mais traduz do que a exteriorização metodológica do princípio da isonomia”.³⁹

É fácil, assim, entender por que o STJ se viu na contingência de, primeiramente, afirmar uma “regra geral” no sentido da tributabilidade dos juros moratórios ao julgar o seu Tema nº 878, bem como, mais importante, desnudar a inconsistência da inferência de que a alusão expressa à taxa Selic no julgamento do Tema nº 962 do STF equivaleria a um silêncio eloquente no tocante aos demais índices. Reducionismo muito menos arbitrário já se provou equivocado a propósito do Tema nº 808 do STF, como o próprio Tema nº 962 se encarregou de fazer ver. A chave para a resposta deve ser procurada, evidentemente, na *ratio decidendi* do precedente, a qual, como tudo indica, mostra-se intrinsecamente incompatível com uma abordagem minimalista, como o próprio *iter* jurisprudencial comprova.⁴⁰ Com efeito, para chegar ao diagnóstico de que os juros de mora se prestam a reparar danos emergentes, eixo central da *holding*, o STF focalizou o próprio *gênero*, não uma subclasse determinada cujas particularidades pudessem ter merecido maior peso: num primeiro momento, essa análise foi desenvolvida a partir dos arts. 406 e 407 do Código Civil, que versam sobre os juros legais; num segundo, invocou-se o art. 167, *caput*, do CTN – cujo alcance, obviamente, não se limita

³⁴ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p. 541.

³⁵ ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. 8. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2001. p. 291.

³⁶ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*, cit., p. 554.

³⁷ ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*, cit., p. 296.

³⁸ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*, cit., p. 541.

³⁹ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 2002. p. 241.

⁴⁰ É sintomático, no ponto, que, após a replicação da *ratio decidendi* do Tema nº 808 no 962, uma das suas dimensões (autonomia jurídica dos juros) foi aproveitada no contexto de discussão que sequer tinha natureza tributária, além de envolver juros relativos a outro tipo de verba (repasses financeiros), qual seja, o Tema nº 1.256: “1. É inconstitucional o emprego de verbas do FUNDEF/FUNDEB para pagamento de honorários advocatícios contratuais. 2. É possível utilização dos *juros de mora* inseridos na condenação relativa a repasses de verba do FUNDEF, para pagamento de honorários advocatícios contratuais”.

aos casos sujeitos à Selic – para tipificar como moratórios os juros acrescidos à repetição de indébito fiscal. Cogitou-se, é certo, da possível interferência de outras variáveis no tocante aos juros *contratuais*, mas, ainda assim, sem afirmar o argumento *a contrario*.

E a prevalência do argumento *a simili* fica definitivamente clara quando se ilumina o caráter quase casual do “corte” feito pelo Tema nº 962, mero reflexo dos limites da questão devolvida ao STF no caso-paradigma. É que o acórdão então recorrido limitou-se a aplicar a tese fixada pelo TRF-4 em prévia arguição de inconstitucionalidade⁴¹ – por sua vez, suscitada em caso concreto que questionava apenas a tributação da Selic –, não tendo o contribuinte sequer interposto recurso para tratar de outros índices.

3.4 A coerência e a integridade jurisprudenciais *versus* as distinções inconsistentes

Também convergem para a prevalência *prima facie* da analogia a coerência e a integridade jurisprudenciais, predicados caros ao nosso sistema de precedentes (art. 926 do CPC). A primeira, como define Neil MacCormick, consiste na “propriedade de um grupo de proposições que, tomadas em conjunto, ‘faz sentido’ na sua totalidade”,⁴² claramente imbricada com a ideia de integridade, a qual, na célebre formulação de Ronald Dworkin, postula “que um juiz ponha à prova sua interpretação de qualquer parte da vasta rede de estruturas e decisões políticas de sua comunidade, perguntando-se se ela poderia fazer parte de uma teoria coerente que justificasse essa rede como um todo”.⁴³

Evidentemente, essa diretriz não constitui um sinal aberto para a extrapolação da *ratio decidendi* do precedente, principalmente quando ao caso ocorre um princípio contrário ao que pautou o *leading case*. Mas a recíproca também é verdadeira: não é qualquer diferença frívola que tornará a *ratio decidendi* inadequada, uma vez que “[a] integridade da jurisprudência exige que sejam evitados casuísmos e exceções fundados em argumentos irrelevantes para a distinção (*distinguishing*)”,⁴⁴ até porque, como alerta Richard Posner, pode-se “reduz[ir] um

⁴¹ Eis a conclusão do *leading case* do TRF-4: “Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade conhecido e, no mérito, acolhido para declarar a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do §1º do art. 3º da Lei nº 7.713/88, do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598/77, e do art. 43, inc. II e §1º, do CTN (Lei nº 5.172/66), de forma a afastar da incidência do imposto de renda (IR) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) sobre a taxa SELIC recebida pelo contribuinte na repetição de indébito”.

⁴² *Retórica e o Estado de Direito*, cit., p. 248.

⁴³ *O Império do Direito*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014. p. 294.

⁴⁴ EDcl no REsp nº 1.577.126/PR, 2ª Turma, rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 13/03/2017.

precedente à morte decidindo o novo caso no sentido oposto, quando a única diferença entre os dois casos [é] algo irrelevante para a *holding* do primeiro caso”.⁴⁵ Essa artificial manipulação da *ratio decidendi* engendra a chamada distinção inconsistente (*inconsistent distinction*), notabilizada pela abertura arbitrária de exceção à racionalidade do precedente,⁴⁶ notório fator de fragmentação jurisprudencial e quebra de isonomia.

Foi justamente o que se deu no julgamento do Tema nº 878 do STJ, no qual, como já se denunciou, o Tema nº 808 do STF foi desconstruído à base de abordagem conhecida como “exclusão do monstro”. Com efeito, a reafirmação, como regra, do critério anteriormente estabelecido pelo STJ (juros de mora = lucros cessantes) requereu tanto a conservação da própria antítese da *ratio decidendi* do precedente do STF (juros de mora = dano emergente), acomodação dificilmente conciliável com o princípio lógico da não contradição, como a solene desconsideração de fundamento alternativo no sentido da inconstitucionalidade da tributação ainda que os juros não se reduzissem apenas aos danos emergentes. É a inconsistência do *distinguishing* restritivo fica ainda mais vívida à luz de outra dimensão da *ratio decidendi* do Tema nº 808: muito ao contrário de negligenciar o fator-chave da insistência do STJ num critério claramente casuístico para a tributação em questão, variável de acordo com o regime tributário da verba principal, o STF infirmou-o resolutamente, assumindo como premissa a autonomia jurídica dos juros de mora para fins fiscais. Numa palavra, a divergência entre o STJ e o STF nunca foi de cunho meramente circunstancial, limitável a situações pontuais, antes incidiu e incide sobre as próprias premissas da tributação, não podendo ser ofuscada à base de retórica nem, muito menos, contornada com meros paliativos.

E ainda mais arbitrário se mostra o *distinguishing* esboçado para os juros de indébito fiscal não determinados pela taxa Selic. Com efeito, as intempéries vivenciadas pelo contribuinte em virtude da demora na restituição de pagamento indevido a título de PIS/Cofins, que tiveram peso notável para a tipificação dos correspondentes juros de mora como dano emergente no Tema nº 962, são rigorosamente as mesmas enfrentadas pelo credor de indébito de ICMS ou ISSQN, tratando-se, assim, de autêntica “distinção-sem-diferença” (*distinction without a difference*).⁴⁷ Ademais, o *distinguishing* pavimentado nos embargos de declaração ao Tema nº 962, alusivo aos juros (de mora) contratuais e aos (remuneratórios)

⁴⁵ *How Judges Think*. Cambridge: Harvard University Press, 2010. p. 184.

⁴⁶ MACÊDO, Lucas Buriel de. *Precedentes Judiciais e o Direito Processual Civil*. Salvador: JusPodivm, 2015. p. 367; LESSA, Guilherme Thofehrn, *ob. cit.*, p. 231-234.

⁴⁷ RAMIRES, Maurício. *Crítica à aplicação de precedentes no direito brasileiro*, *cit.*, p. 134.

de depósitos judiciais determinados pela própria Selic, deixou claro que o fator relevante não era do índice aplicado, mas a natureza e o fundamento dos juros mesmos, denotando o contrassenso de, já agora, atribuir peso decisivo à contingente aplicação da Selic para justificar uma dissociação da classe dos juros moratórios de indébito fiscal, todos os quais encontram sua base legal no art. 167 do CTN.

4 As justificativas para a tributação em questão também sob o enfoque dogmático

4.1 A nova tese do dano remoto como evidência da artificialidade da prévia simplificação do perfil legal dos juros de mora

E os argumentos aduzidos pelo STJ para encaixar os Temas nº 808 e 962 do STF no “leito de Procusto” não se mostram questionáveis “apenas” por se desviarem da adequada operatividade do sistema de precedentes. O principal deles, qual seja, a assunção de que teria sido um encaminhamento disruptivo, por ter introduzido no ordenamento brasileiro a figura do dano remoto ou indireto, além de confirmar que o dito *distinguishing* restritivo apenas mascara uma crítica substancial à própria *ratio decidendi* dos precedentes artificialmente contraídos,⁴⁸ contribui, bem-vistas as coisas, para desnudar a inconsistência das premissas mesmas da tributação validada pelo STJ.

Em primeiro lugar, é, quando pouco, controverso que o dano remoto seria, realmente, proscrito pelo ordenamento brasileiro, bastando ter-se em conta que, no próprio *leading case* do STF que definiu a prevalência da teoria da ruptura do nexa causal, admitiu-se sua reparação.⁴⁹ Ademais, a melhor doutrina sequer problematiza a cobertura de prejuízos semelhantes àqueles valorizados pelos Temas

⁴⁸ O tom crítico da seguinte passagem do voto condutor do julgamento que retificou o Tema nº 505 para adequá-lo ao Tema nº 962 do STF (REsp nº 1.138.695, DJe 08/05/2023) é particularmente expressivo: “(...) invocar eventuais prejuízos que o credor vier a sofrer ao tomar dinheiro emprestado para saldar suas obrigações porque o devedor está em mora com ele, *data vênia*, significa trazer para o conceito de ‘dano emergente’ situações típicas de ‘dano remoto’”.

⁴⁹ Este trecho do voto condutor parece ser conclusivo: “Essa teoria, como bem demonstra AGOSTINHO ALVIM (...), só admite o nexa de causalidade quando o dano é efeito necessário de um causa, o que *abarca* o dano direto e imediato sempre, e, *por vezes*, o dano indireto e remoto, quando, para a produção deste, não haja concausa sucessiva. Daí, dizer AGOSTINHO ALVIM (1.c): ‘os danos indiretos ou remotos não se excluem, só por isso; em regra, não são indenizáveis, porque deixam de ser efeito necessário, pelo aparecimento de concausas. *Suposto não existam estas, aqueles são indenizáveis*’ (RE nº 130.764, 1ª Turma, rel. Min. Moreira Alves, DJ 07/08/1992).

nº 808 e 962 do STF,⁵⁰ tendo o próprio STJ mantido indenização análoga.⁵¹ Seja como for, o caso é de notável *non sequitur*, à míngua de relevância para o específico ponto de divergência entre o STF e o STJ, isto é, a correspondência dos juros de mora legais com dano emergente ou lucro cessante.

Com efeito, a (i)mediatidade do dano coloca-se num momento anterior da dinâmica da responsabilidade civil, isto é, na própria configuração do nexo causal entre a lesão e a conduta imputável ao responsável, liame que seria rompido pelo aparecimento de concausas conducentes a explicar os novos danos sofridos. Portanto, o dano remoto não se constitui num *tertium genus* de prejuízo indenizável, ao lado do dano emergente e do lucro cessante: descaracterizado o nexo causal, sequer se cogitaria de dever de indenizar e, por conseguinte, da tipologia das possíveis perdas e danos, uma vez que tampouco os lucros cessantes são indenizáveis quando decorrentes de outras causas.⁵² Então, ou bem as dívidas contraídas e os encargos moratórios suportados pelo credor podem ser atribuídos ao retardamento do adimplemento da obrigação pelo devedor, ou bem eles sequer seriam indenizáveis; mas, como parece intuitivo, isso em nada contribui para desmerecer a qualificação da correspondente indenização como dano emergente nem para o paliativo de tornar esse enquadramento excepcional.

Mais do que isso, essa abordagem, se bem poderia fazer sentido em outros casos, é quase uma quimera nas situações tratadas pelos precedentes analisados, tal é sua dissociação do perfil dos juros legais, pois, como sublinha Antunes Varela, “[o] que há, realmente, de característico no regime de mora obrigações pecuniárias é a circunstância de o credor ter direito a indemnização (*sic*), independentemente da prova da *existência* dos danos e do *nexo causal* entre os danos indemnizáveis (*sic*) e o facto ilícito da mora”,⁵³ tornando, em princípio, até contraproducente a investigação das específicas consequências da mora paliadas pelo pagamento dos juros: no máximo, poder-se-ia cogitar de outras repercussões, além das exemplificadas nos Temas nº 808 e 962 do STF, como fundamento

⁵⁰ Não bastasse o sugestivo o exemplo formulado por Antunes Varela a propósito do “valor mais alto a que o comprador teve de adquirir certa mercadoria, por lhe não ter sido entregue, na data fixada, aquela que comprara” (*Das Obrigações em Geral*. Vol. I. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2009. p. 600), Agostinho Alvim cogita a situação “[d]aquele que, em virtude do fato de terceiro, incide em cláusula penal e fica obrigado a pagar”, inclusive tipificando esse prejuízo expressamente como dano emergente, dando, ainda, como evidente necessidade de sua cobertura pelos juros moratórios (*Da inexecução das obrigações e suas consequências*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1955. p. 185 e 191).

⁵¹ Por exemplo: REsp nº 1.687.196/RJ, 2ª. Turma, rel. Min. Assusete Magalhães, DJe 12/12/2018.

⁵² Neste sentido: GUEDES, Gisela Sampaio da Cruz. *Lucros cessantes: do bom-senso ao postulado normativo da razoabilidade*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 79-85.

⁵³ *Das obrigações em geral*. Vol. II. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2009. p. 121-122.

pré-legislativo da presunção legal, sem afetar, no entanto, o *quantum* e, muito menos, o *an debeatur*.

Mas, muito ao contrário de abalar a *ratio decidendi* formatada pelo STF, essa reaproximação entre a questão e as respectivas balizas legais infirma o que restou das premissas da tributação, por desnudar a artificialidade da tipificação dos juros de mora como lucros cessantes *tout court*, pressupondo uma certeza incompatível com o próprio perfil do instituto. Com efeito, como elucida J. M. Carvalho Santos, exatamente para evitar as dificuldades fomentadas pela “diversidade das perdas e danos que podem resultar do retardamento da execução dessas espécies de obrigações [pecuniárias], que variam extraordinariamente”, “a lei formula [u]ma liquidação *à forfait*, aleatória”,⁵⁴ diagnóstico endossado pela doutrina mais autorizada⁵⁵ e pela jurisprudência mais clássica.⁵⁶ Beira, assim, a aporia categorizar exclusivamente como lucro cessante (ou mesmo dano emergente) uma indenização cujos traços mais marcantes são, justamente, a indefinição e a incerteza a respeito dos prejuízos cobertos, por buscar uma resposta categórica para uma pergunta que a própria lei excluiu *a priori*.

É por isso que o verdadeiro núcleo duro dos Temas nº 808 e 942 do STF, resistente a qualquer tentativa de *distinguishing* – e, não sem razão, mencionado apenas de passagem nos julgamentos posteriores do STJ –, é o fundamento segundo o qual a tributação continuaria afastada mesmo que fosse atribuída natureza heterogênea aos juros de mora (dano emergente + lucro cessante), por ser preferível a “elisão” concernente ao verso teoricamente tributável (lucro cessante) à incidência sobre o anverso reconhecidamente não tributável (danos emergentes), critério, inclusive, já adotado pelo próprio STJ no tocante a problema análogo.⁵⁷ Com efeito, postas as coisas nesses termos, a validade da tributação passaria a depender da segurança de que a fórmula legal não teve em mira absolutamente *nenhuma* repercussão passível de tipificar dano emergente, certeza que, senão rigorosamente impossível, se mostraria simplesmente arbitrária em se tratando de indenização definida por presunção e *à forfait*.

Portanto, os Temas nº 808 e 962 do STF ficaram muito aquém da “revolução jurídica” que o STJ lhes atribuiu; na verdade, o que parece estar deslocado, não apenas do eixo desses *leading cases*, como também do próprio perfil legal do

⁵⁴ *Código Civil Brasileiro Interpretado*. Vol. XIV. 7. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958. p. 269-270.

⁵⁵ COSTA, Mário Júlio de Almeida. *Direito das Obrigações*. 9. ed. Coimbra: Almedina, 2005. p. 684; MARTINS-COSTA, Judith. *Comentários ao Novo Código Civil*. Vol. V. t. II. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 381-383; e VARELA, J. M. Antunes. *Das obrigações em geral*. Vol. II, *cit.*, p. 121-122.

⁵⁶ Por exemplo: RE nº 40.317, 2ª Turma, rel. Min. Ribeiro da Costa, DJ 02/07/1959.

⁵⁷ REsp nº 1.526.059/RS, 2ª Turma, rel. Min. Mauro Campbell Marques, Dje 18/12/2015.

instituto, são as exceções à não tributação dos juros de mora legais que persistem graças ao STJ – as quais, na verdade, configurariam a própria *regra*, a prevalecerem os termos do seu Tema nº 878.

4.2 Indefectível quebra da isonomia em detrimento dos credores de indêbitos tributários cujos juros de mora são determinados por índices diversos da taxa Selic

Além disso, o critério casuístico para a validação ou afastamento da tributação dos juros de mora legais implica notável quebra da isonomia, particularmente vívida no específico recorte do *distinguishing* esboçado no tocante aos indêbitos fiscais não indexados pela taxa Selic. Embora tal diagnóstico já esteja até implícito na constatação, já desnudada, de tratar-se de “distinção-sem-diferença”, a relevância do ponto justifica sua complementação sob outro enfoque.

Como elucida Andrei Pitten Velloso a partir da evolução do princípio da isonomia na Alemanha, uma das suas mais expressivas dimensões é o chamado mandado de coerência valorativo-sistemática, o qual postula um “sistema jurídico coerente e axiologicamente unitário”,⁵⁸ confirmando a opinião de Claus-Wilhelm Canaris a respeito das contradições axiológicas, no sentido de que “em regra haverá, na quebra do sistema, uma violação do princípio constitucional da igualdade”.⁵⁹ ⁶⁰ Uma interessante aplicação dessa diretriz foi o Tema nº 337 do STF, em cujo julgamento se entendeu que a legislação de PIS/Cofins afeta aos prestadores de serviço estava em processo de inconstitucionalização em razão do *déficit* de coerência e racionalidade dos critérios que presidiram o enquadramento de determinados segmentos na sistemática de apuração (não) cumulativa.

Evidentemente, o Poder Legislativo não é o único vinculado por essa dimensão da igualdade. Como exorta Karl Larenz, o intérprete “há-de interpretar as proposições jurídicas, nos quadros do seu sentido literal possível e do contexto significativo, de modo a evitar, na medida do possível, contradições de valoração”,⁶¹ ⁶² linha que parece se intensificar quando o artífice da contradição é,

⁵⁸ *O princípio da igualdade tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 113 e 209.

⁵⁹ *Ob. cit.*, p. 207 e 229-230.

⁶⁰ Esse critério é endossado por Karl Larenz (*Metodologia da Ciência do Direito*, cit., p. 471-472) e Humberto Ávila (*Teoria da igualdade tributária*. 3. ed., São Paulo: Malheiros, 2015. p. 126-127 e 133-137). Sob outro enfoque, Neil MacCormick também dá ênfase ao liame entre a quebra de coerência e a arbitrariedade (*Retórica e o Estado de Direito*, cit., p. 260-261).

⁶¹ *Metodologia da Ciência do Direito*, cit., p. 472.

⁶² Claus-Wilhelm Canaris é ainda mais incisivo: “O jurista tem, por isso, que recorrer a todo o seu arsenal metodológico para contrariar o perigo das contradições de valores e de princípios, podendo, quando muito,

justamente, o Poder Judiciário, como se dá no tocante à tributação dos juros de mora, uma vez que, justiça seja feita, o sistema era pelo menos coerente antes do julgamento dos Temas nº 808 e 962 – ou melhor, da abertura de exceções à não incidência afirmada pelo STF.

E, de novo, essa contradição é particularmente intensificada pela aplicação da antítese do Tema nº 962 às situações não sujeitas à taxa Selic, sem que se possa cogitar de qualquer fator de *discrímen* minimamente plausível. Com efeito, além da sinalização, no julgamento dos próprios embargos de declaração relativos àquele tema, de que a só utilização da Selic não seria determinante para fins de (não) incidência, *todos* os juros de mora de indébito fiscal compartilharem não apenas o mesmo fundamento legal (art. 167, CTN), mas também a própria causa do seu pagamento, dado que os impactos da mora para o contribuinte são rigorosamente os mesmos independentemente de qual seja a Fazenda Pública devedora ou o tributo pago indevidamente. É notável, assim, a semelhança com a contradição que levou a *Corte Costituzionale* da Itália a “declarar a inconstitucionalidade da sujeição dos rendimentos do trabalho autônomo ao ILOR (Imposto Local sobre os Rendimentos)”, por “existi[rem] rendimentos de trabalho que não se sujeitavam à exação (os rendimentos de trabalho subordinado)”,⁶³ sendo que, no caso brasileiro, o *discrímen* é imputável ao próprio Judiciário.

Mais do que isso, o *discrímen* mostra-se, a bem da verdade, até invertido, penalizando duplamente os contribuintes titulares de débitos fiscais não indevidos pela taxa Selic. É que, enquanto esta é aplicada já a partir do pagamento indevido (art. 73 da Lei nº 9.532/1997), os juros de mora dos demais casos, enquanto se mantiver de pé o inconstitucionalíssimo art. 167, parágrafo único, do CTN, são contados somente do trânsito em julgado. Portanto, mesmo a não incidência não constituindo benefício fiscal, sendo antes um simples corolário dos limites das regras de competência tributária, a intangibilidade da indenização pela mora parece ser muito mais justificável nos casos não sujeitos à Selic.

4.3 A desinfluença das particularidades ontológicas da taxa Selic

Por fim, tampouco se poderia encontrar qualquer justificativa para tal *discrímen* nas particularidades ontológicas da taxa Selic, nomeadamente na sua

perguntar-se que êxito já se obteve desse modo” (*Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito, cit.*, p. 207-208).

⁶³ VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da igualdade tributária, cit.*, p. 209.

fórmula de cálculo, que lhe reveste de natureza híbrida (correção monetária + juros), muito pelo contrário.

Com efeito, se esse traço específico há de ter alguma significância para equação, ele constituiria, a rigor, fator de tributação, ainda que parcial, do ingresso à guisa de Selic, uma vez que, como a PFN realçou nos embargos de declaração ao Tema nº 962, ela não se presta exclusivamente à reparação dos prejuízos advindos da mora. Não foi por outra razão que o próprio STF, para justificar na ocasião a replicação da *ratio decidendi* do Tema nº 808, viu-se na contingência de assumir um ligeiro ônus argumentativo, tendo o Ministro Roberto Barroso, por exemplo, aduzido que “a correção monetária embutida na taxa SELIC não se qualifica como um ganho novo, mas sim a recomposição de uma perda”, linha diversa da seguida pelo STJ ao equacionar questão análoga (Tema 1.160),⁶⁴ o que já denota o caráter controverso do ponto.

Tratava-se, assim, de aspecto passível de problematização, sendo, inclusive, conducente a tornar *prima facie* justificável, no tocante a essa específica dimensão da Selic, o critério da acessoriedade que o STF desqualificou a propósito dos juros de mora propriamente, sendo significativo que esse argumento chegou a ser acolhido pelo relator do *leading case* do TRF-4, o saudoso desembargador federal Otávio Roberto Pamplona, que, inobstante, reiterou sua conclusão pela não incidência em virtude da inviabilidade do fracionamento da taxa. Na ocasião, sua excelência fez o seguinte adendo ao seu voto:

Houve aí, nesse particular, um equívoco no meu raciocínio, porque se a correção não é um *plus*, e, como valor principal repetido volta ao caixa da empresa, este valor assume a mesma condição que teria caso não tivesse sido deduzido por ocasião do pagamento indevido, devidamente atualizado (art. 97, §2º, do CTN). Assim, se ele retorna ao caixa da empresa na mesma condição, como consequência, sujeitar-se-á às regras da tributação, e, em princípio, comporá a base de cálculo dos tributos (...).

No entanto, face à natureza híbrida da Selic (...), que não permite decompor o que é juros e o que é correção monetária, o efeito prático é que não se sujeitará à tributação tudo o que representar taxa Selic, que, diga-se, foi uma criação do Estado e não do cidadão.

⁶⁴ Eis a tese então fixada: “O IR e a CSLL incidem sobre a correção monetária das aplicações financeiras, porquanto estas se caracterizam legal e contabilmente como Receita Bruta, na condição de Receitas Financeiras componentes do Lucro Operacional”.

Pois bem. Esse problema específico sequer se coloca nos demais casos, nos quais os juros prestam-se exclusivamente à reposição dos prejuízos decorrentes da mora.

5 Considerações finais

Os Temas nº 808 e 962 do STF nada têm de excepcionais, tratando-se apenas de recortes específicos de uma racionalidade que, no rigor dos princípios, projeta-se para todos os juros de mora legais. Eventual inclinação *prima facie* por uma interpretação reducionista do núcleo da *ratio decidendi* restou definitivamente desqualificada quando ela foi praticamente replicada a propósito do segundo tema, concernente aos juros de indébito fiscal de titularidade de pessoa jurídica, embora no primeiro caso-paradigma a mora dissesse respeito a verbas alimentares percebidas por pessoa física.

Segundo *Lord Reid*, um dos mais respeitados magistrados ingleses do século XX, “é notório que onde uma decisão existente é *reprovada* mas não pode ser ab-rogada [*overruled*] os tribunais tendem a *distingui-la* com base em fundamentos inadequados”,⁶⁵ o que é bem ilustrado pela reação do STJ àqueles *leading cases*, tal foi a determinação para conservar ao máximo uma jurisprudência que emula(va) a própria antítese da *ratio decidendi* dos precedentes supervenientes do STF. Para tanto, privilegiaram-se recuos pontuais e casuísticos, passando a superação integral daquela orientação a depender da afetação, pelo STF, de tantos novos temas quantas forem as subclasses de juros de mora legais não expressamente contempladas pelas teses já fixadas, o que, com todo respeito, não parece nem de longe razoável: os aspectos-chave do problema, notadamente os fatores que poderiam justificar a tributação sob a ótica do STJ, já foram equacionados em termos suficientemente elucidativos e conclusivos.

E mesmo decorrendo, a princípio, de um erro honesto, o *distinguishing* alusivo aos juros de mora de indébito fiscal sujeitos a índices diversos da taxa Selic mostra-se ainda mais grave em termos de coerência, por intensificar a dualidade de critérios subjacente às artificiais exceções abertas pelo STJ, e de isonomia, por propiciar um *discrímen* simplesmente insólito sob qualquer métrica. Mas, uma vez desfeito o mal-entendido que parece tê-lo motivado, a sua persistência converterá a possível incompreensão original em advertida manipulação do *leading case*, que já passará a servir de “álibi” para a resoluta aplicação da própria antítese da sua

⁶⁵ BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do Precedente Judicial*, cit., p. 397.

ratio decidendi em relação a juros da mesmíssima natureza, que compartilham a mesma base legal e que, a rigor, seriam até menos problemáticos do que a taxa Selic.

Difícilmente um debate judicial foi ou será tão errático e fragmentário como o relativo à tributação dos juros de mora legais a título de renda ou lucro. Mesmo após 2 (dois) julgamentos com o selo da repercussão geral e 4 (quatro) sob o rito dos recursos repetitivos, ainda persiste uma margem considerável de incerteza e indefinição. E, embora já tenha provido a racionalidade necessária e suficiente para tanto, o STF continua a ter um papel proeminente para a solução definitiva desse quadro. É que parece não haver outra saída possível caso a resistência e a incompreensão atuais perdurem, tanto mais quando o próprio STF sinaliza adotar, ainda que inadvertidamente, linhas divergentes a respeito.

Critical analysis of exceptions to the non-taxation of legal interest as income: between misunderstanding and resistance

Abstract: This article proposes to analyze the evolution of the jurisprudential understanding regarding the taxation of legal interest as income, with emphasis on the recent exceptions to the precedent of the Supreme Court in the line of non-occurrence of financial increase. It intends to demonstrate, based on the analytical interpretation of the applicable binding precedents' holding, the incompatibility of these exceptions with the rationality of such judgments. Adopting another approach, a critical analysis of the arguments presented to justify the distinguishing of binding precedents is also developed, revealing their inconsistency in the light of other legal guidelines relevant to the problem.

Keywords: Tax. Income. Interest.

Referências

ALVIM, Agostinho. *Da Inexecução das Obrigações e suas Conseqüências*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1955.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BARONI, Rodrigo; ALVIM, Teresa Arruda. Recursos repetitivos: tese jurídica e *ratio decidendi*. *Revista de Processo*, vol. 296, p. 183-204, out. 2019.

BIZARRIA, Juliana Carolino Frutuoso. Identificação do elemento vinculante do precedente: *ratio decidendi* x tese jurídica. *Revista de Processo*, vol. 333, p. 347-372, nov. 2022.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do precedente judicial: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais*. São Paulo: Noeses, 2012.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Tradução: A. Menezes Cordeiro. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

COSTA, Mário Júlio de Almeida. *Direito das Obrigações*. 9. ed. Coimbra: Almedina, 2005.

DIDIER JR., Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. *Curso de Direito Processual Civil*. vol. 3. 15. ed. Salvador: JusPodivm, 2018.

DWORKIN, Ronald. *O Império do Direito*. Tradução: Jefferson Luiz Camargo; Rev. Téc.: Gildo Sá Leitão Rios. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução: João Baptista Machado. 8. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

FERRAZ, Taís Schiling. Ratio decidendi x tese jurídica: a busca pelo elemento vinculante do precedente brasileiro. *Revista de Processo*, vol. 265, p. 419-441, mar. 2017.

GUASTINI, Riccardo. *Interpretar e argumentar*. Vol. 1. Tradução: Adrian de Sgarbi; Frederico Menezes Breyer; e Fernando Daniel de Moura Fonseca. Belo Horizonte: Ed. D'Plácido, 2020.

GUEDES, Gisela Sampaio da Cruz. *Lucros cessantes: do bom-senso ao postulado normativo da razoabilidade*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução: José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LESSA, Guilherme Thofehn Lessa. *Precedentes judiciais e raciocínio jurídico: aplicação, analogia e distinção*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

MACCORMICK, Neil. *Retórica e o Estado de Direito: uma teoria da argumentação jurídica*. Tradução: Conrado Hübner Mendes; e Marcos Paulo Veríssimo. Rev. Téc.: Cláudio Michelon Jr. Rio de Janeiro: Elsevier; Campus Jurídico, 2008.

MACÊDO, Lucas Buril de. *Precedentes judiciais e o direito processual civil*. Salvador: JusPodivm, 2015.

MARINONI, Luiz Guilherme. *Julgamento nas cortes supremas: precedente e decisão do recurso diante do novo CPC*. São Paulo: RT, 2015.

MARTINS-COSTA, Judith. *Comentários ao Novo Código Civil*. Vol. V. t. II. TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2004.

PINHEIRO, Victor Marcel. A fixação de teses pelo Supremo Tribunal Federal e a 'sumulização' dos precedentes constitucionais. In: MENDES, Gilmar Ferreira (coord.). *Súmulas, teses e precedentes: estudos em homenagem a Roberto Rosas*. Rio de Janeiro: Gazeta Jurídica, 2023. p. 244-258.

POSNER, Richard. *How judges think*. Cambridge: Harvard University Press, 2010.

RAMIRES, Maurício. *Crítica à aplicação de precedentes no direito brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SANTOS, João Manuel de Carvalho. *Código civil brasileiro interpretado*. Vol. XIV. 7. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1958.

SCHAUER, Frederick. *Pensando como um advogado: uma nova introdução ao raciocínio jurídico*. Tradução: Rafael Gomiero Pitta. Londrina: Thoth Editora, 2021.

VARELA, João de Matos Antunes. *Das obrigações em geral*. Vol. I. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2009.

VARELA, João de Matos Antunes. *Das obrigações em geral*. Vol II. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2009.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da igualdade tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

FREITAS, Leonardo e Silva de Almendra. Análise crítica das exceções à não tributação dos juros de mora legais a título de renda: entre a incompreensão e a resistência. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 22, n. 130, p. 91-118, jul./ago. 2024.

A relação da transação tributária com a corrupção ativa e passiva e com os crimes contra a ordem tributária

José Ivan Ayres Viana Filho

Doutorando e Mestre pela Universidade Federal do Ceará. Especialista em Direito, Processo e Planejamento Tributários pela Universidade de Fortaleza. *E-mail:* ivanviana2013@gmail.com.

Resumo: Analisa-se a possível aplicação ou não dos crimes de corrupção (ativa e passiva) e dos crimes contra a ordem tributária pela celebração da transação tributária. Primeiro, quando o agente público, por meio de práticas corruptas, tenta negociar com o sujeito passivo da obrigação tributária. Depois, quando este ou quem lhe preste auxílio pratica um crime contra a ordem tributária por meio da alteração fraudulenta da capacidade de pagamento. A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica e documental existente sobre transação tributária e crimes contra a ordem tributária. A celebração de transação tributária por parte da autoridade fiscal enquadra-se como crime funcional quando ela, por meio de atos corruptos, comete uma ilegalidade, deixando de cobrar um tributo devido ou não. Para o sujeito passivo da obrigação tributária ou por quem lhe preste auxílio, essa conduta caracterizaria um crime material, pela sua maior reprovação e pela necessidade de uma fiscalização extraordinária para o seu descobrimento. Já fraudes em transações tributárias, praticadas com a alteração da capacidade de pagamento, seriam punidas pelo crime formal do artigo 2º da Lei nº 8.137, de 1990, pois o fisco, por uma fiscalização ordinária, poderia detectá-las.

Palavras-chave: Transação tributária. Crime de corrupção. Crime contra a ordem tributária.

Sumário: Introdução – **1** A relação da transação tributária com os crimes contra a ordem tributária – **2** Os crimes funcionais praticados pelo agente público na transação tributária individual – **3** Crime contra a ordem tributária praticado pelo sujeito passivo ou por quem lhe preste auxílio na transação tributária por adesão – Considerações finais – Referências

Introdução

O artigo objetiva relacionar a transação tributária com os crimes funcionais e com os crimes contra a ordem tributária. Isso porque recentemente, no Brasil, permitiu-se a aplicação, em âmbito federal, dessa modalidade de extinção do crédito tributário, conforme dispõe o artigo 156 do Código Tributário Nacional (CTN). Vislumbram-se algumas situações fáticas que podem ser consideradas não lícitas, não elisivas ou evasivas, além de típicas, antijurídicas e culpáveis, a ensejar a aplicação da Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária (Lei nº 8.137, de 1990) ou do Crime de Corrupção Ativa do Código Penal (Decreto-Lei nº 2.848, de 1940).

Além disso, a transação tributária sempre foi entendida, por alguns doutrinadores do direito tributário que são críticos à sua utilização, como uma porta de entrada para a corrupção, especialmente se ela fosse realizada de forma discricionária. Por exemplo, o agente público poderia permitir que o sujeito passivo da obrigação tributária conseguisse descontos, permitidos ou não em lei, em troca de alguma propina, em seu favor, ou simplesmente para patrocinar um interesse do particular, facilitando a negociação. E a Lei nº 13.988, de 2020, permitiu no seu artigo 1º, §1º, justamente, que a transação tributária se realizasse por um juízo de conveniência e de oportunidade, ou seja, de forma discricionária, em qualquer das modalidades de transação.

Mas será que essa discricionariade, por si só, já possibilitaria o cometimento de determinado tipo penal? Ou apenas facilitaria o seu cometimento? Será que, mesmo pela modalidade menos discricionária que a nova Lei de Transação permite transacionar, ou seja, sem ser pelo acordo individual, utilizando-se de critérios preestabelecidos, com o uso da inteligência artificial para obter os dados dos contribuintes ou responsáveis tributários (sujeitos passivos), pode ocorrer destes ou quem lhes estejam ajudando (advogado, contador, administrador) cometer condutas consideradas criminosas para obter descontos maiores do que aqueles devidos?

Esses questionamentos demonstram a importância de se pesquisar sobre possíveis cometimentos de crimes contra a ordem tributária pela utilização da transação tributária. Este artigo, com esse intento, buscará inicialmente relacionar a transação tributária com a evasão fiscal e com o crime contra a ordem tributária. Depois, examinar-se-ão duas situações concretas que podem caracterizar crimes contra a ordem tributária. Primeiramente, quando o sujeito ativo do crime seja o agente público. Por fim, quando o sujeito ativo seja o sujeito passivo da obrigação jurídica tributária ou quem lhe preste auxílio.

1 A relação da transação tributária com os crimes contra a ordem tributária

A evasão fiscal deve ser distinguida da elisão fiscal. Apesar das divergências conceituais por parte dos autores, existe certo consenso de que “a elisão fiscal corresponde à economia lícita de tributos, e evasão fiscal à sonegação ou simulação (que pode ser absoluta ou relativa, esta última denominada

dissimulação)”.¹ Por esse conceito, percebe-se que, pelo termo evasão fiscal, pode-se ter tanto um crime contra a ordem tributária quanto uma operação que possa ser desconsiderada pela autoridade fiscal, com base na aplicação da norma antielisiva do artigo 116, parágrafo único, do CTN (elusão fiscal).²

Hugo de Brito Machado Segundo explica algumas relações da prova com o planejamento tributário, como o fato de toda cognição, em última análise, envolver indícios. Toda prova seria indireta, gerando apenas a presunção de que determinada afirmação seria verdadeira. Relativamente ao planejamento tributário, a ausência de propósito negocial não seria o motivo para a desconsideração de atos ou negócios praticados pelo sujeito passivo, mas a natureza abusiva da forma como são realizados, sendo do fisco o ônus de provar essa abusividade. Para ele, portanto, “não se trata de provar uma negação (a falta de propósito negocial), mas uma afirmação (o caráter abusivo do negócio praticado)”.³

Pela elusão fiscal (elisão ineficaz), que estava regulada no anteprojeto, anterior ao Projeto de Lei nº 5.082/2009, no art. 47, §1º, não convertida em lei, de autoria do Heleno Taveira Torres, havia a possibilidade da modalidade de transação pela interpelação preventiva antielusiva. Era aplicada aos casos de objetiva condição de incerteza sobre o negócio jurídico aplicável e que pudesse motivar entendimento de simulação, interposição fictícia, desconsideração de personalidade jurídica, controle de preços de transferência, requalificação de operações, atos ou negócios jurídicos, a exemplo de transformações, fusões, cisões ou incorporações societárias, liquidação e extinção de pessoas jurídicas, formação de lucros e receitas, aproveitamento de créditos, qualificação de despesas dedutíveis no período, operações no exterior e outros casos.⁴

Essa modalidade de transação tributária também não foi regulada na Medida Provisória nº 899, de 2019, nem na Lei nº 13.988, de 2020. Por meio dela, o fisco não realizaria a desconsideração das operações, acima mencionadas, e o contribuinte, concordando, poderia resolver um futuro litígio pagando um valor menor

¹ MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal – limites ao planejamento tributário. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, vol. 21, mar./abr. 2003, p. 12.

² Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Algumas notas sobre a prova no planejamento tributário. *Revista da Faculdade de Direito*, v. 34, n. 2, 2013, p. 170-171.

⁴ ANTEPROJETO de lei. *Estabelece regras gerais sobre transação e conciliação administrativa e judicial de litígios tributários, ou outras soluções alternativas de controvérsias tributárias, cria a Câmara Geral de Conciliação da Fazenda Nacional – CCFN, e dá outras providências*. Brasília, março de 2007. Disponível em: <https://noticiasfiscais.com.br/2007/03/19/anteprojeto-sobre-a-lei-geral-de-transacao-tributaria/>. Acesso em: 30 jun. 2023.

de crédito tributário. Além disso, a Lei nº 13.988, de 2020, não permitiu negociações com devedores contumazes, o que poderia ser interessante, pois a “obtenção dos dados referentes às fraudes estruturadas poderia ser viabilizada por meio de transação tributária, ou seja, a celebração de um acordo entre o Fisco e um dos infratores em troca de algum benefício a ele oferecido”.⁵

Isso porque a modalidade da transação tributária penal também foi esquecida pela Lei nº 13.988, de 2020, à semelhança de outros institutos penais descriminalizadores, como o acordo de colaboração premiada, que é uma forma de obtenção de prova,⁶ apesar da divergência de outros autores,⁷ além do acordo de não persecução penal. Apesar disso, no caso dos crimes do artigo 1º da Lei nº 8.137, de 1990, poderia ser utilizado o acordo de não persecução penal, com base no artigo 28-A do Código de Processo Penal, pelo fato da pena mínima (dois anos) desse tipo penal ser inferior a quatro anos.

Já as penas do artigo 2º da Lei nº 8.137, de 1990, são de seis meses a dois anos, caracterizando esses crimes contra a ordem tributária como sendo de menor potencial ofensivo. E, nessa qualidade, poderia ser celebrada uma transação penal, que é bem mais vantajosa para o infrator, já que o processo penal nem é instaurado, diferentemente do que ocorre com o acordo de não persecução penal.

De acordo com as lições de Hugo de Brito Machado, é preciso entender, inicialmente, a distinção entre erro de direito ou erro na interpretação da lei tributária, que não constitui crime contra a ordem tributária, como no caso dos planejamentos tributários⁸ ou dos comportamentos elisivos em geral, e situações nas quais os interessados manipulam os fatos com o propósito de suprimir ou

⁵ TORRES, Carlos Alexandre Dias; VILARES Fernanda Regina. Pontos de contato entre transação tributária e direito penal. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier (coord.) et al. *Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 62.

⁶ “[...] a colaboração premiada funciona como importante técnica especial de investigação, enfim, um meio de obtenção de prova.” LIMA, Renato Brasileiro de. *Manual de Processo Penal*. 2ª ed. Salvador: JusPodivm, 2014. p. 746. “Na previsão normativa da Lei 12.850/2013 (art. 3º), a colaboração premiada tem a natureza jurídica de *meio [especial] de obtenção da prova*, materializado em um ‘acordo’ reduzido a ‘termo’ para a devida homologação judicial [...]” MASSON, Cleber; MARÇAL, Vinícius. *Crime organizado*. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015. p. 85.

⁷ “[...] percebemos que apesar de ser a colaboração premiada tratada como meio de obtenção de prova, outros posicionamentos vão tomando força, seja pelo momento em que o instituto é utilizado, pelos seus efeitos ou até pela questão negocial envolvida, tendo quem a trate como forma de negócio jurídico.” ERBELLA, Iago Oberlander; SANCHEZ, Claudio José Palma. A colaboração premiada na Lei nº. 12.850/2013: inovações trazidas pelo dispositivo e análise acerca da constitucionalidade do instituto. *ETIC – Encontro de Iniciação Científica*, v. 13, n. 13, 2017, p. 5.

⁸ Para Hugo de Brito Machado, “[...] um planejamento tributário, ainda que não admitido pelo Fisco – vale dizer: ainda que o Fisco pretenda desconsiderar atos ou negócios jurídicos nos quais consiste –, se não envolve fraude não configura crime contra a ordem tributária.” MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao planejamento tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 121.

reduzir o ônus tributário.⁹ Enganar o fisco não é planejamento tributário, mas sonegação e crime contra a ordem tributária.¹⁰ Para Hugo de Brito Machado, além disso, “[...] o crime contra a ordem tributária não se configura com um comportamento simplesmente ilícito em sentido amplo. Sua configuração exige a presença da fraude, que é elemento essencial do tipo”.¹¹

Já para Sérgio Bruno Araújo Rebouças, a fraude também deveria estar presente no artigo 2º da Lei nº 8.137, de 1990, que consistiria não em suprimir ou reduzir tributos, mas num inadimplemento tributário, pelo descumprimento de alguma obrigação acessória, sendo que a eventual ocorrência do resultado (não pagamento ou pagamento a menor) seria um “*fato posterior impondível* (ou *fato posterior coapenado*), entendendo-se como mero exaurimento da prática criminosa anterior, pela qual resulta absorvido, conforme uma das dimensões do princípio da consunção”.¹²

Para Heleno Taveira Tôres, “com a expressão ‘planejamento tributário’ deve-se designar [...] a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos”.¹³ A elisão fiscal, por sua vez, pode ocorrer antes ou depois do fato gerador; já o planejamento tributário ocorreria apenas antes do fato gerador. Desse modo, os instrumentos que permitem a negociação tributária (v.g. transação tributária e negócio jurídico processual) permitem, na verdade, uma elisão fiscal, e não, propriamente, um planejamento tributário.

Mas deixa-se para trabalhos futuros uma maior investigação e aprofundamento entre esses institutos, concentrando-se, neste artigo, no relacionamento da transação tributária com os crimes de corrupção e com os crimes contra a ordem tributária. É o que será abordado a partir do próximo tópico, inicialmente pelo agente público que pratica atos corruptos (corrupção passiva e patrocínio de interesse privado) para facilitar negociações que a lei permita ou não; e, por fim, por parte do contribuinte ou por quem lhe preste auxílio.

⁹ *Ibid.*, p. 120-121.

¹⁰ “Excluir do campo do planejamento os atos ilícitos é entendimento que penso ser unânime na doutrina brasileira.” GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 4ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 99.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito, *op. cit.*, p. 120.

¹² REBOUÇAS, Sérgio Bruno Araújo. Supressão fraudulenta de tributo ou inadimplemento fraudulento da obrigação tributária: sobre a real diferença entre os crimes contra a ordem tributária do art. 1º e os do art. 2º da Lei 8.137/1990. *Revista de Estudos Criminais*, São Paulo, v. 76, 2020, p. 94.

¹³ TÔRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 37.

2 Os crimes funcionais praticados pelo agente público na transação tributária individual

Os crimes tributários estão regulados, em sua maioria, no Código Penal, como o crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A), embora inserido nos crimes contra o patrimônio, e o crime de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A). O descaminho (art. 334) entra também como crime contra a ordem tributária. Já o crime de excesso de exação (art. 316, § 1º), no contexto da concussão, é um crime funcional contra a ordem tributária. Todas essas figuras foram criadas, com exceção do excesso de exação, por meio de reformas mais recentes ao Código Penal.

A corrupção, no Código Penal, está regulada em três dispositivos: o art. 317 (corrupção passiva); o art. 333 (corrupção ativa); e o art. 337-B (corrupção ativa praticada em transação comercial internacional). Neste artigo, importa a menção apenas dos dois primeiros crimes. Mas esses dispositivos não incidem no caso de aplicação de condutas semelhantes, reguladas em lei especial. E, no sistema penal brasileiro, há uma normatização principal dos crimes contra a ordem tributária na Lei nº 8.137, de 1990, nos seus três primeiros artigos, sendo o artigo 3º, II, um crime funcional de corrupção passiva, com a pena mais elevada (3 a 8 anos) dessa lei:

Art. 3º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal (Título XI, Capítulo I):

I – extraviar livro oficial, no processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

II – exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena – reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

III – patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.

Desse modo, se o servidor cometer uma ilegalidade, deixando de cobrar um tributo devido, ele responderá por um crime funcional. Agora, se ele praticou uma ilegalidade e fez foi cobrar mais tributo do que deveria ter lançado, ele, muitas vezes, vai ser bem visto pelos seus pares e pela Lei de Crimes contra a Ordem

Tributária, que não penalizou essa conduta, a menos que ele cometa o crime de excesso de exação do art. 316, §§1º e 2º, do Código Penal. Ou seja, ele, em tese, será punido se exigir tributo que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza, ou se ele desvia, em proveito próprio ou de outrem, o que recebeu indevidamente para recolher aos cofres públicos.

Desse modo, nos crimes funcionais da Lei de Crimes contra a Ordem Tributária, para lesar o fisco, o agente público será condenado se receber algo para não lavar um auto de infração ou receber um suborno para apagar o processo do sistema, a fim de não se cobrar mais de determinado sujeito passivo. Mas, conforme mencionado anteriormente, nesse artigo 3º da Lei nº 8.137, de 1990, não se prevê nenhuma punição para o agente público que comete uma ilegalidade para cobrar um tributo maior do que era para ter exigido. Até existe, no Código Penal, o crime de excesso de exação, mas, segundo Hugo de Brito Machado, ele desconhece ação penal sobre esse ilícito penal. Em sua tese de doutorado, defende que a responsabilidade penal, no entanto, deveria ser substituída pela indenização civil.

Preconizamos, pois, a responsabilidade do agente político por lesões que pratique a direitos do contribuinte, sem prejuízo da responsabilidade objetiva do Estado. Esta é a forma mais adequada de se combater o cometimento arbitrário do fisco. Uma indenização, por mais modesta que seja, paga pessoalmente pelo agente público, produzirá, com certeza, efeito significativo em sua conduta. Ele não agirá mais com a sensação de absoluta irresponsabilidade como tem agido. Esse efeito salutar, aliás, começará logo com a citação. Tendo de defender-se em juízo, de prestar depoimento pessoal, o agente público vai pensar bem antes de praticar ilegalidades flagrantes, e assim já não cumprirá aquelas ordens superiores que de tão flagrantemente ilegais não podem ser dadas por escrito.¹⁴

Hugo de Brito Machado explica que “[...] a criminalização do ilícito tributário torna maior o mal que o agente do fisco pode causar ao contribuinte e, assim, enseja a cobrança de propina de montante mais elevado para fazê-lo desconsiderar irregularidades eventualmente constatadas”.¹⁵ Quanto à transação tributária, defende ele que, para não ocorrer corrupção, deve a lei ordinária, ao regular esse instituto, retirar qualquer margem de conveniência ou oportunidade para o agente público negociar discricionariamente ou com certa “maleabilidade” com o sujeito

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. Tese (Doutorado em Direito), Universidade Federal de Pernambuco, 2009, p. 241.

¹⁵ *Id.*, 2022, p. 244-245.

passivo. De acordo com as ideias do autor, a “[...] maleabilidade, ainda que não seja utilizada para se praticar corrupção, poderá transformar o tributo em instrumento político”.¹⁶

Da mesma forma, Simone Anacleto Lopes, ao criticar um projeto de lei antigo que pretendia regulamentar a transação tributária em âmbito federal, defende, por exemplo, que definições claras, mesmo que rígidas, seriam preferíveis a outras que se pautassem por critérios subjetivos, variáveis e concentrados em um agente político. Com isso, as diferenças entre um empresário e outro decorreriam da maior ou menor eficiência econômica, e não, propriamente, do agrado a esse agente político que tem o poder de tributar.¹⁷ A corrupção, para Hugo de Brito Machado, no entanto, também existiria na fórmula legalista, podendo-se sustentar, inclusive, que a corrupção será reduzida com o acordo, legalmente previsto, se tudo fosse transparente.¹⁸

O fato é que a Lei nº 13.988, de 2020, pode permitir a prática de corrupção passiva¹⁹ e de patrocínio de interesse privado,²⁰ na modalidade especial do art. 3º, II e III, respectivamente, da Lei nº 8.137, de 1990, a despeito da transação tributária ser realizada por um juízo de conveniência e de oportunidade, ou seja, de forma discricionária, que pressupõe atuação do agente público dentro de limites legais e éticos, não se confundindo com arbitrariedade e com o cometimento de crimes. Se esse instituto foi regulamentado, tem-se uma hipótese de faculdade legal que exclui a antijuridicidade, a menos que se demonstre, em determinado acordo tributário celebrado, um desvio de finalidade.

Ou seja, não há uma vinculação direta entre uma negociação tributária e o cometimento de crimes. Outrossim, o legislador da Lei nº 13.988, de 2020, foi prudente ao prever no seu art. 4º, IV, que será hipótese de rescisão do acordo tributário a comprovação dos crimes de prevaricação, de concussão ou de corrupção passiva na sua formação, apesar de não ter sido expresso para outros crimes (corrupção ativa e patrocínio de interesse privado). Ademais, no

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Transação em matéria tributária: limites e inconstitucionalidades*. Brasília: Tributação em Revista, 2010. p. 19-21.

¹⁷ LOPES, Simone Anacleto. Projeto de lei geral de transação em matéria tributária: análise das consequências políticas e econômicas. *Tributação em Revista*, Brasília, n. 56, jan./jun. 2010, p. 36.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. Volume III. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 493-494.

¹⁹ O art. 3º, II, da Lei nº 8.137, de 1990, exige a cobrança de benefício para si ou para outrem por parte de funcionário público; além disso, exige também que seja feito com o objetivo de deixar de “cobrar” tributo ou cobrar parcialmente.

²⁰ No Código Penal, o patrocínio de contratação indevida, por parte do funcionário público, está relacionado à instauração de licitação ou à celebração de contrato cuja invalidação vier a ser decretada pelo Poder Judiciário, de acordo com o seu art. 337-G.

seu art. 5º, V, ainda previu a rescisão para os casos de dolo ou fraude, requisitos essenciais para a caracterização dos crimes contra a ordem tributária praticados pelos contribuintes.

De qualquer modo, a celebração de transação tributária, por parte da autoridade fiscal, enquadrar-se-á como crime funcional quando ele, por meio de atos corruptos, comete uma ilegalidade, deixando de cobrar um tributo devido ou não. Isso desde que ele vise a uma vantagem indevida (corrupção passiva) ou simplesmente com o objetivo de favorecer o sujeito passivo (patrocínio de interesse privado). Portanto, não é toda transação tributária com fraude que implica crime funcional, mas apenas nesses dois específicos casos. Ambas as condutas mencionadas são consideradas também crimes contra a ordem tributária, já que foram tratadas, de forma especial em relação ao Código Penal, na Lei nº 8.137, de 1990.

Após essas breves considerações a respeito dos crimes funcionais em transações tributárias, passa-se, a seguir, a tratar dos crimes contra a ordem tributária, praticados pelos sujeitos passivos também no contexto dos acordos tributários, mas sem deixar de considerar que, no caso tratado neste tópico, o sujeito passivo da obrigação tributária também poderia estar envolvido, em um mesmo contexto fático ou não, no cometimento do crime de corrupção ativa, devendo também ele ser responsabilizado, mas pelo art. 333 do Código Penal, ou seja, se ele oferecer ou prometer vantagem indevida ao agente público para determiná-lo a praticar, omitir ou retardar ato de ofício.

3 Crime contra a ordem tributária praticado pelo sujeito passivo ou por quem lhe preste auxílio na transação tributária por adesão

Imagine-se, hipoteticamente, que determinado escritório de advocacia entre no portal REGULARIZE do contribuinte, no *site* da PGFN, para fazer simulações e, depois, saia tentando captar clientes, oferecendo descontos que a Lei da Transação não oferece; fraudando declarações; colocando zerados os faturamentos que não deveriam estar; e passando, ao final, um contribuinte do *rating*²¹ B para o *rating* D.

²¹ O *rating* demonstra a capacidade de pagamento para fins de negociação, sendo um critério utilizado pela PGFN para conceder benefícios em negociações, como descontos e/ou prazo alongado para pagamento. Trata-se do perfil de recuperabilidade do crédito público inscrito em dívida ativa. A mensuração desse grau de recuperabilidade das dívidas sujeitas às transações tributárias está prevista nos arts. 19 a 26 da Portaria PGFN nº 6.757, de 2022. BRASIL Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022*. Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS.

Haverá, nesse caso, indício da prática de crime contra a ordem tributária (presunção relativa), praticado pelo sujeito passivo da obrigação tributária ou por quem lhe preste auxílio (advogado, contador e administrador), a ser investigada pelo Ministério Público Federal ou pela Polícia Federal. Apesar das declarações do contribuinte serem revestidas da presunção de boa-fé, o fisco deve investigar e provar que essas informações prestadas estão inexatas para depois remeter ao órgão ministerial.

A respeito da punibilidade ou não dos crimes contra o sistema financeiro pelas estruturas de poder, Gretha Leite Maia e David Barbosa Oliveira, com base nos trabalhos de Foucault, destacam o estudo do ilegalismo. Para eles, “o ilegalismo rompe com a ideia de que o Estado produz as leis para serem respeitadas, não jogando luz ao fato de que, no regime geral da sociedade e do Estado, algumas leis são para serem obedecidas e outras para serem ignoradas”. Com isso, os jogos de força a que está submetido o direito determinariam o que seria punido ou ignorado.²²

Com base nesse raciocínio, pensa-se, aqui, que erros cometidos nas declarações da “capacidade de pagamento” da empresa, praticados com boa-fé, principalmente quando não houvesse alteração do *rating*, não deveriam ser denunciados ou punidos, mas, se houvesse a demonstração clara da fraude, deveriam ser. Fraudes cometidas por aqueles que detêm mais conhecimento sobre a transação tributária (advogados, contadores e administradores) deveriam ser investigados, e os erros de quem possui menor compreensão (sócios) poderiam ser tolerados, a menos que se provasse que eles teriam agido com base no domínio do fato.²³

Para Klaus Tipke, quanto ao direito penal tributário, haveria uma dupla função de proteção: 1^a) contribuir para a arrecadação de tributos de acordo com a lei e com a Constituição; 2^a) e contribuir para a solidariedade dos contribuintes

Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>. Acesso em: 16 dez. 2023. O art. 24 dessa portaria prevê que, observada a capacidade de pagamento do sujeito passivo, os créditos serão classificados em ordem decrescente de recuperabilidade, sendo: I – créditos tipo A: créditos com alta perspectiva de recuperação; II – créditos tipo B: créditos com média perspectiva de recuperação; III – créditos tipo C: créditos considerados de difícil recuperação; ou IV – créditos tipo D: créditos considerados irre recuperáveis.

²² MAIA, Gretha Leite; OLIVEIRA, David Barbosa. A gestão de ilegalismos de Foucault como categoria de análise de questões jurídicas no Brasil. *Sequência*, Florianópolis, v. 42, 2022, p. 19-20.

²³ Ao invés disso, no caso dos crimes contra a ordem tributária, por exemplo, os tribunais brasileiros punem, com base na teoria do domínio do fato, uma pessoa só por constarem no contrato social como sócio ou como administrador, mesmo que sem provas da sua autoria mediata. FALCÃO, Fernando Augusto de Melo. *Estudo da teoria do domínio do fato: aplicação nos processos de crimes contra a ordem tributária*. Dissertação (Mestrado), Centro Universitário Christus, Fortaleza, 2022, p. 105.

na igualdade da distribuição da carga tributária, objetivando que ninguém obtenha prestações à custa de seus concidadãos.²⁴

Desse modo, o direito penal tributário deverá aparecer quando se tentar fraudar declarações para obter descontos fiscais que a lei não permita, beneficiando uns em detrimento da coletividade. Mas, nesse caso, se a fraude só for detectada após a extinção do crédito tributário, ou seja, após o pagamento da última parcela ajustada na transação tributária, ainda haverá a necessidade de punir pelo crime contra a ordem tributária? Para Hugo de Brito Machado, “a extinção do crédito tributário, seja pelo pagamento puro e simplesmente, seja em decorrência de uma transação, extingue-se a punibilidade”.²⁵

Mas essa é uma questão que merece maior regulamentação institucional, de forma legal e jurisprudencial. Desse modo, a extinção do crédito, para fins de extinção da punibilidade, ocorreria se fosse adimplido apenas com as reduções da transação tributária, e não com o crédito integral? Ou seja, para fazer efeito, a extinção da punibilidade não dependeria do cumprimento integral da dívida tributária? Se o crime dependesse da apuração do crédito, seria necessário, através de uma investigação criminal, com indiciamento, que a Receita Federal promovesse o lançamento, complementando assim os elementos do tipo penal? Mas, no caso do crime praticado na transação tributária, perante à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, não faltaria esse elemento, que é a constituição do crédito? O mero cancelamento de ofício da transação tributária, por demonstração de fraude, já seria pressuposto para a consumação do crime? Investigação realizada pelo MP, mas sem o cancelamento da transação ou da suspensão do crédito tributário, já seria suficiente para configurar o crime, considerando o entendimento jurisprudencial diverso de que os crimes do art. 1º são de natureza material e demandam o lançamento definitivo? Se a fraude ocorrer pela utilização de créditos de prejuízo fiscal, cuja compensação fica sujeita à homologação tácita após os cinco anos, quando se daria a consumação do crime? Ou se estaria a tratar de outro crime a ser ainda legislado e incidiria apenas um possível cometimento de crime de corrupção ativa, praticado perante um terceiro que não seria sequer um funcionário público, mas, sim, determinado portal na internet?

No entanto, há alguns questionamentos que podem ser formulados e respondidos neste artigo: o primeiro seria em relação ao tipo de crime, se formal ou material, no sentido de se, para a sua configuração, demandaria a apuração, pelo

²⁴ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sérgio Antonis Fabris, 2012. p. 66-121.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito, *op. cit.*, p. 487.

próprio fisco, da existência da supressão ou da redução do tributo, bem como o seu valor, sendo, portanto, um crime material, ou não demandaria essa análise e seria um crime formal; o segundo, decorrente do primeiro questionamento, é saber se, caso dependa dessa apuração, poderia ser uma nova hipótese de exceção à aplicação da Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal (STF): “Não se tipifica crime contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Para o primeiro questionamento, a resposta que se tem é a de que, como o lançamento definitivo do tributo já ocorreu, não haveria a transformação em um crime formal só por isso. Também não se transformaria em um crime material, a ponto de se exigir que o fisco quantifique o montante do crédito tributário que foi suprimido ou reduzido pela utilização fraudulenta da capacidade de pagamento. Prefere-se, neste artigo, utilizar a hipótese formulada por Sérgio Bruno Araújo Rebouças para diferenciar a aplicação dos crimes formais e materiais, em que ele defende que os crimes materiais demandariam uma fiscalização extraordinária por parte do fisco, enquanto os crimes formais, que trazem menor reprovação penal, demandariam uma fiscalização ordinária.

Não se pode perder de vista, entretanto, que, no crime do art. 2º, o inadimplemento da obrigação acessória, embora seja fraudulento, só tem aptidão para levar, *eventualmente*, ao não pagamento, total ou parcial, do tributo devido, deixando, porém, acessível ao ente fazendário o fato gerador. A conduta do agente, na hipótese, não afeta o momento da constituição da obrigação tributária principal. Só a deslealdade poderá, elidindo o acesso ordinário, levar à efetiva *supressão ou redução* do pagamento, resultado típico somente identificado após uma fiscalização ou investigação extraordinária.²⁶

Se os sistemas cruzados de dados do fisco identificarem por uma fiscalização ordinária, em seus sistemas, que houve o crime, seria ele formal. Se, no entanto, o sistema for completamente eficiente, a ponto de detectar qualquer manobra artificiosa por parte do sujeito passivo, haveria um crime impossível (afastada a caracterização do crime impossível pela idoneidade relativa da conduta para gerar o resultado típico).²⁷ Agora, se for, por exemplo, uma transação individual, realizada fora dos sistemas do fisco, através de negociações diretas com o

²⁶ REBOUÇAS, Sérgio Bruno Araújo, *op. cit.*, p. 96; 97.

²⁷ Sérgio Bruno Araújo Rebouças, citando Hugo de Brito Machado, afirma que “[...] *em casos particulares de detecção automática e inevitável*, pode dar-se, realmente, a hipótese de crime impossível, ainda que presente alguma fraude. [...] Nesse sentido, a idoneidade relativa da conduta para gerar o resultado típico (não pagamento ou pagamento a menor) afasta a hipótese de crime impossível”. *Ibid.*, p. 92-94.

procurador, em que se descobre apenas posteriormente, por meio de uma fiscalização extraordinária, que houve a prática de corrupção ativa e passiva, haverá um crime material, pela sua maior reprovação.

Não se adentra aqui na diferenciação, realizada por Sérgio Bruno Araújo Rebouças, entre os dois primeiros artigos da Lei nº 8.137, de 1990, com base no nascimento da obrigação tributária, para configurar o artigo 1º, e não o artigo 2º. Isso porque há posicionamento doutrinário que defende que, com a utilização da transação tributária, haveria o nascimento de uma nova obrigação tributária por meio da novação, permitida com o uso da transação tributária.²⁸ O critério de Sérgio Bruno Araújo Rebouças, no entanto, não é adotado pela doutrina majoritária, pois esta segue a diferenciação de que o artigo 1º da Lei nº 8.137/1990 seria a consumação do crime contra a ordem tributária, através da redução ou da supressão do tributo, enquanto o artigo 2º seria a tentativa de realização desses crimes.²⁹

Mas algumas hipóteses já podem ser sugeridas, neste artigo, sobre os efeitos que decorrem da falsidade da capacidade de pagamento: primeiramente, ter a potencialidade de reabrir inquéritos policiais, de atribuição da Polícia Federal, ou Procedimentos Investigatórios Criminais, de atribuição do Ministério Público Federal, que tenham sido arquivados, a ponto de retomar determinada persecução penal; a segunda seria a potencialidade de permitir ao fisco a rescisão da transação tributária, de acordo com o artigo 69 da Portaria nº 6.757/2022 e o artigo 4º da Lei nº 13.988/2020; a terceira seria que a falsidade, de boa ou má-fé, que não implique alteração de *rating*, não deveria motivar a punição nem pelo crime formal, nem pelo crime material contra a ordem tributária, pois não houve nem teria a potencialidade de suprimir ou reduzir o tributo devido; por último, se houver de fato a mudança do *rating*, haverá um indício da prática de crime contra a ordem tributária, mas não seria uma presunção absoluta do seu cometimento contra o empresário, o contador, o administrador ou o advogado.

Deve-se investigar se houve a fraude praticada por alguns desses agentes ou se algum deles agiu como autor mediato. O direito penal tributário pode ter como autores ou partícipes, de fato, vários sujeitos. O advogado pode ter feito um parecer, de má-fé, e ser responsabilizado penalmente. O contador pode ser, muitas vezes, o autor imediato, por ter uma maior atuação na área do que os

²⁸ Para Luís Eduardo Schoueri, a transação tributária seria como uma novação, extinguindo a obrigação e criando uma nova, pois a transação tributária seria o seu fato gerador. SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 565-566.

²⁹ REBOUÇAS, Sérgio Bruno Araújo, *op. cit.*, 2020.

outros sujeitos, mas desde que tenha agido fraudulentamente. O administrador pode ser imputado com base na teoria da cegueira deliberada.³⁰ E, por fim, sócios ou empresários individuais podem ser condenados, quando exista concurso de agentes, com base na teoria do domínio do fato, que deve ser utilizada apenas de modo excepcional, diferentemente do que vêm fazendo, atualmente, os tribunais brasileiros.³¹

Pode-se pensar em um exemplo em que um sócio administrador delega ao contador a tarefa de realizar uma transação tributária no REGULARIZE. Para se saber quem deve ser responsabilizado, deve-se saber o nível de responsabilidade que é transferido. Para Sérgio Bruno Araújo Rebouças, a delegação dos deveres primários de garantia (controle direto da fonte de risco desaprovado) não eximiria o administrador de deveres secundários de garantia (supervisão do delegado). Mas, para ele, se a delegação não delimitar um rol de funções, sendo, portanto, uma cedência defeituosa, nem sequer eximiria o garante de seus deveres *primários*.³²

Defende-se, aqui, que uma nova mentalidade deve ser implantada pelas empresas para evitar o cometimento de processos criminais contra a ordem tributária, com a utilização do *criminal compliance*.³³ Por mais que o emprego da transação tributária ainda seja uma realidade nova na ordem jurídica brasileira, a implantação desse *criminal compliance* poderá evitar a criminalização pela conduta fraudulenta de alteração da capacidade de pagamento, no contexto de aplicação dessa modalidade de extinção do crédito tributário pelo portal REGULARIZE.

³⁰ Para um melhor esclarecimento sobre o que é a teoria da cegueira deliberada, conferir: LUCCHESI, Guilherme Brenner. *Punindo a culpa como dolo: o uso da cegueira deliberada no Brasil*. Madrid: Marcial Pons, 2018.

³¹ “Relativamente à aceitação ou não da teoria no direito brasileiro, constata-se que não há impedimento algum para o uso da teoria do domínio do fato no ordenamento jurídico brasileiro, desde que seja nos moldes de Roxin, ou seja, encontrado os participantes mediante provas, aplica-se a teoria do domínio do fato. O que salta aos olhos é o quanto a semântica do termo ‘domínio do fato’ está deturpada no ordenamento jurídico brasileiro, onde se constata uma verdadeira banalização do uso da teoria do domínio do fato, que saiu da exceção para se tornar regra.” FALCÃO, Fernando Augusto de Melo. *Estudo da teoria do domínio do fato: aplicação nos processos de crimes contra a ordem tributária*. Dissertação (Mestrado), Centro Universitário Christus, Fortaleza, 2022, p. 108-109.

³² REBOUÇAS, Sérgio Bruno Araújo. *Omissão imprópria do empresário: o problema da delegação dos deveres de garantia nas estruturas empresariais complexas*. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, n. 143, 2018, p. 80-86.

³³ “El *criminal compliance* contiene [...] la totalidad de las medidas necesarias y lícitas para la prevención de la responsabilidad jurídico-penal de los empleados de la empresa em virtud de comportamientos relacionados con la actividad empresarial.” ROTSCH, Thomas. *Derecho penal, derecho penal económico y compliance*. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2022. p. 288.

Considerações finais

Pela Lei nº 8.137, de 1990, em seu artigo 3º, se o servidor cometer uma ilegalidade e deixar de cobrar um tributo devido, ele responderá por um crime funcional. E a realização de transação tributária por parte da autoridade fiscal enquadra-se nessas situações em que ele, por meio de corrupção passiva, poderá cometer uma ilegalidade, deixando de cobrar um tributo devido ou não, desde que receba algo em troca (vantagem indevida). Poderá o funcionário público ainda praticar o crime de patrocínio de interesse privado perante a administração fazendária, caso não tenha em vista obter nenhuma vantagem indevida para si ou para outrem. O sujeito passivo da obrigação tributária pode também ser responsabilizado com base no art. 333 do Código Penal caso ofereça ou prometa vantagem indevida ao agente público para determiná-lo a praticar, omitir ou retardar ato de ofício.

Tratou-se, inicialmente, ainda sobre a evasão fiscal, que é um gênero que engloba situações que caracterizam crimes contra a ordem tributária ou elusão fiscal. O erro de direito ou erro na interpretação da lei tributária praticados pelos sujeitos passivos, realizados em planejamentos tributários ou comportamentos elisivos em geral, não constituiriam crimes contra a ordem tributária. Estes, para ocorrerem, precisam da comprovação da fraude, que seria a manipulação dos fatos com o propósito de suprimir ou reduzir o ônus do tributo. Desse modo, o sujeito passivo da obrigação tributária ou quem lhe preste auxílio (advogado, contador e administrador) também poderia cometer crime contra a ordem tributária quando fraudar declarações, colocando zerados os faturamentos que não deveriam estar e alterando o *rating* da empresa.

O direito penal tributário deverá aparecer quando se tentar fraudar declarações para obter descontos que a lei não permita. Mas alguns questionamentos foram levantados neste artigo, bem como respondidos. Primeiramente, se a fraude envolvendo a transação tributária só for detectada após a extinção completa do crédito tributário, não haveria mais motivos para punir o seu autor pelo crime contra a ordem tributária. Se esse tipo de crime seria material ou formal, defendeu-se que, como o lançamento definitivo do tributo já ocorreu, não haveria a transformação em um crime formal só por isso. Também não se transformaria em um crime material, a ponto de se exigir que o fisco quantifique o montante de crédito tributário suprimido ou reduzido pela utilização fraudulenta da capacidade de pagamento.

Utilizou-se a hipótese de Sérgio Bruno Araújo Rebouças para diferenciar a aplicação dos crimes formais e materiais, em que ele defende que os crimes materiais demandariam uma fiscalização extraordinária por parte do fisco, enquanto

os crimes formais, que trazem uma menor reprovação penal, demandariam uma fiscalização ordinária. Preferiu-se utilizar o critério de Sérgio Bruno Araújo Rebouças no sentido da diferença de reprovação penal existente entre os dois artigos, bem como na necessidade de uma fiscalização extraordinária para caracterizar o crime material contra a ordem tributária.

Se os sistemas cruzados de dados do fisco identificarem por uma fiscalização ordinária, por meio dos seus sistemas, que houve o crime, seria ele formal. Se, no entanto, o sistema for completamente eficiente, a ponto de detectar qualquer manobra artificiosa por parte do sujeito passivo, haveria um crime impossível (afastada a caracterização do crime impossível pela idoneidade relativa da conduta para gerar o resultado típico). Agora, se for, por exemplo, uma transação individual, realizada fora dos sistemas do fisco, através de negociações diretas com o procurador, em que se descobre apenas posteriormente, por meio de uma fiscalização extraordinária, que houve a prática de corrupção ativa e passiva, haverá um crime material, pela sua maior reprovação.

Deve-se perquirir quem, de fato, teve a intenção de praticar os crimes contra a ordem tributária. Nesse sentido, advogados, contadores, administradores e sócios devem ser investigados quando existem provas de que tenham agido de má-fé, devendo em qualquer situação ser comprovada a fraude de seus atos, que consistiria na manipulação dos fatos com o propósito de suprimir ou reduzir o ônus do tributo.

O artigo objetivou relacionar a transação tributária com os crimes funcionais e com os crimes contra a ordem tributária, mas, ao mesmo tempo, admitiu-se que é necessário haver, no futuro, um aperfeiçoamento institucional, legal e jurisprudencial, para uma maior clareza sobre os momentos de consumação desses crimes, bem como se será ou não dispensada a persecução penal ou a aplicação da pena no caso de adimplemento total do acordo tributário pactuado.

The relationship with settlement of tax disputes for the active or passive act of corruption and for the crimes against the tax system

Abstract: Is analyzed the possible imposition or not of crimes of corruption (active or passive) and crimes against the tax system by celebrating of settlement of tax disputes. First, when public officer by means of corrupt practices tries to negotiate passive subject of the tributary obligation. After when it or who provides support practices a crime against the tax system through the fraudulent altering of Capacity of Payment. The methodology used was carried bibliographic and documentary research on settlement of tax disputes and crimes against the tax system. The celebrating of settlement of tax disputes by public officer it fits how functional crime when he, by means of corrupt acts, conduct unlawfulness, leaves of collect a fitting tribute or not. For subject of the tributary obligation or who provides support practices, this practice characterizes a material crime, for your greater disapproval or by the need of one extraordinary inspection for your discovery. Frauds already, in settlement of tax

disputes, practiced with the alteration of Capacity of Payment would be punished by formal crime of article 2º of Law 8.137 of 1990, because the treasury, by an ordinary inspection, could detect then.

Keywords: Settlement of tax disputes. Crimes of corruption. Crimes against the tax system. Fraud. Capacity of Payment.

Referências

ANTEPROJETO de lei. *Estabelece regras gerais sobre transação e conciliação administrativa e judicial de litígios tributários, ou outras soluções alternativas de controvérsias tributárias, cria a Câmara Geral de Conciliação da Fazenda Nacional – CCFN, e dá outras providências*. Brasília, março de 2007. Disponível em: <https://noticiasfiscais.com.br/2007/03/19/anteprojeto-sobre-a-lei-geral-de-transacao-tributaria/>. Acesso em: 20 jun. 2023.

BRASIL. *Decreto-Lei nº 2.848, Planalto*, 1940. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 06 jul. 2024.

BRASIL. *Decreto-Lei nº 3.689, Planalto*, 1941. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3689.htm. Acesso em: 06 jul. 2024.

BRASIL. *Lei nº 5.172, Planalto*, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acesso em: 16 dez. de 2023.

BRASIL. *Lei nº 8.137, Planalto*, 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 06 jul. 2024.

BRASIL. *Lei nº 13.988, Planalto*, 2020. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm. Acesso em: 16 dez. 2023.

BRASIL. *Medida Provisória nº 899, Planalto*, 2019. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm. Acesso em: 06 jul. 2024.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN nº 6757, de 29 de julho de 2022*. Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>. Acesso em: 06 jul. 2024.

BRASIL Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022*. Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>. Acesso em: 16 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante nº 24*. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1265>. Acesso em: 06 jul. 2024.

ERBELLA, Iago Oberlander; SANCHEZ, Claudio José Palma. A colaboração premiada na Lei nº. 12.850/2013: inovações trazidas pelo dispositivo e análise acerca da constitucionalidade do instituto. *ETIC – Encontro de Iniciação Científica*, v. 13, n. 13, 2017.

FALCÃO, Fernando Augusto de Melo. *Estudo da teoria do domínio do fato*: aplicação nos processos de crimes contra a ordem tributária. Dissertação (Mestrado), Centro Universitário Christus, Fortaleza, 2022.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

LIMA, Renato Brasileiro de. *Manual de Processo Penal*. 2ª ed. Salvador: JusPodivm, 2014.

LOPES, Simone Anacleto. Projeto de lei geral de transação em matéria tributária: análise das consequências políticas e econômicas. *Tributação em Revista*, Brasília, n. 56, jan./jun. 2010.

LUCCHESI, Guilherme Brenner. *Punindo a culpa como dolo: o uso da cegueira deliberada no Brasil*. Madrid: Marcial Pons, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. Volume III. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 5ª ed. Barueri: Atlas, 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao planejamento tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Transação em matéria tributária: limites e inconstitucionalidades*. Brasília: Tributação em Revista, 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Algumas notas sobre a prova no planejamento tributário. *Revista da Faculdade de Direito*, v. 34, n. 2, 2013.

MASSON, Cleber; MARÇAL, Vinícius. *Crime Organizado*. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

MOREIRA, André Mendes. Elisão e evasão fiscal – limites ao planejamento tributário. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*, Belo Horizonte, vol. 21, mar./abr. 2003.

REBOUÇAS, Sérgio Bruno Araújo. Omissão imprópria do empresário: o problema da delegação dos deveres de garantia nas estruturas empresariais complexas. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, n. 143, 2018.

REBOUÇAS, Sérgio Bruno Araújo. Supressão fraudulenta de tributo ou inadimplemento fraudulento da obrigação tributária: sobre a real diferença entre os crimes contra a ordem tributária do art. 1º e os do art. 2º da Lei 8.137/1990. *Revista de Estudos Criminais*, v. 76, p. 79-98, 2020.

ROTSCH, Thomas. *Derecho penal, derecho penal económico y compliance*. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2022.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

TORRES, Carlos Alexandre Dias; VILARES Fernanda Regina. Pontos de contato entre transação tributária e direito penal. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier (coord.) et al. *Comentários sobre transação tributária: à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

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

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

VIANA FILHO, José Ivan Ayres. A relação da transação tributária com a corrupção ativa e passiva e com os crimes contra a ordem tributária. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 22, n. 130, p. 119-136, jul./ago. 2024.

O jardim das aflições da Reforma Tributária

André Gimenez

Advogado Empresarial formado em Direito pelo Mackenzie e Contabilista especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Atua há 10 anos como Consultor Tributário. Atualmente, é Professor no núcleo de Direito Tributário do Instituto Ives Gandra Martins e Chefe de Operações no Simões Pires Advogados.

Palavras-chave: Reforma Tributária. Ressarcimento de créditos tributários. Imposto seletivo.

Sumário: **1** Introito – **2** Falta de transparência e análise de impacto – **3** Complexidade do imposto seletivo – **4** Tradição brasileira de não devolver créditos – **5** Impactos econômicos e sociais – **6** Conclusão

1 Introito

A discussão sobre a Reforma Tributária no Brasil tem tirado o sono dos tributaristas, pois são diversas preocupações e desafios que precisam ser administrados. Desde o início dos debates, várias questões sensíveis foram ignoradas, resultando em uma proposta que ainda carece de transparência e clareza. Ainda estamos em um cenário de muitas perguntas sem respostas. Este artigo pretende explorar os principais pontos de preocupação em relação à Reforma Tributária, destacando a falta de dados concretos e a complexidade do período de transição. Além disso, aborda a tradição brasileira de não devolver créditos tributários aos contribuintes.

2 Falta de transparência e análise de impacto

Um dos principais problemas que rodeiam a Reforma Tributária é a falta de transparência no processo de formulação das novas regras. Bernard Appy, um dos idealizadores da reforma, e outros especialistas já discutiram a necessidade de simplificação tributária sem aumento de tributos, utilizando tecnologias modernas para analisar o impacto da reforma nos orçamentos de estados e municípios. A emenda constitucional que instituiu o novo sistema tributário foi aprovada sem uma

análise séria e detalhada desses impactos, sem definir claramente a alíquota básica e sem um estudo aprofundado sobre quais estados e municípios seriam beneficiados com o novo modelo ou prejudicados.

Motores de cálculo e inteligência artificial poderiam ter sido utilizados para obter melhores *insights* e facilitar a obtenção de dados precisos, oferecendo uma base sólida para decisões mais negligentes. Ocorre que, de fato, isso não foi feito! Sem essas análises, a reforma foi aprovada com base em suposições, ilações e estimativas, gerando incerteza e receio entre a sociedade e os setores econômicos. Essa falta de boas práticas aplicadas aos dados contribui para a percepção de que as decisões foram tomadas por um grupo de intelectuais sem o devido consentimento da sociedade, o que pode resultar em consequências imprevistas para a economia nacional.

3 Complexidade do imposto seletivo

Outro ponto de preocupação é a implementação do imposto seletivo, interpretado como um mecanismo para equilibrar as contas do governo. Inicialmente concebido como o “imposto do pecado”, aplicado a produtos como bebidas alcoólicas e tabaco, o imposto seletivo foi ampliado para incluir uma variedade de produtos que afetam o meio ambiente e a saúde. A abrangência desse imposto gera insegurança, pois qualquer produto pode ser incluído sob o pretexto de impacto ambiental ou de saúde pública. Vale lembrar que levou 16 anos para que os tribunais pacificassem o entendimento sobre o que constitui “insumo” para efeitos de crédito de PIS/Cofins, um conceito muito mais simples quando comparado aos produtos prejudiciais à saúde e ao meio ambiente. Essa indefinição certamente gerará muitas discussões judiciais, afetando gravemente a segurança jurídica dos contribuintes.

Como se não bastasse, a complexidade do imposto seletivo é agravada pela manutenção do IPI na Zona Franca de Manaus e sua redução a zero em outros estados, mas não sua extinção. Isso cria um cenário de incerteza, especialmente considerando que a definição de cesta básica está sendo atualizada para incluir produtos ultraprocessados, que serão tributados pelo imposto seletivo. Essa complexidade pode resultar em um aumento da carga tributária e na criação de um sistema ainda mais burocrático e difícil de administrar, contrariando a promessa de simplificação da Reforma Tributária.

4 Tradição brasileira de não devolver créditos

Um dos maiores desafios enfrentados pelos contribuintes brasileiros é a questão do ressarcimento de créditos tributários. A tradição do Estado brasileiro de não devolver créditos é um problema histórico, que gera desconfiança e incerteza entre as empresas. A monetização dos créditos tributários, especialmente do ICMS, é vista com ceticismo, uma vez que o Estado raramente cumpre suas obrigações de devolução.

A criação de um novo sistema tributário poderia agravar mais ainda esse problema, impondo uma burocracia ainda maior tanto para o governo quanto para os contribuintes. A implementação simultânea de dois sistemas tributários durante o período de transição adiciona uma camada extra de complexidade e custos administrativos. Além disso, a promessa de devolução de créditos através de um sistema de *cashback* parece irrealista, dado o histórico do Estado de não cumprir suas obrigações financeiras com os contribuintes.

5 Impactos econômicos e sociais

A reforma tributária, em sua forma atual, levanta preocupações significativas sobre os impactos econômicos e sociais. A falta de clareza sobre as alíquotas e a abrangência dos novos impostos pode levar a um aumento substancial da carga tributária, afetando negativamente a competitividade das empresas brasileiras. Setores que dependem fortemente de exportações podem ser particularmente prejudicados, uma vez que os custos adicionais de tributos podem tornar os produtos brasileiros menos competitivos no mercado internacional.

Além disso, a incerteza sobre a compensação das perdas de receita dos grandes municípios cria um cenário de instabilidade financeira. Estados e municípios que enfrentam perdas significativas de receita precisarão ser compensados pelo governo federal, mas a falta de um plano claro para essa compensação gera dúvidas sobre a sustentabilidade fiscal da reforma. A experiência passada com a Lei Complementar nº 87, em que estados reclamam de perdas não compensadas desde 1996, reforça ainda mais essa preocupação.

6 Conclusão

A reforma tributária está eivada de incertezas e aflições que podem comprometer gravemente sua eficácia. A opacidade no processo de formulação,

a enigmática estrutura do imposto seletivo e a persistente má fama do Estado em não restituir créditos tributários são problemas crônicos que atormentam tributaristas e contribuintes em todo o país. Sem a divulgação integral das informações empregadas pelo governo para as estimativas e cálculos, a iniciativa privada se encontra impossibilitada de realizar uma análise minuciosa dos impactos, dificultando o planejamento e os estudos independentes.

As discussões em curso no Congresso Nacional sobre a Reforma Tributária, marcadas por uma gritante falta de clareza e transparência, exacerbam as aflições e têm o potencial de infligir danos irreversíveis à economia e à sociedade brasileira. Os contribuintes, uma vez mais, encontram-se à mercê do bom senso dos legisladores, na esperança desesperada de que essas questões sejam abordadas de maneira contundente no âmbito da lei complementar. No entanto, os parlamentares estão imersos em um cenário de *lobby* intenso e intrincado, em que o governo busca assegurar que a lei complementar consolide toda a estrutura do novo sistema tributário.

Essa batalha nos bastidores revela um perigoso jogo de interesses, que pode conduzir o país a um desastre fiscal sem precedentes. A inadequada transparência e a falta de rigor técnico na elaboração da Reforma Tributária não só minam a confiança dos agentes econômicos, como também colocam em xeque os princípios basilares do direito tributário, como a segurança jurídica, a capacidade contributiva e a isonomia tributária. É determinante que o legislador, cômico de sua responsabilidade, proceda com a necessária cautela e diligência, garantindo que a reforma seja pautada pela justiça fiscal e pela transparência, salvaguardando, assim, o interesse público e a estabilidade econômica do país.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

GIMENEZ, André. O jardim das aflições da Reforma Tributária. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 22, n. 130, p. 137-140, jul./ago. 2024.

The distribution and use of tax revenues in the countries with high-income inequality

Daury Cesar Fabríz

PhD and Master in Constitutional Law at the Faculty of Law of the Federal University of Minas Gerais – UFMG. Full Professor at the Federal University of Espírito Santo – UFES, and at the Faculty of Law of Vitoria – FDV. E-mail: daury@terra.com.br.

Julio Homem de Siqueira

Junior Researcher at the Institute of Criminal Law Studies Alimena at University of Calabria, Italy. E-mail: julio.pfhs@gmail.com.

Abstract: The global sanitary crisis affected deeply the life of people, especially the more economic fragile ones. The impact of the changes can be considered as the announce of a new paradigmatic era. Concepts as “crisis,” “new normal,” “syndemics” arise from several flanks and require an evaluation from the point of view ongoing. States economically weaker will certainly have to reorganize themselves due to the budgetary issues directly impacted by the COVID-19 pandemic, which include the tax system reforms. On the one hand, there is a duty to contribute to public spending, since rights have their costs; on the other, the tax burden cannot be confiscatory, otherwise it will mitigate the feeling of duty. For this, the problem of a tax reform in times of exception is its legitimacy, especially considered principles of legal certainty, morality, and efficiency in an environment of global capitalism.

Keywords: Rule of tax law. Tax reforms. Sanitary crisis. Duty to pay taxes. Constitutional principles.

Summary: **1** Preliminary – **2** Regarding legitimacy – **3** Countries with high-income inequality, the case of Latin American – **4** What kind of tax reform? A conclusion – References

1 Preliminary

In December 2019, many cases of pneumonia were related in some hospitals in the province of Wuhan; initially, the cases were documented in China. In January 2020, the respiratory disease was spread to 19 States, and then the WHO declared the outbreak of COVID-19 as a public health emergency of international concern. In March 2020, with more than 100 States documenting cases of the disease, the situation was recognized as a pandemic. The clinical picture of the disease and its rapid spread caused perplexity to everyone, given the lack of medicines

and vaccines, as well as the need for measures of social exclusion, isolation, quarantine, and lockdown.

The global economy was dramatically hit. Restrictions and limitations to mobility of people affected both income and consumption. In countries whose economy is more homogeneous and longer consolidated, the impacts were few. But, in countries whose economy is heterogeneous and whose consolidation is recent, the impact was devastating, generating a situation of war.

This chapter seeks analysing the movements that arise from the pandemic situation and aims to understand how the rule of law stands towards the legitimacy of a tax reform. This analysis requires a strong response once an illegitimate reform tends to contradict the fundamental duty to contribute to public spending. Then the scope is to evaluate how the tax issue amid an exceptionality situation where the category *crisis* guides the assumption of a new paradigm, called the *new normal*.

2 Regarding legitimacy

Starting the reflection with the paradigm of *new normal*, a warning must be given people must be careful with words. They carry meanings that are often distorted by sophisticated hermeneutics that determine invisible patterns of domination, difficult to understand due to their *absent structures*.¹ This warning is necessary considering the transformations of the Modernity Project, which is aloof to differences and based on dual forms (sensitive/intelligible; ideal/real; internal/external; good/evil; nature/culture etc), that can prejudice society achievements if malpractice. For this reason, it is necessary to submit it to a rigorous surgical analysis, unveiling what in absent structures is imposed as *new*. To understand the axis of changing times, counterpoints are very necessary as well as the effort to deconstruct structures given as solid. Derrida suggests for this the *différance*, which in the face of semantic, generic, historical, ethnic, and cultural differences mitigates the established truth and puts it as a permanent and infinite construction.²

New time, new truths. The pandemic event highlights the word *crisis* and imposes a *new normal*. Agamben deconstructs the meaning of the expression *crisis* and focus on two semantic traditions of the concept. The first is scientific, which means the decisive days of the sick patient. The second is theological,

¹ Eco 1968.

² Baptista, 2010.

which indicates the last judgment proclaimed by Christ at the end of time. In both senses, the term is linked to a temporal determination. However, as Agamben says, the use of the term *crisis* currently coincides with the normality, not fading over time.³ This means that from deconstructive approach the concept of *new normal* brings at its core a naturalization of a synchrony between crisis and life, in all its dimensions. Thus, in the name of the *crisis*, decisions and non-decisions are continuously and inexhaustibly legitimized with the same ballast. And this means another crisis, but of legitimacy.

The *new normal* format is at the core of the legitimacy crisis in pandemic times. The expression reveals in its current use something that already exists, that is mandatory by itself and that is self-justified. Heraclitus is then evoked in several speeches to justify the *new normal*, which is seen as something inexorable, to what we must bow. Employing psychoanalytic terms, it is a matter of acceptance, it requires to accept the transfiguration of discourse and all its consequences. However, it is not the pandemic that leads to the *new normal*. Pandemic is just a catalyst for the transfiguration movement of Modernity Project, which was already dragging on slowly;⁴ it is the demiurge of a new era. A new era of sophisticated forms of domination and reformulation of the capitalist mode of production, where infinite technological development subverts reality.⁵ Therefore, the *new normal* tends to subvert the normal.

The concept of *new normal* intends to be universal. However, it is nourished by the old binary logic of modernity. It is not a concept that explains a phenomenon or a reality, it is an instrument to legitimise processes of power, easily introjected by common discourse. It born in the context of a health and economic crisis, and expands beyond, to the needs of the entire State. The construction of such concept began to be woven at the end of the first decade of 21st century, during the economic crisis of 2008. According to Davis, during the economic depression, it was not being experienced another merely turn of the business cycle, but the restructuring of the economic order. The agenda consisted then of a single item: to know how normality would be configured after the turbulence. Davis concluded that “the new normal will be shaped by a confluence of powerful forces – some arising directly from the financial crisis and some that were at work long before it began”.⁶

³ Agamben, 2014.

⁴ Santos, 2014.

⁵ Schneider, 2020, 95.

⁶ Davis, 2009.

New normal is, therefore, an expression employed in the movement to restructure the capitalist mode of production, which cannot survive without the State, which must adapt itself to the market needs.⁷ The need to legitimise new perspectives previously illegitimate is evident. This is how emerge new consumption models, new processes of exploitation of the natural resources, labour and society, and new ways of dismantling human rights; setbacks always justified under economic degrowth and the need for reinvention. It recovers the *laisser-faire*, *laisser-passer*, which was already perverse at the time of industrial capitalism, and now is more perverse among countries with a more fragile economy, as the Latin American.

3 Countries with high-income inequality, the case of Latin American

The political and economic history of Latin American countries is interesting, and despite their different colonization processes some aspects are remarkable common. One is the failure of the federalism agenda in Argentina, Brazil, Mexico, and Venezuela, which currently adopt the federative principle, but do not have their own federal culture,⁸ and in Chile and Colombia, which once adopted it, and when failed were converted into unitary countries. Both political and economic strong centralization depict since their independences a preference for patrimonial elite, founded on labour force exploitation and prone to economic liberalism. This perspective, especially when it is verified that even federal countries also adopt a fiscal centralization, brings together these nominative federated countries with unitary ones, as are all the others Latin American countries.

In general, Latin American countries are currently linked to democratic values, even though internal power arrangements sometimes show the opposite. Research on their tax systems prove that the interests of a central entity have precedence over subnational ones.⁹ The allocation of resources that observes the principle of predominance of interest, gave to this central unity the largest share of attributions, competences, sources (goods) and (collection of) resources, as well as the greatest distance between the centre of decision-making and their recipients. In the case of collection (of resources), their constitutional pacts establish a distributional regime that contributes to budgetary needs and possibilities of subnational

⁷ Siqueira, 2011.

⁸ Siqueira, 2019a; Chaires, 2017; Bastos & Val, 2016.

⁹ Oliveira, 2013.

entities. Regardless of this, the reality of subnational unities is worrying, since large part of them depends on the resource's transferences by the centre, which are often insufficient.

The predominance of interest and the presence of unitary system do not rule out the need for cooperation. The system of sharing collected funds demonstrates this, as well as common federative material attributions – usually social, cultural, and economic. Allied to the predominance of interests is the principle of subsidiarity, which manages common attributions with grater fine-tuning and balance,¹⁰ especially in federative systems. In accordance with it, the lesser entity should be allowed to conduct its assignments for the sake of its capacity, while the broader should subsidise it from the limits of that capacity. Thus, the commitment required of each federative entity must be proportional, avoiding its overloading,¹¹ as well as it must occur with unitary systems. However, the principle is totally disregarded by the economic and political realities of such countries.

Notwithstanding, the distribution of tax and budgetary prerogatives is problematic too; especially due to the wide variety of local and regional problems, what calls into question the sharing of financial revenues from the broadest entity to the lesser.¹² It seems to be, together with the employment and allocation of financial resources, the cornerstone of autonomy.¹³ Then, since the commitment to be demanded of each unity, federative or not, must be proportional to their financial possibilities; that is, the absent of financial conditions means that the federative feeling will be empty, and the model will not pass from a form without content.¹⁴

This explain why the public financial system, included budget and tax systems, is more cardinal in federative architecture than in unitary one. The budgets of federative levels must seek a balance between the spending needs and resources inflow possibilities through tax revenues and constitutionally mandatory transfers (*fiscal balance*). Budgetary laws – both those of planning and guidance – must serve, both in federative and unitary systems, as an instrument of government and of State, once they must be aware of unpredictable possibilities, seeking whenever possible *to create reserve funds for challenging times*. However, the governmental

¹⁰ Baracho, 1995, 24.

¹¹ Ramos, 2004, 21.

¹² Bercovici, 2002, 14.

¹³ Baracho, 1995, 123.

¹⁴ Fabriz, 2010, 85.

logic of Latin American countries has not been that of planning or establishing strategies and mechanisms to neutralise the causes of crises.

The COVID-19 pandemic clearly shows that the logic assumed by governments is casuistic. They decided, despite ideological differences, to manage the effects of the crisis, not to solve it. The crisis was then, as in many countries around the world, transformed into a government instrument. Regulations passed during the crisis show the opportunity seized by central entities of federative systems to appropriate attributions normally given to subnational entities closest to the population, to centralise decisions and empty other federal spheres of power, what goes against the constitutional text; the same happens with unitary countries, which departments, municipalities, districts suffer with a similar disease.

The health crisis generated an intense pressure on subnational unities, due both to the lack of resources and to the precarious budgetary situation, emphasising their economic and financial crises. It is in this context that the debate on an urgent and necessary tax reform arises to unlock economy and create jobs. Nevertheless, the reformist rhetoric is not based on strengthening the social agenda, but on recovering trust in the government (*partisan interest*), under the seal of recovering the economy (*public interest*).

The rhetoric of the Fiscal State always was predictable, even more than the weather forecast. This kind of State is founded on the notions of limitations to the power of tax, as the rules of legality (*no taxation without representation*) and isonomy (*ability to pay taxes*), and others that are usually corollaries to them.¹⁵ However, when it is adopted in countries with a more unequal society, it becomes an arrecadatory State, which is oftenly employing the argument that *to face crises it is necessary to increase the collection or the public debt*. They only assume this position because they have a fragile capacity to honour its commitments, as occurs, but not only due to the pandemics, in Argentina. The choice for collecting more or spending more has *negative consequences in countries that stand out for their deep socioeconomic inequality*. And depending on the internal systems for sharing competences/public resources, the damage is even greater. The Latin American countries give a good example of how bad a national tax reform can be. This occurs because this type of reform influences both the question of how public resources are distributed, spent, and invested, and the collection issue.

To understand this affirmation is necessary to comprehend how a national tax system allocates tax attributions among political entities. Usually, the constitutional

¹⁵ Mehrotra, 2005.

texts divide tax legislative (formal) and administrative (material) competences into two groups. The central entity is benefited by a *numerus apertus* list, while the subnational are subject to a *numerus clausus* list of taxes. To summarise, the benefit gives the central entity the freedom of passing new taxes if it deems necessary. The close list condemns subnational unities to the perverse situation of not being able to face crisis situations, once they must fulfil equal constitutional attributions with reduced revenues, what makes them, politically and financially, hostages of the centre, and unbalances the already fragile constitutional pact. Unfortunately, this situation is recurrent.

The Latin American political-administrative constitutional pacts are fragile due to low level of decentralisation of legal and administrative attributions, in all areas, except when the issue involves assuming responsibilities – which is perceptible in the social demands, when one entity avoids its responsibility like the plague. The strengthening of such kinds of pacts requires more autonomy to all subnational, including for the collection of resources. The necessary tax reform should not be for tax collection purposes, but to implement a sort of autonomy to better and immediately face problems with efficiency.

However, such kind of reform will unlikely carried out, since fiscal configuration adopted in all Latin American countries has a fiscal arrecadatory matrix, which can be summarised in three facts: (i) preference for transferring people's assets, with a dubious proportionality and ability to pay, to the public treasury, instead of obtaining public resources from public investments and assets; (ii) State as an efficient collector machine of taxes, but terrible deliver machine of quality services, especially to the layers that need them most; and, curiously, these people are who that bear the most with the maintenance of the Fiscal State, because it is precisely from them that the duty to pay taxes is most required; and (iii) preference for distribution of fiscal benefits and favours, usually to corporations, instead of income redistribution.

The duty to pay taxes cannot, however, be linked to the need for revenue.¹⁶ On the contrary, the *principle of ability to pay* determines that State must be attentive to the taxpayer's economic capacity, so that the payment of tax will not generate a kind of confiscatory situation.¹⁷ Additionally, it is pertinent to note that the contributive feeling decreases when the delivery of essential rights gets worse; like happens in the case of public health,¹⁸ generating the perception that the

¹⁶ Monte, 2018.

¹⁷ Siqueira, 2010; Siqueira, 2012a.

¹⁸ Siqueira, 2012b; Siqueira, 2012c.

duty is fulfilled on lost fund. This leads to a negative spiral that feeds the *crisis* category as a catalyst for elitist and selective public policies, as well as fosters welfare and populist (partisan) governmental policies, deceiving the economically less favoured. The result, looking also to projections of health framework, is that the situation of subnational entities gets worse. Pandemic is, however, only one of its causes.

*Syndemics*¹⁹ is the most appropriate term. This neologism clears that there are more severe circumstances than the current sanitary pandemics. A syndemics flows from the confluence of several crises that have been accumulating since the end of the 20th century (hunger, climate change, financial and economic etc.). Although there has been evolution in the realization of human rights in the last 40 years,²⁰ the continued confrontation of the consequences and not causes of crises lead to a bleak scenario in countries where there is a wide spectrum of inequality – as Latin American.

4 What kind of tax reform? A conclusion

There is an urgent need for a global effort to create measures to contain poverty in the world and reduce inequalities, as UN has done through the SDGs and the UNDP.²¹ And one of those measures is *a more effective planning in all fields*, especially in taxation. State tax planning must observe internal needs and possibilities of each state-member or local administration, regarding sustainable development.²² It must be understood that the mere economic growth and mere tax collection do not generate human development, only confiscation.

Brazil gives an example of how bad a mere tax collection reform can be. According to the Brazilian Institute of Economics the pandemic has weakened the Brazilian national labour market,²³ once the restrictive and isolation measures (helped a lot by emergency aids) made people look fewer for jobs and catapulted the unemployment rate to something near to 19%.²⁴ The increase of revenue does not prejudice those who have more, but those who have less contributive capacity, which are the same that were most affected by the pandemics. Then, this is not only a problem faced in Brazil, but also in countries with evident socioeconomic

¹⁹ Singer, 2009.

²⁰ Rosling, 2018.

²¹ UNDP, 2016, 2017, 2020; Siqueira, Mtewa & Fabriz, 2021.

²² Silva, 2020, 346.

²³ Peruchetti, Martins, Duque, 2020a.

²⁴ Peruchetti, Martins, Duque, 2020b.

inequalities, where the tax burden is concentrated on indirect taxes, which are focused on consumption and affects the prices of any merchandise. They reveal the *visible hand* of the rule of tax law by means of *invisible taxes*.

This scenario must be changed, and pandemic gave an excellent opportunity to it. It is common sense that all government and institution measures in response to COVID-19 reveals a deep concern with social issues. However, in general – for countries which inequalities are self-evident –, concerns were more temporary than permanent, and in some cases are accompanied by denialism and electoral purposes, for example. Sad but true, opportunities like the current pandemics are not like eclipses, they are more like meteorites. Thus, when someone ask what the COVID-19 pandemic or other can teach about how public resources should be collected, distributed, spent, and invested, you cannot search the answer in countries that perpetuate the accumulation of wealth. The good examples must be searched in countries efficient in reducing income inequality and in delivering quality public services, even if the tax burden is high.

After more than a year of pandemic, what (with COVID-19) means (necessarily) an economic recession, many governments all over the world are scrambling to reignite or, what is more common, to rebuild their economies, with packages for stimulating demand and giving liquidity to financial systems. The most promising packages are those that provide a hedge against inflation and investment alternatives that fluctuate less than the stock market but ensure an interesting profitability. Furthermore, the reduction of indirect taxes, like those on consumption, is prone to ease the fiscal burden on the back of lower and medium classes, which can be rebalanced by revising income tax rates and ranges, with the creation of specific taxes to the rich, corporations and digital services, as well as by reviewing tax benefits that are no longer justifiable.

A much-discussed measure in the context of reform is the unified taxes, as it is the value added tax (VAT) or the goods and services tax (GST). It is well-known that unified taxes facilitate the entire taxation and collection process, making it cheaper, especially to corporations, as well as they mean a fiscal centralization. Important outcomes come from countries in the European Union that adopt VAT, and from some Latin American, for example Argentina, Paraguay, and Uruguay. The main listed advantage is the efficiency of VAT. However, a neuralgic point of it is the impact on goods and services that are basic, to which the poor allocate a (relatively) fraction of their wage. Simplifying a lot, it is not justified to unify taxes if the tax burden on the poorest remains high. Then, the implementation of VAT must come accompanied by a package that reduce income tax on lower income-groups.

The IFS Briefing Note BN212²⁵ concluded that there are better ways to channel resources to poorer households than VAT; meanwhile, they are more common in high-income countries with well-developed social protection systems that have targeted cash schemes for poor households. In low – and middle-income countries, these systems, when exist, are null or flawed, that is, they only work in theory – they are nominative. This does not mean that VAT is more disadvantageous than advantageous in countries with high-income inequalities, but that it is inadvisable to look at it as a kind of antidote. In other few words, it must be accompanied, especially in countries with self-evident inequalities, by the following three inevitable rearrangements: the mode of production, the labour market, and the consumption.

In addition, there is also something broader that must be gestated: the restructuring of capitalism and liberalism (political and economic) to meet the *new normal*, as it has always occurred at least since the fall of absolutist regimes in Europe. In situations like Latin American countries, the impacts of pandemics are more severe in all the fields where there are profound (social) inequalities. What is enhanced when the State follows a model whose complex system of distribution of tax competences strengthens the central entity in detriment of local ones, which must pass the saucer. Considering this picture and the trend of a pure fundraiser tax reform, the probable outcome is the exploitation of both the crisis and the *new normal* context in favour of the elites, to the detriment of those who are left – the most part of population.

The circumstance of a pandemic as the one lived in 2020/2021 reveals the need for a reorientation of the State, which cannot be used merely as an instrument of confiscation. A reorientation means that it is necessary to structure a system which effectively meets the principle of predominance of interest. In countries with continental dimensions like Brazil, this challenge is even more enormous, given the distance between the decision-making centre and the local administrations, and peculiarities related to a remarkable multiculturalism or to the stratification of society.

In the context of (nominal) federative countries with a high-income inequality, as Brazil, the challenge is to give effectiveness to the constitutional text once it recognizes a very reasonable logistic of administrative competences in terms of prompt service to the basic needs of the population and provision of minimum resources. The existence of a unified health system, formed by a regionalised, hierarchical, and decentralised network, with a unique decision-making centre

²⁵ Institute for Fiscal Studies, 2017, 4.

in each sphere of government, is much promising for the progressive reduction of regional disparities. Then, cases like Covid-19 pandemic would require the acquisition of vaccines by the national sphere, who might distribute them to subnational entities like state-members and then municipalities, who, being the closest to population, have the task of immunising it. In this concert, nominatively there exists a kind of public policy that covers the entire national territory equally and effectively. However, as the expansion of Covid-19 is demonstrating, in practice this history is being told in another way.

References

- Agamben Giorgio (2014) For a theory of destituent power. <https://criticallegalthinking.com/2014/02/05/theory-destituent-power/>. Accessed 9 Dec. 2020.
- Baptista Isabelle de (2010) A desconstrução da técnica da ponderação aplicável aos direitos fundamentais, proposto por Robert Alexy: uma reflexão a partir da filosofia de Jacques Derrida, *Rev. TCEMG* 77(4): 96-112.
- Baracho Jose Alfredo de Oliveira (1995) A federação e a revisão constitucional. As novas técnicas dos equilíbrios constitucionais e as relações financeiras. A cláusula federativa e a proteção da forma de Estado na Constituição de 1988. *RDA* 202: 49-60.
- Baracho Jose Alfredo de Oliveira (1995) O princípio da subsidiariedade: conceito e evolução. *RDA* 200: 21-54.
- Bastos Thiago Guerreiro, Val Eduardo Manuel (2016) Federalismo fiscal na América Latina: os casos de México, Argentina e Brasil. *Journal of Institutional Studies* 2(2): 932-973.
- Bercovici Gilberto (2002) A descentralização de políticas sociais e o federalismo cooperativo brasileiro. *Revista de Direito Sanitário* 3(1): 13-28. doi: 10.11606/issn.2316-9044.v3i1p13-28
- Chaires Jorge (2017) El fracaso del federalismo en Latinoamérica. Un estudio comparado con la cultura federal de los Estados Unidos de Norteamérica. *Rev. Via Iuris* 23: 1-35.
- Davis Ian (2009) The new normal. <https://www.mckinsey.com/business-functions/strategy-and-corporate-finance/our-insights/the-new-normal#>. Accessed 9 Dec. 2020.
- Eco Umberto (1968) *La struttura assente*. Bompiani, Milano.
- Fabriz Dauray Cesar (2010) Federalismo, municipalismo e direitos humanos. *Rev. TCEMG* 77(4): 76-95.
- Institute for Fiscal Studies (2017) IFS Briefing Note BN212 – Redistribution, efficiency, and the design of VAT: a review of the theory and literature (Laura Abramovsky, David Phillips, Ross Warwick). <https://www.ifs.org.uk/uploads/publications/bns/BN212.pdf>. Accessed 25 Feb. 2021.
- Mehrotra Ajay K (2005) Envisioning the Modern American Fiscal State: progressive-era economists and the intellectual foundations of the U.S. Income Tax. *UCLA L. Rev.* 52: 1793-1866.

Monte Antônio de Pádua Marinho (2018) A decadência tributária e a supremacia do interesse público. Lumen Juris, Rio de Janeiro.

Oliveira Hygino Sebastião Amanajás de (2013) Federalismo fiscal no Brasil, Argentina, Venezuela e México e a integração regional na América Latina. USP, São Paulo (Tese de Doutorado).

Peruchetti Paulo, Martins Tiago, Duque Daniel (2020b) Por que a taxa de desemprego no Brasil não disparou mesmo com a pandemia do coronavírus? Uma análise a partir dos dados mensalizados da Pnad Contínua. <https://blogdoibre.fgv.br/posts/por-que-taxa-de-desemprego-no-brasil-nao-disparou-mesmo-com-pandemia-do-coronavirus-uma>. Accessed 9 Dec. 2020.

Peruchetti Paulo, Martins Tiago, Duque Daniel (2020a) Pandemia do coronavírus fragiliza o mercado de trabalho brasileiro. <https://blogdoibre.fgv.br/posts/pandemia-do-coronavirus-fragiliza-o-mercado-de-trabalho-brasileiro>. Accessed 9 Dec. 2020.

Ramos Dircêo Torrecillas (2004) Federação: assimetrias e corrupção. Atlas, Sao Paulo.

Rosling Hans (2018) Factfulness. Sceptre, London.

Santos Boaventura de Sousa (2014) Epistemologies of the South. Routledge, Abingdon.

Schneider Gabriela Pelles (2020) Quarta revolução industrial: impactos nos Estado periféricos. CRV, Curitiba.

Silva Heleno Florindo da (2020) Estado. Lumen Juris, Rio de Janeiro.

Singer Merrill (2009) Introduction to syndemics: a critical systems' approach to public and community health. Jossey-Bass, New York.

Siqueira Julio Homem de (2012a) A proibição aos efeitos de confisco. RTrib 105: 33-46.

Siqueira Julio Homem de (2012b). Deveres como condição para a concretização de direitos. RDCI 79: 167-209.

Siqueira Julio Homem de (2011) Liberalismos políticos. Revista Portuguesa de Ciência Política 1: 103-112.

Siqueira Julio Homem de (2010) O critério da capacidade econômica na tributação. Revista de Derecho (Valparaiso) 35: 409-424. doi: 10.4067/S0718-68512010000200012

Siqueira Julio Homem de (2012c). Solidariedade e justiça fiscal: uma perspectiva diferente sobre a concretização de direitos a partir do dever de pagar impostos. RDCI 81: 229-271.

Siqueira Julio Homem de (2019a) The historical construction of the Brazilian State. Latin-American Historical Almanac 23: 115-136. doi: 10.32608/2305-8773-2019-23-1-115-136.

Siqueira Julio Homem de, Mtewa Andrew G, Fabriz Daury Cesar (2021) The UNDP contribution to the protection of human rights in armed conflict zones (forthcoming).

Siqueira Julio Homem de (2019b) Uma introdução ao sistema tributário-orçamentário constitucional brasileiro. RTrib 140: 105-126.

UNDP (2016) From the MDGs to sustainable development for all: lessons from 15 years of practice. <http://www.globalamalen.se/wp-content/uploads/2016/05/From-MDGs-to-SDGs-Lessons-of-15-years-of-practice.pdf>. Accessed 28 Feb. 2021.

UNDP (2020) The 2020 Human Development Report. <http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr2020.pdf>. Accessed 28 Feb. 2021.

UNDP (2017) UNDP Strategic Plan, 2018-2021. <http://undocs.org/DP/2017/38>. Accessed 28 Feb. 2021.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

FABRIZ, Dauri Cesar; SIQUEIRA, Julio Homem de. The distribution and use of tax revenues in the countries with high-income inequality. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, Belo Horizonte, ano 22, n. 130, p. 141-153, jul./ago. 2024.

Ministério da Economia

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional Coordenação de Consultoria Judicial

Documento Público. Ausência de sigilo.

Tese em repercussão geral – Tema 808 – RE nº 855.091/RS. Incidência de imposto de renda sobre os juros moratórios devidos sobre o recebimento em atraso de remuneração pelo exercício de emprego, cargo ou função.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Arts. 19, VI, “a”, e 19-A, I, da Lei nº 10.522/2002; art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502/2014.

Parecer para efeitos do art. 3º, §3º, da Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 1/2014.

Pendência da publicação de acórdão que julgou os Embargos de Declaração.

Processo SEI nº 10951.102873/2021-01

- I – Considerações iniciais e histórico do julgamento do RE 855.091/RS

1. Trata-se de expediente aberto de ofício nesta Procuradoria-Adjunta, que comunica a esta Consultoria Judicial da Coordenação-Geral da Representação Judicial – Cojud/CRJ e à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, em cumprimento dos art. 2º, caput, da Portaria Conjunta nº PGFN/RFB nº 1/2014, a publicação do acórdão no RE nº 855.091/RS (Tema 808), julgado pela sistemática da repercussão geral, com decisão desfavorável à Fazenda Nacional, no qual foi firmada a tese, por maioria, de que: “Não incide imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função”. O prazo referido no art. 2º, §2º, da citada Portaria, transcorreu sem que a RFB formulasse questionamentos.

2. O Recurso Extraordinário fazendário, interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que aplicara entendimento definido na AI nº 5020732-11.2013.404.0000, foi conhecido com fundamento na alínea “b” do inciso III do art. 102 da Constituição Federal.

3. Por despacho do Ministro Relator, de 20/8/18, com fundamento no §5º do art. 1.035 do Código de Processo Civil, foi determinada a suspensão do processamento de todos os processos judiciais pendentes, individuais ou coletivos. Em seguida, com fundamento no poder geral de cautela, em novo despacho¹, de 10/09/2018, o relator determinou a suspensão de todos os procedimentos administrativos que tramitam perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, que discutem o tema.

¹ DespachoEM 20/08/2018.1) defiro o ingresso do Ministério Público do Estado de Goiás na qualidade de amicus curiae ; 2) determino, de ofício , nos termos do art. 1.035, §5º, do CPC, a suspensão do

4. No mérito, o voto do Relator esclareceu que a demanda pleiteia a restituição de valores relativos ao imposto de renda incidente sobre juros moratórios acrescidos a verbas remuneratórias reconhecidas em reclamatória trabalhista. Partindo, então, da interpretação do inciso III do art. 153 da Constituição Federal, que dispõe sobre a hipótese de incidência do Imposto de Renda, mas sob o fundamento de que o Código Civil define os juros moratórios como indenização pelo atraso no pagamento de dívidas em dinheiro, reconheceu a não recepção do art. 16 da Lei nº 4.506/1964 e deu interpretação conforme a Constituição de 1988 ao art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713/88 e ao art. 43, II e §1º, do Código Tributário Nacional, para excluir do âmbito de suas aplicações a incidência do imposto de renda sobre os juros de mora.

5. Com supedâneo no art. 927, §3º, do CPC, a Coordenação-Geral de Atuação da PGFN no STF – CASTF opôs Embargos de Declaração, sustentando omissão no posicionamento adotado que “modificou o desenho jurisprudencial decorrente dos entendimentos dos Tribunais Superiores em nítido prejuízo à estabilidade das relações jurídicas, o que enseja a possibilidade de modulação dos efeitos da decisão do presente representativo de controvérsia, com fulcro na segurança jurídica”, com a finalidade de que “sejam preservados os efeitos já operados pelo RE 611.512 (tema 306 de repercussão geral) e pelo REsp 1.227.133-RS, com os esclarecimentos do Resp 1.089.720/RS (tema nº 470 de recursos repetitivos), à luz do parágrafo único do art. 16 da Lei nº 4.506/1964, de maneira que a proclamação de inconstitucionalidade não venha a alcançar os fatos geradores anteriores ao julgamento dos presentes aclaratórios, já que amparados pela pacífica jurisprudência dos Tribunais Superiores quanto à legitimidade da exação.”

6. Em 19/06/2021, foi concluído o julgamento virtual dos Embargos de Declaração, tendo o STF afirmado inexistente qualquer das hipóteses de cabimento do recurso. Ademais, não foi reconhecida a modulação dos efeitos do julgado sob o fundamento de que o acórdão embargado preserva a confiança firmada em decisão administrativa da sua Secretaria referendada desde 2008 e, portanto, anterior ao julgamento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça em sede de julgamento submetido à sistemática do então vigente art. 543-C, do CPC, bem como de seus próprios pronunciamentos anteriores que não reconheceram a existência de matéria constitucional apta a inaugurar a sua competência.

7. É o breve histórico do RE nº 855.091/RS. Passa-se à apreciação.

- II - Análise dos precedentes anteriores ao julgamento do RE 855.091/RS

8. O RE nº 855.091/RS foi interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que assim decidiu:

TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO DE RENDA. JUROS MORATÓRIOS. CARÁTER INDENIZATÓRIO.

processamento de todos os processos judiciais pendentes, individuais ou coletivos, que tramitem no território nacional e versem sobre a incidência, ou não, de imposto de renda sobre os juros moratórios recebidos por pessoa física (tema 808 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do Poder do STF na internet); 3) defiro, com base no poder geral de cautela, o pedido formulado na petição nº 53.053/18, a fim de também suspender o processamento de todos os procedimentos administrativos tributários da Secretaria Receita Federal do Brasil pendentes que tramitem no território nacional e versem sobre a mesma matéria indicada no item 2) desta decisão, até ulterior ordem; 4) defiro os pedidos constantes das petições nºs 53.066/18 e 53.163/18. Consigno que não corre a prescrição dos créditos tributários discutidos nos aludidos processos judiciais e procedimentos administrativos tributários durante o período da suspensão. À Secretaria, para que adote as providências cabíveis, mormente quanto à cientificação da Secretaria da Receita Federal do Brasil e dos órgãos do sistema judicial pátrio.

Não são passíveis de incidência do imposto de renda os valores recebidos a título de juros de mora acrescidos às verbas definidas em ação judicial, por constituírem indenização pelo prejuízo resultante de um atraso culposo no pagamento de determinadas parcelas.

9.O fundamento da decisão foi extraído do acórdão proferido na AI nº5020732-11.2013.404.0000, cuja ementa segue abaixo:

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA SOBRE JUROS DE MORA. NÃO RECEPÇÃO DO ART. 16, §ÚNICO, DA LEI N. 4.506/64 PELA CF/88. INCONSTITUCIONALIDADE, SEM REDUÇÃO DE TEXTO, DO §1º DO ART. 3º DA LEI Nº 7.713/88, DO ART. 16, §ÚNICO, DA LEI Nº. 4.506/64, E DO ART. 43, INCISO II E §1º, DO CTN (LEI Nº 5.172/66), POR AFRONTA AO INCISO III DO ART. 153 DA CF/88.

1. O art. 16, §único, da Lei nº 4.506/64, ao tratar como 'rendimento de trabalho assalariado os juros de mora e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo', contraria, frontalmente, o disposto no inciso III do art. 153 da CF/88, que é taxativo em só permitir a incidência do imposto de renda sobre 'renda e proventos de qualquer natureza'. Juros moratórios legais são detentores de nítida e exclusiva natureza indenizatória, e portanto não se enquadram no conceito de renda ou proventos. Hipótese de não-recepção pela Constituição Federal de 1988.

2. Inconstitucionalidade do art. 43, inciso II e §1º, do CTN (Lei nº 5.172/66), sem redução de texto, originada pela interpretação que lhe é atribuída pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, com efeito vinculante, de forma a autorizar que sobre verba indenizatória, in casu os juros de mora legais, passe a incidir o imposto de renda.

3. Inconstitucionalidade sem redução de texto reconhecida também com relação ao §1º do art. 3º da Lei nº 7.713/88 e ao art. 43, inciso II e §1º, do CTN (Lei nº 5.172/66).

4. Os juros legais moratórios são, por natureza, verba indenizatória dos prejuízos causados ao credor pelo pagamento extemporâneo de seu crédito. A mora no pagamento de verba trabalhista, salarial e previdenciária, cuja natureza é notoriamente alimentar, impõe ao credor a privação de bens essenciais, podendo ocasionar até mesmo o seu endividamento a fim de cumprir os compromissos assumidos. A indenização, por meio dos juros moratórios, visa à compensação das perdas sofridas pelo credor em virtude da mora do devedor, não possuindo qualquer conotação de riqueza nova a autorizar sua tributação pelo imposto de renda.

10. Percebe-se que a Corte Regional partiu da premissa de que os juros moratórios têm natureza indenizatória e, portanto, estariam fora da hipótese de incidência do Imposto de Renda nos termos do art. 153, III, da Constituição Federal. Por conseguinte, a legislação que inclui os juros no cálculo do IR seria inconstitucional: no caso do p.u. do art. 16 da Lei nº 4.506/1964²² foi declarada a não recepção

² Art. 16. Serão classificados como rendimentos do trabalho assalariado todas as espécies de remuneração por trabalho ou serviços prestados no exercício dos empregos, cargos ou funções referidos no artigo 5º do Decreto-lei número 5.844, de 27 de setembro de 1943, e no art. 16 da Lei número 4.357, de 16 de julho de 1964, tais como:
(...)

Parágrafo único. Serão também classificados como rendimentos de trabalho assalariado os juros de mora e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo.

da norma pela CF/1988 e, no caso dos demais artigos, §1º do art. 3º da Lei nº 7.713/88³³ e ao art. 43, inciso II e §1º, do CTN⁴⁴, foi dada interpretação conforme sem redução de texto.

11. Admitido o recurso, foi reconhecida a repercussão geral em 17/04/2015, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO.
INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. JUROS DE MORA. ART. 3º,
§1º, DA LEI Nº 7.713/1988 E ART. 43, INCISO II, §1º, DO CTN. ANTERIOR NEGATIVA DE
REPERCUSSÃO. MODIFICAÇÃO DA POSIÇÃO EM FACE DA SUPERVENIENTE
DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI FEDERAL POR TRIBUNAL REGIONAL
FEDERAL.

No voto condutor do acórdão, o Relator deixou claro que a demanda trata da restituição de valores relativos ao imposto de renda que incidiu sobre juros moratórios acrescidos a verbas remuneratórias reconhecidas em reclamatória trabalhista. Ou, conforme consta na página correspondente ao tema do site do STF: incidência de imposto de renda sobre juros de mora recebidos por pessoa física.

12. Rememorando a matéria, sabe-se que a discussão sobre a incidência do Imposto de Renda Pessoa Física sobre os valores recebidos a título de juros de mora no contexto de pagamentos em atraso já havia sido apresentada ao STF no AI nº 705.941/SP⁵⁵ (Tema 236) e no RE nº 611.512/SC⁶⁶ (Tema 306), que não tiveram a repercussão geral reconhecida em razão da sua natureza infraconstitucional.

13. Assim, o Superior Tribunal de Justiça julgou-a pela sistemática do art. 543-C do então vigente CPC no REsp nº 1.227.133/RS (Tema 470), fixando a tese de que “não incide Imposto de Renda sobre os juros moratórios legais vinculados a verbas trabalhistas reconhecidas em decisão judicial”

³ Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta

Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

§1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

⁴ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

(...)

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

⁵ EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Incognoscibilidade. Rescisão de contrato de trabalho. Verbas rescisórias. Natureza jurídica. Definição para fins de incidência de Imposto de Renda. Matéria infraconstitucional. Ausência de repercussão geral. Agravo de instrumento não conhecido. Não apresenta repercussão geral o recurso extraordinário que, tendo por objeto a definição da natureza jurídica de verbas rescisórias (salarial ou indenizatória), para fins de incidência de Imposto de Renda, versa sobre matéria infraconstitucional. (AI 705941 RG, Relator(a): CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 19/11/2009, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-05 PP-01083 RDECTRAB v. 17, n. 190, 2010, p. 218-223)

⁶ TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE VERBAS RECEBIDAS EM RECLAMATÓRIA TRABALHISTA A TÍTULO DE JUROS. DEFINIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DOS JUROS. APLICAÇÃO DOS EFEITOS DA AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL TENDO EM VISTA TRATAR-SE DE DIVERGÊNCIA SOLUCIONÁVEL PELA APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO FEDERAL. INEXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. (RE 611512 RG, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 09/09/2010, DJe-224 DIVULG 22-11-2010 PUBLIC 23-11-2010 EMENT VOL-02436-02 PP-00363)

complementado pelo REsp nº 1.089.720/RS, nos seguintes termos da ementa de relatoria do Min. Mauro Campbell Marques:

2. Regra geral: incide o IRPF sobre os juros de mora, a teor do art. 16, caput e parágrafo único, da Lei n. 4.506/64, inclusive quando reconhecidos em reclamatórias trabalhistas, apesar de sua natureza indenizatória reconhecida pelo mesmo dispositivo legal (matéria ainda não pacificada em recurso representativo da controvérsia).

3. Primeira exceção: são isentos de IRPF os juros de mora quando pagos no contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho, em reclamatórias trabalhistas ou não. Isto é, quando o trabalhador perde o emprego, os juros de mora incidentes sobre as verbas remuneratórias ou indenizatórias que lhe são pagas são isentos de imposto de renda. A isenção é circunstancial para proteger o trabalhador em uma situação sócio-econômica desfavorável (perda do emprego), daí a incidência do art. 6º, V, da Lei n. 7.713/88. Nesse sentido, quando reconhecidos em reclamatória trabalhista, não basta haver a ação trabalhista, é preciso que a reclamatória se refira também às verbas decorrentes da perda do emprego, sejam indenizatórias, sejam remuneratórias (matéria já pacificada no recurso representativo da controvérsia REsp. n.º 1.227.133 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Rel. p/acórdão Min. Cesar Asfor Rocha, julgado em 28.9.2011).

3.1 Nem todas as reclamatórias trabalhistas discutem verbas de despedida ou rescisão de contrato de trabalho, ali podem ser discutidas outras verbas ou haver o contexto de continuidade do vínculo empregatício. A discussão exclusiva de verbas dissociadas do fim do vínculo empregatício exclui a incidência do art. 6º, inciso V, da Lei n. 7.713/88.

3.2. O fator determinante para ocorrer a isenção do art. 6º, inciso V, da Lei n. 7.713/88 é haver a perda do emprego e a fixação das verbas respectivas, em juízo ou fora dele. Ocorrendo isso, a isenção abarca tanto os juros incidentes sobre as verbas indenizatórias e remuneratórias quanto os juros incidentes sobre as verbas não isentas.

4. Segunda exceção: são isentos do imposto de renda os juros de mora incidentes sobre verba principal isenta ou fora do campo de incidência do IR, mesmo quando pagos fora do contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho (circunstância em que não há perda do emprego), consoante a regra do 'accessorium sequitur suum principale'.

14. Desde então, estão os procuradores da Fazenda Nacional dispensados de contestar e recorrer com esteio na outrora vigente Portaria PGFN nº 294/2010⁷⁷, assim como os auditores-fiscais da Secretaria da Receita Federal do Brasil, impedidos de constituir créditos tributários relativos à matéria em razão dos efeitos do Parecer PGFN/CDA nº 2025/2011.

15. Na Lista de Dispensa anexa à Portaria PGFN nº 502/2016, consta item que orienta a atuação na matéria:

REsp 1.227.133/RS - com os esclarecimentos do REsp 1.089.720/RS (tema nº 470 de recursos repetitivos)

⁷⁷ Art. 1º Os Procuradores da Fazenda Nacional ficam autorizados a não apresentar contestação, bem como a não interpor recursos, nas seguintes situações:

(...)

V – quando a demanda e/ou a decisão tratar de questão já definida, pelo STF ou pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, em sede de em 07/07/2021, às 14:55, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no §3º do art. 4º do Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020.

Resumo: Em regra, incide IRPF sobre os juros de mora. Excepcionalmente, o tributo será afastado quando:

1. os juros de mora decorrem do recebimento em atraso de verbas trabalhistas, independentemente da natureza destas (se remuneratórias ou indenizatórias), pagas no contexto da rescisão do contrato de trabalho, em reclamatória trabalhista ou não (Art. 6º, V, da Lei nº 7.713/88); ou
2. os juros de mora decorrem do recebimento de verbas que não acarretam acréscimo patrimonial ou que são isentas ou não tributadas (em razão da regra de que o acessório segue o principal).

OBSERVAÇÃO: Importante ressaltar que, a contrario sensu, o IRPF incidirá, sobre os juros de mora decorrentes, exemplificadamente:

- a) do pagamento em atraso de verbas trabalhistas que sofram a incidência do IRPF quando não há rescisão do contrato de trabalho, em reclamatória trabalhista ou não;
- b) do recebimento em atraso de benefício previdenciário que atraia a incidência de IRPF (ex. aposentadoria) – (Ver AREsp 241677, Rel. Min. Mauro Campbell Marques);
- c) do recebimento em atraso de verbas remuneratórias ou que acarretem acréscimo patrimonial (resguardada a exceção do item “I” acima);]
- d) do recebimento em atraso pelo servidor público de verbas que atraem a incidência do IRPF (ver REsp 1.349.848/AL).

16. Apesar de a matéria ter sido julgada e definida pelo Superior Tribunal de Justiça, o TRF da 4ª Região, em julgamento de Arguição de Inconstitucionalidade, declarou a inconstitucionalidade do p.u. do art. 16 da Lei nº 4.506/1964 e deu interpretação conforme ao texto constitucional ao art. §1º do art. 3º da Lei nº 7.713/88 e ao art. 43, inciso II e §1º, do CTN, o que acabou por permitir o conhecimento de recurso extraordinário pelo Supremo Tribunal Federal pela alínea “b” do inciso III do art. 102 da Constituição Federal.

17. Apenas a roupagem da apresentação ao STF é diversa. No presente RE, com a finalidade de contornar a aplicação do entendimento anteriormente proferido, que não reconhecera a constitucionalidade da discussão, o Relator suscitou que a matéria agora subia à Corte com fundamento na alínea “b” do art. 102, III, da CF, o que “por si só, é suficiente para revelar a repercussão geral da matéria constitucional”.(grifou-se)

18. No RE em análise, confronta-se a incidência do IR sobre os juros já partindo do pressuposto de que a verba tem natureza indenizatória e, portanto, estaria fora da hipótese constitucional de incidência do tributo presente no art. 153, III, da CF.

19. No voto condutor do acórdão, o Ministro Relator relata que a incidência do IR sobre os juros de mora devidos no pagamento em atraso de verbas remuneratórias já havia sido afastada em decisão administrativa da Secretaria do Supremo Tribunal Federal, referendada pela Corte em fevereiro de 2008, e replicada em decisões administrativas do Conselho Superior da Justiça do Trabalho e pelo Tribunal de Contas da União, acórdão nº 244/2010, do Tribunal Superior Eleitoral (TSE), pelo Tribunal Regional Eleitoral de Minas Gerais (TRE/MG) e pelo Conselho da Justiça Federal (CJF). Observe-se pelo seguinte trecho do voto condutor do acórdão:

Registro, também, que a Corte, no exame do processo administrativo nº 323.526, sessão de 21 de fevereiro de 2008, referendou, por unanimidade, entendimento adotado pela Secretaria do Tribunal, o qual não destoa da orientação aqui defendida.

Conforme se extrai dos autos desse processo, a Secretaria da Corte, apoiando-se em parecer emitido pela Assessoria Jurídica, havia adotado a orientação de que não seria possível a incidência do imposto de renda sobre juros de mora legais relativos ao recebimento em atraso de determinada verba remuneratória. Do referido parecer consta que os juros moratórios legais não representariam acréscimo patrimonial para o credor e que a regra de que “o acessório segue a sorte do principal” não seria aplicável ao caso, pois a “regra deve ser adotada com cautela, notadamente em situações como a presente, na qual o principal e o acessório têm, efetivamente, naturezas distintas”.

20. Destaca-se, ainda, que a existência de tais decisões administrativas consistiu o fundamento central da rejeição do pedido de modulação dos efeitos do acórdão requerido pela Fazenda Nacional em sede de Embargos de Declaração, tendo a decisão pontuado que o STF, em 2008, em sede de decisão administrativa, confirmada por precedente judicial do TST, garantiu a confiança legítima em favor dos contribuintes, que seria violada por decisão de seu Plenário em sentido oposto.

- III - Dos fundamentos constitucionais e legais adotados na análise do mérito

21. No mérito do julgado, para fundamentar a não incidência do tributo sobre os juros moratórios, o STF adotou o seguinte raciocínio:

- a) o art. 153, III, da Constituição Federal define a competência da União para instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza;
- b) o art. 43 do CTN estabelece o fato gerador do referido imposto e o inciso II do dispositivo prevê a incidência sobre proventos de qualquer natureza. Já o §1º esclarece que a incidência do tributo independe da denominação dada à receita ou ao rendimento;
- c) o parágrafo único do art. 16 da Lei nº 4.506/1964 classifica os juros de mora e quaisquer outras indenizações como rendimentos do trabalho para fins de incidência do IR;
- d) já o §1º do art. 3º da Lei nº 7.713/1993 define como rendimento bruto para fins de incidência do tributo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados;
- e) a “expressão juros moratórios, que é própria do Direito Civil, designa a indenização pelo atraso no pagamento da dívida em dinheiro. Para o legislador, o não recebimento nas datas correspondentes dos valores em dinheiro aos quais tem direito o credor implica prejuízo para ele”;
- f) o prejuízo adviria do ato ilícito de não pagar a verba na data correspondente a qual tem direito o credor;
- g) portanto, os juros de mora são uma recomposição de perdas decorrentes do prejuízo do recebimento de verbas em atraso, que não implicam no aumento do patrimônio do credor, portanto, excluídos da incidência do Imposto de Renda.

22. Sob tais fundamentos, foi declarada a não recepção do art. 16 da Lei nº 4.506/1964 e a interpretação conforme a Constituição de 1988 do art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713/88 e ao art. 43, II e §1º, do CTN, para excluir do âmbito de suas aplicações a incidência do imposto de renda sobre os juros de mora.

23. A exclusão abrangente do tributo sobre os juros devidos em quaisquer pagamentos em atraso, faz, portanto, com que seja indiferente a natureza da verba que está sendo paga. Uma vez que seja reconhecida como devida a verba pleiteada, seja em reclamatória trabalhista ou não, exclui-se a incidência do imposto sobre os juros de mora devidos pelo atraso no seu pagamento. Diferentemente da jurisprudência anteriormente consolidada, pouco importa a natureza da verba principal ou se o reconhecimento de seu pagamento se dá no contexto de decisões proferidas em reclamatórias trabalhistas.

24. E, mais, a formação da tese em termos amplos e descolados do pedido inicial da demanda, mostra que sequer faz-se necessário que o reconhecimento do pagamento em atraso decorra de decisão judicial.

25. Em suma, a tese firmada é de que “não incide imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função” e tem sua aplicação ampla e irrestrita.

26. Mesmo diante da oposição dos Embargos de Declaração pela Fazenda Nacional, foi mantido o entendimento com a finalidade de preservar a confiança conferida a decisões de órgãos administrativos, em detrimento da observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa e do respeito à sistemática de formação de precedentes judiciais de força vinculante.

27. Considerando o acima disposto, já é possível depreender a tese majoritária e atualizar as orientações constantes da matéria no SAJ, ainda que pendente a publicação dos Embargos de Declaração, uma vez que estes não resultaram em alteração do conteúdo do julgado:

1.22 i) Juros de mora

Abrangência: Tema com dispensa de contestar e recorrer, conforme entendimento do STF, proferido no RE 855.091 em repercussão geral (Tema 808)

Resumo: O STF fixou a tese de que “não incide Imposto de Renda Pessoa Física sobre os juros de mora devidos pelo pagamento em atraso de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função”.

Referência: Parecer XXXXX

Data de início da vigência da dispensa: XXXX.

28. Ademais, para fins de cumprimento da decisão, destaca-se que os procedimentos administrativos suspensos em razão do despacho de 10/09/2018 do Min. Relator, devem seguir seu curso com a devida aplicação do entendimento firmado pelo STF, em analogia do que preconiza o art. 1.040, III, do Código de Processo Civil.

- IV - Conclusões e encaminhamentos finais

29. Em resumo:

- a) no julgamento do RE nº 855.091/RS foi declarada a não recepção pela CF/88 do art. 16 da Lei nº 4.506/1964;
- b) foi declarada a interpretação conforme à CF/88 ao §1º do art. 3º da Lei nº 7.713/88 e ao art. 43, inciso II e §1º, do CTN;
- c) a tese definida, nos termos do art. 1.036 do CPC, é “não incide imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função”, tratando-se de exclusão abrangente do tributo sobre os juros devidos em

quaisquer pagamentos em atraso, independentemente da natureza da verba que está sendo paga;

d) não foi concedida a modulação dos efeitos da decisão nos termos do art. 927, §3º, do CPC;

e) a tese definida aplica-se aos procedimentos administrativos fiscais em curso;

f) os procedimentos administrativos fiscais suspensos em razão do despacho de 20/08/2008 deverão ter seu curso retomado com a devida aplicação da tese acima exposta;

g) os efeitos da decisão estendem-se aos pedidos administrativos de ressarcimento pagos em atraso sendo desnecessário que o reconhecimento do pagamento em atraso decorra de decisão judicial.

30. Sugere-se que o presente Parecer, uma vez aprovado, seja remetido à RFB em cumprimento ao disposto no art. 3º, §3º, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014.

31. Ademais, propõe-se que sejam realizadas as alterações do quadro explicativo acima na árvore de matérias do SAJ, bem como na lista de dispensa de contestar e recorrer (Art.2º, V, VII e §§3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016) da internet da PGFN, com a substituição das orientações do item 1.22 i) pelo quadro explicativo acima.

32. Por derradeiro, recomenda-se ampla divulgação do presente Parecer no âmbito desta Procuradoria-Geral.

33. É a manifestação.

Brasília, 7 de julho de 2021.

Documento assinado eletronicamente
MARISE CORREIA DE OLIVEIRA
Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente
FERNANDO MANCHINI SERENATO
Procurador-Chefe da Divisão de Consultoria em Matéria Jurídico Processual

De acordo. À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente
LUCAS SILVEIRA PORDEUS
Coordenador de Consultoria Judicial

Aprovo. Encaminhe-se conforme sugerido.

Documento assinado eletronicamente
ADRIANA GOMES DE PAULA ROCHA
Procuradora-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial

**JURISPRUDÊNCIA
SELECIONADA**

Ementário / Tendências Jurisprudenciais

STF – Pleno - Recurso Extraordinário 855.091 Rio Grande do Sul – Ementa: Recurso Extraordinário. Repercussão Geral. Direito Tributário. Imposto de Renda. Juros Moratórios Devidos em Razão do Atraso no Pagamento de Remuneração por Exercício de Emprego, Cargo ou Função. Caráter Indenizatório. Danos Emergentes. Não Incidência.

Supremo Tribunal Federal

Tribunal Pleno

Julgamento: 15/03/2021

Publicação: 08/04/2021

Relator(a): Min. Dias Toffoli

EMENTA

1. A materialidade do imposto de renda está relacionada com a existência de acréscimo patrimonial. Precedentes.
2. A palavra indenização abrange os valores relativos a danos emergentes e os concernentes a lucros cessantes. Os primeiros, correspondendo ao que efetivamente se perdeu, não incrementam o patrimônio de quem os recebe e, assim, não se amoldam ao conteúdo mínimo da materialidade do imposto de renda prevista no art. 153, III, da Constituição Federal. Os segundos, desde que caracterizado o acréscimo patrimonial, podem, em tese, ser tributados pelo imposto de renda.
3. Os juros de mora devidos em razão do atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função visam, precipuamente, a recompor efetivas perdas (danos emergentes). Esse atraso faz com que o credor busque meios alternativos ou mesmo heterodoxos, que atraem juros, multas e outros passivos ou outras despesas ou mesmo preços mais elevados, para atender a suas necessidades básicas e às de sua família.
4. Fixa-se a seguinte tese para o Tema nº 808 da Repercussão Geral: “Não incide imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função”.
5. Recurso extraordinário não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão virtual do Plenário de 5 a 12/3/21, na conformidade da ata do julgamento e nos termos do voto do Relator, Ministro Dias Toffoli, por maioria, apreciando o Tema nº 808 da Repercussão Geral, em negar provimento ao recurso extraordinário, considerando não recepcionada pela Constituição de

1988 a parte do parágrafo único do art. 16 da Lei nº 4.506/64 que determina a incidência do imposto de renda sobre juros de mora decorrentes de atraso no pagamento das remunerações previstas no artigo (advindas de exercício de empregos, cargos ou funções), concluindo que o conteúdo mínimo da materialidade do imposto de renda prevista no art. 153, III, da Constituição Federal de 1988 não permite que ele incida sobre verbas que não acresçam o patrimônio do credor. Ademais, acordam os Ministros em conferir ao §1º do art. 3º da Lei nº 7.713/88 e ao art. 43, inciso II e §1º, do CTN, interpretação conforme à Constituição Federal, de modo a se excluir do âmbito de aplicação desses dispositivos a incidência do imposto de renda sobre os juros de mora em questão. Vencido o Ministro Gilmar Mendes. Foi fixada a seguinte tese: “Não incide imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função”.

Brasília, 15 de março de 2021.

Ministro Dias Toffoli
Relator

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

A União interpõe tempestivo recurso extraordinário, com fundamento nas alíneas a e b do premissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado:

“TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO DE RENDA. JUROS MORATÓRIOS. CARÁTER INDENIZATÓRIO.

Não são passíveis de incidência do imposto de renda os valores recebidos a título de juros de mora acrescidos às verbas definidas em ação judicial, por constituírem indenização pelo prejuízo resultante de um atraso culposo no pagamento de determinadas parcelas.”

Opostos embargos de declaração, não foram eles acolhidos. Interposto recurso especial, a Vice-Presidência do Tribunal de origem entendeu que o acórdão atacado contrariava a orientação firmada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) em sede de recursos repetitivos, razão pela qual remeteu os autos à Turma para novo exame. Na oportunidade, a Turma entendeu não ser o caso de exercer o juízo de retratação e acrescentou o entendimento firmado pelo órgão especial daquela Corte na Arguição de Inconstitucionalidade nº 5020732-11.2013.404.0000, cuja ementa transcrevo:

“ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA SOBRE JUROS DE MORA. NÃO RECEPÇÃO DO ART. 16, §ÚNICO, DA LEI N. 4.506/64 PELA CF/88. INCONSTITUCIONALIDADE, SEM REDUÇÃO DE TEXTO, DO §1º DO ART. 3º DA LEI Nº 7.713/88, DO ART. 16, §ÚNICO, DA LEI Nº. 4.506/64, E DO ART. 43, INCISO II E §1º, DO CTN (LEI Nº 5.172/66), POR AFRONTA AO INCISO III DO ART. 153 DA CF/88.

1. O art. 16, §único, da Lei nº 4.506/64, ao tratar como ‘rendimento de trabalho assalariado os juros de mora e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo’, contraria, frontalmente, o disposto no inciso III do art. 153 da CF/88, que é taxativo em só permitir a incidência do imposto de renda sobre ‘renda e proventos de qualquer natureza’. Juros moratórios legais são detentores de nítida e exclusiva

natureza indenizatória, e portanto não se enquadram no conceito de renda ou proventos. Hipótese de não-recepção pela Constituição Federal de 1988.

2. Inconstitucionalidade do art. 43, inciso II e §1º, do CTN (Lei nº 5.172/66), sem redução de texto, originada pela interpretação que lhe é atribuída pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, com efeito vinculante, de forma a autorizar que sobre verba indenizatória, in casu os juros de mora legais, passe a incidir o imposto de renda.

3. Inconstitucionalidade sem redução de texto reconhecida também com relação ao §1º do art. 3º da Lei nº 7.713/88 e ao art. 43, inciso II e §1º, do CTN (Lei nº 5.172/66).

4. Os juros legais moratórios são, por natureza, verba indenizatória dos prejuízos causados ao credor pelo pagamento extemporâneo de seu crédito. A mora no pagamento de verba trabalhista, salarial e previdenciária, cuja natureza é notoriamente alimentar, impõe ao credor a privação de bens essenciais, podendo ocasionar até mesmo o seu endividamento a fim de cumprir os compromissos assumidos. A indenização, por meio dos juros moratórios, visa à compensação das perdas sofridas pelo credor em virtude da mora do devedor, não possuindo qualquer conotação de riqueza nova a autorizar sua tributação pelo imposto de renda.”

Opostos embargos de declaração, não foram eles acolhidos.

Alega a recorrente que “o parâmetro de aferição da constitucionalidade do fato gerador do imposto de renda, do ponto de vista material, no nosso sistema jurídico, é o acréscimo patrimonial”. De sua óptica, existem verbas indenizatórias que visam à restituição de um patrimônio anterior e verbas indenizatórias que têm por objetivo recompor valores que deixaram de ser recebidos. Sustenta que “o fato de uma verba ter natureza indenizatória, por si só, não significa que o seu recebimento não represente acréscimo patrimonial”. Defende que os juros de mora legais incidentes sobre verbas não indenizatórias destinam-se a “compensar o acréscimo patrimonial que o credor deixou de ter no tempo devido”. Diz também ser esse o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) assentado no REsp nº 1.227.133/RS, o qual foi julgado em sede de recursos repetitivos. Aduz, ainda, que o Tribunal de origem não poderia ter aplicado ao caso a orientação firmada na Arguição de Inconstitucionalidade nº 5020732-11.2013.404.0000, pois o Supremo Tribunal Federal já havia decidido que a questão não tinha repercussão geral, por ser de natureza infraconstitucional.

Por sua vez, alega o recorrido que não se deve conhecer do recurso extraordinário, pois o apelo estaria com fundamentação deficiente (Súmula nº 284 /STF). Aduz, também, que não houve o devido questionamento das matérias constitucionais suscitadas (Súmulas nºs 282 e 356/STF). Sustenta, ainda, que o tema ventilado no recurso extraordinário não possui repercussão geral. No mérito, sustenta que o imposto de renda não pode incidir sobre juros de mora decorrentes de condenações judiciais, pois eles não acarretam acréscimo patrimonial, tendo por finalidade reparar os danos emergentes. Refere que esses juros de mora “têm natureza indenizatória, uma vez que derivam do atraso no cumprimento de uma obrigação e visam recompor o patrimônio do credor lesado pelo atraso no adimplemento”. Aponta que o STJ, no recurso especial já citado, decidiu em favor do contribuinte. Refere que “a lei jamais vinculou a natureza jurídica dos juros de mora à natureza jurídica das verbas cujo inadimplemento lhes dá ensejo e sobre as quais incidem”. Ademais, entende o recorrido que os juros de mora têm caráter sancionatório. Defende ser esse outro impedimento para a incidência do imposto, tendo em vista o que dispõe o art. 3º do CTN. Alega que a incidência do imposto de renda sobre os juros de mora esbarra nos princípios da legalidade tributária, do não confisco e da moralidade administrativa. Refere, ainda, não ser possível presumir ou simplesmente afirmar que tais verbas possuem natureza salarial, sob pena de violação do art. 5º, LIV e LV, do texto constitucional. Aponta, por fim, ter direito à restituição de indébito tributário.

A Procuradoria-Geral da República opina pelo provimento do recurso extraordinário e propõe a seguinte tese de repercussão geral: “incide imposto de renda sobre os juros moratórios decorrentes do atraso no pagamento das verbas remuneratórias pelo empregador, no âmbito de condenação trabalhista, por constituírem efetivo acréscimo patrimonial”.

Em 20/8/18, determinei, de ofício, nos termos do art. 1.035, §5º, do CPC, a suspensão do processamento de todos os processos judiciais pendentes, individuais ou coletivos que tramitem no território nacional e versem sobre a incidência ou não de imposto de renda sobre os juros moratórios recebidos por pessoa física. Fora isso, deferi, com base no poder geral de cautela, pedido formulado pelo Ministério Público do Estado de Goiás (petição nº 53.053/18) para ser admitido na causa, na qualidade de **amicus curiae**, suspendendo, também, o processamento de todos os procedimentos administrativos tributários da Secretaria da Receita Federal do Brasil pendentes que tramitem no território nacional e versem sobre a mesma matéria, até ulterior ordem.

É o relatório.

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Preliminarmente, considero preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso extraordinário. Verifica-se que o ora recorrente opôs embargos de declaração em face do acórdão recorrido com o fim de prequestionamento. Além disso, nota-se que a instância de origem tratou de temas constitucionais ligados à materialidade do tributo em discussão.

Ademais, não acolho a alegação de que o Tribunal de origem teria violado a orientação firmada no exame do AI nº 705.941/SP, Tema nº 236, em que a Corte concluiu não ter repercussão geral a controvérsia a respeito da incidência do imposto de renda sobre juros moratórios. Conforme consignei na manifestação sobre a repercussão geral da matéria constitucional versada nestes autos, o apelo extremo foi interposto também pela letra b do permissivo constitucional, tendo em vista a aplicação do entendimento firmado na Arguição de Inconstitucionalidade nº 5020732-11.2013.404.0000, circunstância nova em relação àquele tema. Esse fato, por si só, é suficiente para revelar a repercussão geral da matéria constitucional. Assim, cabe à Corte analisar a matéria de fundo e dar a última palavra sobre a constitucionalidade das normas federais. Aplica-se, aqui, o entendimento firmado no RE nº 614.232/RS-AgR-QO, Rel. Min. **Ellen Gracie**, DJe de 4/3/11.

Passo ao exame da questão de fundo.

No caso dos autos, a ação é de **restituição** de valores relativos ao imposto de renda que incidiu sobre **juros moratórios acrescidos a verbas remuneratórias** reconhecidas em reclamatória trabalhista.

Conforme o Tribunal de origem, não pode o imposto incidir sobre juros de mora legais recebidos em juízo ou fora dele, independentemente da natureza da verba principal a que se refiram. Para chegar a essa conclusão, a Corte **a quo**, em um primeiro momento, observou que a incidência do imposto de renda pressupõe acréscimo patrimonial e que as parcelas de natureza indenizatória visam apenas a recompor o patrimônio, e não a aumentá-lo. A par disso, consignou que juros moratórios são indenizações e que a lei presume a existência de perda para o credor no caso de mora.

Em um segundo momento, o Tribunal **a quo** adicionou a sua fundamentação a orientação firmada na Arguição de Inconstitucionalidade nº 5020732-11.2013.404.0000.

Nesse precedente, o Órgão Especial da instância de origem consignou que a mora no pagamento de verbas alimentares impõe “ao credor a privação de bens essenciais[,] podendo até mesmo ocasionar seu endividamento a fim de cumprir os compromissos assumidos”. Aduziu também que o art. 16,

parágrafo único, da Lei nº 4.506/64, reconhece os juros de mora como indenização e que o STJ tem entendimento sumulado no sentido da não incidência do imposto sobre as verbas recebidas a título de danos morais (Súmula nº 498/STJ¹), por elas terem natureza indenizatória. Assentou, além disso, que tramita no Congresso Nacional projeto de lei visando a afastar a incidência do imposto sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração (PL nº 4.635/12) e que o STF já se manifestou, na esfera administrativa, no sentido de que o imposto não incide sobre os juros de mora (Processo nº 323.526, Primeira Sessão Administrativa, 21/2/08).

No julgamento daquela arguição de inconstitucionalidade, foi reconhecida a não recepção do art. 16, parágrafo único, da Lei nº 4.506/64 pelo texto constitucional. E foi declarada a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713/88 e do art. 43, inciso II e §1º, do CTN (Lei nº 5.172/66), afastando-se a incidência do imposto de renda sobre os juros moratórios legais recebidos.

Passo à transcrição dos dispositivos legais:

Lei nº 4.506/64:

“Art. 16. Serão classificados como rendimentos do trabalho assalariado tôdas as espécies de remuneração por trabalho ou serviços prestados no exercício dos empregos, cargos ou funções referidos no artigo 5º do Decreto-lei número 5.844, de 27 de setembro de 1943, e no art. 16 da Lei número 4.357, de 16 de julho de 1964, tais como:

(...)

Parágrafo único. Serão também classificados como rendimentos de trabalho assalariado os juros de mora e quaisquer outras indenizações pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo” (grifo nosso).

Lei nº 7.713/88:

“Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

§1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados” (grifo nosso).

Código Tributário Nacional:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001.)” (grifo nosso).

¹ Súmula nº 498/STJ: “não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais”.

A prevalecer a legislação impugnada, os juros de mora sempre comporiam a base de incidência do imposto de renda. Contudo, devemos prosseguir na análise do âmbito constitucional do imposto de renda e da natureza jurídica dos juros de mora decorrentes da lei, para chegarmos a uma conclusão definitiva.

Nos termos do art. 153, III, da Constituição compete à União instituir **imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza** (IR). A doutrina especializada e a jurisprudência da Corte, no que tange à interpretação do dispositivo, têm firme orientação de que a materialidade do tributo está relacionada à existência de **acréscimo patrimonial**, aspecto ligado às ideias de renda e de proventos de qualquer natureza, bem como ao princípio da capacidade contributiva. Por exemplo, Andrei Pitten Velloso leciona que “tanto a renda quanto os proventos pressupõem, necessariamente, a existência de acréscimo patrimonial”². Para Roque Antonio Carrazza, “de acordo com a Constituição, renda e proventos de qualquer natureza devem representar ganhos ou riquezas novas. Do contrário, não será atendido o princípio da capacidade contributiva”³. Por sua vez, Leandro Paulsen ensina, à luz do texto constitucional, que “a renda é acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho. Proventos são os acréscimos patrimoniais decorrentes de uma atividade que já cessou”⁴.

Em estudo sobre o conceito de renda, Hugo de Brito Machado assevera:

“Não há renda, nem provento, **sem que haja acréscimo patrimonial**, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo. (...) Referindo-se o CTN à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, quer dizer que a renda, ou os proventos, podem ser os que foram pagos ou simplesmente creditados.

A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos. Para uma adequada compreensão do sentido da *expressão*” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 317, grifos nossos).

Em relação à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, cito o RE nº 117.887/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. **Carlos Velloso**, DJ de 23/4/93, o qual foi assim ementado:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. I. - **Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou auferimento de algo**, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos. III. - R.E. conhecido e provido” (RE nº 117.887/SP, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Carlos Velloso**, DJ de 23/4/93 – grifo nosso).

Em consonância com o texto constitucional, o art. 43 do Código Tributário Nacional fixa a materialidade do imposto de renda como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de

² VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 370.

³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 57.

⁴ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 61.

renda (produto do capital e/ou trabalho) ou de proventos de qualquer natureza (acréscimos patrimoniais em geral).

Necessário, portanto, verificar se os juros de mora legais constituem ou não acréscimo patrimonial.

No caso das **obrigações de pagar em dinheiro**, é opção tradicional do legislador civil brasileiro estipular que as perdas e danos, expressão que abrange simultaneamente **danos emergentes e lucros cessantes**, se consubstanciam, entre outras verbas, em **juros de mora**. Sobre o tema, transcrevo os dispositivos pertinentes do Código Civil de 1916 e do atual Código Civil⁵:

Código Civil de 1916:

“Art. 1.059. Salvo as exceções previstas neste Código, de modo expresso, as perdas e danos devidos ao credor, abrangem, além do que ele efetivamente perdeu, o que razoavelmente deixou de lucrar.

(...)

Art. 1.061. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, consistem nos juros da mora e custas, sem prejuízo da pena convencional.”

Código Civil de 2002:

“Art. 402. Salvo as exceções expressamente previstas em lei, as perdas e danos devidas ao credor abrangem, além do que ele efetivamente perdeu, o que razoavelmente deixou de lucrar.

(...)

Art. 404. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, serão pagas com atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, abrangendo juros, custas e honorários de advogado, sem prejuízo da pena convencional.

Parágrafo único. Provado que os juros da mora não cobrem o prejuízo, e não havendo pena convencional, pode o juiz conceder ao credor indenização suplementar.”

Não parece haver dúvidas, portanto, de que a expressão juros moratórios, que é própria do Direito Civil, designa a **indenização pelo atraso no pagamento da dívida em dinheiro**. Para o legislador, o não recebimento nas datas correspondentes dos valores em dinheiro aos quais tem direito o credor implica **prejuízo para ele**. Note-se que o legislador previu a possibilidade de serem as perdas efetivas maiores que os juros de mora, e por isso, possibilitou, caso não haja pena convencional, a concessão de indenização complementar.

Cumpra destacar, ainda, que os juros de mora legais têm natureza jurídica autônoma em relação à natureza jurídica da verba em atraso. **Vide**, em primeiro lugar, que eles não constituem frutos civis (parcela acessória que, em regra, segue a sorte do principal) decorrentes da exploração econômica do capital, como ocorre, por exemplo, com os juros remuneratórios (ou compensatórios) em relação ao

⁵ “Vale dizer ter o Legislador de 2002, por meio desse conjunto normativo, conferido natureza estritamente indenizatória aos juros de mora incidentes sobre as obrigações de pagamento em dinheiro, resultantes do seu inadimplemento, na medida em que os elegera como expressão patrimonial integrante da reparação das perdas e danos, por meio de indenização que ordinariamente abrange o prejuízo sofrido e os lucros cessantes.” (trecho do voto do Ministro Antônio José de Barros Levenhagem, no exame do ROAG nº 21100039.1985.5.17.0002, Órgão Especial do Tribunal Superior do Trabalho, DEJT de 4/9/9).

mútuo feneratício⁶. É necessário notar, ainda, que a causa que gera o direito aos juros de mora legais decorre de um ato ilícito imputado ao devedor consistente no não pagamento nas datas correspondentes dos valores em dinheiro aos quais tem direito o credor.

A natureza indenizatória dos juros de mora é reconhecida também na legislação tributária. Para fins de incidência do imposto de renda, o art. 16, parágrafo único, da Lei nº 4.506/64, classifica como rendimentos de trabalho assalariado “os juros de mora e quaisquer outras indenizações pagas pelo atraso no pagamento das remunerações previstas neste artigo”. Ao se referir aos juros de mora e “outras indenizações”, o legislador deixou implícito o reconhecimento de que os juros de mora consistem em indenização.

A respeito da possibilidade da incidência do imposto de renda sobre valores de natureza indenizatória, a doutrina diverge. Para uma corrente, o simples fato de uma verba ter essa natureza já afasta a incidência do imposto. Sintetizo as razões geralmente utilizadas por aqueles que defendem esse posicionamento: a) a incidência do tributo sobre uma parcela indenizatória acaba diminuindo o valor da indenização, passando essa a não ser mais total, mas apenas parcial; b) a Constituição prevê a possibilidade de se instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, e não sobre indenização; c) indenização não é produto do capital, do trabalho nem da combinação de ambos; d) lucros cessantes, embora sejam ingressos no patrimônio do lesado, não representam a certeza da existência de acréscimo patrimonial.

Para outra corrente, o entendimento de que a verba indenizatória está fora do âmbito da materialidade do imposto só teria sentido se ela visasse recompor uma perda patrimonial. Nesse caso, o ingresso da parcela no patrimônio do lesado não representaria riqueza nova, mas apenas restituição de parte do patrimônio que já existia e que foi desfalcado em razão de um ilícito. Situação distinta, entretanto, haveria no caso em que a verba indenizatória representasse um ganho que a vítima do ilícito deixou de auferir (lucros cessantes). Nessa hipótese, tal parcela representaria não uma recomposição de um patrimônio anterior, mas sim uma substituição do acréscimo patrimonial que deixou de existir por conta do ilícito. Nesse caso, não faria sentido excluir da tributação a parcela recebida a título de lucros cessantes, pois essa apenas substituiria aquele incremento do patrimônio que seria normalmente tributado se não tivesse ocorrido o dano. Sobre o tema, vide as lições de Fábio Junqueira de Carvalho, Maria Inês Murgel, Gisele Lemke, Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo, Paulo de Tarso Vieira Ramos, James

Martins, José Augusto Delgado e Mary Elbe Queiroz constantes da obra **Regime tributário das indenizações**, coordenada por Hugo de Brito Machado (São Paulo: Dialética, 2000).

A Professora Mary Elbe Queiroz (**Imposto sobre a renda e Proventos de Qualquer Natureza**, Saraiva. 3. ed.) defende a possibilidade de tributação das indenizações, **conforme o caso**, com vistas a se atenderem os princípios constitucionais da legalidade, da isonomia, da capacidade contributiva, da generalidade e da universalidade, que delinham e estruturam o conceito e a forma de incidência do imposto de renda. Segundo ela,

“[o] regime tributário a ser aplicado às indenizações depende da natureza do dano que se via reparar. É importante distinguir quando elas se enquadram como hipótese de incidência, por representarem verdadeiros ‘acréscimos patrimoniais’, riqueza nova que aumenta o patrimônio

⁶ “Distinguem-se os juros em compensatórios e moratórios. Quando compensatórios, os juros são os frutos do capital empregado e nesse sentido é que melhor assenta o conceito acima formulado. Quando moratórios, constituem indenização pelo prejuízo resultante do retardamento culposo.” (SÍLVIO RODRIGUES. *Direito Civil*. São Paulo: Saraiva. v. 2, p. 258).

preexistente daquele que recebe a indenização; como a hipóteses de não-incidências por a realidade factual não se adequar à previsão abstrata da lei e não realizar o fato gerador do tributo; ou como hipótese de isenção, por existir expressa disposição de lei que excepcione a respectiva incidência”.

Na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, já há muito se afastou a tese segundo a qual as verbas indenizatórias, só por terem essa natureza, estão **ipso facto** fora da hipótese de incidência do imposto de renda. Isso porque a palavra indenização é ampla o suficiente para abranger, dentre outros, os valores recebidos a título de **danos emergentes** – que não incrementam o patrimônio – e os valores recebidos a título de **lucros cessantes**, esses sim tributáveis pelo IR, pois substituiriam o acréscimo patrimonial que deixou de ser auferido em razão de um ilícito. Sobre o tema, destaco o REsp nº 638.389/SP, Primeira Turma, Rel. Min. **Teori Zavascki**, DJ de 1º/8/15.

A meu ver, o imposto de renda pode, em tese, alcançar os valores relativos a lucros cessantes, mas não os relativos a danos emergentes. Explico.

Primeiro: não é o **nomen iuris** de certa verba que determina se ela é ou não alcançada pelo IR. O que é necessário verificar é se a verba se enquadra na materialidade da exação. Assim, o simples fato de ela ser denominada de indenização não afasta, por si só, a incidência do imposto de renda. **Segundo:** a Constituição exige que o imposto incida sobre acréscimo patrimonial. Mas não é apenas o acréscimo patrimonial advindo do trabalho, do capital ou da combinação de ambos que pode ser alcançado pelo tributo. **Terceiro:** se os valores recebidos a título de **danos emergentes** apenas recompõem o patrimônio desfalcado, não o incrementando não há razão para incidir o tributo sobre eles. **Quarto:** as quantias recebidas a título de lucros cessantes substituem o incremento patrimonial que o lesado normalmente teria se não tivesse ocorrido o dano, hipótese em que, em tese, caracterizado o acréscimo patrimonial, poderia ser tributado pelo imposto de renda.

À luz dessas considerações, vejamos se os juros de mora devidos em razão do atraso no adimplemento de **obrigação de pagar em dinheiro, assim compreendida a remuneração devida ao trabalhador decorrente do exercício de emprego, cargo ou função**, são lucros cessantes, caso em que, em tese, poderiam se sujeitar ao imposto de renda, ou se são danos emergentes, hipótese na qual o tributo não pode incidir sobre eles.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, há considerável divergência de opiniões sobre a matéria. No Recurso Especial nº 1.227.133/RS (submetido ao rito dos recursos repetitivos) e no Recurso Especial nº 1.089.720/RS, prevaleceu a orientação de que essas verbas, por não se destinarem a reparar danos emergentes, revelariam verdadeiro acréscimo patrimonial, atraindo a incidência do imposto. Nesse sentido, cito os votos dos Ministros **Teori Zavascki** e do **Benedito Gonçalves**. Em suma, o Superior Tribunal de Justiça acabou por restringir a não incidência do imposto de renda sobre os juros de mora a apenas duas hipóteses: (i) quando recebidos no contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho (perda do emprego), por força da isenção prevista no art. 6º, V, da Lei nº 7.713/88; e (ii) quando os juros de mora corresponderem a verba principal isenta ou fora do campo de incidência do imposto de renda, caso em que tais juros são isentos de imposto de renda, mesmo quando pagos fora da circunstância da perda de emprego, em conformidade com a regra de que o acessório segue o principal.

Já para o TRF da 4ª Região, na referida arguição de inconstitucionalidade, os juros de mora legais não representam riqueza nova para o credor, pois eles têm por finalidade reparar as perdas que o lesado sofreu.

A meu sentir, os juros de mora legais, no contexto em tela, estão fora do campo de incidência do imposto de renda, pois visam, precipuamente, recompor efetivas perdas, decréscimos, não implicando

aumento de patrimônio do credor. A hipótese, portanto, é de não incidência tributária e não de isenção ou exclusão de base de cálculo.

Cuidando-se a remuneração devida ao trabalhador decorrente do exercício de emprego, cargo ou função de obrigação de pagar em dinheiro, a meu modo de ver, **o atraso em seu adimplemento gera danos emergentes** para o credor, visto que, se houvesse o pagamento tempestivo, disso normalmente decorreriam acréscimos em seu patrimônio.

Afinal, é com o dinheiro, como o auferido em razão do exercício de emprego, cargo ou função (verbas de natureza alimentar), que a pessoa organiza suas finanças, suprimindo suas próprias necessidades e as de sua família, especialmente com moradia, alimentação, educação, saúde, higiene, transporte etc. E o atraso no adimplemento daquele tipo de obrigação (de pagar dinheiro) faz com que o credor busque outros meios para atender tais necessidades, como: uso do rotativo e/ou da linha de crédito do cartão de crédito, uso do cheque especial, obtenção de empréstimos, prolongamento do tempo de utilização de linha de crédito já contratada etc.

É razoável pensar que esses meios alternativos, notadamente os créditos de acesso facilitado, atraem, além da possibilidade de cobrança de tarifas, multas etc., juros (desfavoráveis ao trabalhador) que facilmente ultrapassam os percentuais geralmente utilizados na fixação dos juros de mora. Por exemplo, conforme a revista Exame, apoiada em dados da Abecs (Associação Brasileira das Empresas de Cartões e Serviços), a taxa média de juros do rotativo do cartão de crédito na semana de 29 de maio a 2 de junho de 2017 “chegou a 9,7% ao mês (203,2% ao ano)”⁷; já segundo o Procon/SP, em maio de 2017, os juros médios do cheque especial foram de 13,48% ao mês, e os de empréstimo pessoal, de 6,37% ao mês⁸.

Afora isso, é sensato imaginar a possibilidade de o trabalhador ter de ficar sujeito, em razão de não conseguir pagar à vista um bem, a compras a prazo, que, como se sabe, usualmente têm preços mais elevados.

Também é razoável conceber que ele, ainda, pode buscar meios heterodoxos para suportar a demora no pagamento de sua verba, como atrasar a satisfação das próprias despesas, circunstância que pode atrair multas, juros e outros passivos ou outras despesas bem como a inscrição de seu nome em cadastros de inadimplentes etc.

Os juros de mora legais visam, em meu entendimento, recompor, de modo estimado, esses gastos a mais que o credor precisa suportar (p. ex. juros decorrentes da obtenção de créditos, juros relativos ao prolongamento do tempo de utilização de linhas de créditos, multas etc., que se traduzem em efetiva perda patrimonial) em razão do atraso no pagamento da verba de natureza alimentar a que tinha direito⁹.

⁷ Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/seu-dinheiro/juro-do-rotativo-do-cartaoai-de-155-para-97-aomes/>>.

⁸ Secretaria da Justiça e da Defesa da Cidadania. Fundação de proteção e defesa do consumidor. Diretoria de estudos e pesquisas. Pesquisa de taxas e juros – pessoa física: empréstimo pessoal e cheque especial. Maio, 2017. Disponível em: <<http://www.procon.sp.gov.br/pdf/txjuros-maio2017.pdf>>.

Registre-se que os juros cobrados por força da contratação de créditos de acesso facilitado usualmente superam a taxa Selic. **Vide**, nesse sentido, por exemplo, trecho da matéria “O que a Selic influencia na sua Vida?”, da Época Negócios: “em teoria, a taxa básica de juros vai servir de referência para os juros cobrados pelas instituições financeiras. Assim, se a Selic sobe, a tendência é as outras taxas subirem junto, e se ela cai, as outras taxas têm a tendência de cair também. Mas ainda que a Selic esteja próxima de 10% ao ano, a taxa de juros que os bancos cobram no cheque especial ronda os 10% ao mês (...)” (disponível em: <<http://epocanegocios.globo.com/colunas/Financas-de-Bolso/noticia/2017/07/o-que-selicinfluencia-na-sua-vida.html>>).

⁹ Eis o comentário de Maria Helena Diniz a respeito do art. 404 do Código Civil: “Perdas e danos e obrigação pecuniária. Se a obrigação não cumprida em pagamento de quantia em dinheiro, a estimativa do dano emergente ou positivo devidamente atualizada segundo índices oficiais já estará previamente estabelecida

O quadro referido fica ainda mais patente quando se levam em conta publicações a respeito das finanças das famílias e dos consumidores. Pesquisa da Confederação Nacional do Comércio (CNC) revela que, em janeiro de 2017, mais de 55% das famílias “relataram ter dívidas entre cheque pré-datado, cartão de crédito, cheque especial, carnê de loja, empréstimo pessoal, prestação de carro e seguro”¹⁰. Ainda segundo a pesquisa, “o cartão de crédito foi apontado como um dos principais tipos de dívida por 77,3% das famílias endividadas”.

Em estudo, o Serviço de Proteção ao Crédito (SPC Brasil) e a Confederação Nacional de Dirigentes Lojistas (CNDL) mostraram, por meio do Indicador de Reserva Financeira, que, em fevereiro de 2017, apenas 20% “dos consumidores guardou alguma quantia de dinheiro”¹¹. Levando em conta apenas as classes C, D e E, a proporção atingiu 16%. Conforme a publicação, “em média, aqueles que conseguiram poupar guardaram R\$ 414” naquele mês. Em outra pesquisa, aquelas entidades informaram que, no final de março do mesmo ano, cerca de 39% da população adulta estava inadimplente; 50,12% dos consumidores com idade entre 30 e 39 anos tinham “nome inscrito em alguma lista de devedores”.

Por sua vez, a Folha de São Paulo, em matéria intitulada “Maioria dos brasileiros não têm reserva para emergência”¹², publicada em janeiro de 2017, registrou, com base em informações do Banco Mundial, que 44% dos brasileiros “– mais de 70 milhões acima dos 15 anos – consideram impossível levantar cerca de R\$ 2.500 numa necessidade extrema” e que apenas 16% dos que acham possível obter tal quantia “dizem poder recorrer às próprias economias; mais da metade pediria ajuda a amigos ou parentes”. Levando em conta levantamento do Serasa referente a 2015, o jornal consignou que “73% dos brasileiros não conseguiriam cobrir seus custos por mais de 90 dias”.

Considerando estudo realizado por economistas do IPEA, que se apoiaram nas Pesquisas de Orçamentos Familiares do IBGE de 2002/2003 e de 2008/2009, consignou aquele periódico que “81% das famílias têm poupança financeira nula. Se a casa própria for considerada, são 61% os de poupança zero, e 47% não têm nem dinheiro, nem casa, nem carro como patrimônio” e que, “mesmo entre os 10% mais ricos da população, 46% das famílias tinham poupança financeira zero”. Já tomando por base levantamento feito pelo Banco Central relativo ao ano de 2014 (relatório de inclusão financeira), a Folha de São Paulo ainda destacou que “dos 131,8 milhões de brasileiros com caderneta, 60% tinham menos de R\$ 100. O saldo médio era R\$ 1,66”.

Repare-se que, para ser aceita a ideia de que os juros de mora legais revestem-se, de modo estrito, da natureza de lucros cessantes, seria necessário pressupor, por exemplo, que o credor (no presente caso, o trabalhador) normalmente aplicaria, durante todo o período em atraso, a integralidade da verba não recebida tempestivamente em algum instrumento que lhe gerasse renda equivalente aos juros de mora. Considerando o cenário já descrito, não me parece razoável fazer essa presunção.

A respeito da não incidência do imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no adimplemento de obrigação de pagar em dinheiro, cito a seguinte lição de Hugo de Brito Machado:

pelos juros moratórios e custas processuais (verbas de sucumbência e honorários advocatícios), sem prejuízo da pena convencional. (...) Se se comprovar que os juros da mora não cobrem as perdas e danos, não havendo estipulação de cláusula penal, o órgão judicante poderá conceder ao credor uma indenização suplementar que abranja todo o prejuízo por ele sofrido em razão do inadimplemento da obrigação pelo devedor” (DINIZ, Maria Helena. Código Civil anotado. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 338/339 – grifei).

¹⁰ Pesquisa nacional CNC: endividamento e inadimplência do consumidor. CNC – Divisão Econômica. Rio de Janeiro. Jan. 2017. Disponível em: <http://cnc.org.br/sites/default/files/arquivos/analise_peic_janeiro_2017.pdf>.

¹¹ Indicador de Reserva Financeira, março de 2017, CNPL e SPC Brasil. Disponível em: <<https://www.spcbrasil.org.br/wpimprensa/wp-content/uploads/2017/04/Indicador-deReserva-Financeira-mar17-1.pdf>>.

¹² Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/01/1847939-maioriados-brasileiros-nao-tem-reserva-para-emergencia.shtml>>

“O Código Civil de 1916 estabelecia que as perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, consistem nos juros de mora e custas, sem prejuízo da pena convencional. E o Código Civil vigente estabelece:

‘Art. 404. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, serão pagas com atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, abrangendo juros, custas e honorários de advogado, sem prejuízo da pena convencional.

Parágrafo único. Provado que os juros da mora não cobrem o prejuízo, e não havendo pena convencional, pode o juiz conceder ao credor indenização suplementar.’

Como se vê, o legislador previu que o não recebimento nas datas correspondentes dos valores em dinheiro aos quais se tem direito implica prejuízo. E o fez com absoluto acerto, pois é natural que as pessoas planejem suas finanças pessoais considerando o que devem pagar e o que têm direito de receber em determinadas datas. Assim, se alguém deixa de receber o que lhe é devido, pode deixar de comprar à vista e ser obrigado a comprar a prazo, pagando um preço mais elevado, configurando desta forma evidente perda patrimonial. E pode também ser obrigado a pagar com atraso uma dívida, tendo de pagar multa e juros de mora, o que também configura perda patrimonial.

Não se trata de lucro cessante, nem de simplesmente dano moral, que evidentemente também podem ocorrer. Trata-se de perda patrimonial efetiva, decorrente do não recebimento, nas datas correspondentes, dos valores aos quais tinha direito. Perda que o legislador presumiu e tratou como presunção absoluta, que não admite prova em contrário, e cuja indenização com os juros de mora independe de pedido do interessado.

Ressalte-se que o legislador previu a possibilidade de serem as perdas efetivas de montante maior do que os juros de mora, e por isto mesmo determinou que, se isto acontecer e não houver pena convencional, o juiz pode conceder ao credor prejudicado indenização complementar” (Não incidência do imposto de renda sobre juros de mora. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 215, ago. 2013, p. 115/116).

De mais a mais, mesmo que se considere que os juros de mora legais incidentes no atraso no pagamento da remuneração devida no contexto em tela abrangeria não só danos emergentes, mas também lucros cessantes, não vislumbro a possibilidade de submetê-los à tributação pelo imposto de renda sem se ferir o conteúdo mínimo da materialidade do imposto de renda prevista no art. 153, III, da Constituição Federal.

Isso porque, se fosse aceita a ideia de que tais juros de mora legais são tributáveis pelo imposto de renda, essa exação acabaria incidindo não apenas sobre lucros cessantes, mas também sobre danos emergentes, parcela que não se adéqua à materialidade do tributo, por não resultar em acréscimo patrimonial.

É premente destacar, assim, que a legislação civil vai no sentido de que as perdas e danos a serem pagos ao lesado em razão do inadimplemento de um obrigação de pagar em dinheiro, de natureza indenizatória ou não, devem ser “a[s] mais ampla[s] possível[eis], insuscetível[eis] de diminuição patrimonial pela incidência do imposto de renda sobre o valor dos juros de mora” (ROAG – 211000-39.1985.5.17.0002, Órgão Especial do Tribunal Superior do Trabalho, Red. do ac. Min. **Antônio José de Barros Levenhagen**, DEJT de 4/9/09).

Merece destaque, ainda, o Projeto de Lei nº 4.635/12 (originário do PLS nº 639/11), o qual acrescenta à Lei nº 7.713/88 o art. 6º-A, o qual dispõe sobre a não incidência do imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração advinda de exercício de emprego, cargo ou função e revoga o art. 16, parágrafo único, da Lei nº 4.506, de 1964. Consta da exposição de motivos do referido projeto de lei o seguinte:

“Questão que tem gerado inúmeras demandas judiciais refere-se à exigência, por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), de **imposto de renda (IR)** sobre os **juros de mora** incidentes sobre verbas trabalhistas pagas em decorrência de condenação judicial.

Ou seja, após anos de disputa nos tribunais, o trabalhador obtém êxito em seu pleito e consegue receber as verbas a que tem direito. Logicamente, como o montante foi alvo de demorada discussão, sobre ele incidirão correção monetária e juros de mora. Sobre as verbas de cunho salarial, realmente deve incidir o IR, como prevê o inciso I do art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN). Efetivamente, esse dispositivo determina que referido tributo tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim considerada o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

Os juros de mora, entretanto, são nitidamente indenizatórios. Não representam renda, nos termos dispostos no CTN, mas, isto sim, reparação financeira pelo tempo em que o trabalhador não teve a disponibilidade do recurso que lhe era devido. **Essa característica é tão evidente que o próprio Código Civil, em seu art. 404, enuncia que as perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, abrangem os juros.** Por sua vez, o art. 407 do mesmo Código assevera serem devidos os juros os juros de mora ao credor, ainda que não se alegue prejuízo. **O legislador pátrio, portanto, ao fazer incidir de forma automática os juros de mora, presume sua função de reparar o dano do credor pelo decurso do tempo em que o devedor restou inadimplente.**

Consubstanciando verba indenizatória, que apenas repara o patrimônio do credor, os juros de mora não devem sofrer a incidência do IR. Em que pese haver várias decisões judiciais nesse sentido, inclusive no Superior Tribunal de Justiça, a matéria ainda gera considerável insegurança jurídica. Apenas para ilustrar essa controvérsia, vale informar que consta na pauta daquele tribunal superior o Recurso Especial nº 1.227.133/RS, que está sendo julgado pelo chamado 'rito dos recursos repetitivos', previsto no art. 543-C do Código de Processo Civil, e pretende uniformizar a jurisprudência sobre a tributação pelo IR dos juros de mora recebidos como consectários de sentença condenatória em reclamatória trabalhista.

No Senado Federal, estamos fazendo a nossa parte para contribuir com o Sistema Tributário Nacional e torná-lo mais previsível e seguro. Essa a razão de apresentarmos este projeto de lei, que revoga o parágrafo único do art. 16 da Lei nº 4.506, de 1964, que tem sido usado pela RFB para fundamentar a tributação dos juros de mora, ao mesmo tempo que alteramos a Lei 7.713, de 1988, pra dispor de forma clara e objetiva que sobre tais verbas não incide o IR.”

Destaco que a lei que porventura provenha do Projeto de Lei nº 4.635/12 (origem: PLS nº 639/11) – que visa debelar a insegurança jurídica sobre o assunto, impossibilitando a cobrança do imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração advinda de exercício de emprego, cargo ou função – será meramente declaratória, haja vista que a situação em tela é, tecnicamente, de não incidência tributária.

Registro, também, que a Corte, no exame do processo administrativo nº 323.526, sessão de 21 de fevereiro de 2008, referendou, por unanimidade, entendimento adotado pela Secretaria do Tribunal, o qual não destoaria da orientação aqui defendida.

Conforme se extrai dos autos desse processo, a Secretaria da Corte, apoiando-se em parecer emitido pela Assessoria Jurídica, havia adotado a **orientação de que não seria possível a incidência do imposto de renda sobre juros de mora legais relativos ao recebimento em atraso de determinada verba remuneratória**. Do referido parecer consta que os juros moratórios legais não representariam acréscimo patrimonial para o credor e que a regra de que “o acessório segue a sorte do principal” não seria aplicável ao caso, pois a “regra deve ser adotada com cautela, notadamente em situações como a presente, na qual o principal e o acessório têm, efetivamente, naturezas distintas”.

Destaca-se, a propósito, que tal entendimento foi seguido, dentre outros órgãos, pelo Conselho Superior da Justiça do Trabalho (processo nº 2082806-24.2009.5.00.0000) e pelo Tribunal de Contas da União (processo nº 027.147/2009-5, acórdão nº 244/2010, Plenário, Rel. Min. **Valmir Campelo**).

Passo às considerações finais.

À luz de todo o exposto, considero não recepcionada pela Constituição de 1988 a parte do parágrafo único do art. 16 da Lei nº 4.506/64 que determina a incidência do imposto de renda sobre juros de mora decorrentes de atraso no pagamento das remunerações previstas no artigo (advindas de exercício de empregos, cargos ou funções). Em suma, o conteúdo mínimo da materialidade do imposto de renda prevista no art. 153, III, da Constituição Federal de 1988, não permite que o imposto incida sobre verbas que não incrementem o patrimônio do credor.

Dou ao art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713/88 e ao art. 43, inciso II e §1º, do CTN interpretação conforme à Constituição Federal, de modo a excluir do âmbito de aplicação desses dispositivos a incidência do imposto de renda sobre os juros de mora em questão.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso extraordinário.

É como voto.

Em relação ao Tema nº 808 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, proponho a seguinte tese:

“Não incide imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função.”

VOTO-VOGAL

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES: Trata-se de Recurso extraordinário a discutir, à luz dos arts. 97 e 153, III, da Constituição Federal, a constitucionalidade dos arts. 3º, §1º, da Lei 7.713/1988 e 43, II, §1º, do Código Tributário Nacional, de modo a definir a incidência, ou não, de imposto de renda sobre os juros moratórios recebidos por pessoa física.

Tem-se aqui a discussão do Tema 808 da sistemática da repercussão geral.

A transcrição dos dispositivos legais tidos por inconstitucionais se faz necessária:

Lei 7.713, de 1988

“Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.”

CTN

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)”

É breve o relatório.

Decido.

Em minucioso e exauriente voto, o eminente Relator, **Ministro Dias Toffoli**, dedicou-se à rica contextualização acerca da evolução do tema perante o Supremo Tribunal Federal e perante o Superior Tribunal de Justiça. Ademais, bem situou a natureza jurídica, sob a ótica privatista, dos juros moratórios acrescidos a verbas remuneratórias reconhecidas em reclamatória trabalhista.

É preciso ressaltar, no primeiro ponto, que este Supremo Tribunal Federal, em pelo menos duas oportunidades anteriores havia-se pronunciado pela ausência de questão constitucional a revolver o tema.

Refiro-me aqui às conclusões proferidas por esta Corte quando da apreciação do **AI 705941** e do **RE 611512**, representativos dos Temas 236 e 306 de Repercussão Geral, respectivamente.

Convém reproduzir a ementa dos julgados:

“EMENTA: RECURSO. Extraordinário. Incognoscibilidade. Rescisão de contrato de trabalho. Verbas rescisórias. Natureza jurídica. Definição para fins de incidência de Imposto de Renda. **Matéria infraconstitucional. Ausência de repercussão geral.** Agravo de instrumento não conhecido. Não apresenta repercussão geral o recurso extraordinário que, tendo por objeto a definição da natureza jurídica de verbas rescisórias (salarial ou indenizatória), para fins de incidência de Imposto de Renda, versa sobre matéria infraconstitucional.

(AI 705941 RG, Relator(a): CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 19/11/2009)”

“TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE VERBAS RECEBIDAS EM RECLAMATÓRIA TRABALHISTA A TÍTULO DE JUROS. DEFINIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DOS JUROS. **APLICAÇÃO DOS EFEITOS DA AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL TENDO EM VISTA TRATAR-SE DE DIVERGÊNCIA SOLUCIONÁVEL PELA APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO FEDERAL.** INEXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

(RE 611512 RG, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 09/09/2010)”

Perceba-se que, nos idos de 2009 e 2010, este Supremo Tribunal sinalizou cabalmente inexistir questão constitucional no assunto e, em acréscimo, que a resolução e pacificação da questão encontraria no Superior Tribunal de Justiça o seu foro apropriado, haja vista revolver matéria afeta à legislação federal.

Com efeito, o tema mereceu pronta atenção daquela Corte Superior. Peço vênias para reproduzir algumas teses firmadas pelo STJ, em sede de recursos repetitivos, que endereçaram a temática da incidência de Imposto de Renda sobre determinados valores, que dialogam com a questão dos juros moratórios posta nestes autos:

Tema 470 do STJ - Não incide Imposto de Renda sobre os juros moratórios legais vinculados a verbas trabalhistas reconhecidas em decisão judicial. (julgado em 28/09/2011).

Tema 504 do STJ - Os juros incidentes na devolução dos depósitos judiciais possuem natureza remuneratória e não escapam à tributação pelo IRPJ e pela CSLL. (julgado em 22/05/2013)

Tema 505 do STJ - Quanto aos juros incidentes na repetição do indébito tributário, inobstante a constatação de se tratarem de juros moratórios, se encontram dentro da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dada a sua natureza de lucros cessantes, compondo o lucro operacional da empresa. (julgado em 22/05/2013)

É bem verdade, como bem apontado pelo Ministro Relator, que o assunto retorna à consideração deste Supremo Tribunal Federal em razão da superveniência de acórdão do Tribunal Regional Federal da Quarta Região.

O mencionado acórdão *a quo* aplicou entendimento do Órgão Especial do TRF da 4ª Região, proferido na Arguição de Inconstitucionalidade nº 5020732-11.2013.404.0000, que reconheceu a *não recepção do parágrafo único do art. 16 da Lei nº 4.506/64 pela Constituição de 1988, declarando a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do §1º do art. 3º da Lei nº 7.713/1988 e do art. 43, inciso II, §1º, do Código Tributário Nacional*, de forma a afastar a incidência do imposto de renda (IRPF) sobre os juros de mora legais recebidos, dada a natureza indenizatória da verba.

Observe-se que a mencionada Arguição de Inconstitucionalidade foi decidida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região em **novembro de 2013, quando já firmada a compreensão deste STF (pela infraconstitucionalidade e ausência de repercussão geral da matéria) e, acrescente-se, quando o STF já firmara seu convencimento no assunto em sede de Recursos Repetitivos.**

Com as vênias de estilo, penso que a decisão do Órgão Especial do TRF 4ª Região tem a potencialidade de subverter o sistema de precedentes delineados pelo Artigo 102, §3º da Constituição Federal de 1988, bem como o rito previsto nos artigos 1.029 e seguintes do CPC/2015.

Em outras palavras, admitir-se que este Supremo Tribunal seja obrigado a apreciar questão sob a ótica constitucional pelo simples fato de um Tribunal Regional ter decidido pela inconstitucionalidade de norma, após a manifestação deste STF pela infraconstitucionalidade da questão, é, em definitiva, admitir que um Tribunal Federal pautе o Supremo Tribunal Federal.

O expediente, penso eu, faz tábula rasa da disciplina processual civil prevista nos artigos 1.032 e 1.033 do CPC, a dirimir eventuais dúvidas sobre a natureza das questões discutidas e respectiva competência:

“Art. 1.032. Se o relator, no Superior Tribunal de Justiça, entender que o recurso especial versa sobre questão constitucional, deverá conceder prazo de 15 (quinze) dias para

que o recorrente demonstre a existência de repercussão geral e se manifeste sobre a questão constitucional.

Parágrafo único. Cumprida a diligência de que trata o caput, o relator remeterá o recurso ao Supremo Tribunal Federal, que, em juízo de admissibilidade, poderá devolvê-lo ao Superior Tribunal de Justiça.

Art. 1.033. Se o Supremo Tribunal Federal considerar como reflexa a ofensa à Constituição afirmada no recurso extraordinário, por pressupor a revisão da interpretação de lei federal ou de tratado, remetê-lo-á ao Superior Tribunal de Justiça para julgamento como recurso especial.”

Não desconheço a previsão do Art. 1.035, §3º, III, a pressupor a repercussão geral quando o acórdão *a quo* “tenha reconhecido a inconstitucionalidade de tratado ou de lei federal”. Entretanto, em uma interpretação sistemática, entendo-o inaplicável à espécie, haja vista as manifestações pretéritas deste STF, firme na ausência de repercussão e, em adição, pela infraconstitucionalidade da matéria.

Neste sentido, reputo aplicável ao caso a solução preconizada pelo Art. 1.033 do CPC/2015, remetendo-se os autos ao STJ para julgamento como Recurso Especial.

Assim, penso ser o caso de NÃO CONHECIMENTO deste Recurso Extraordinário, com a respectiva remessa ao Superior Tribunal de Justiça.

Não sendo esse, entretanto, o entendimento a prevalecer, em que pese a elogiável construção conceitual sobre a natureza e distinção dos juros moratórios, peço vênias para discordar das conclusões do eminente Relator também quanto ao mérito da discussão.

Faço-o, coerentemente às minhas manifestações anteriores quanto à infraconstitucionalidade da discussão, na compreensão de que os parâmetros conceituais do Direito Civil quanto à *natureza dos juros de mora*, bem como sobre a dicotomia entre *lucros cessantes* e *danos emergentes*, embora importantes para a compreensão da matéria, são irrelevantes para a atribuição dos seus efeitos tributários.

Esse é o imperativo do Art. 109 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

“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.**” (Destaquei)

Neste sentido, penso que a legislação infraconstitucional, devidamente temperada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, bem ou mal, desincumbiu-se de atribuir os efeitos tributário à situação sob exame nestes autos.

Reporto-me à já transcrita Tese 470 do STJ, bem com aos já mencionados Art. 16 da Lei nº 4.506/64; §1º do Art. 3º da Lei nº 7.713/1988 e do Art. 43, inciso II, §1º, do Código Tributário Nacional.

Assim, não tendo a discussão expressão constitucional, vigora a disciplina trazida pelos referidos diplomas, que já receberam, repita-se, oportunas valoração e limitação interpretativa pelo STJ.

É bem verdade que a jurisdição (Constitucional ou Federal) sempre encontrará limitação na conformação de situações fáticas múltiplas a tais ditames normativos. Neste sentido, o constante aprimoramento da legislação na temática é sempre bem vindo, a fim de repercutir e irradiar os entendimentos já consolidados pelo Poder Judiciário no assunto para situações fáticas semelhantes .

Faço tal comentário ante a atenta indicação feita pelo eminente Relator, dando conta da tramitação do Projeto de Lei nº 4.635/12 (originário do PLS nº 639/11), que virá, se aprovado, a repercutir solução semelhante à preconizada no voto de Sua Excelência, que também encontra ressonância na jurisprudência do STJ.

Entretanto, diversamente da conclusão do **Ministro Dias Toffoli**, vejo nesta proposta de alteração legislativa mais um reforço quanto à infraconstitucionalidade da matéria. Isso porque, penso eu, ciente de que a incidência do imposto de renda sobre algumas verbas pode conduzir a situações de premente injustiça, busca o legislador ordinário dar conformação legislativa mais equânime ao instituto.

Por todo o exposto, ainda que vendo com muito bons olhos a solução preconizada pelo Ministro Relator, registro minha divergência quanto à maneira de se atingir tal resultado. Com as vênias de estilo, a proposta poderá fragilizar a jurisdição constitucional, bem como arrefecer desejável solução - mais ampla e definitiva, se comparada às possibilidades da jurisdição - a cargo do Congresso Nacional.

Dispositivo

Neste sentido, voto pelo **NÃO CONHECIMENTO** deste **Recurso Extraordinário**, com a sua respectiva remessa ao Superior Tribunal de Justiça, nos termos do Art. 1.035, §3º, III do CPC/2015.

Não sendo esse o entendimento prevalecente, **DOU PROVIMENTO** ao recurso extraordinário da União.

Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 808 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, considerando não recepcionada pela Constituição de 1988 a parte do parágrafo único do art. 16 da Lei nº 4.506/64 que determina a incidência do imposto de renda sobre juros de mora decorrentes de atraso no pagamento das remunerações previstas no artigo (advindas de exercício de empregos, cargos ou funções), concluindo que o conteúdo mínimo da materialidade do imposto de renda contido no art. 153, III, da Constituição Federal de 1988, não permite que ele incida sobre verbas que não acresçam o patrimônio do credor. Por fim, deu ao §1º do art. 3º da Lei nº 7.713/88 e ao art. 43, inciso II e §1º, do CTN interpretação conforme à Constituição Federal, de modo a excluir do âmbito de aplicação desses dispositivos a incidência do imposto de renda sobre os juros de mora em questão. Tudo nos termos do voto do Relator, vencido o Ministro Gilmar Mendes. Foi fixada a seguinte tese: “Não incide imposto de renda sobre os juros de mora devidos pelo atraso no pagamento de remuneração por exercício de emprego, cargo ou função”. Falaram: pela recorrente, o Dr. Paulo Mendes, Procurador da Fazenda Nacional; pelo recorrido, o Dr. Sílvio de Salvo Venosa; pelo *amicus curiae* Confederação dos Trabalhadores no Serviço Público Federal – CONDSEF, o Dr. Bruno Conti Gomes da Silva; pelo *amicus curiae* Federação Nacional dos Auditores Fiscais das Administrações Tributárias Federal, Estaduais e Distrital – FENAT, o Dr. Fabio Brun Goldschmidt; e, pelo *amicus curiae* Ordem dos Advogados do Brasil, a Dra. Ana Paula Del Vieira Duque. Plenário, Sessão Virtual de 5.3.2021 a 12.3.2021.

Composição: Ministros Luiz Fux (Presidente), Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Nunes Marques.

Crédito Tributário

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 6.329, DE 2019, DO DISTRITO FEDERAL. ALTERAÇÃO DO TERMO PARA EXCLUSÃO DE BENEFICIÁRIO EM REGIME ESPECIAL DE APURAÇÃO DO ICMS. AUSÊNCIA DE CRIAÇÃO DE BENEFÍCIO PELA ALTERAÇÃO DO PRAZO. TRATAMENTO DE FATO GERADOR, LANÇAMENTO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO: INOCORRÊNCIA. COMPETÊNCIA ESTADUAL. PRECEDENTES. TÉRMINO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. VALORIZAÇÃO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. ISONOMIA TRIBUTÁRIA. 1. Controle de constitucionalidade da Lei nº 6.329, de 2019, que alterou o momento a partir do qual deve ser excluído o beneficiário inserido em regime de apuração especial do ICMS. 2. Com a alteração, a exclusão do beneficiário somente ocorre com o encerramento do processo administrativo, mediante decisão definitiva. 3. Disciplina que não cria um benefício tributário e não trata de fato gerador, lançamento ou crédito tributários. 4. Não incidência sobre o campo reservado à lei federal para tratar de normas gerais de Direito Tributário. Precedentes do STF. 5. Norma que não privilegia contribuintes faltantes, porquanto faz ressalva a casos de fraude ou sonegação, que permite a imediata exclusão do beneficiário. 6. Constitucionalidade material e formal da Lei distrital nº 6.329., 2019. 7. Recurso extraordinário a que se dá provimento para julgar constitucional a Lei nº 6.329, de 2019, e improcedente o pedido inicial.

(RE 1311106, Relator(a): ANDRÉ MENDONÇA, Tribunal Pleno, julgado em 05-06-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 01-07-2024 PUBLIC 02-07-2024)

AGRAVO REGIMENTAL EM AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA. DIREITO TRIBUTÁRIO. DECLARAÇÃO DE DÉBITOS E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS PREVIDENCIÁRIOS E DE OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS. DCTFWEB. IMPLEMENTAÇÃO. RAZOABILIDADE DO PRAZO ESTIPULADO. OBRIGAÇÃO EXCESSIVA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO. NEGATIVA DE PROVIMENTO DO AGRAVO. 1. A Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa nº 2005/2021, regulamentou a apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb), estabelecendo a obrigatoriedade, a partir de novembro de 2022, de apresentação mensal da referida declaração pelas unidades gestoras de orçamento dos órgãos públicos, das autarquias e das fundações de quaisquer dos poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios. 2. In casu, não restou demonstrado nos autos a irrazoabilidade do prazo estipulado para a implementação da nova forma de apresentação da DCTFWeb, bem como a previsão de meio alternativo para o cumprimento da obrigação, a obstar a imposição da penalidade, afasta a alegação de obrigação excessiva. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(ACO 3612 AgR, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 05-06-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 14-06-2024 PUBLIC 17-06-2024)

EMENTA: REFERENDO NA MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. LEI 9.964/2000, QUE INSTITUIU O PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL - REFIS. EXCLUSÃO DE CONTRIBUINTE POR SITUAÇÃO NÃO PREVISTA EM LEI. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA SEGURANÇA JURÍDICA. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA E REFERENDADA. I - A Lei 9.964/2000 não deixou ampla margem interpretativa para o que pode ser entendido por inadimplência, já que, expressamente, para efeito de exclusão do REFIS, revelou que ela se dará apenas nas hipóteses de não pagamento das

parcelas por três meses consecutivos ou por seis meses alternados, o que acontecer primeiro. II - Impossibilidade de exclusão de contribuinte do REFIS com base na tese das “parcelas ínfimas”, a qual vulnera o princípio da legalidade tributária, estabelecido no art. 150, I, da CF/1988, pois, por meio de atos subalternos, estipulou que fossem excluídos contribuintes os quais cumpriam há anos as regras preestabelecidas em lei com base em inovadora interpretação ampliativa da Administração Pública Federal. III - A taxatividade das hipóteses de exclusão do REFIS, reveladas pelo art. 5º da Lei 9.964/2000, impede o uso de analogia ou interpretação extensiva que extraia do seu rol exaustivo hipótese outra que não aquelas expressamente previstas no referido dispositivo legal. IV - Deferimento da medida cautelar, para conferir interpretação conforme à Constituição aos arts. 5º e 9º da Lei 9.964/2000, e, assim, (i) afirmar que é vedada a exclusão, com fundamento na tese das “parcelas ínfimas ou impagáveis”, de contribuintes do Refis I, os quais aceitos no parcelamento, vinham adimplindo-o em estrita conformidade com as normas existentes do programa, até o definitivo julgamento desta ação; e (ii) determinar a reinclusão dos contribuintes adimplentes e de boa-fé, que desde a adesão ao referido parcelamento permaneceram apurando e recolhendo aos cofres públicos os valores devidos, até o exame do mérito V - Medida cautelar referendada.

(ADI 7370 MC-Ref, Relator(a): CRISTIANO ZANIN, Tribunal Pleno, julgado em 24-06-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 28-06-2024 PUBLIC 01-07-2024)

ISS

EMENTA Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. Tributário. ISS. Repetição de indébito. ECT. Requisitos do art. 166 do CTN. Ilegitimidade. Matéria infraconstitucional. Ofensa constitucional indireta ou reflexa. Incidência da Súmula nº 279/STF. 1. A controvérsia relativa à repetição do indébito tributário, no que concerne à comprovação da transferência do encargo econômico ao consumidor final, na forma do art. 166 do Código Tributário Nacional, possui natureza infraconstitucional. Ofensa constitucional indireta. 2. Agravo regimental ao qual se nega provimento, com imposição de multa de 1% (um por cento) do valor atualizado da causa, consoante disposto no art. 1.021, §4º, do Código de Processo Civil. 3. Havendo prévia fixação de honorários advocatícios pelas instâncias de origem, seu valor monetário será majorado em 10% (dez por cento) em desfavor da parte recorrente, nos termos do art. 85, §11, do Código de Processo Civil, observados os limites dos §§2º e 3º do referido artigo e a eventual concessão de justiça gratuita.

(ARE 1478056 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 05-06-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 07-06-2024 PUBLIC 10-06-2024)

EMENTA AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ARGUMENTAÇÃO DE QUE A ATUALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO ESTADO É SUPERIOR AO ÍNDICE FEDERAL DA SELIC. NECESSÁRIO REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO E DAS NORMAS LOCAIS APLICÁVEIS. ENUNCIADOS Nº 279 E Nº 280 DA SÚMULA DO STF. 1. A insurgência está baseada na aplicação da Unidade Fiscal Padrão (UFP) em conjunto com os juros moratórios de 1% ao mês para a atualização do crédito tributário que, supostamente, seria superior à Selic. 2. Não se constatou no acórdão recorrido que a aplicação dos encargos supera o índice federal. No mais, ficou assentado que os consectários possuem albergue na legislação estadual (Lei nº 3.796, de 1996, e Lei nº 3.294, de 1992). 3. Para dissentir do entendimento, necessário o reexame da matéria fática própria do feito e das normas locais de atualização dos créditos tributários. Incidência dos enunciados nº 279 e nº 280 da Súmula do STF. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.

(RE 1457472 AgR, Relator(a): ANDRÉ MENDONÇA, Segunda Turma, julgado em 15-04-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 17-06-2024 PUBLIC 18-06-2024)

Crimes Tributários

EMENTA AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIMES TRIBUTÁRIOS. CONSUMAÇÃO: CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO FISCAL. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA: INOCORRÊNCIA. 1. A consumação dos crimes contra a ordem tributária pressupõe a constituição definitiva do crédito tributário, a teor da conclusão revelada no enunciado nº 24 da Súmula Vinculante: “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, inciso I a IV, da Lei n. 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”. 2. O transcurso do prazo prescricional inicia-se a partir da constituição definitiva do crédito tributário, que, para todos os efeitos, é o momento de consumação dos delitos tributários. 3. Observada a ocorrência do lançamento definitivo dos tributos devidos no ano de 2014, não transcorreu o período necessário ao reconhecimento da prescrição — 12 anos, consoante previsto no artigo 109, inciso III, do CP. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (RHC 237621 AgR, Relator(a): ANDRÉ MENDONÇA, Segunda Turma, julgado em 15-04-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 13-06-2024 PUBLIC 14-06-2024)

Imposto de Renda

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS. CORREÇÃO MONETÁRIA. SALDO CREDOR. ANO-BASE 1990. ART. 3º, INCISO II, DA LEI Nº 8.200/1991. CONSTITUCIONALIDADE. CONSONÂNCIA DA DECISÃO RECORRIDA COM A JURISPRUDÊNCIA DO STF. DESPROVIMENTO DO AGRAVO. 1. O acórdão recorrido está em consonância com o entendimento firmado por esta Suprema Corte no sentido da constitucionalidade do artigo 3º da Lei 8.200/91, validando a utilização do IPC como parâmetro na correção monetária das demonstrações financeiras e do tratamento tributário previsto nos incisos. 2. Ademais, as alterações os índices de correção monetária, com base em legislação superveniente, não implicam ofensa ao princípio do direito adquirido ou da irretroatividade tributária. Precedentes. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(RE 1476911 AgR, Relator(a): EDSON FACHIN, Segunda Turma, julgado em 17-06-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 21-06-2024 PUBLIC 24-06-2024)

ISSQN

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DE TRIBUTOS. INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI MUNICIPAL QUE VEICULE EXCLUSÃO DE VALORES DA BASE DE CÁLCULO DO ISS FORA DAS HIPÓTESES PREVISTAS EM LEI COMPLEMENTAR NACIONAL. ADPF 190/SP. ANÁLISE DE LEGISLAÇÃO LOCAL. SÚMULA 280. DESPROVIMENTO DO AGRAVO. 1. O acórdão recorrido está em consonância com o entendimento firmado por esta Suprema Corte no julgamento da ADPF 190/SP, no qual se assentou a inconstitucionalidade de lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional. 2. Ademais, a verificação do alegado alargamento da base de cálculo do ISS, demandaria o reexame do Código Tributário do Município de Jundiá, de modo que

o processamento do apelo extremo encontra-se inviabilizado, tendo em vista a vedação contida na Súmula 280 do STF. 3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(ARE 1470865 AgR, Relator(a): EDSON FACHIN, Segunda Turma, julgado em 05-06-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 11-06-2024 PUBLIC 12-06-2024)

EMENTA AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. ADESÃO AO SISTEMA DE DEDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DO ISSQN. PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. DIREITO LÍQUIDO E CERTO. AUSÊNCIA. MANDADO DE SEGURANÇA. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. AI 800.074 RG, TEMA N. 318/RG. INEXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. REEXAME DE FATOS E PROVAS. ENUNCIADO N. 279 DA SÚMULA DO SUPREMO. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. 1. À míngua de prova pré-constituída, condição de cognoscibilidade do mandado de segurança, não se tem o enfrentamento do mérito da demanda na origem. 2. O Plenário do Supremo, ao julgar o AI 800.074, Tema n. 318/RG, ministro Gilmar Mendes, assentou a ausência de repercussão geral da questão alusiva aos requisitos de admissibilidade do mandado de segurança, ante a natureza infraconstitucional da controvérsia. 3. Divergir da conclusão alcançada na origem – quanto à inexistência de documentos aptos a demonstrarem a formalização de requerimento para fins de dedução na base de cálculo do ISSQN – demandaria reexame do conjunto probatório, circunstância que atrai o óbice do enunciado n. 279 da Súmula do Supremo e pressupõe reanálise de legislação infraconstitucional. 4. Agravo interno desprovido.

(ARE 1448860 AgR, Relator(a): NUNES MARQUES, Segunda Turma, julgado em 27-05-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 07-06-2024 PUBLIC 10-06-2024)

ITBI

Embargos de declaração em agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. 2. Direito Tributário. 3. ITBI. Integralização de imóvel ao capital social. Imunidade. Atividade preponderante. Necessidade de reexame do acervo probatório. Impossibilidade. Súmula 279 do STF. 4. Majoração indevida de honorários. Mandado de segurança na origem. Inaplicabilidade do art. 85, §11, do CPC. 5. Embargos de declaração acolhidos para excluir a condenação ao pagamento de honorários.

(ARE 1359917 AgR-ED, Relator(a): GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 27-05-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 11-06-2024 PUBLIC 12-06-2024)

ICMS

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA - ICMS. CONDIÇÕES PARA FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO FISCAL. MAJORAÇÃO INDIRECTA DE TRIBUTOS. OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. PRECEDENTES. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL LOCAL. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO: SÚMULAS NS. 279 E 280 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AUSÊNCIA DE OFENSA CONSTITUCIONAL DIRETA. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

(ARE 1482202 AgR, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, julgado em 17-06-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 19-06-2024 PUBLIC 20-06-2024)

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. ADICIONAL DE ALÍQUOTA FUNDO DE COMBATE E ERRADICAÇÃO À POBREZA. RELEVÂNCIA SOCIAL, ECONÔMICA E JURÍDICA DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. CONVALIDAÇÃO DE LEIS POSTERIORES

ÀS EMENDAS CONSTITUCIONAIS N. 31/2000 E 42/2003. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. REAFIRMAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. I – Relevância social, jurídica e econômica da questão constitucional reconhecida, revelando a existência de repercussão geral no tema em análise. II – A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é pacífica no sentido de que o art. 4º da EC 42/2003 convalidou expressamente os adicionais de ICMS criados pelos Estados na ausência de lei federal. III. Recurso Extraordinário provido para validar o adicional instituído pelo Estado de Sergipe para financiar o Fundo de Combate à Pobreza. IV – Fixação da seguinte tese de Repercussão Geral: “O art. 4º da Emenda Constitucional 42/2003 validou os adicionais instituídos pelos Estados e pelo Distrito Federal para financiar os Fundos de Combate à Pobreza”. (RE 592152 RG, Relator(a): CRISTIANO ZANIN, Tribunal Pleno, julgado em 10-06-2024, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-153 DIVULG 02-07-2024 PUBLIC 03-07-2024)

EMENTA Direito tributário. ICMS. Operação interestadual com consumidor final contribuinte do imposto. Diferencial de alíquotas devido ao estado de destino. Inexistência de modificação pela EC nº 87/15. Inaplicabilidade do Tema nº 1.093. 1. A EC nº 87/15, de um lado, modificou a disciplina relativa ao ICMS nas operações interestaduais com consumidor final não contribuinte do imposto, ensejando a necessidade de edição de nova lei complementar federal para tratar do novel assunto (o qual foi versado no Tema nº 1.093 e na ADI nº 5.469/DF e, posteriormente, disciplinado na LC nº 190/22). Por outro lado, a emenda constitucional em alusão não alterou a disciplina que existia quanto ao ICMS nas operações interestaduais com consumidor final contribuinte do imposto, nada inovando, portanto, quanto ao ICMS-difal devido ao estado de destino nessas operações. 2. Consoante a jurisprudência da Corte, não é aplicável o Tema nº 1.093 no que diz respeito ao ICMS-difal relativo à operação interestadual com consumidor final contribuinte do imposto. 3. Agravo regimental provido para se negar seguimento ao recurso extraordinário.

(RE 1471408 AgR, Relator(a): ANDRÉ MENDONÇA, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 15-04-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 17-06-2024 PUBLIC 18-06-2024)

Mandado de Segurança

EMENTA: AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ADICIONAL AO FRETE PARA A RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE - AFRMM. ALÍQUOTA. DESCONTO DE 50% PREVISTO NO DECRETO 11.321/2022, DE 30 DE DEZEMBRO DE 2022. REVOGAÇÃO PELO DECRETO 11.374, DE 1º DE JANEIRO DE 2023. OFENSA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. INOCORRÊNCIA. REGIME FISCAL REVOGADO QUE NÃO CHEGOU A PRODUIR EFEITOS. PRECEDENTE: ADC 84-MC. MANDADO DE SEGURANÇA. INAPLICABILIDADE DO ARTIGO 85, §11, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.

(RE 1484378 AgR, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 05-06-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 14-06-2024 PUBLIC 17-06-2024)

EMENTA AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SINDICATO. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. LEGITIMIDADE AMPLA PARA ATUAR COMO SUBSTITUTO PROCESSUAL. ART. 8º, III, DA CARTA FEDERAL. DESNECESSIDADE DE AUTORIZAÇÃO DOS SUBSTITUÍDOS. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM EM DESCONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO. RE 883.642/RG. TEMA N. 823/RG. 1. O Colegiado de origem divergiu da compreensão do Supremo, que, no julgamento do RE 883.642, piloto do Tema n. 823/RG,

reafirmou jurisprudência quanto à ampla legitimidade dos sindicatos para defender em juízo direitos e interesses coletivos ou individuais dos integrantes da categoria profissional, independentemente de autorização dos substituídos. Precedentes. 2. Agravo interno desprovido.

(RE 1427766 AgR, Relator(a): NUNES MARQUES, Segunda Turma, julgado em 27-05-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 07-06-2024 PUBLIC 10-06-2024)

Restituição do Indébito Tributário

EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO INTERNO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. RESTITUIÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO RECONHECIDO EM SEDE DE MANDADO DE SEGURANÇA POR MEIO DE PRECATÓRIO. POSSIBILIDADE, UNICAMENTE EM RELAÇÃO AOS VALORES DEVIDOS A CONTAR DA IMPETRAÇÃO. 1. O órgão julgador pode receber, como agravo interno, os embargos de declaração que notoriamente visam a reformar a decisão monocrática do Relator, sendo desnecessária a intimação do embargante para complementar suas razões quando o recurso, desde logo, exibir impugnação específica a todos os pontos da decisão embargada. Inteligência do art. 1.024, §3º, do Código de Processo Civil de 2015. 2. No Tema 1262 da repercussão geral, o PLENÁRIO do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL fixou a seguinte tese: “Não se mostra admissível a restituição administrativa do indébito reconhecido na via judicial, sendo indispensável a observância do regime constitucional de precatórios, nos termos do art. 100 da Constituição Federal”. 3. O ora embargante sustenta que, a partir desse precedente, o SUPREMO passou a admitir a restituição, por precatório, de valores anteriores à impetração do mandado de segurança. 4. No tema 1262, discutiu-se essencialmente a compatibilidade da restituição administrativa com o art. 100 da Constituição, entendendo-se pela inconstitucionalidade de tal modo de adimplemento dos débitos da Fazenda Pública. 5. Em nenhum momento o precedente do Tema 1262 revoga as clássicas orientações das Súmulas 269 e 271 do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 6. A restituição por precatório no âmbito de mandado de segurança já foi expressamente admitida por esta CORTE no Tema 831 da repercussão geral, apenas quanto aos valores entre a data da impetração e a efetiva implementação da ordem concessiva. 7. Embargos de Declaração recebidos como Agravo Interno, ao qual se nega provimento.

(RE 1480775 ED, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Primeira Turma, julgado em 05-06-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 11-06-2024 PUBLIC 12-06-2024)

Execução Fiscal

EMENTA: Direito tributário. Agravo interno em recurso extraordinário com agravo. Execução fiscal. Exceção de pré-executividade. Nulidade e prescrição. Ausência de impugnação dos fundamentos da decisão agravada. I. Caso em exame 1. Agravo interno contra decisão que negou seguimento a recurso extraordinário com agravo, o qual tem por objeto acórdão que manteve decisão de rejeição da exceção de pré-executividade. II. Questão em discussão 2. Preenchimento dos requisitos para conhecimento do agravo. III. Razão de decidir 3. A parte recorrente não atacou todos os fundamentos da decisão agravada. Nesses casos, é inadmissível o agravo, conforme a orientação do Supremo Tribunal Federal. Precedente. IV. Dispositivo 4. Agravo interno não conhecido, determinando-se o trânsito em julgado e a baixa imediata dos autos.

(ARE 1489724 AgR, Relator(a): LUÍS ROBERTO BARROSO (Presidente), Tribunal Pleno, julgado em 11-06-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 20-06-2024 PUBLIC 21-06-2024)

Imunidade Tributária Recíproca

EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA. SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA DELEGATÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. EXTENSÃO. POSSIBILIDADE. 1. A Companhia de Águas e Esgotos do Rio Grande do Norte – CAERN é sociedade de economia mista, prestadora de serviço público em regime não concorrencial e sem intuito primário de lucro. 2. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que as empresas públicas e sociedades de economia mista delegatárias de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado são beneficiárias da imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal. 3. Agravo interno a que se dá provimento para negar provimento ao recurso extraordinário interposto pela União. (RE 858893 ED-AgR, Relator(a): LUIZ FUX, Relator(a) p/ Acórdão: FLÁVIO DINO, Primeira Turma, julgado em 22-04-2024, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 20-06-2024 PUBLIC 21-06-2024)

Direito Tributário e Processo Civil

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. RÉGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE O ADICIONAL DE INSALUBRIDADE. VERBA DE NATUREZA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. NATUREZA REMUNERATÓRIA DO ADICIONAL DE INSALUBRIDADE: INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL 1. A presente discussão consiste em definir se a Contribuição Previdenciária, a cargo da empresa, incide ou não sobre os valores despendidos a título de Adicional de Insalubridade.

2. A contribuição previdenciária devida pela empresa encontra-se prevista no art. 195, I, “a”, da CF, nos seguintes termos: “Art.

195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.”.

3. A Constituição Federal também estabelece que “os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei” (art. 201, §11, da CF/88).

4. No âmbito infraconstitucional, a Lei 8.212/1991, em seu art. 22, I, determina que a contribuição previdenciária a cargo da empresa é de “vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa” (Redação dada pela Lei 9.876, de 1999, grifos acrescidos).

5. O art. 28, I, da Lei 8.212/1991, por seu turno, traz o conceito de salário de contribuição para o empregado e trabalhador avulso como sendo “a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos

serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;" (grifos acrescentados).

6. Diante disso, o STJ consolidou firme jurisprudência no sentido de que não sofrem a incidência de contribuição previdenciária "as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador" (REsp 1.230.957/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 18.3.2014, submetido ao art. 543-C do CPC). Por outro lado, se a verba trabalhista possuir natureza remuneratória, destinando-se a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, ela deve integrar a base de cálculo da contribuição.

7. No caso em tela, verifica-se que o adicional de insalubridade está previsto no art. 189 da CLT, com a seguinte redação: "Art. 189 - Serão consideradas atividades ou operações insalubres aquelas que, por sua natureza, condições ou métodos de trabalho, exponham os empregados a agentes nocivos à saúde, acima dos limites de tolerância fixados em razão da natureza e da intensidade do agente e do tempo de exposição aos seus efeitos."

8. A orientação pacífica das duas Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ é no sentido de que o Adicional de Insalubridade possui natureza remuneratória, sujeitando-se à incidência da Contribuição Previdenciária patronal. Nesse sentido: AgInt no AREsp n. 2.273.098/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 17/8/2023, REsp 1621558/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 14.02.2018, AgInt no AREsp n. 2.171.888/ES, Rel. Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, DJe de 29/6/2023, AgInt no AREsp n. 2.088.189/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe de 7.12.2023, AgInt no REsp n. 1.845.055/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe de 15.3.2024, AgInt no REsp n. 1.815.315/SC, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe de 26.3.2020, AgInt no AREsp n. 1.114.657/RR, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe de 28/6/2018 e AgInt nos EDcl no REsp n. 2.028.362/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 27.6.2023.

9. Pontue-se, por fim, que o adicional de insalubridade não consta no rol das verbas que não integram o conceito de salário de contribuição, listadas no §9º do art. 28 da Lei 8.212/1991, uma vez que não é importância recebida a título de ganhos eventuais, mas, sim, de forma habitual.

10. Desse modo, em se tratando de verba de natureza salarial, é legítima a incidência de Contribuição Previdenciária a cargo da empresa sobre o Adicional de Insalubridade. TESE JURÍDICA A SER FIXADA

11. Proponho, dessa forma, a seguinte tese jurídica: "incide a Contribuição Previdenciária patronal sobre o Adicional de Insalubridade, em razão da sua natureza remuneratória". SOLUÇÃO PARA O CASO CONCRETO

12. No caso dos autos, cuida-se de Mandado de Segurança, no qual a impetrante pede a exclusão das seguintes verbas da base de cálculo da contribuição previdenciária patronal: a) Auxílio-Natalidade; b) Horas Extras; c) Adicional Noturno; d) Adicional de Insalubridade e Periculosidade; e) Dia do Trabalho; f) Licenças e Folgas Remuneradas; g) Adicional Por Tempo de Serviço; h) Biênio, Triênio e Quinquênio; i) Horas Justificadas; j) Adicional Assiduidade; k) 13º Salário; l) Salário-Maternidade; m) Salário-Paternidade; n) Férias (gozadas e indenizadas); o) Descanso Semanal Remunerado; e p) Faltas justificadas; com a devida restituição/compensação.

13. No primeiro grau a ordem foi parcialmente concedida para afastar a incidência da Contribuição Previdenciária Patronal sobre as Férias Indenizadas e o Auxílio-Natalidade. A Corte de origem, por sua vez, reconheceu a ausência de interesse de agir do contribuinte sobre a incidência de contribuição previdenciária sobre Férias Indenizadas, bem como reconheceu a ausência de tributação sobre o Salário-Maternidade, Auxílio-Natalidade e o Adicional de Assiduidade.

14. A empresa E-HUB Consultoria, Participações e Comércio S.A. apresentou Recurso Especial, no qual aponta que houve violação aos arts. 11, 22, I e II, e 28 da Lei 8.212/1991; 214, I, do Decreto

3.048/1999; 457 e 458 da CLT; 26 e 26-A da Lei 11.457/2007; 74 da Lei 9.430/1996; 8º da Lei 13.670/2018; e 3º da Lei 11.457/2007. Pede a exclusão da incidência da contribuição previdenciária sobre as seguintes verbas: a) Horas Extras; b) Adicional Noturno; c) Adicional de Insalubridade e Periculosidade; d) Dia do Trabalho; e) Licenças e Folgas Remuneradas; f) Adicional por Tempo de Serviço; g) Biênio, Triênio e Quinquênio; g) Horas Justificadas; i) 13º Salário; j) Salário-Paternidade; k) Férias (gozadas e indenizadas;

l) Descanso Semanal Remunerado; e m) Faltas justificadas. Sustenta que as verbas supramencionadas não correspondem a contraprestação de serviço realizado, mas, sim, a um acréscimo financeiro de forma a compensar desgaste ou risco durante o exercício da atividade de trabalho.

15. Contudo, o acórdão de origem está em consonância com o entendimento desta Corte Superior de que incide contribuição previdenciária patronal sobre as referidas verbas, em razão da sua natureza remuneratória. A propósito: AgInt no AREsp n. 2.420.818/RS, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe de 11.4.2024;

AgInt no REsp n. 1.987.576/RS, Rel. Ministro Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe de 12.8.2022; REsp n. 1.553.949/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 18.11.2015; AgInt no AREsp n. 1.380.226/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe de 16.4.2019; REsp n. 1.843.963/RN, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 12.5.2020; AgInt no AREsp n. 2.167.042/SP, Rel. Ministro Afrânio Vilela, Segunda Turma, DJe de 25.4.2024; AgInt no AREsp n. 2.171.888/ES, Rel. Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, DJe de 29.6.2023; e AgInt no AREsp n. 2.162.430/PE, Rel. Ministro Paulo Sérgio Domingues, Primeira Turma, DJe de 18.10.2023. CONCLUSÃO 16. Recurso Especial não provido.

(REsp n. 2.050.498/SP, relator Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 20/6/2024, DJe de 2/7/2024.)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC. INEXISTÊNCIA. PARCELAMENTO NA MODALIDADE SIMPLIFICADA. LEI 10.522/2002. ESTABELECIMENTO DE VALOR MÁXIMO (“TETO”) POR ATOS INFRALEGAIS. SINGELA MEDIDA DE EFICIÊNCIA NA GESTÃO E ARRECADAÇÃO DO CRÉDITO PÚBLICO. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL. HISTÓRICO DA DEMANDA 1. Discute-se no Recurso Especial se o estabelecimento de valor máximo (“teto”) para formalização e adesão ao parcelamento simplificado, por atos normativos da Receita Federal e/ou Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ofende o princípio da legalidade. 2. O Tribunal de origem concluiu que a Lei 10.522/2002 não define teto para fins de adesão ao parcelamento simplificado, de modo que a disciplina contida no ato administrativo editado pelos órgãos da Administração Tributária extrapolou a competência meramente regulamentadora. 3. A Fazenda Nacional apresentou Memorial, informando que a Portaria PGFN/RFB 15/2009 foi revogada pela Portaria PGFN/RFB 895/2019, bem como que, na PGFN, atualmente não mais subsiste o parcelamento simplificado (tendo este sido substituído pelo parcelamento com ou sem garantia), enquanto que, na Receita Federal do Brasil, o parcelamento simplificado encontrava-se com limite definido em R\$5.000.000,00 (cinco milhões de reais), nos termos da IN RFB 1.891/2019, até ser afastado qualquer limite, pela IN RFB 2.063/2022. Aduz que, não obstante a revogação do ato infralegal que deu origem à presente controvérsia, persiste o interesse no julgamento do feito, por dois motivos: a) os parcelamentos celebrados com base na norma revogada continuam por ela regidos, além de haver processos judiciais suspensos em virtude da definição da tese repetitiva aqui discutida; e b) a questão principal - definição dos limites do poder regulamentar da Administração Tributária - permanece carente de elucidação.

4. De fato, subsiste o interesse e a conveniência na definição da tese repetitiva, pois a controvérsia não diz respeito ao valor do teto (definido pela Portaria PGFN/RFB 15/2009), mas sim se é possível a especificação do teto por ato infralegal. TESE DE VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC: OMISSÃO INEXISTENTE 5. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 1.022 do CPC. JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA 6. Os primeiros posicionamentos que surgiram no STJ a respeito da matéria foram pelo não conhecimento do Recurso Especial, atrelados a peculiaridades específicas dos casos concretos (deficiência na fundamentação recursal, ausência de impugnação ao capítulo decisório que abordava o tema sob enfoque constitucional, etc.). Nesse sentido: AgInt no REsp 1.690.254/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, DJe 18.6.2018; REsp 1.667.956/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, DJe 12.9.2017.

7. Nas hipóteses em que foi possível ultrapassar o juízo de admissibilidade, ou que indiretamente tangenciaram o mérito, surgiram precedentes pontuais concluindo que a matéria está sujeita ao princípio da legalidade estrita, isto é, que é necessário que a definição do teto para ingresso no parcelamento simplificado seja feita por lei do Congresso Nacional: AgInt no REsp 1.801.790/AL, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, DJe 21.5.2019; REsp 1.739.641/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, DJe 29.6.2018. NATUREZA JURÍDICA DO PARCELAMENTO SIMPLIFICADO 8. Segundo o art. 155-A do CTN, o parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

9. Por se tratar (o parcelamento) de liberalidade submetida à conveniência do Fisco, cabe à lei em sentido estrito definir, essencialmente, o respectivo prazo de duração, os tributos aos quais ela se aplica e o número de prestações e periodicidade de seu vencimento.

10. A Lei 10.522/2002 versa sobre o denominado “parcelamento ordinário” (ou comum) de débitos com o Fisco, abrangendo generalizadamente os contribuintes que possuam pendências com a Administração Tributária Federal. No mesmo diploma normativo, consta a criação, em caráter igualmente geral, do “parcelamento simplificado” de débitos.

11. A origem remota do parcelamento simplificado, na forma estipulada na Lei 10.522/2002, consiste na Medida Provisória 1621-30, de 12.12.1997 - renovação de ato normativo de idêntica natureza, e que foi posteriormente reeditada, até ser convertida na lei federal acima referida -, que dispunha em seu art. 11, §6º (redação idêntica à original do art. 11, §6º, da Lei 10.522/2002):

“Atendendo ao princípio da economicidade, observados os termos, os limites e as condições estabelecidos em ato do Ministro de Estado da Fazenda, poderá ser concedido, de ofício, parcelamento simplificado, importando o pagamento da primeira parcela confissão irretroatável da dívida e adesão ao sistema de parcelamentos de que trata esta Medida Provisória”.

12. Tal dispositivo, como se infere, limitou-se a instituir o parcelamento simplificado, delegando ao Ministro de Estado da Fazenda ampla atribuição normativa, ao prever que a ele competia estabelecer os respectivos termos, limites e as condições.

13. A premissa que se depreende da norma acima é de que o “parcelamento simplificado” não representa, na essência, modalidade substancialmente distinta do parcelamento ordinário. Não se trata do estabelecimento de um programa específico, com natureza ou características diversas, em relação ao parcelamento comum, mas exatamente o mesmo parcelamento, cuja instrumentalização/operacionalização é feita de modo menos trabalhoso, ou, para usar a terminologia empregada na sua denominação literal, de modo mais “simples” (diretamente pelo contribuinte, on-line, sem a apresentação de garantias).

14. Em momento algum a Lei 10.522/2002 (com as modificações introduzidas pela legislação federal superveniente) alterou as características essenciais do parcelamento comum ou simplificado, relativas aos débitos, prazo de duração, etc.. A nota distintiva entre o parcelamento ordinário e o simplificado reside exclusivamente na circunstância de que este último, para ser formalizado, dispensa a prévia apresentação de garantia. Representa, portanto, mera técnica que, em observância ao princípio da

eficiência, introduz mecanismo destinado a garantir maior qualidade na gestão e arrecadação do crédito público.

15. Nos termos acima, merece destaque a constatação de que o estabelecimento dos limites e condições para o parcelamento simplificado jamais constituiu matéria reservada à disciplina por lei em sentido estrito. Pelo contrário, a Lei 10.522/2002 expressamente fixava competência para o Ministro da Fazenda, por ato infralegal, definir critérios para diferenciar se o débito poderia ser parcelado no regime simplificado ou no comum.

16. A judicialização do tema ocorreu porque a referida norma (art.

11, §6º, da Lei 10.522/2002) foi revogada pelo art. 35 da Lei 11.941/2009, que deu nova redação e/ou acrescentou vários dispositivos à Lei 10.522/2002. No que interessa, o parcelamento simplificado passou a ser disciplinado no art. 14-C da Lei 10.522/2002: “Art. 14-C. Poderá ser concedido, de ofício ou a pedido, parcelamento simplificado, importando o pagamento da primeira prestação em confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário”.

17. De acordo com o novo dispositivo legal acima, foi preservada a existência do parcelamento simplificado, consistindo a única novidade na supressão, na redação da norma, da referência expressa de que ato infralegal do Ministro de Estado da Fazenda estabeleceria os termos, limites e condições para a concessão do parcelamento simplificado.

18. A utilização adequada dos métodos de hermenêutica conduz, salvo melhor juízo, ao entendimento de que a supressão da norma que previa incumbir ao Ministro de Estado da Fazenda estabelecer, por ato infralegal, os limites de valor para adesão ao parcelamento simplificado, não é suficiente para justificar a conclusão de que o legislador ordinário tomou para si tal atribuição. Isso porque se revela indispensável aplicar corretamente o princípio da legalidade no âmbito do Direito Tributário.

19. De acordo com o art. 96 do CTN, a “expressão ‘legislação tributária’ compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”. Dito de outro modo, os tributos e relações jurídicas a eles pertinentes são disciplinados por uma vasta gama de diplomas normativos, tais como: a) as leis; b) os tratados e as convenções internacionais; c) os decretos e d) as normas complementares.

20. Tem-se, assim, a “legislação tributária” como gênero, composta pelas respectivas espécies normativas.

21. Nem tudo que verse sobre tributos - e, notadamente, sobre relações jurídicas atinentes aos tributos - deve ser disciplinado exclusivamente por lei em sentido estrito.

22. Com efeito, o art. 97 do CTN estipula as hipóteses que devem ser obrigatoriamente regidas pela lei em seu sentido estrito, formal (lei emitida pelo Poder Legislativo, segundo procedimento solene a ser observado).

23. Consoante já demonstrado, já no regime anterior (o da redação original da Lei 10.252/2002), a matéria em tela nunca foi disciplinada por lei em sentido estrito, sendo incabível, portanto, concluir que o tema está sujeito ao princípio da reserva legal.

24. É de se notar, ademais, que a conclusão pela impossibilidade de estabelecimento de limite máximo para a concessão do parcelamento simplificado, por ato infralegal, enseja conclusão aberrante. Com efeito, se a lei prevê a existência do parcelamento comum e do simplificado, não se justifica a exegese cujo resultado, ao retirar do administrador a competência para especificar os débitos cujo parcelamento pode ser formalizado de modo singelo, implica a inexistência de parcelamentos diferenciados, pois haveria apenas o parcelamento simplificado, excluindo-se a hipótese para a concessão do parcelamento ordinário. Constata-se, assim, que tal exegese impediria a Administração Tributária de exigir a apresentação de garantia real ou fidejussória - expressamente autorizada por lei (art. 11, §1º, da Lei

10.522/2002) para os débitos inscritos na dívida ativa da União -, comprometendo grave e injustificadamente a aplicação do princípio da eficiência na instituição de medidas assecuratórias da melhor qualidade na recuperação do crédito público.

25. In casu, inexistente violação ao princípio da legalidade pois, como se conclui, o estabelecimento do valor máximo (teto) para identificação do regime de parcelamento (simplificado ou ordinário) não foi feito com a intenção de restringir direitos (conforme demonstrado à exaustão, os parcelamentos ordinário ou simplificado são idênticos entre si, de modo que a impossibilidade de adesão ao parcelamento simplificado em nada interfere com o acesso ao mesmo parcelamento na modalidade ordinária). A única diferenciação entre ambos consiste na simplificação do meio de adesão, matéria que diz respeito à administração e gestão do crédito tributário, plenamente passível de disciplina por normas complementares de Direito Tributário.

26. É possível afirmar, aliás, que a compreensão de que o estabelecimento de teto para fins de parcelamento simplificado sujeita-se ao princípio da reserva legal é que seria desarrazoada, pois representaria intromissão do legislador em atividade própria da Administração Tributária. Como se intui, a autoridade que administra o crédito possui, naturalmente, contato direto com a realidade cotidiana que envolve o estabelecimento dos critérios e meios de obter, com maior eficácia, a recuperação do crédito público.

27. Por último, atente-se para o fato de que não se está a construir o entendimento de que o tema não poderia ser regido por lei em sentido estrito. O fato de se esclarecer que determinado tema é passível de ser regulamentado por atos infralegais não leva à conclusão de que a lei em sentido estrito não poderia fazê-lo.

Assim, embora a disciplina do teto, no específico contexto acima descrito, possa ser feita diretamente por atos infralegais, nada impediria (embora isso não fosse recomendável, pelas razões acima descritas) o legislador de se antecipar à autoridade fiscal e definir algum teto - somente nesse contexto, evidentemente, é que haveria ilegalidade se os órgãos integrantes da Administração Tributária, por exemplo, fixassem um teto menor. TESE REPETITIVA 28. De acordo com o acima exposto, estabelece-se a seguinte tese: “o estabelecimento de teto para adesão ao parcelamento simplificado, por constituir medida de gestão e eficiência na arrecadação e recuperação do crédito público, pode ser feito por ato infralegal, nos termos do art. 96 do CTN. Excetua-se a hipótese em que a lei em sentido estrito definir diretamente o valor máximo e a autoridade administrativa, na regulamentação da norma, fixar quantia inferior à estabelecida na lei, em prejuízo do contribuinte”. HIPÓTESE DOS AUTOS 29. Consoante explicitado, no caso concreto o legislador não tomou para si a incumbência de definir o teto para fins de adesão ao parcelamento simplificado, justamente por entender que a questão atinente à eficiência na gestão da arrecadação tributária é melhor equacionada por meio da atuação da autoridade administrativa.

30. Recurso Especial parcialmente provido.

(REsp n. 1.679.536/RN, relator Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 20/6/2024, DJe de 1/7/2024.)

PGR questiona critério de repartição de ICMS de mineração com municípios do Pará

Alegação é que a matéria só pode ser regulamentada por lei complementar federal.

A Procuradoria-Geral da República (PGR) acionou o Supremo Tribunal Federal (STF) contra normas do Estado do Pará que alteraram os parâmetros de cálculo da participação dos municípios no produto do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) relativo à extração de minérios. A Ação Direta de Inconstitucionalidade **(ADI) 7685** foi distribuída ao ministro Gilmar Mendes.

Repartição de receitas

Segundo o artigo 158 da Constituição Federal, 25% do produto da arrecadação do ICMS pertence aos municípios. Desses, no mínimo 65% devem ser creditados na proporção do valor adicionado das operações realizadas em seus territórios, e 35% nos termos de lei estadual.

A Lei Complementar federal 63/1990, por sua vez, estabelece que o valor adicionado corresponde ao valor das mercadorias de saída, acrescido do valor das prestações de serviços, deduzido o valor das mercadorias entradas, durante o ano civil. Já nas hipóteses de tributação simplificada ou nas que dispensam os controles de entrada, o percentual é de 32% da receita bruta do contribuinte.

A Lei estadual 5.645/1991, na redação dada pela Lei 10.310/2023, estendeu às empresas que atuam na extração de minérios a regra que considera como valor adicionado o percentual de 32% da receita bruta. Para a PGR, a norma invadiu a competência da União para legislar sobre a matéria, pois o valor adicional para o efeito de partilha entre os municípios dos recursos arrecadados com o ICMS deve ser definido por lei complementar federal. (STF, PGR questiona critério de repartição de ICMS de mineração com municípios do Pará, Notícias, 23/07/2024)

STF nega pedido de Olinda (PE) para cobrar taxa de terras doadas em 1537

1ª Turma manteve entendimento de instâncias anteriores de que a doação não foi confirmada nas Constituições republicanas.

Por unanimidade, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal (STF) negou pedido do Município de Olinda (PE) para cobrar taxa pela ocupação de terrenos situados em seu território e nas cidades de Recife, Jaboatão dos Guararapes e Cabo de Santo Agostinho.

O caso teve origem em ação ajuizada na Justiça Federal pelo município contra a União e a Santa Casa de Misericórdia do Recife, que hoje cobram a taxa de foro (valor pago anualmente ao proprietário em razão da ocupação de imóvel) sobre diversos terrenos que Olinda alega serem de sua propriedade. Segundo o município, as terras foram doadas em 1537, quando se chamava Villa de Olinda, por Duarte Coelho, donatário da Capitania de Pernambuco. Seu argumento era de que esse ato não foi revogado por nenhum texto constitucional ou lei e, portanto, teria o direito de cobrar pelo uso dos terrenos.

Propriedade da União

O pedido foi negado na primeira instância e no Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF-5). Para o TRF-5, desde a primeira Constituição republicana, de 1891, a doação, feita no século XVI, seria incompatível com a lógica do regime republicano. Além disso, a Constituição de 1937 não resguardou direitos anteriores e, sob sua vigência, um decreto disciplinou de forma ampla os chamados imóveis

de marinha e reconheceu a União como titular dessas áreas. O domínio foi mantido pela Constituição de 1988.

Inviabilidade

No Recurso Extraordinário (RE) 1477018, o município questionou essa decisão. No julgamento, a Turma confirmou decisão individual da relatora, ministra Cármen Lúcia, que rejeitou o recurso. Ela destacou que, para rever o entendimento do TRF-5, seria necessário analisar a legislação infraconstitucional e as Constituições anteriores à de 1988, e isso não é possível em recurso extraordinário. (STF, STF nega pedido de Olinda (PE) para cobrar taxa de terras doadas em 1537, Notícias, 05/07/2024)

Instruções para os autores

A *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, ISSN 1678-8656, com periodicidade bimestral, é um periódico especializado em Direito Tributário, contendo rica seção de Doutrina, onde os melhores especialistas do país publicam artigos e pareceres de grande interesse e repercussão na atualidade.

Possui ainda uma rica seção de Jurisprudência selecionada com acórdãos na íntegra, ementário e tendências jurisprudenciais.

A *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT* já é referência obrigatória para todos que lidam com Direito Tributário.

As propostas de artigos para edição em nossas revistas deverão ser enviadas para othonaraiva.filho@gmail.com. Os trabalhos deverão ser acompanhados dos seguintes dados: nome do autor, sua qualificação acadêmica e profissional, endereço completo, telefone e e-mail.

Os textos para publicação na *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT* deverão ser *inéditos* e para publicação *exclusiva*. Uma vez publicados nesta revista, também poderão sê-lo em livros e coletâneas, desde que citada a publicação original. Roga-se aos autores o compromisso de não publicação em outras revistas e periódicos.

A Revista reserva-se o direito de aceitar ou vetar qualquer original recebido, de acordo com as recomendações do seu corpo editorial, como também o direito de propor eventuais alterações.

Os trabalhos deverão ser redigidos em formato Word, fonte Times New Roman, tamanho 12, espaçamento entre linhas de 1,5. Os parágrafos devem ser justificados. O tamanho do papel deve ser A4 e as margens utilizadas idênticas de 3 cm. Número médio de 15/40 laudas.

Os textos devem ser revisados, além de terem sua linguagem adequada a uma publicação editorial científica. A escrita deve obedecer às novas regras ortográficas em vigor desde a promulgação do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa, a partir de 1º de janeiro de 2009. As citações de textos anteriores ao Acordo devem respeitar a ortografia original.

Os originais dos artigos devem ser apresentados de forma completa, contendo: título do artigo (na língua do texto e em inglês), nome do autor, filiação institucional, qualificação (mestrado, doutorado, cargos etc.), resumo do artigo, de até 250 palavras (na língua do texto e em inglês – *Abstract*), palavras-chave, no máximo 5 (na língua do texto e em inglês – *Keywords*), sumário do artigo, epígrafe (se houver), texto do artigo, referências. O autor deverá fazer constar, no final do artigo, a data e o local em que foi escrito o trabalho de sua autoria.

Recomenda-se que todo destaque que se queira dar ao texto seja feito com o uso de itálico, evitando-se o negrito e o sublinhado. As citações (palavras, expressões, períodos) deverão ser cuidadosamente conferidas pelos autores e/ou tradutores; as citações textuais longas (mais de três linhas) devem constituir um parágrafo independente, com recuo esquerdo de 2cm (alinhamento justificado), utilizando-se

espaçamento entre linhas simples e tamanho da fonte 10; as citações textuais curtas (de até três linhas) devem ser inseridas no texto, entre aspas e sem itálico. As expressões em língua estrangeira deverão ser padronizadas, destacando-as em itálico. O uso do *op. cit.*, *ibidem* e do *idem* nas notas bibliográficas deve ser evitado, substituindo-se pelo nome da obra por extenso.

Os trabalhos serão selecionados pelos Diretores e Conselho Editorial da revista, que entrarão em contato com os respectivos autores para confirmar o recebimento dos textos. Os trabalhos recebidos e não publicados não serão devolvidos. Não serão devidos direitos autorais ou qualquer outra remuneração pela publicação dos trabalhos. Como cortesia, os autores receberão acesso à versão digital da revista com a publicação do artigo, disponível na Plataforma FÓRUM de Conhecimento Jurídico.

As opiniões emitidas pelos autores dos artigos são de sua exclusiva responsabilidade.

Caso a publicação tenha imagens, enviar em arquivo separado, no tamanho natural que será utilizado, em alta resolução (300 dpi), em arquivos de extensão .jpg, .tif, .eps, ou arquivos do Photoshop (.psd), formato vetorial CorelDRAW (.cdr) ou Adobe Illustrator (.ai).

Eventuais dúvidas poderão ser aclaradas pelo telefone (31) 99412.0131 ou pelo *e-mail* conselhorevistas@editoraforum.com.br.