

ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS DO IV SEMINÁRIO CARF



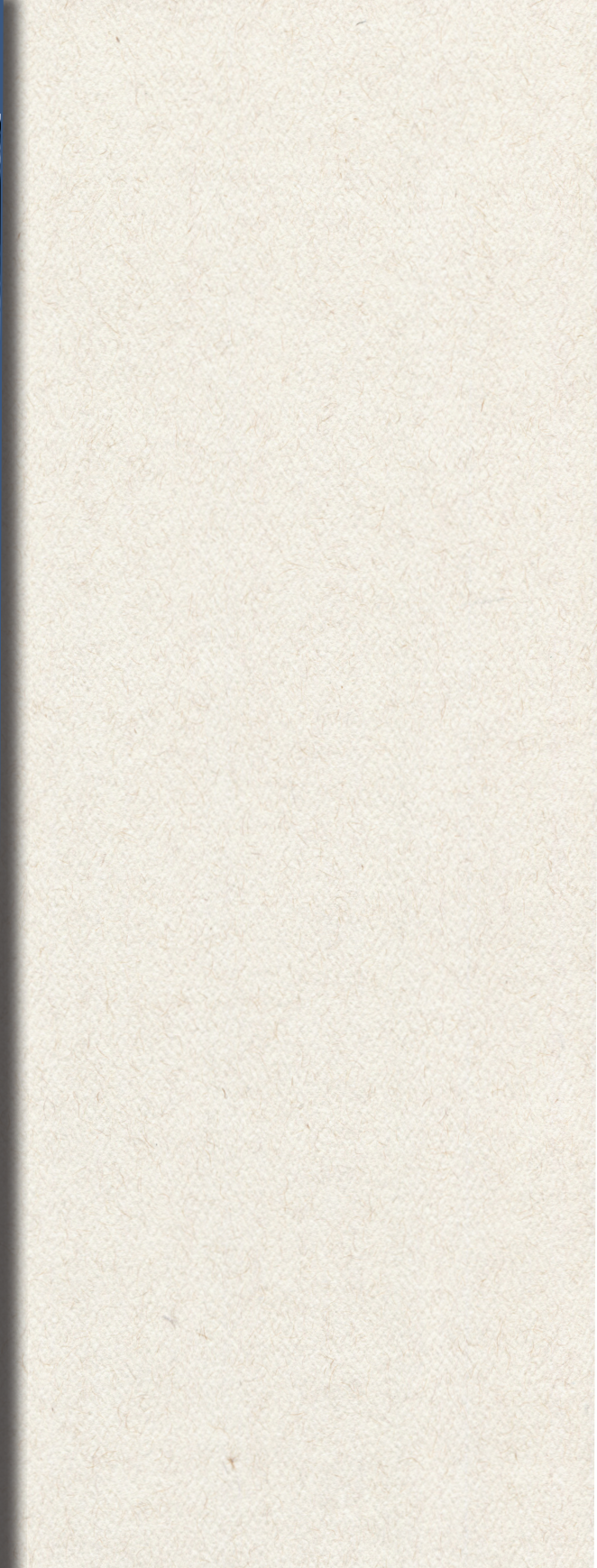
COORDENADORES

- Marcus Lívio Gomes
- Francisco Marconi de Oliveira

AUTORES

- André Mendes Moreira
- Andréa Duek Simantob
- Arthur Maia Queiroz
- Eduardo Maneira
- Fabio Rodrigues de Oliveira
- Fabrício Sarmanho de Albuquerque
- Felipe Kertesz Renault
- Gustavo da Gama Vital de Oliveira
- Heleno Taveira Torres
- Jonathan José Formiga de Oliveira
- Livia da Silva Queiroz

- Luís Cesar Souza de Queiroz
- Márcio Ávila
- Marcos Aurélio Pereira Valadão
- Marcus Lívio Gomes
- Paula Santos de Abreu
- Ricardo Lodi Ribeiro
- Rodrigo Moreira Lopes
- Romero Lobão Soares
- Sérgio André Rocha
- Tadeu Puretzt Iglesias
- Tom Pierre Fernandes da Silva
- Vanessa Benelli Corrêa



ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS DO IV SEMINÁRIO CARF

COORDENADORES

Marcus Lívio Gomes
Francisco Marconi de Oliveira

MINISTÉRIO DA ECONOMIA

Paulo Roberto Nunes Guedes
Ministro de Estado da Economia
Marcelo Pacheco dos Guarany
Secretário-executivo

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF)

Adriana Gomes Rêgo

Presidente

Cristiane Silva Costa

Vice-presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Coordenadora-geral

Marcelo Nascimento de Araújo

Coordenador de Gestão Corporativa

PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF

Viviane Vidal Wagner

Presidente substituta

Cristiane Silva Costa

Vice-presidente

Primeira Câmara de Julgamento

Edeli Pereira Bessa

Presidente

Demetrius Nichele Macei

Vice-presidente

Segunda Câmara de Julgamento

André Mendes de Moura

Presidente

Amelia Wakako Morishita Yamamoto

Vice-presidente

Terceira Câmara de Julgamento

Viviane Vidal Wagner

Presidente

Cristiane Silva Costa

Vice-presidente

Quarta Câmara de Julgamento

Vago

Presidente

Livia De Carli Germano

Vice-presidente

SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF

Maria Helena Cotta Cardozo

Presidente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Vice-presidente

Primeira Câmara de Julgamento

Maurício Nogueira Righetti

Presidente

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Vice-presidente

Segunda Câmara de Julgamento

Maria Helena Cotta Cardozo

Presidente

Patrícia da Silva

Vice-presidente

Terceira Câmara de Julgamento

Pedro Paulo Pereira Barbosa

Presidente

Ana Cecília Lustosa da Cruz

Vice-presidente

Quarta Câmara de Julgamento

Mário Pereira de Pinho Filho

Presidente

Ana Paula Fernandes

Vice-presidente

TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO DO CARF

Rodrigo da Costa Pôssas

Presidente

Demes Brito

Vice-presidente

Primeira Câmara de Julgamento

Jorge Olmiro Lock Freire

Presidente

Tatiana Midori Migiyama

Vice-presidente

Segunda Câmara de Julgamento

Andrada Márcio Canuto Natal

Presidente

Vanessa Marini Ceconello

Vice-presidente

Terceira Câmara de Julgamento

Rodrigo da Costa Pôssas

Presidente

Érika Costa Camargos Autran

Vice-presidente

Quarta Câmara de Julgamento

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Presidente

Demes Brito

Vice-presidente

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

Carlos Ivan Simonsen Leal

Presidente

Paulo Motta

Professor titular da Ebape/FGV e Coordenador do Projeto

Patrícia Nachard

Viviane Henderson

Coordenadoras do Projeto

EDIÇÃO

Patrícia Nachard

Coordenação editorial

Paula Halfeld

Sonja Cavalcanti

Revisão

Heonir Soares Valentim

Diagramação

Estudos Tributários e Aduaneiros do IV Seminário CARF / Brasil. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; Coordenação de Marcus Lívio Gomes e Francisco Marconi de Oliveira. Brasília: CARF, 2019.

588 p. ; 23 cm.

ISBN 978-65-80782-01-7

1. Direito Tributário. 2. CARF I. Brasil. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CDU 336.22:34

ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS DO IV SEMINÁRIO CARF

COORDENADORES

Marcus Lívio Gomes
Francisco Marconi de Oliveira

AUTORES

André Mendes Moreira	Márcio Ávila
Andréa Duek Simantob	Marcos Aurélio Pereira Valadão
Arthur Maia Queiroz	Marcus Lívio Gomes
Eduardo Maneira	Paula Santos de Abreu
Fabio Rodrigues de Oliveira	Ricardo Lodi Ribeiro
Fabrcio Sarmanho de Albuquerque	Rodrigo Moreira Lopes
Felipe Kertesz Renault	Romero Lobão Soares
Gustavo da Gama Vital de Oliveira	Sergio André Rocha
Helena Taveira Torres	Tadeu Puretz Iglesias
Jonathan José Formiga de Oliveira	Tom Pierre Fernandes da Silva
Lívia da Silva Queiroz	Vanessa Benelli Corrêa
Luís Cesar Souza de Queiroz	

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



MINISTÉRIO DA
ECONOMIA



SUMÁRIO

- 9** **PREFÁCIO**
Adriana Gomes Rêgo
- 13** **APRESENTAÇÃO**
Marcus Lívio Gomes e Francisco Marconi de Oliveira
- 17** **PARTE 1 – TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS**
- 19** **RESPONSABILIDADE SOCIAL CORPORATIVA:
UM NOVO LIMITE AO PLANEJAMENTO FISCAL?**
Marcus Lívio Gomes e Paula Santos de Abreu
- 53** **A COMPATIBILIDADE DA PEJOTIZAÇÃO COM O REGIME
DA PREVIDÊNCIA SOCIAL BRASILEIRA: ANÁLISE SOB A
PERSPECTIVA DA JUSTIÇA IGUALITÁRIA E DOS DIREITOS COMO
INSTITUTOS PÓS-TRIBUTAÇÃO**
Rodrigo Moreira Lopes e Marcos Aurélio Pereira Valadão
- 97** **A LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017 E SEUS IMPACTOS
NOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS EM QUE SE DISCUTE O
CARÁTER DAS SUBVENÇÕES (DE INVESTIMENTO E DE CUSTEIO)**
Helena Taveira Torres

- 135** AS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO E OS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS NO JULGAMENTO DE PROCESSOS ADMINISTRATIVOS, EM FACE DAS MODIFICAÇÕES INTRODUZIDAS PELA EDIÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017
Andréa Duek Simantob
- 165** DEVOLUÇÃO DE BENS AO SÓCIO PESSOA FÍSICA EM REDUÇÃO DE CAPITAL PARA FINS DE ALIENAÇÃO – A FRONTEIRA ENTRE A ELISÃO E A EVASÃO
Luís Cesar Souza de Queiroz
- 215** **PARTE 2 – TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS FÍSICAS**
- 217** ASPECTOS CONTROVERTIDOS DA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE A PRODUÇÃO RURAL
André Mendes Moreira e Arthur Maia Queiroz
- 251** DEDUTIBILIDADE DE PAGAMENTOS DE *ROYALTIES* PARA O EXTERIOR PELO DIREITO DE DISTRIBUIÇÃO/COMERCIALIZAÇÃO DE *SOFTWARE*
Sergio André Rocha e Romero Lobão Soares
- 281** TRIBUTAÇÃO DE VALORES RECEBIDOS ILICITAMENTE NO CONTEXTO DA COLABORAÇÃO PREMIADA
Ricardo Lodi Ribeiro e Vanessa Benelli Corrêa
- 311** A COLABORAÇÃO PREMIADA E A TRIBUTAÇÃO DE VALORES ORIUNDOS DE ATIVIDADES ILÍCITAS
Lívia da Silva Queiroz

- 359** **PARTE 3 – DIREITO ADUANEIRO, IPI
E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS**
- 361** **A BASE DE CÁLCULO DO IPI NAS OPERAÇÕES ENTRE
EMPRESAS INTERDEPENDENTES**
Eduardo Maneira
- 387** **A BUSCA POR UM DEFINITIVO CONCEITO DE PRAÇA PARA FINS
DE FIXAÇÃO DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO – VTM**
Fabrício Sarmanho de Albuquerque
- 413** **REPETRO-SPED: FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS, NATUREZA
JURÍDICA E SEGURANÇA JURÍDICA DO CONTRIBUINTE**
Márcio Ávila
- 429** **ESTUDO DE CASO: “Há a possibilidade legal da transferência de
uma embarcação de apoio marítimo, que se encontra admitida
sob os auspícios da figura da admissão temporária no Regime
Especial do REPETRO ou REPETRO-SPED com suspensão total de
tributos incidentes na importação, por ter firmado um contrato de
afretamento por tempo determinado no Brasil com Cia. Petrolífera,
para o Regime especial de Admissão Temporária para utilização
econômica, com pagamento dos tributos incidentes na importação
de forma proporcional, se também for utilizada para o cumprimento
de um novo contrato de afretamento por tempo determinado no
território aduaneiro?”**
Tom Pierre Fernandes da Silva
- 487** **PARTE 4 – NORMAS GERAIS**
- 489** **A ECONOMIA DIGITAL, OS CRIPTOATIVOS
E O DESAFIO DA TRIBUTAÇÃO**
Felipe Kertesz Renault Pinto, Gustavo da Gama Vital de Oliveira
e Tadeu Poretz Iglesias

519

COMENTÁRIOS À NÃO CUMULATIVIDADE E À NOVA DEFINIÇÃO DE INSUMOS DO STJ

Fabio Rodrigues de Oliveira

561

OS IMPACTOS DAS DECISÕES JUDICIAIS, NO ÂMBITO DO STF E DO STJ, RELACIONADAS À APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS E CORRESPONDENTES CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE

Jonathan José Formiga de Oliveira



PREFÁCIO

Esta coletânea reúne artigos de renomados juristas das melhores academias de Direito Tributário do Brasil, insignes magistrados e especialistas de notável saber jurídico que esplendidamente resumiram suas exposições proferidas no concorrido debate recentemente promovido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O CARF vem sistematicamente realizando esses debates com as comunidades acadêmica e jurídica. O primeiro deles ocorreu em setembro de 2010. Daí em diante, o órgão vem fomentando a discussão jurídica, não apenas em relação às controversas questões que inquietam juristas, acadêmicos e autoridades e que são diuturnamente enfrentadas nos plenários que compõem este Conselho, mas também àquelas que ainda não chegaram aos colegiados, com o intuito de antecipar-se aos fatos e contribuir para o aperfeiçoamento do debate tributário e aduaneiro no país, como é o caso do tema que trata da tributação da economia digital, abordado no IV Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro.

Além de buscar inserir as comunidades jurídica e acadêmica nas discussões de interesse do CARF, trazendo à tona os vários pontos de vista defendidos pela sociedade e pelo Fisco, esses debates contribuem para a imprescindível preparação técnica dos conselheiros do CARF no enfrentamento das diferentes matérias que são avocadas em sede do contencioso administrativo tributário. O objetivo principal é permitir-lhes exercer a atividade judicante administrativa

com a convicção necessária para proferirem decisões imparciais que possam resultar na desejada segurança jurídica para a sociedade e no consequente reconhecimento da excelência no julgamento dos litígios tributários pelo Conselho.

Por falar em excelência, cabe anunciar que o CARF possui certificação da Norma ISO 9001:2015 relativamente aos seus processos de trabalho finalísticos, obtida em 2017 e mantida na avaliação da Auditoria Externa realizada em agosto de 2018, em que pese, na ocasião, encontrar-se em fase de transição em decorrência da profunda alteração regimental que modificou paradigmas presentes na sua estrutura organizacional há mais de noventa anos. Essas mudanças, somadas à especialização técnica e aos fortes investimentos na gestão do acervo para a utilização de metodologias estatísticas, com análise de Cluster, têm permitido significativos ganhos de produtividade e uma maior celeridade aos julgamentos, como previsto na missão institucional.

Os números recentes expressam esse salto de qualidade na capacidade de julgamento do órgão. Mesmo com a redução do número de conselheiros, em 2018 houve um incremento de 38% nas horas relatadas quando comparadas com as obtidas no mesmo período de 2017, ou de 54%, quando cotejadas com 2016. Foi abreviado em mais de 50% a temporalidade dos processos fiscais em atividade de relatoria. O tempo médio, que era de mais de duzentos dias em 2014, hoje é de menos de cem dias nas Turmas Ordinárias e de aproximadamente sessenta dias nas Turmas da Câmara Superior. Isso, apesar de ter-se aumentado o grau de complexidade dos autos apreciados no período em decorrência do trabalho realizado para uma distribuição mais eficiente nos sorteios dos lotes de processos administrativos.

A incessante busca pela celeridade processual também pode ser observada nos juízos de admissibilidades dos recursos. Em dezembro de 2014, o CARF tinha um estoque de mais de onze mil Recursos Especiais pendentes de admissibilidade, com uma temporalidade média de quase um ano para apreciação. No final de 2018, esse número estava próximo do quantitativo das entradas do mês, em torno de trezentos, com um tempo médio de quinze dias para apreciação. O mesmo aconteceu com os embargos e os agravos. Os primeiros, cujo estoque era de mais de 1,5 mil, estão sendo analisados, no fluxo de entrada, em menos

de um mês. Os segundos, criados na alteração regimental de 2016, também se encontram no fluxo mensal.

Destacam-se, ainda, outras soluções adotadas, como a revisão das súmulas, que consolidam a jurisprudência, e o julgamento em lotes de recursos repetitivos, que tem permitido a apreciação de até novecentos processos de uma só vez.

Mas, voltando-se à publicação e ao seminário, convém lembrar que um evento dessa magnitude, que faz despontar a gama de conhecimentos resumida na presente publicação, não seria possível sem a participação dos eminentes palestrantes, conferencistas e debatedores, sem o envolvimento dos conselheiros do CARF, dos auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil e dos procuradores da Fazenda Nacional, presentes no evento. Tampouco seria possível sem a assistência e apoio da Escola de Administração Fazendária (Esaf), da Fundação Getúlio Vargas (FGV) e das Confederações Nacionais – da Agricultura e Pecuária (CNA), da Indústria (CNI), da Saúde (CNSaúde), do Transporte (CNT), das Instituições Financeiras (CNF) e do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC) –, bem como dos coordenadores do evento, responsáveis pela consolidação desta obra, e dos presidentes de Câmara e Turma, especialistas, servidores, coordenadores, chefes de divisão e serviço, que, de uma forma ou de outra, se empenharam para que tudo isso acontecesse.

Adriana Gomes Rêgo
Presidente do CARF



APRESENTAÇÃO

As densas discussões dimanadas da quarta edição do Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro, realizado em setembro de 2018 na Escola de Administração Fazendária (Esaf), em Brasília, resultaram nesta valiosa publicação escrita pelos renomados palestrantes e debatedores presentes naquele evento. Esta iniciativa deu continuidade à série de seminários que vem estudando a jurisprudência administrativa e judicial e as diversas vertentes do Direito abordadas no contencioso administrativo tributário federal.

A coletânea abarca quase a totalidade dos temas tratados no IV Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro e, como já citado nas publicações anteriores, compila as experiências trocadas neste grandioso evento prático-profissional que busca a interligação entre a academia, representada por professores das mais prestigiadas universidades do país, e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O leitor, ao debruçar-se sobre a obra, observará que ela não representa o posicionamento do CARF ou de corrente doutrinária específica, nem objetiva defender teses favoráveis ou desfavoráveis ao Fisco ou ao contribuinte. Ao contrário, verá densas monografias que trazem à baila uma gama gigantesca de conhecimentos acumulados nas pesquisas acadêmicas, na jurisprudência e na experiência prática. E isso somente é possível em função do princípio da neutralidade na indicação dos palestrantes do seminário, de forma a possibilitar a dialética na discussão das controvérsias propostas, como já é

feito desde a primeira edição, ancoradas na pluralidade profissional de seus autores – acadêmicos, advogados, juízes, auditores-fiscais da Receita Federal e procuradores da Fazenda Nacional –, que nos presenteiam com importantes contribuições para o debate jurídico. Assim, no modelo dialético proposto, contextualiza-se não somente a visão da Fazenda Nacional, mas principalmente a dos contribuintes, através da participação de professores de mestrado e doutorado das principais universidades brasileiras, públicas e privadas.

Além das temáticas que hoje rodeiam o contencioso administrativo e os tribunais judiciais, nesses fóruns têm-se debatido questões que ainda estão se sedimentando no Direito brasileiro, como a tributação na economia digital, trazida à tona no recente seminário e presente nesta obra, ou as ações do BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), no seminário do ano anterior.

Os seminários CARF têm um objetivo específico, o de promover um profundo debate com representantes da academia, do Fisco e do Poder Judiciário de forma a permitir aos conselheiros do órgão conhecerem as diferentes posições doutrinárias e exercerem seu papel com isenção e segurança. Assim, estarão aptos a proferir decisões em nível de excelência, que possam resultar em uma jurisprudência administrativa tributária sólida, de alta qualidade, fundamental para o aperfeiçoamento do sistema jurídico brasileiro e para a estabilidade e a desejada segurança jurídica. Já os artigos aqui coligidos, por sua vez, permitem aos operadores do Direito e aos estudantes conhecerem um pouco mais sobre as questões atuais e controversas debatidas naquele especializadíssimo fórum e que estão sendo objeto de análise nos tribunais administrativo e judicial.

O livro está dividido em quatro partes. A primeira disserta sobre a tributação das pessoas jurídicas, com artigos de Marcus Lívio Gomes, Paula Santos de Abreu, Rodrigo Moreira Lopes, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Heleno Taveira Torres, Andréa Duek Simantob e Luís Cesar Souza de Queiroz. Nela são dissecados diversos temas, como: a Responsabilidade Social Corporativa (RSC) e o planejamento fiscal; a compatibilidade da pejetização com o regime da previdência social brasileira; as subvenções para investimento e custeio e os reflexos tributários no julgamento de processos administrativos em decorrência das modificações da Lei Complementar nº 160/2017; e a devolução de bens

aos sócios pessoa física em redução de capital para fins de alienação com base na interpretação do artigo 22 da Lei nº 9.249/95.

Na segunda parte, o leitor se depara com artigos de André Mendes Moreira, Arthur Maia Queiroz, Sergio André Rocha, Romero Lobão Soares, Ricardo Lodi Ribeiro, Vanessa Benelli Corrêa e Lívia da Silva Queiroz. A temática explorada relaciona-se ao Imposto de Renda das pessoas físicas e às contribuições previdenciárias, abrangendo questões como: a incidência de contribuições previdenciárias sobre a produção rural e seus aspectos controvertidos; a dedutibilidade de pagamentos de *royalties* para o exterior pelo direito de distribuição e comercialização de *software*; e a tributação de valores recebidos ilicitamente no contexto da colaboração premiada.

Na terceira parte, que trata do Direito Aduaneiro e das contribuições sociais, os autores Eduardo Maneira, Fabrício Sarmanho de Albuquerque e Márcio Ávila se debruçam sobre: a base de cálculo do IPI nas operações entre empresas interdependentes; a busca por um definitivo conceito de praça para fins de fixação do Valor Tributável Mínimo (VTM); os fundamentos constitucionais, a natureza jurídica e a segurança jurídica do contribuinte no Repetro-SPED. Encerrando o bloco, um estudo de caso, realizado por Tom Pierre Fernandes da Silva, sobre a possibilidade legal da transferência de uma embarcação de apoio marítimo, que se encontra admitida sob os auspícios da figura da admissão temporária no Regime Especial do Repetro ou Repetro-SPED com suspensão total de tributos incidentes na importação.

Na quarta parte, os autores Felipe Kertesz Renault, Gustavo da Gama Vital de Oliveira, Tadeu Poretz Iglesias, Fabio Rodrigues de Oliveira e Jonathan José Formiga de Oliveira versam sobre temas de grande relevância, como: a tributação da economia digital; a não cumulatividade e a nova definição de insumos do STJ; e os impactos das decisões judiciais no âmbito do STF e do STJ relacionadas à apuração da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep.

Por fim, pode-se dizer, sem sombra de dúvida, que os estudos tributários e aduaneiros apresentados nesta publicação contribuirão para o desenvolvimento do pensamento jurídico afeto à área do Direito Tributário e Aduaneiro, bem como para seu repasse à sociedade, e que a incessante busca pelo conhecimento

jurídico especializado, sustentado na dialética como a sua mais consistente manifestação, consolidará o Seminário CARF como um importante espaço de cidadania tributária.

Marcus Lívio Gomes
Francisco Marconi de Oliveira

PARTE 1

TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS



RESPONSABILIDADE SOCIAL CORPORATIVA: UM NOVO LIMITE AO PLANEJAMENTO FISCAL?

Marcus Lívio Gomes

Juiz federal, pós-doutor pela University of London (SAS/IALS) e professor adjunto de Direito Financeiro e Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (Uerj).

Paula Santos de Abreu

Advogada, mestre em Direito Internacional pelo Centro Universitário de Brasília (UnICEUB) e doutoranda em Direito Tributário pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (Uerj).

Resumo: A inclusão do tema do planejamento tributário nas discussões sobre Responsabilidade Social Corporativa (RSC) ganha relevância cada vez maior não apenas no âmbito interno das grandes empresas, mas também no que se refere à preocupação do setor público. Até pouco tempo, as empresas privadas vinham se comprometendo a se engajar em temas como responsabilidade social e meio ambiente, investindo em ações que lhes dessem visibilidade e lhes rendessem a simpatia dos seus consumidores. Contudo, atualmente, a comunidade internacional e a opinião pública têm exigido muito mais dessas corporações, demandando não apenas filantropia, mas uma atuação diferente em relação ao pagamento de tributos. O mero atendimento à letra fria da lei no desenho de planejamentos tributários, cujos efeitos implicam a redução desarrazoada de tributos, não é mais tolerado. No entanto, apenas as iniciativas

de regulação por parte da comunidade internacional não têm sido suficientes para coibir os arranjos das grandes empresas que possuem recursos para além das fronteiras de cada país e, em alguns casos, em volumes também superiores aos de muitos Estados. Por esse motivo, é cada vez mais necessário contar com a participação “voluntária” dessas corporações para a construção de uma solução de combate aos planejamentos tributários abusivos, considerados parte do problema da concorrência fiscal desleal.

Palavras-chave: Tributação internacional. Planejamento tributário. Responsabilidade Social Corporativa. Solidariedade. Boa-fé. Transparência. OCDE.

Abstract: *Corporate Social Responsibility (CSR) is a subject that is gaining increasing importance not only in the domestic sphere of companies, but also in the national and transnational agendas. Currently, there are hardly any companies that have not been facing demands to institute more responsible practices beyond social and environmental areas. Communities and public opinion of today also expect that companies act differently in relation to the payment of taxes. The mere compliance with the cold letter of the law in the design of corporate tax planning, whose effects imply in the unreasonable reduction of taxes, is no longer tolerated. Nevertheless, the regulatory initiatives undertaken by government authorities have not been sufficient to curb the tax arrangements of large multinational companies, facilitated by the different existing tax policies of the International Tax Regime. For this reason, it has been increasingly necessary to count on the "voluntary" participation of these corporations in the construction of a solution to tackle abusive tax planning. Following this trend, there has been significant interest in regulating CSR at the transnational level. The objective of this study is to understand how these efforts will shape CRS with regard to tax planning.*

Keywords: *International tax. Tax planning. Corporate Social Responsibility. Solidarity. Good-faith. Transparency. OECD.*

SUMÁRIO

1	Introdução	23
2	Os planejamentos tributários abusivos	25
3	Estado Subsidiário de Direito e responsabilidade social	29
4	Os fundamentos principiológicos da Responsabilidade Social Corporativa	31
4.1	O princípio da boa-fé	32
4.2	O princípio da transparência fiscal	34
5	O que é Responsabilidade Social Corporativa (RSC)?.....	35
6	RSC e planejamento fiscal	38
7	As iniciativas internacionais e regulação da RSC	39
8	Considerações finais.....	44
	Referências	46

1 INTRODUÇÃO

Em anos de crise internacional, em que o aprofundamento do déficit público e dos desequilíbrios fiscais exige medidas de “austeridade fiscal”, como redução dos gastos públicos, corte de benefícios sociais e aumento da carga tributária, histórias como a publicada pelo jornal *O Globo* em 6 de maio de 2015, relatando que uma gigante rede americana de *fast-food* teria driblado o pagamento de cerca de 1 bilhão de euros entre 2009 e 2013, por meio de uma manobra que envolveu a troca de sua sede do Reino Unido para a Suíça e a utilização de uma subsidiária em Luxemburgo (MC DONALD’S..., 2015), têm provocado fortes reações na comunidade internacional e criado uma certa urgência para combater os planejamentos tributários abusivos das grandes corporações.¹ Estima-se que entre 21 e 32 trilhões de dólares estejam alocados em paraísos fiscais no mundo² e que as práticas que facilitam a alocação de lucros tributáveis para jurisdições que cobram nenhum ou poucos tributos provocam a erosão da base tributária dos países.

Embora se reconheça que a prática das empresas, na maioria das vezes, é legal e compreensível,³ há também um sentimento por parte dos governos de que o

- 1 Outros exemplos são os casos das contas da Apple na Irlanda, da Starbucks na Holanda e da Amazon em Luxemburgo. Ver mais detalhes em DOUBLE... (2012) e DRUCKE (2010). No Brasil, os casos Vale, Eagle, entre outros, têm provocado uma enxurrada de processos não apenas administrativos, mas também judiciais, sobre a legalidade de seus planejamentos tributários.
- 2 *“It’s estimated that there are maybe \$20 trillion of assets put in these tax havens around the world”, Sachs told RT on the sidelines of the fifth annual economic forum in Moscow. ‘And who creates this? Not these little islands, but the US government by approving these arrangements, the UK government because after all these are British territories’, Sachs told RT. An estimate by Boston Consulting Group pegs offshore wealth at \$8.5 trillion. The British Virgin Islands, the Cayman Islands, and Bermuda are among the key destinations for ‘offshore wealth’ – money that is kept abroad for tax purposes.” Ver SHOCKING..., 2014.*
- 3 O professor Ricardo Lobo Torres acredita que o planejamento tributário legítimo “pode e deve ser executado pelas empresas no ambiente do Estado Democrático Fiscal” (TORRES, 2012, p. 6). No entanto, dedicou-se a estudar o que denominou “elisão abusiva”. Para o professor, a elisão abusiva se encontra entre o planejamento fiscal legítimo e a evasão tributária, “eminentemente delituosa e punida pela legislação como crime” (p. 6). A elisão abusiva caracteriza-se pelo abuso da forma jurídica e por outros ilícitos atípicos (fraude à lei, prevalência da forma sobre a substância, falta de propósito mercantil etc.), revestindo o ato de forma lícita e prevista em lei, mas contrária ao seu espírito. Sacha Calmon Coelho (2001, p. 283), por sua vez, acredita que o planejamento tributário configura um dever, um objetivo empresarial de maximizar ganhos e minimizar custos, desde

sistema atual não dispõe de regras adequadas para lidar com esse problema no plano nacional, tampouco no internacional (OCDE, 2014). Assim, tornou-se premente a criação e sofisticação de regras e métodos para combater os planejamentos tributários considerados abusivos.⁴

No entanto, apesar de haver um movimento internacional para melhorar a regulamentação e a legislação de combate à elisão fiscal abusiva,⁵ os governos nacionais, em paralelo, apostam e fomentam o desenvolvimento de mecanismos voluntários que possam entregar benefícios sociais e ambientais a um custo-benefício mais racional que a implantação de instrumentos regulatórios e normas.

Neste artigo, trataremos dessas iniciativas para incentivar a Responsabilidade Social Corporativa (RSC) no combate aos planejamentos tributários abusivos.

que não configure fraude ou simulação. O autor é contundente ao defender que a elisão deve ser tratada como instrumento inerente ao sistema capitalista, que demanda uma atuação competitiva das empresas. Para Huck (1997, p. 258-259), a utilização de um paraíso fiscal nem sempre enseja uma prática fraudulenta ou ilícita, mas pode servir a finalidades lícitas, contribuindo para um maior dinamismo do comércio e/ou do sistema financeiro internacional. Sobre o mesmo assunto, ver artigo interessante do professor Daniel Gutmann sobre a criminalização do planejamento tributário abusivo (GUTMANN, 2011).

- 4 Para Ribeiro (2003, p. 137), a elisão tributária deve ser combatida pela legislação e pela Administração, pois fere o princípio da igualdade, segundo a capacidade contributiva. Para K. Tipke (*apud* Torres, 2003, p. 302): “O combate à elisão fiscal é uma tarefa constitucional da legislação e da administração”. Greco (1988, p. 71 e ss.) também participa da corrente que admite a aplicação de normas antielisivas no combate ao planejamento tributário abusivo.
- 5 Entre as iniciativas mais recentes, encontra-se o Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), atualmente considerado o maior projeto de reforma tributária internacional da história (TAVARES, 2014, p. 53). O projeto, desenvolvido no âmbito da OCDE por solicitação do G20, conta com a participação efetiva de 94 países, compreendendo mais de 90% da economia mundial. O BEPS compreende quinze ações complementares entre si e tem como objetivo criar instrumentos multilaterais para implementar alterações significativas no modelo atual de tributação internacional. Entre as diversas recomendações, o projeto sugere que a substância econômica dos planejamentos tributários seja avaliada pelas jurisdições nacionais, mas, ao mesmo tempo, enfatiza a necessidade de prover as empresas com mecanismos que forneçam certeza, transparência e segurança para que elas possam tomar decisões sobre investimentos estrangeiros (OCDE, 2013a).

2 OS PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS ABUSIVOS

Para o professor Ricardo Lobo Torres (2012, p. 6), somente a partir da década de 1970 é que o estudo do planejamento abusivo ou da elisão abusiva teve uma metodologia mais bem definida.⁶ A abordagem dada aos planejamentos tributários das empresas centrava-se, até pouco tempo, nas discussões que pretendiam estabelecer as diferenças entre evasão fiscal ilícita e elisão fiscal.

Para muitos autores, enquanto a evasão fiscal corresponde a uma ilicitude praticada pelo contribuinte ao fraudar a lei, a elisão fiscal é uma maneira lícita de organização dos tributos pelos contribuintes na busca por uma economia tributária.

Para Huck (1997, p. 15), o conceito de evasão fiscal seria um “gênero” que abrigaria duas espécies: a evasão fiscal ilícita e a evasão fiscal lícita, denominada elisão fiscal. Para o autor, o conceito amplo de evasão fiscal corresponde a “toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de uma obrigação tributária, não importando serem lícitos ou ilícitos os meios utilizados”.

Há muita discussão acerca dos conceitos de elisão e de evasão fiscal. Baleeiro (2015, p. 1.103) ensina que “a doutrina e a jurisprudência, de longa data, admitem, não obstante, a elisão fiscal, nome que designa todas as formas e meios lícitos empregados pelo contribuinte para evitar a ocorrência do fato gerador do tributo, reduzindo ou impedindo o surgimento do dever ou da obrigação tributária e diferenciando-se, radicalmente, da evasão ilícita”.

Alguns autores tomam elisão por evasão e evasão por elisão (MACHADO, 2015, p. 134). Xavier (2007, p. 45), por exemplo, entende que a elisão fiscal internacional “corresponde, de certo modo, à figura de fraude à lei internacional”,

6 Até então, a jurisprudência se dividia entre: “a) o positivismo formalista e civilista, que considera o planejamento tributário das empresas um instrumento lícito de economia de tributos, coincidindo a forma jurídica com o substrato econômico dos negócios tributários, e b) o positivismo historicista ou economicista, que rejeitava qualquer prevalência da forma sobre o conteúdo ou a coincidência entre ambos” (TORRES, 2012, p. 6).

enquanto outros autores segregam a evasão e a elisão da sonegação e da fraude (DORIA *apud* BALEEIRO, 2015, p. 1.103).

Vale a pena mencionar que os conceitos internacionais de elisão (*tax avoidance*) e de evasão (*tax evasion*) estão intimamente ligados à legitimidade dos meios utilizados para o não pagamento de tributos. Para o International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD, 2009, p. 165, 418), elisão fiscal é o termo utilizado para denotar a redução dos encargos tributários por meios legais. Segundo o órgão, “frequentemente o termo é usado em sentido pejorativo, como quando é empregado para descrever a economia de impostos conquistada através de arranjos artificiais dos negócios pessoais ou empresariais, aproveitando-se da existência de lacunas, anomalias ou outras deficiências no direito tributário [...]. Em contraste com a elisão, a evasão fiscal é a redução de impostos obtida por meios ilícitos [...], incluindo-se nestes a omissão da renda tributável ou de transações realizadas das declarações de tributos, ou a redução da quantia devida por meios fraudulentos”.

Podemos verificar que o conceito de elisão fiscal varia conforme as posições teóricas fundamentais em torno da interpretação do direito tributário. Assim, para o positivismo normativista e conceptualista, a elisão, partindo de instrumentos jurídicos válidos, seria sempre lícita. Essa posição foi defendida com veemência por Dória (1977, p. 141) e Baleeiro (2015). Por outro lado, para o positivismo sociológico e historicista, com fundamento na teoria da consideração econômica do fato gerador, a elisão representaria abuso da forma jurídica escolhida pelo contribuinte para revestir juridicamente o seu negócio jurídico, tornando-se, assim, sempre ilícita. Na mesma linha, Falcão (1994, p. 81) defende essa hipótese no Brasil. Já a jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar imposto, desde que não haja abuso de direito. Para essas correntes, somente a elisão abusiva ou o planejamento inconsistente são ilícitos (TORRES, 2003, p. 267).

Assim, em uma concepção legalista, o planejamento tributário das empresas é definido como uma “técnica de organização preventiva de negócios jurídicos, visando a uma lícita economia de tributos” (TORRES, H., 2003, p. 175), sendo legítimas as opções tomadas dentro da esfera de liberdade do contribuinte para otimizar os custos fiscais (MARTINS, 2007, p. 18).

De fato, considerando a liberdade que os particulares têm para organizar seus negócios, é compreensível que se utilizem dos benefícios oferecidos pelos sistemas tributários internacionais e nacionais conforme suas necessidades e interesses.

Não obstante, entre a ilicitude de se fraudar a lei e a possibilidade de se utilizarem benefícios tributários conferidos pelas jurisdições onde as empresas atuam haveria uma zona cinza, controvertida, na qual o planejamento tributário seria enquadrado e enfrentaria diversas discussões acerca de como deve ser tratado. Daí surge, nos últimos anos, uma terceira espécie de elisão fiscal,⁷ que considera não apenas a legalidade de um planejamento fiscal, mas também sua legitimidade (PANAYI, 2015, p. 545).

Assim, conceitos de planejamento fiscal “agressivo” foram desenvolvidos e refinados, passando a compreender arranjos fiscais que, embora compatíveis e conformes com a legislação tributária, levariam a uma redução significativa da carga tributária do contribuinte, incompatível com a efetiva transação.

Para Avi-Yonah (2014, p. 2), planejamento tributário “agressivo” ou “estratégico” significa o uso de transações que não são motivadas por propósitos negociais válidos, ainda que revestidos de uma forma que aparente o contrário. Em outras palavras, planejamentos tributários agressivos são aqueles em que a escolha do menor custo fiscal, que colide com o dever solidário de contribuir para os gastos públicos, é feita pela adoção de formas negociais anormais e pela montagem de estruturas ou operações atípicas com o único fim de se obter um tratamento fiscal menos oneroso.

Tais planejamentos se caracterizam por perseguirem três objetivos básicos: a) evitar que a obrigação tributária se materialize com a ocorrência do fato gerador; b) reduzir o valor a pagar por meio da minoração de sua base de cálculo ou alíquotas; e c) diferir o momento do pagamento do tributo (CASTRO *et al.*, 2001, p. 43).

7 Marcus Abraham (2007, p. 229) entende que, conforme a configuração adotada pelo contribuinte, o resultado poderá ser considerado “evasão fiscal, elisão fiscal ilícita ou elisão fiscal lícita”.

No plano internacional, as multinacionais passaram a se aproveitar de arranjos benéficos envolvendo o estabelecimento de empresas controladas ou coligadas em paraísos fiscais ou em jurisdições de regimes fiscais privilegiados.⁸ Embora os planejamentos fiscais já envolvessem essa prática, as mudanças na estrutura das empresas multinacionais com a divisão de funções especializadas do processo produtivo (tanto dentro da mesma empresa quanto entre empresas comerciais não relacionadas) puderam maximizar sua eficiência operacional, financeira e tributária (OCDE, 2013b). Sob a pressão dos mercados de ações públicas e dos investidores, as empresas passaram a tratar o imposto como qualquer outro custo de negócios que deve ser minimizado. Além de dedicar recursos ao cumprimento dos requisitos contábeis e tributários de várias jurisdições, as empresas multinacionais dedicam energia substancial à redução ou à evitação de impostos (AULT; SCHON; SHAY, 2014, p. 276).

Em uma pesquisa realizada no ano de 2006 pela KPMG com altos executivos de 120 multinacionais, 62% responderam que tinham planos de transferir operações e capital para países de regimes de baixa tributação, e 14% admitiram que já possuíam parte de suas operações nesses países (MILLER; BUS, 2009, p. 255).

Nesse contexto, o exercício da autonomia privada das grandes empresas multinacionais, por meio da utilização de planejamentos tributários agressivos, passou a ser relevante em relação ao nível de sua oneração fiscal, afetando

8 Em termos gerais, segundo os critérios da OCDE, são considerados paraísos fiscais aquelas jurisdições onde há falta de tributação ou onde a tributação da renda é muito baixa, e que contam com uma legislação que favoreça a constituição de pessoas jurídicas sem uma atividade empresarial efetiva, permitindo que não residentes possam escapar da tributação em seu país de residência. Outra característica inclui a dificuldade para troca de informações entre países para fins fiscais. Além dos paraísos fiscais, há outras jurisdições que, apesar de contarem com estrutura fiscal normal, adotam, excepcionalmente, regimes tributários favorecidos, a fim de atrair um fluxo de capital volátil – prática que pode se tornar prejudicial à comunidade internacional (BIANCO, 2007, p. 18). São considerados países de regimes fiscais privilegiados aqueles que, além de tributarem a renda em níveis muito baixos ou não a tributarem, o fazem de modo preferencial aos não residentes e de forma isolada da economia doméstica. Outros elementos, como a falta de transparência na concessão desses benefícios e a falta de instrumentos para troca de informações com outros países sobre os contribuintes beneficiados, também são caracterizadores de tais tipos. No Brasil, a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, alterada pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, define o que são países com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. Para a lista atual dos países, ver Instrução Normativa RFB nº 1.474, de 18 de junho de 2014, publicada no *Diário Oficial da União* (DOU) de 20 de junho de 2014.

o poder de redistribuição oferecido pelos Estados, determinado não mais por suas escolhas políticas, mas pelo que podem realmente arcar.

É certo que, para que tais planejamentos possam trazer os benefícios esperados, eles devem ser facilitados pelas jurisdições estatais, que estimulam essas práticas. A solução, portanto, poderia estar centrada no desenvolvimento de um regime de tributação internacional que desencorajasse tais arranjos. Com efeito, há na comunidade internacional um movimento para que isso ocorra,⁹ mas, dada a dificuldade de coordenação dos interesses dos Estados soberanos para o estabelecimento de regras internacionais que mitiguem essas práticas, outras avenidas estão sendo perseguidas, e as atenções estão voltadas ao combate ao planejamento tributário abusivo. Além disso, é provável que mais normas e regras rígidas não consigam alcançar os resultados esperados nesses casos.

Assim, os instrumentos de RSC se tornam cada vez mais relevantes. E, se primariamente definiam parâmetros de atuação em áreas como meio ambiente e responsabilidade social, a responsabilidade quanto ao pagamento de tributos passou a ser matéria de fundamental relevância nesses instrumentos.

3 ESTADO SUBSIDIÁRIO DE DIREITO E RESPONSABILIDADE SOCIAL

A partir da crise do Estado de Bem-estar Social provocada, em grande parte, pela “voracidade na extração de recursos financeiros da sociedade para financiar as políticas desenvolvimentistas e o pleno emprego” (TORRES, 2012, p. 9), o Estado Democrático de Direito vai se consolidando como Estado subsidiário.

9 Como é o caso do BEPS, um projeto liderado pela OCDE que engloba quinze ações complementares entre si para o combate ao planejamento tributário abusivo de empresas multinacionais, com o objetivo de criar instrumentos multilaterais para implementar alterações significativas no modelo atual de tributação internacional. Para mais informações, ver OECD (2013b).

O Estado subsidiário reflete um novo relacionamento entre Estado e sociedade, em que esta é a verdadeira responsável pela solução de seus próprios problemas (TORRES, 2001, p. 2), enquanto aquele, de forma subsidiária, atua apenas como mero intermediário, controlando, incentivando, coordenando e fomentando a atuação da iniciativa privada (FURTADO, 2007, p. 546). Caberia ao Estado, assim, a função regulatória de mediação e solução de conflitos que não puderam ser resolvidos de forma privada.

Ricardo Lobo Torres (2001, p. 4) associa o Estado subsidiário com a sociedade de riscos,¹⁰ sendo esta uma característica daquele. Para o professor, “a sociedade de risco se caracteriza por algumas notas relevantes: a ambivalência, a insegurança, a procura de novos princípios e o redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade” (TORRES, 2014, p. 174). No Estado subsidiário, “os riscos e a insegurança da sociedade hodierna não podem ser eliminados, mas devem ser aliviados por mecanismos de segurança social, econômica e ambiental” (TORRES, 2001, p. 4).

Os reflexos da sociedade de risco sobre a tributação foram tratados por Ricardo Lobo Torres com maestria. O professor considera que o risco fiscal se consubstancia com o descontrole orçamentário, a gestão irresponsável de recursos públicos e a corrupção dos agentes do Estado, para nomear alguns fatores. Por outro lado, o risco fiscal também compreende aquele provocado pela conduta do contribuinte, ao implementar planejamentos abusivos e evadir tributos, por exemplo.

10 O termo “sociedade de risco” foi inicialmente utilizado pelo sociólogo alemão Ulrich Beck em seu livro *Risikogesellschaft* (1986). Segundo ele, a sociedade industrial clássica, caracterizada pela produção e distribuição de riquezas, está se transformando em uma sociedade (também industrial) em que a produção de bens é sobrepujada pela distribuição de perigos e mazelas. De acordo com essa nova concepção produtiva, os riscos são mais democráticos e globalizados, isto é, não ficam restritos ao presente, mas se projetam para o futuro, afetando outras gerações. Tampouco se limitam no espaço, ultrapassando fronteiras. Segundo o autor, tais riscos não podem ser compensados, pois são de difícil mensuração. O professor Sergio André Rocha (2013, p. 17) esclarece que os riscos presentes na sociedade de risco são aqueles decorrentes “do próprio desenvolvimento técnico da humanidade e da forma como os seres humanos exercem o papel de espécie predominante na Terra”. Tais riscos ultrapassam a esfera individual, sendo difundidos por toda a coletividade. O conceito de sociedade de risco também foi desenvolvido por Anthony Giddens (1991) e por Beck, Giddens e Lash (2010). Segundo Giddens (1991, p. 36), “risco e confiança se entrelaçam, a confiança normalmente servindo para reduzir ou minimizar os perigos aos quais estão sujeitos tipos específicos de atividade”.

A sociedade de riscos e a emergência do Estado subsidiário, portanto, exigem maior protagonismo e responsabilidade dos contribuintes no que concerne à organização de seus empreendimentos e aos planejamentos fiscais. Isso não significa que o Estado estaria sendo conduzido pelos mecanismos da deslegalização, desregulamentação ou autorregulação (TORRES, 2001, p. 3), mas, sim, que há necessidade de se buscarem novos princípios para a fundamentação do ordenamento jurídico e para as relações entre Estado e sociedade.

4 OS FUNDAMENTOS PRINCIPIOLÓGICOS DA RESPONSABILIDADE SOCIAL CORPORATIVA

É indiscutível que a obrigação de pagar tributos é um dever fundamental que emana do conceito de solidariedade. A ideia de solidariedade no direito tributário corresponde, ao mesmo tempo, a um valor ético e jurídico, constituindo uma obrigação moral de contribuir para o custeio dos serviços públicos.¹¹

Muito embora o dever de pagar tributos não seja pré-constitucional, como a liberdade, ele transcende o conceito de mera obrigação estabelecida por lei, uma vez que possui dimensão constitucional (TORRES, 2014, p. 178) – ainda que não esteja positivado em muitas constituições.

Da mesma forma, é também certo que os contribuintes possuem direitos e liberdades constitucionais que garantem seu direito de não pagar mais tributos do que está previsto em lei, bem como de organizar seus negócios como lhes aprouver, desde que sejam lícitos e que tenham forma definida, ou não proibida, por lei.

Assim, as corporações, do mesmo modo que os indivíduos, possuem direitos e também o dever de pagar seus tributos na medida de suas responsabilidades. Portanto, é plausível esperar que os instrumentos de RSC contemplem o

11 Martinez (*apud* TORRES, 2014, p. 178) considera que a diferença entre a solidariedade e os demais valores que fundamentam os direitos é que aquela o faz indiretamente, por meio de deveres.

compromisso das empresas de se organizarem de forma não apenas lícita, mas também ética, em seus planejamentos tributários.

Todavia, como traçar a linha divisória entre a liberdade dos contribuintes na organização de seus negócios (incluindo local do investimento, formas, preços das transações, entre outros) e o dever de contribuir com o custeio dos serviços públicos com sua parcela justa de tributos?

A resposta estaria na aplicação de outros princípios de extraordinária relevância no direito tributário, como a boa-fé (TORRES, 2014) e a transparência fiscal.

4.1 O princípio da boa-fé

O princípio da boa-fé se distingue entre a boa-fé objetiva e a subjetiva, que são conceitos distintos, mas não antagônicos, porquanto complementares entre si. Enquanto a boa-fé objetiva visa primordialmente a estabelecer um padrão ético de conduta para as partes nas relações obrigacionais (apesar de transcender para outros ramos do direito, incluindo o tributário), a boa-fé subjetiva refere-se ao caráter psicológico dos sujeitos, suas convicções e verdadeiras intenções nos negócios jurídicos.

Em outras palavras, a boa-fé subjetiva é aquela na qual o indivíduo pratica um ato ignorando seu caráter ilícito. A boa-fé objetiva, por sua vez, deve ser compreendida como uma norma de conduta fundamentada na confiança, na proibição do comportamento contraditório e na retidão, funcionando como uma efetiva forma de verificação do abuso de direito e como limite ao exercício dos poderes dos contratantes.¹²

12 Para Ricardo Lobo Torres (2014, p. 593-595), a boa-fé é objetiva quando positivada como princípio moral, cláusula jurídica geral ou norma jurídica.

No direito tributário, a boa-fé tem “extraordinária relevância”, nas palavras de Torres (2014, p. 593), e pode ser exigida tanto do Fisco quanto do contribuinte. A confiança¹³ se estabelece no momento em que as expectativas das partes, quando legítimas, são confirmadas; portanto, é justo que a confiança seja protegida pelo direito. Segundo Humberto Ávila (2002, p. 42), as expectativas podem ser produzidas de duas formas.

A primeira ocorre em razão de ato jurídico de cunho geral, impessoal e abstrato, ou seja, a expectativa decorre da presunção de validade de uma norma editada pelo poder público, que deve ser cumprida. Para o autor, “quando um ato normativo, com validade presumida, cria, na esfera jurídica do particular, uma razoável expectativa quanto ao seu cumprimento, há incidência do princípio da proteção da confiança” (ÁVILA, 2002, p. 42).

A expectativa também pode ser formada em razão de ato jurídico de cunho individual, pessoal e concreto. No caso da Administração Pública, isso se verifica quando esta pratica atos administrativos¹⁴ que ensejam uma expectativa de cumprimento pelos contribuintes. Da mesma forma, espera-se que o contribuinte aja de boa-fé no cumprimento de suas obrigações tributárias e acessórias, bem como no exercício de seus direitos.

Na concepção da boa-fé objetiva, a atuação do contribuinte em desconformidade com os padrões de conduta exigíveis, como o exercício do seu direito de liberdade de forma excessiva, caracteriza a violação do dever de agir com boa-fé. Isso não significa que esteja praticando um ilícito, pois a ausência de boa-fé nem sempre configura a má-fé ou o dolo; entretanto, tal conduta não deve ser permitida. Assim, os planejamentos tributários abusivos adotados por contribuintes, sem a observância dos preceitos da boa-fé, devem ser combatidos.

13 Torres (2014, p. 581) entende que o princípio da confiança se aproxima do princípio da boa-fé, mas dele se distingue.

14 “Quando um ato administrativo cria uma expectativa para o particular quanto ao seu cumprimento, há incidência do princípio da boa-fé objetiva” (ÁVILA, 2002, p. 42).

4.2 O princípio da transparência fiscal

A transparência, como ensina o professor Ricardo Lobo Torres (2014, p. 254), exerce papel legitimador das normas jurídicas, orientando sua posituação “segundo as ideias de clareza, abertura, simplicidade e publicidade”. Em linhas gerais, a transparência assegura aos indivíduos o direito de participação na atividade estatal, seja na esfera legislativa, seja no controle da Administração Pública pela sociedade.

Ainda segundo Torres (2001, p. 137):

O dever de transparência incumbe ao Estado, subsidiariamente, e à sociedade.

A sociedade deve agir de tal forma transparente que no seu relacionamento com o Estado desapareça a opacidade dos segredos e da conduta abusiva fundada na prevalência da forma sobre o conteúdo dos negócios jurídicos.

O Estado, por seu turno, deve revestir a sua atividade financeira da maior clareza e abertura, tanto na legislação instituidora de impostos, taxas, contribuições e empréstimos, como na feitura do orçamento e no controle da sua execução.

Portanto, não é apenas da Administração Pública que se espera transparência. A transparência na conduta dos contribuintes também passa a ocupar papel de relevo como mecanismo de superação de riscos,¹⁵ principalmente no que se refere ao pagamento de tributos, pautando seus planejamentos tributários na ética e no princípio da substância sobre a forma.

Considerando o protagonismo da atuação dos contribuintes no Estado subsidiário, a implantação de programas de RSC que contemplem medidas de transparência fiscal pelas corporações vem sendo fomentada não apenas por alguns Estados,¹⁶ mas também por entidades supranacionais (como a

15 Ver seção anterior, sobre a sociedade de riscos.

16 O Reino Unido é pioneiro na promoção da responsabilidade social e vem desempenhando um

Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, por exemplo) e por organizações locais.

Busca-se, dessa forma, a valorização da liberdade por meio do incentivo à livre iniciativa e da responsabilidade dos indivíduos no exercício de seus direitos e obrigações, com base nos princípios da solidariedade e boa-fé.

5 O QUE É RESPONSABILIDADE SOCIAL CORPORATIVA (RSC)?

O conceito de RSC compreende a ideia de que as empresas devem perseguir objetivos sociais que vão além da geração de lucros para os acionistas.¹⁷ Tal conceito não é novo, mas sua definição está longe de ser pacificada.¹⁸

Para Carroll (1979), uma definição adequada de RSC deve considerar três aspectos da atuação corporativa que devem estar articulados e inter-relacionados.

O primeiro corresponde à responsabilidade que as empresas devem ter com a sociedade, envolvendo fatores econômicos, legais, éticos e discricionários (filantrópicos). Nesse contexto, a empresa deve atuar com o objetivo primordial de produzir bens e gerar lucro, operando, não apenas dentro da lei, mas também conforme parâmetros éticos definidos pelas expectativas da sociedade em que atua.

O autor também acredita que há uma dimensão ampliada da valoração ética a pautar as ações das empresas. Essa dimensão vai além das expectativas da sociedade e é relegada às escolhas individuais que cada empresa faz,

papel fundamental nos últimos quarenta anos no desenvolvimento de políticas de incentivo à RSC. No governo de Tony Blair (1997-2007), o Reino Unido nomeou, em março de 2000, o primeiro ministro de RSC do mundo, Kim Howells.

17 Frank Adams, ex-executivo da Standard Oil Company, já em 1951 entendia que, com a profissionalização dos negócios, as empresas tinham que pensar não apenas em lucros, mas em seus empregados, clientes e no público em geral (ABRAMS, 1951). A esse respeito, ver também European Commission (2001, 2002).

18 Ver CARROLL, 1979, p. 497-498.

voluntariamente, para perseguir fins sociais,¹⁹ ainda que conflitem com o desejo dos acionistas em majorar seus lucros (FISHER, 2014).

O segundo aspecto a ser considerado são as áreas sociais às quais as referidas responsabilidades estão ligadas. Neste ponto, não há consenso sobre quais áreas a RSC deve ter em vista; contudo, nos últimos anos, a matéria relativa ao uso de planejamentos tributários abusivos vem sendo observada quando se trata do assunto.

Por fim, para completar o modelo conceitual da RSC, é necessário que a “responsividade social” seja avaliada. Essa responsividade decorre da suposição de que as empresas possuem uma responsabilidade social que exige não apenas a aceitação de uma obrigação moral, mas a necessidade de agir, que, por sua vez, pode variar de nenhuma ação ao engajamento total na concretização de um objetivo social (CARROLL, 1979, p. 501).

Para a ActionAid (2011, p. 3), uma organização internacional sem fins lucrativos e presente em 45 países, a definição de RSC deve compreender aspectos que vão além de meras “considerações morais”. O conceito de RSC deve abranger tanto o impacto da empresa na sociedade e no meio ambiente, para além das obrigações de cumprir a letra da lei, como o potencial impacto de suas ações em questões ambientais e sociais no longo prazo. Para a organização, o planejamento fiscal tem correlação com esses dois aspectos.

Nas últimas décadas, as discussões sobre RSC, que antes ficavam restritas ao âmbito dos negócios domésticos, popularizaram-se no cenário internacional (CARROLL; SHABANA, 2010, p. 85-86), com o desenvolvimento de várias iniciativas conduzidas por organizações internacionais e Estados para implantar novos modelos de governança corporativa adequados a uma realidade afetada pela globalização²⁰ e que fossem mais abrangentes em relação às responsabilidades assumidas (KURUCZ; COLBERT; WHEELER, 2008, p. 85).

19 Essas atividades envolvem contribuições a instituições e causas filantrópicas, fomento à educação, curadorias culturais, entre outras; daí não serem consideradas responsabilidades. Portanto, caso as empresas não se engajem nessas iniciativas, não são julgadas antiéticas (CARROLL, 1979, p. 500).

20 A globalização econômica advinda do avanço tecnológico e da revolução nos meios de informa-

Nesse sentido, diversos estudos foram conduzidos para explicar se a RSC seria autossustentável. Essa questão revela-se de suma importância, não apenas aos administradores de uma empresa, que, como já dissemos, têm o objetivo de gerar lucros, mas também aos acionistas, que desejam ver o retorno sobre seus investimentos. O resultado financeiro da RSC é também importante para os ativistas sociais, pois as empresas deverão ser capazes de sustentar as atividades pelas quais tais ativistas estão advogando. Além disso, as autoridades governamentais também têm interesse na sustentabilidade da RSC, uma vez que os resultados alcançados por meio dessas iniciativas voluntárias podem ser mais racionais do ponto de vista do custo-benefício quando comparados aos das iniciativas regulatórias impostas por lei (CARROLL; SHABANA, 2010, p. 92).²¹

Kurucz, Colbert e Wheeler (2008, p. 85-92) acreditam que há mais motivos além dos potenciais retornos financeiros para que uma empresa se engaje em RSC. Esses motivos incluem: a) redução de custos e riscos de os *stakeholders*²² se oporem aos interesses das empresas; b) aquisição de vantagens competitivas ao atender aos anseios e expectativas dos *stakeholders*; c) desenvolvimento de boa reputação e legitimidade, como uma “licença para operar”; e d) busca de resultados vantajosos a todos pela criação de valores sinérgicos ao se conectar aos valores dos *stakeholders*.

Mas como essa matéria se relaciona com a responsabilidade da empresa quanto ao engajamento em planejamentos tributários abusivos?

ção e comunicação é caracterizada pelo fortalecimento do papel das empresas transnacionais, que, por sua vez, despertou a atenção da comunidade internacional para as questões ambientais, os direitos das minorias e a pobreza mundial, e exigiu que os assuntos públicos e privados fossem tratados com transparência (RIBEIRO, 2015, p. 30).

21 O governo do Reino Unido, em relatório sobre o assunto, definiu RSC como a forma com que uma empresa se responsabiliza pelos impactos sociais, econômicos e ambientais causados por sua atuação, de modo a maximizar os benefícios nessas áreas e mitigar os impactos negativos. O relatório, no entanto, ressalta que a RSC não significa altruísmo, mas que deve ser boa tanto para a sustentabilidade de longo prazo dos negócios quanto para a sociedade (UK GOVERNMENT, 2014, p. 3).

22 *Stakeholders* são aqui definidos como partes interessadas (acionistas, clientes, fornecedores, entre outros).

6 RSC E PLANEJAMENTO FISCAL

Os estudos e abordagens relativos à responsabilidade social dos negócios têm sido pouco abrangentes em relação à matéria dos planejamentos tributários abusivos.²³ Tal constatação é de fato interessante, devido à noção de que todos os cidadãos possuem o “dever fundamental” de contribuir para o custeio dos serviços públicos. Além disso, o pagamento de impostos é geralmente considerado um exemplo básico de comportamento cidadão de uma empresa, podendo ser facilmente mensurado.

No entanto, o fato de que o pagamento de tributos pode ser licitamente evitado constitui certo limite para a RSC e, embora a lei e a RSC sugiram que uma empresa deve pagar sua parcela justa de tributos, muitas empresas bem-sucedidas evitam se comprometer voluntária e ativamente contra a utilização de planejamentos tributários arrojados por meio da RSC, para que não sejam, depois, consideradas socialmente irresponsáveis (DOWLING, 2014, p. 1).

Mas, não obstante a falta de compromisso das grandes corporações multinacionais em não utilizar planejamentos tributários agressivos, essa postura tem sofrido várias críticas da mídia e da opinião pública, levando governos a se posicionarem contrariamente em relação aos planejamentos tributários, especialmente de grandes multinacionais.

Investigações conduzidas sobre os planejamentos tributários de gigantes transnacionais, como Apple, Caterpillar, Vodafone, Amazon, Google, Starbucks, entre outras,²⁴ chegaram à conclusão de que, embora nenhuma ilegalidade tenha sido praticada, foram a moralidade e a lisura de tais arranjos que acabaram sendo avaliadas. No caso da Starbucks, por exemplo, temendo boicotes de seus clientes no Reino Unido, a empresa confirmou o pagamento de mais de 20 milhões de libras em tributos nos anos seguintes aos das investigações (2013-2014).

23 Ver DESAI; DHARMAPALA, 2006; SIKKA, 2010.

24 Para mais detalhes sobre os casos, ver Ting (2014), Avi-Yonah (2014), Castro (2015), entre outros.

Com efeito, as empresas estão tendo que aderir a parâmetros definidos não apenas na lei, mas em um regime mais incerto e volátil, determinado pela opinião pública (CHRISTIANS, 2013, p. 637) em relação à parcela de contribuição no custeio dos gastos públicos.²⁵

Mas quais seriam os limites para a economia tributária, considerando o objetivo básico das empresas de gerar lucros e o caráter voluntário da RSC, como já mencionamos? Haveria flexibilidade em utilizar planejamentos tributários mais arrojados em países que oferecessem um nível menor de serviços aos contribuintes? Há espaço para essa “autonomia privada” por parte do contribuinte?

7 AS INICIATIVAS INTERNACIONAIS E REGULAÇÃO DA RSC

Autores como Panayi (2015, p. 556) acreditam que o sistema tributário internacional oferece aos contribuintes múltiplas oportunidades de planejamento tributário, tanto em relação ao local quanto à forma de seus investimentos, e que, se algumas escolhas estão se tornando inaceitáveis aos olhos da comunidade internacional, então caberia às organizações internacionais, como a OCDE, bem como aos Estados, a função de prestar o suporte às empresas multinacionais no desenho da RSC.

Knuutinen (2014, p. 39), por sua vez, acredita ser preferível que os Estados incentivem o engajamento das empresas em RSC e não partam diretamente para a regulação no combate aos planejamentos tributários abusivos. Para o autor, em alguns casos, as empresas estariam mais bem posicionadas para avaliar a abordagem mais adequada em relação a um planejamento tributário.

Em face da complexidade e da pouca transparência dos sistemas tributários, que geram insegurança no planejamento tributário e “grave ineficiência das decisões econômicas” (TORRES, 2009, p. 329), as empresas multinacionais

25 Desai e Dharmapala (2006, p. 2) asseveram que práticas de evasão fiscal não são tão bem vistas pelos investidores no mercado de ações, talvez pela possibilidade de estarem ligadas à má-gestão empresarial.

utilizam sua grande mobilidade e estrutura para elaborar planejamentos fiscais cada vez mais complexos e elaborados, colocando a regulação em posição de desvantagem em sua tarefa de antecipar e coibir tais arranjos.²⁶

Com efeito, a natureza voluntária da RSC, que implica ação sem regulação, é uma abordagem que tem sido fomentada por vários governos no mundo todo, bem como por organizações privadas.²⁷

A Comissão Europeia, em 2001, por meio de um Green Paper (EUROPEAN COMMISSION, 2001, p. 6), reconhece que a RSC é o meio pelo qual as empresas consideram aspectos sociais e ambientais em suas operações e interagem com seus *stakeholders*, de forma voluntária,²⁸ indo além do mero cumprimento da legislação.

Já o Institute of Business Ethics (2016, p. 3), em pesquisa de 2016 com consumidores do Reino Unido sobre quais problemas das empresas precisavam ser observados, constatou que, desde 2012, o primeiro ano em que a pesquisa foi conduzida, o problema da elisão fiscal ocupa o primeiro lugar na preocupação dos britânicos, seguido dos pagamentos vultosos aos administradores das empresas e da necessidade de relações de trabalho justas.

No Brasil, contudo, pesquisa conduzida pelo Instituto Akatu (2005, p. 34), em parceria com o Instituto Ethos, em 2005, já indicava que, apesar de questões

26 São os Estados que estimulam os planejamentos tributários por parte das empresas. A utilização da tributação com fins extrafiscais, a complexidade dos sistemas tributários, a oferta de incentivos fiscais e, por vezes, a inconsistência da legislação tributária geram uma mentalidade que se baseia em regras focadas no planejamento tributário (GRIBNAU, 2015, p. 245). Da mesma forma, é fundamental que as empresas, assim como os indivíduos, tenham certa liberdade para planejar suas vidas: onde se estabelecer, em que investir e em que economizar.

27 Ver INSTITUTE OF BUSINESS ETHICS, 2013; ACTIONAID, 2011; INSTITUTO AKATU, 2005.

28 Na íntegra: "Most definitions of corporate social responsibility describe it as a concept whereby companies integrate social and environmental concerns in their business operations and in their interaction with their stakeholders on a voluntary basis. Being socially responsible means not only fulfilling legal expectations, but also going beyond compliance and investing 'more' into human capital, the environment and the relations with stakeholders. The experience with investment in environmentally responsible technologies and business practice suggests that going beyond legal compliance can contribute to a company's competitiveness and [...] can also have a direct impact on productivity. It opens a way of managing change and of reconciling social development with improved competitiveness".

sobre a qualidade e segurança do produto, o tratamento dado aos empregados e a observância com o “mínimo ético” de que todos precisamos cumprir a lei e pagar impostos serem “sempre importantes atributos” na avaliação das empresas pelos consumidores, estas pouco fazem no sentido de implantar ações mais ousadas e assertivas em relação a tais tópicos.

Esse comportamento não é exclusivo das corporações brasileiras. A grande maioria das empresas prefere não se comprometer em relação a questões tributárias, ainda que possuam alta aderência a programas de RSC. Por esse motivo, a sociedade e a mídia internacional vêm exercendo uma pressão nos governos por maior regulação sobre a matéria (LYNCH-WOOD; WILLIAMSON, 2005, p. 5).

Em janeiro de 1999, o Parlamento Europeu adotou a resolução “EU standards for European enterprises operating in developing countries: towards a European Code of Conduct” (EUROPA, 1999), clamando por uma padronização nos códigos de conduta voluntários que fosse baseada em padrões internacionais, bem como pela instauração de uma plataforma de monitoramento europeu capaz de verificar os termos e condições dos códigos, e pela instauração de procedimentos de reclamação e de ações corretivas. A resolução, contudo, reforça a voluntariedade dos códigos de conduta e reconhece que esses documentos não devem ser utilizados para submeter as empresas multinacionais a padrões mais elevados que aqueles estabelecidos na lei de cada país onde operam.²⁹ As recomendações consideraram questões de tributação internacional, no entanto, apenas no quesito de combate à evasão tributária ilícita.

29 No original: “Welcomes and encourages voluntary initiatives by business and industry, trade unions and coalitions of NGOs to promote codes of conduct, with effective and independent monitoring and verification, and stakeholder participation in the development, implementation and monitoring of these codes; emphasises, however, that codes of conduct cannot replace or set aside national or international rules or the jurisdiction of governments; considers that codes of conduct must not be used as instruments for putting multinational enterprises beyond the scope of governmental and judicial scrutiny” (EUROPA, 1999).

Entre as recentes iniciativas, destacam-se as diretrizes para elaboração do Código Europeu dos Contribuintes,³⁰ as Diretrizes da OCDE para Empresas Multinacionais e os Princípios de Governança Corporativa do G20 e da OCDE.

A OCDE é, na atualidade, uma das organizações mais atuantes em matéria de tributação internacional, e suas recomendações possuem forte aderência pela comunidade internacional. Por esse motivo, os documentos e recomendações elaborados pela organização são tão relevantes para o assunto.

As Diretrizes da OCDE para Empresas Multinacionais (OECD, 2011, p. 3) são um instrumento normativo flexível, não vinculativo, que estabelece padrões de conduta responsável que a OCDE reputa “consistentes com as leis aplicáveis e com os parâmetros internacionalmente reconhecidos”. Entre os padrões de conduta a que as multinacionais devem atender, a OCDE incluiu um capítulo inteiro para “tributação”.

De acordo com as diretrizes da OCDE, cidadania societária na área de tributação implica o cumprimento da legislação nos países onde a empresa opera, não apenas conforme a letra da lei, mas também conforme seu “espírito”. Isso significa dizer que as corporações devem implantar medidas para que a “intenção” da norma seja obedecida e para que a interpretação da legislação tributária seja consistente com tal intenção, considerando-se a literalidade, bem como o contexto histórico contemporâneo da norma. A organização complementa que os planejamentos tributários não devem ser estruturados de forma que os resultados alcançados sejam inconsistentes com as consequências subjacentes das estruturas utilizadas, a menos que expressamente permitido por lei (OECD, 2011, p. 60).

Nesse caso, a OCDE foi além da iniciativa da União Europeia mencionada anteriormente e elevou os parâmetros ao estabelecer que a RSC deveria garantir

30 O código é um instrumento não vinculativo que visa a estabelecer um modelo de comportamento a seguir tanto pelos contribuintes europeus como pelas administrações fiscais dos Estados-membros. Apesar de não ser um código rigoroso, estabelece alguns direitos e deveres aos contribuintes, como “o direito de apresentar queixa, sobretudo nos casos em que os recursos internos não estejam previstos”, por exemplo, uma queixa em relação ao comportamento de um funcionário, ao tratamento de determinada questão fiscal, à prestação de serviços aos contribuintes, etc. (COMISSÃO EUROPEIA DIREÇÃO-GERAL DA FISCALIDADE E UNIÃO ADUANEIRA, 2016, p. 16).

que as empresas estruturassem suas transações de forma que o resultado tributário não fosse contrário à intenção da lei. Em outras palavras, a elisão tributária estaria em foco.

Já o documento *Principles of corporate governance* (OECD, 2016, p. 3-4) tem como objetivo assistir os governos dos países na avaliação e melhoria da estrutura regulatória, legal e institucional da governança corporativa a fim de “subsidiar a eficiência econômica, o crescimento sustentável e a estabilidade financeira”, bem como estabelecer os papéis e responsabilidades dentro da estrutura da empresa.

A OCDE reconhece que não há um modelo único para a governança das sociedades, mas entende que há elementos comuns subjacentes que devem ser obedecidos por todos (OCDE, 2016, p. 11). Entre esses princípios ou elementos comuns, a organização lista: a) a cooperação com as autoridades no fornecimento de informações relevantes para a aplicação adequada da legislação tributária; b) a transparência e o cumprimento das leis; e c) o estabelecimento de sistemas de avaliação de riscos tributários para que o conselho possa visualizar tais riscos e orientar as empresas.

Nesse sentido, ao estabelecer as diretrizes para os conselhos de administração,³¹ a OCDE advoga que as jurisdições exijam “cada vez mais que os conselhos supervisionem as estratégias de planejamento financeiro e tributário permitidas à gestão e, assim, desencorajem práticas como, por exemplo, o planejamento tributário agressivo, que não contribui para os interesses de longo prazo das sociedades e dos seus acionistas e poderá causar riscos legais e à reputação das sociedades” (OECD, 2016, p. 53).

Por fim, a organização (OECD, 2011, p. 61) recomenda que os programas de RSC observem as regras de preços de transferência estabelecidos na Convenção Modelo de Tributação da OCDE (OECD, 2017a) e na Convenção Modelo da ONU sobre bitributação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento (UNITED NATIONS, 2011), por serem padrões internacionalmente aceitos para

31 Ainda que não haja um conceito definido para tal conselho, pois a estrutura das empresas pode variar de uma para outra.

ajustes de lucros entre empresas relacionadas. A observância às regras de preços de transferência, segundo a OCDE, é importante porque elas influenciam materialmente a divisão da base tributária entre os países nos quais as multinacionais operam.

Os instrumentos da OCDE também preveem instrumentos de monitoramento para garantir o atendimento e a implantação de suas diretrizes.

Como se verifica, a comunidade internacional tem trabalhado cada vez mais para fechar o cerco aos planejamentos tributários agressivos, seja por meio de maior regulação – representada, por exemplo, pela implantação de regras CFCs³² e de normas para combate a preços de transferência –, seja pela demanda da comunidade internacional para que as empresas multinacionais, além do mero cumprimento da legislação tributária, “voluntariamente” abandonem arranjos tributários agressivos.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Atualmente, as iniciativas de RSC têm sido cada vez mais compelidas a considerar a matéria da tributação em seu escopo, seja pelos *stakeholders*, seja pelos governos, seja pela opinião pública.

Os *stakeholders*, apesar de não compartilharem uma dinâmica uniforme no sentido de condenar a utilização de planejamentos tributários agressivos, observam o impacto que tais práticas provocam nos resultados finais financeiros de seus investimentos. A opinião pública, por sua vez, insuflada pela mídia, tem reagido fortemente à elisão fiscal, com manifestações e boicotes alavancados nas mídias sociais.

Apesar de as autoridades e organizações internacionais reconhecerem a legalidade na utilização de planejamentos tributários pelas empresas, tem havido um movimento para enquadrar certos planejamentos tributários, mais

32 “Controlled Foreign Corporations Rules”, ou regras de transparência internacional, são regras gerais antielisivas que deixam empresas interpostas, “transparentes”, para propósitos fiscais.

agressivos, em uma zona de controle fora do debate entre evasão ilícita e elisão lícita. Isso porque é necessário que as empresas contribuam para o custeio dos serviços públicos, de forma mais solidária, sendo uma peça relevante no controle da concorrência fiscal internacional.

Com efeito, a “voluntariedade” no engajamento a comportamentos mais comedidos em relação aos planejamentos fiscais é preferível à regulação. Primeiramente porque tira a pressão dos governos por fiscalizações mais constantes e complexas. Em segundo lugar, porque grandes corporações multinacionais possuem recursos e estruturas que lhes garantem encontrar sempre alternativas disponíveis para pagar menos tributos.

Do ponto de vista da RSC, embora a premissa básica no desenho de iniciativas desse tipo seja a geração de lucro e valor aos acionistas da empresa, o combate aos planejamentos tributários agressivos não é inconsistente com tal princípio. Mas uma das dificuldades das empresas em incluir o tema da tributação no âmbito da RSC é a falta de regras de tributação claras e transparentes, o que gera certa insegurança e rigidez para fazerem escolhas legítimas em relação a planejamentos tributários.

Assim, considera-se que certa harmonização no desenho da RSC norteada por princípios e parâmetros “internacionalmente aceitos” possa contribuir com o combate aos planejamentos tributários agressivos, fortalecendo as diretrizes e sugestões da OCDE, que tem sido ativa nessa matéria.

Nesse caso, faz-se necessário aos países não pertencentes à OCDE que avaliem as sugestões apresentadas, contribuindo para o debate. De outra forma, poderão ser forçados a se adequar a tais parâmetros, dada a interconectividade no mundo de hoje.

Ainda que haja quem advogue que as diretrizes da OCDE sejam normas não compulsórias (*soft law*) e que as iniciativas de RSC sejam voluntárias e não constituam obrigações que possam ser “cobradas” das empresas, o reconhecimento das diretrizes da OCDE pelos Estados cria uma força normativa que os força a agir.

Por outro lado, com base nos princípios da boa-fé e transparência, o compromisso assumido pelas empresas por meio de suas iniciativas de RSC passa a vinculá-las – talvez de forma mais difícil no âmbito da legislação tributária, mas certamente do ponto de vista contratual, por seus *stakeholders* e clientes, que a contrataram considerando sua postura cidadã. Assim, a boa-fé na atuação das corporações, sobretudo daquelas que se declaram socialmente responsáveis, deve nortear todas as práticas internas, incluindo o modo como agem diante das questões tributárias.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o direito privado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ABRAMS, F. K. Management's responsibilities in a complex world. **Harvard Business Review**, n. XXIX, p. 29-34, 1951.

ACTIONAID. **Tax responsibility: the business case for making tax a corporate responsibility issue**. Jul. 2011. Disponível em: https://www.actionaid.org.uk/sites/default/files/doc_lib/tax_responsibility.pdf. Acesso em: 10 mar. 2018.

AULT, Hugh J.; SCHON, Wolfgang; SHAY, Stephen E. Base erosion and profit shifting: a roadmap for reform. **Bulletin for International Taxation**, v. 68, p. 275, 2014.

ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa dos contribuintes. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 42, ano 10, jan./fev. 2002.

AVI-YONAH, Reuven S. Corporate Taxation and Corporate Social Responsibility. **N. Y. U. J. L. & Bus.**, v. 11, n. 1, p. 1-29, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BECK, Ulrich. **Risk society: towards a new modernity**. Thousand Oaks: SAGE Publications, 1992.

BECK, Ulrich. **O que é globalização? Equívocos do globalismo, resposta à globalização**. Trad. André Carone. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

BECK, Ulrich; GIDDENS, Anthony; LASH, Scott. **Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidade**. Trad. Sebastião Nascimento. São Paulo: Editora 34, 2010.

BIANCO, João Francisco. **Transparência fiscal internacional**. São Paulo: Dialética, 2007.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm. Acesso em: 12 out. 2018.

CARROLL, Archie B. A three-dimensional conceptual model of corporate performance. **The Academy of Management Review**, v. 4, n. 4, p. 497-505, out. 1979.

CARROLL, Archie B.; SHABANA, Kareem M. The business case for Corporate Social Responsibility: a review of concepts, research and practice. **International Journal of Management Reviews**, v. 12, p. 84-105, 2010.

CASTRO, Flávia Almeida Viveiros de et al. **Gestão e planejamento de tributos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes. **Caso Vodafone**. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes (coord.). Tributação internacional: análise de casos. 1. ed. São Paulo: MP Editora, 2015. v. 3.

CHRISTIANS, Allison. The big picture: how Starbucks lost its social license - and paid £20 million to get it back. **Tax Analysts**, p. 637-639, 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 279-304.

COMISSÃO EUROPEIA DIREÇÃO-GERAL DA FISCALIDADE E UNIÃO ADUANEIRA. **Orientações para um modelo de um Código Europeu do Contribuinte**. 2016. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_pt.pdf. Acesso em: 10 mar. 2018.

COSTA, Judith Martins. **A boa-fé no direito privado**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

DESAI, Mihir A.; DHARMAPALA, Dhammika. CSR and taxation: the missing link. **BSR Leading Perspectives**, p. 4-5, Winter 2006.

DÓRIA, A. R. Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky, 1977.

DOUBLE Irish with a Dutch sandwich. **The NY Times**, 28 abr. 2012. Disponível em: <http://www.nytimes.com/interactive/2012/04/28/business/Double-Irish-With-A-Dutch-Sandwich.html>. Acesso em: 9 maio 2015.

DOWLING, G. R. The curious case of corporate tax avoidance: is it socially irresponsible? **Journal of Business Ethics**, n. 124, p. 173, 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1007/s10551-013-1862-4>. Acesso em: 10 mar. 2018.

DRUCKE, Jesse. Google 2.4% rate shows how \$60 billion is lost to tax loopholes. **Bloomberg**, 21 out. 2010. Disponível em: <http://www.bloomberg.com/news/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-u-s-revenue-lost-to-tax-loopholes.html>. Acesso em: 9 maio 2015.

EUROPA. Resolution on EU standards for European enterprises operating in developing countries towards a European Code of Conduct. **Official Journal C 104**, p. 180, 14 abr. 1999.

EUROPA. **European Parliament resolution of 25 November 2010 on Corporate Social Responsibility in International Trade Agreements (2009/2201(INI))**. 2010.

EUROPEAN COMMISSION. **Promoting a European framework for corporate social responsibility**. Luxemburgo: Office for Official Publications of the European Communities, 2001.

EUROPEAN COMMISSION. **Corporate Social Responsibility: a business contribution to sustainable development**. Bruxelas, jul. 2002.

EUROPEAN COMMISSION. **Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. A fair and efficient tax system in the European Union: 5 key areas for action**. Bruxelas, 21 set. 2017.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FISHER, Jasmine N. Fairer shores: tax havens, tax avoidance, and Corporate Social Responsibility. **Boston University Law Review**, v. 94, p. 337, 2014.

FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de Direito Administrativo**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007.

GRECO, Marco A. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

GIDDENS, Anthony. **As consequências da modernidade**. Trad. Raul Fiker. São Paulo: Editora Unesp, 1991.

GUTMANN, Daniel. Planejamento tributário pode ser um crime? Perspectivas doméstica e internacional. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 26, p. 129-136, 2011.

GRIBNAU, Hans. Corporate Social Responsibility and tax planning: not by rules alone. **Social & Legal Studies**, v. 24, n. 2, p. 225-250, fev. 2015.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

IBFD. **International tax glossary**. 6. ed. Amsterdã: IBFD, 2009.

INSTITUTE OF BUSINESS ETHICS. **Business ethics briefing: tax avoidance as an ethical issue for business**. Londres, Issue 31, abr. 2013. Disponível em: https://www.ibe.org.uk/userassets/briefings/ibe_briefing_31_tax_avoidance_as_an_ethical_issue_for_business.pdf. Acesso em: 10 mar. 2018.

INSTITUTE OF BUSINESS ETHICS. **Attitudes of the British public to business ethics 2016**. 2016. Disponível em: https://www.ibe.org.uk/userassets/briefings/ibe_survey_attitudes_of_the_british_public_to_business_ethics_2016.pdf. Acesso em: 18 mar. 2018.

INSTITUTO AKATU. Pesquisa. Responsabilidade Social Empresarial: o que o consumidor consciente espera das empresas. **Análise Nacional Brasil**, n. 6, 2005. Disponível em: https://www.akatu.org.br/wp-content/uploads/2017/04/22-pesq_6-Internet-Final.pdf. Acesso em: 18 mar. 2018.

KNUUTINEN, Reijo. Corporate Social Responsibility, taxation and aggressive tax planning. **Nordic Tax Journal**, v. 1, maio 2014.

KURUCZ, Elizabeth C.; COLBERT, Barry A.; WHEELER, David. The business case for Corporate Social Responsibility. In: CRANE, A.; MCWILLIAMS, A.; MATTEN, D.; MOON, J.; SEIGEL, D. (ed.). **The Oxford handbook on Corporate Social Responsibility**. Oxford: Oxford University Press, 2008. p. 83-112. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/235771847_The_Business_Case_for_Corporate_Social_Responsibility. Acesso em: 17 mar. 2018.

LYNCH-WOOD, Gary; WILLIAMSON, David. A contextual review of CSR policy and law in the UK. **Mountbatten Journal of Legal Studies**, v. 9, n. 12, p. 4-20, dez. 2005. Disponível em: <http://ssudl.solent.ac.uk/995/>. Acesso em: 17 mar. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 36. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2015.

MARTINS, Alexandra Coelho. **A admissibilidade de uma cláusula geral antiabuso em sede de IVA**. Coimbra: Almedina, 2007.

MC DONALD'S é suspeito de evasão fiscal de €1 bi. **O Globo**, Rio de Janeiro, 6 maio 2015. Caderno de Economia, p. 23.

MEDEIROS, Lygia. Poder em jogo. **O Globo**, Rio de Janeiro, p. 2, 30 maio 2017.

MILLER, Angharad; BUS, Lynne Oats B. **Principles of international taxation**. [S.I.]: Tottel Publishing, 2009.

OECD. **OECD guidelines for multinational enterprises**. Paris: OECD Publishing, 2011. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115415-en>. Acesso em: 18 jan. 2018.

OECD. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD Publishing, 2013a. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>. Acesso em: 13 maio 2015.

OECD. **Action plan on Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD Publishing, 2013b. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>. Acesso em: 13 maio 2015.

OECD. **Bringing the international tax rules into the 21st century: update on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), exchange of information, and the Tax and Development Programme**. Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em: [www.oecd.org/tax/C-MIN\(2014\)6-ENG.pdf](http://www.oecd.org/tax/C-MIN(2014)6-ENG.pdf). Acesso em: 6 jul. 2015.

OCDE. **Princípios de governo das sociedades do G20 e da OCDE**. Paris: Éditions OCDE, 2016. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264259195-pt>. Acesso em: 17 mar. 2018.

OECD. **Model tax convention on income and on capital: condensed version 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017a. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. Acesso em: 17 mar. 2018.

OECD. **OECD corporate governance factbook 2017**. Paris: OECD Publishing, 2017b. Disponível em: <http://www.oecd.org/daf/ca/Corporate-Governance-Factbook.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2018.

PANAYI, Christiana HJI. Is aggressive tax planning socially irresponsible? **Intertax**, v. 43, Issue 10, p. 554-558, 2015.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. **RFPTD**, v. 3, n. 3, 2015.

- ROCHA, Sérgio André. **Tributação internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- SCHREIBER, Anderson. **A proibição de comportamento contraditório**: tutela da confiança e *venire contra factum proprium*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- SHOCKING abuse of public trust: Columbia University prof estimates \$20tn hidden in tax havens. **RT.Com**, 16 jan. 2014. Disponível em: <http://rt.com/business/tax-evasion-columbia-sachs-701/>. Acesso em: 13 maio 2015.
- SIKKA, Prem. Smoke and mirrors: Corporate Social Responsibility and tax avoidance. **Accounting Forum**, v. 34, n. 3, p. 153-168, set. 2010.
- TAVARES, Romero J. S. Política tributária internacional: OCDE, BEPS e Brasil. Como deve se posicionar o setor industrial brasileiro? **RBCE**, n. 121, out.-dez. 2014. Disponível em: http://www.funcex.org.br/publicacoes/rbce/rbce_sobre.asp. Acesso em: 2 jun. 2015.
- TAX JUSTICE NETWORK. Tax havens. Disponível em: <https://www.taxjustice.net/faq/tax-havens/>. Acesso em: 12 out. 2018.
- TING, Antony. iTax – Apple’s international tax structure and the double non-taxation issue. **British Tax Review**, n. 1, mar. 2014. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2411297>. Acesso em: 1 fev. 2018.
- TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**: autonomia privada, simulação, elisão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da transparência no Direito Financeiro. **Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, v. 8, p. 133-156, 2001. Disponível em: www.agu.gov.br/page/download/index/id/886223. Acesso em: 10 out. 2018.
- TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. In: TORRES, Ricardo Lobo (org). **Temas de interpretação do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, v. I – Constituição financeira, sistema tributário e Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento tributário**: elisão abusiva e evasão. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, v. II – valores e princípios constitucionais tributários**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

UK GOVERNMENT. **Corporate Social Responsibility**: a government update. Londres: Department of Trade and Industry, 2004. Disponível em: <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20090327083102/http://www.berr.gov.uk/files/file48771.pdf>. Acesso em: 10 mar. 2018.

UNITED NATIONS. **Model double taxation convention between developed and developing countries**. Nova York: Department of Economic & Social Affairs, 2011.

US SENATE. Permanent Subcommittee on Investigations of the Committee on Homeland Security and Government Affairs. **Hearing on offshore profit shifting and the US tax code** – part 2. Washington, 2013.

US SENATE. Permanent Subcommittee on Investigations of the Committee on Homeland Security and Government Affairs. **Caterpillar's offshore tax strategy, majority staff report permanent subcommittee on investigations**. Washington, 2014. Released in conjunction with the Permanent Subcommittee on Investigations 1 Apr. 2014 Hearing.

WEDY, Gabriel de J. Tedesco. O princípio da boa-fé objetiva no Direito Tributário. **Revista da AJUFERGS**, n. 3, p. 251-287, 2007. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/o-princ%C3%ADpio-da-boa-f%C3%A9-objetiva-no-direito-tribut%C3%A1rio>. Acesso em: 12 out. 2018.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. Coimbra: Almedina, 2007.



A COMPATIBILIDADE DA PEJOTIZAÇÃO COM O REGIME DA PREVIDÊNCIA SOCIAL BRASILEIRA: ANÁLISE SOB A PERSPECTIVA DA JUSTIÇA IGUALITÁRIA E DOS DIREITOS COMO INSTITUTOS PÓS-TRIBUTAÇÃO

Rodrigo Moreira Lopes

Mestre em Direito Financeiro, Econômico e Tributário pela Universidade Católica de Brasília (UCB), bacharel em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (UnICEUB), Procurador da Fazenda Nacional e professor de Direito Financeiro e Tributário em cursos de graduação em Brasília-DF.

Marcos Aurélio Pereira Valadão

Doutor em Direito pela SMU (EUA), mestre em Direito Público pela Universidade de Brasília (UnB), especialista em Administração Tributária pela Universidade Católica de Brasília (UCB), MBA em Administração Financeira pelo IBMEC, professor e pesquisador do curso de Direito da UCB, Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e ex-presidente da Primeira Seção do CARF.

Resumo: O regime da previdência social é tema que suscita debates em variadas perspectivas: fonte de financiamento, requisitos para receber benefícios de aposentadoria, sustentabilidade do sistema. As fontes de financiamento para a sustentabilidade do sistema é um dos aspectos que causam mais discussões. Este estudo busca demonstrar que as práticas de pejotização com conteúdo de relação de emprego, que buscam fundamento no artigo 129 da Lei n° 11.196, de 2005, não encontram respaldo no ordenamento jurídico.

Palavras-chave: Previdência social. Financiamento. Pejotização.

Abstract: *The social security regime is a subject that arrises debate under various perspectives: financing sources, requirements for financing, requirements for retirement, system's sustentability. The sources of financing for the system's sustainability is one of the most controversial aspects. This work expects to demonstrate that the practice of illegal hiring that use the article 129 of the Law number 11.195 of 2005 do not have legal support.*

Keywords: *Social securit. Financing. Illegal hiring.*

SUMÁRIO

1	Introdução	57
2	Referencial teórico: justiça igualitária e direitos como fenômenos pós-tributação.....	59
3	Instituto da pejetização: conceito, características, base legal	65
4	Análise crítica do artigo 129 da Lei nº 1.196, de 2005, sob a perspectiva do positivismo jurídico e da teoria pós-positivista de Dworkin	68
4.1	Ponto de partida para a análise: repercussão na esfera tributária ..	69
4.2	Fundamento econômico para o surgimento da pejetização.....	71
4.3	Discussão sob a ótica positivista.....	75
4.3.1	Interpretação do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, a partir do elemento “subordinação jurídica”: análise de precedentes no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).....	75
4.3.2	Interpretação do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, a partir do artigo 195 da Constituição Federal de 1988: inconstitucionalidade.....	82
4.4	A pejetização perante o sistema de previdência social: análise pós-positivista	86
4.4.1	Justiça igualitária e rateio do ônus previdenciário	87
4.4.2	Entendimento do STF nos casos que envolvem o custeio da previdência social (princípio da solidariedade)	90
5	Conclusões.....	93
	Referências.....	94

1 INTRODUÇÃO

O regime da previdência social é tema que suscita debates em variadas perspectivas: fonte de financiamento, requisitos para receber benefícios de aposentadoria, sustentabilidade do sistema, entre outros. É natural que seja assim, pois constitui um importante aspecto da vida das sociedades modernas, notadamente nos países que adotaram o modelo de Estado de Bem-estar Social. As pessoas ingressam no mercado de trabalho e contribuem para o regime de previdência com a expectativa de, ao final do seu ciclo de atividade produtiva, possuírem o direito de receber um benefício, o qual substituirá o salário e servirá para seu sustento. Além disso, o viés de previdência do regime também serve para atender às situações imprevistas, capazes de comprometer a capacidade laboral – por exemplo, os acidentes de trabalho –, o que gera direito ao pagamento de benefícios ao segurado do regime previdenciário. Isso evidencia a relevância da previdência social, uma vez consideradas as expectativas que os segurados têm em relação aos direitos pressupostos no regime da previdência social – seja no tocante à aposentadoria, seja em relação aos benefícios que compensam possíveis infortúnios aos segurados.

No regime de previdência pública, um dos assuntos que mais causam discussões diz respeito à sustentabilidade do sistema – o que está atrelado ao financiamento. Se o regime apresenta déficit ou se há risco de a base de financiamento ficar comprometida – com a diminuição de contribuintes, por exemplo –, iniciam-se discussões e propostas de revisão do funcionamento do sistema. Neste ponto cabe salientar que tais discussões são normais e acontecem em vários países do mundo,¹ o que é algo esperado, já que podem ocorrer transformações na estrutura da população, como aumento da expectativa de vida, por exemplo, que impactam diretamente o regime da previdência social, conforme cálculos atuariais. Contudo, para que se vislumbre um cenário de transparência e confiabilidade nessas discussões, é fundamental que sejam trazidas para o debate questões que possam afetar o equilíbrio do sistema, notadamente no tocante à isonomia na repartição do ônus do custeio do regime da previdência social. Mais especificamente, deve-se questionar

1 A título informativo, ver as seguintes matérias divulgadas em sites de notícias na internet: Carneiro e Batista (2017), Senado... (2010) e Conheça... (2017).

se os encargos previdenciários vêm sendo distribuídos de maneira igualitária entre todos os setores da sociedade, na forma preconizada pelo artigo 195 da Constituição Federal de 1988.²

A proposta do presente estudo é analisar a compatibilidade do instituto da pejetização com o regime da previdência social, tomando como parâmetro as consequências que essa prática traz para o financiamento da previdência. O termo “pejetização” pode ser entendido como a prática de constituição de sociedades prestadoras de serviços de profissões regulamentadas, em geral correspondendo a serviços pessoais de natureza intelectual e também de natureza artística ou cultural (BRASIL, 2016).

Especificamente, será examinada a regra prevista no artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, que previu uma desoneração das contribuições previdenciárias, a cargo do empregador, quando houvesse a contratação de serviços personalíssimos, prestados por uma pessoa física por meio de uma pessoa jurídica – o que corporifica a pejetização. Essa norma é admissível no contexto do regime da previdência social instituído pela Constituição Federal de 1988? Os princípios que regem o sistema previdenciário brasileiro são compatíveis com esse dispositivo legal?

Na seção 2 deste trabalho será apresentado o referencial teórico que lastreará a análise do problema de pesquisa proposto. Os conceitos e premissas delineados na referida seção são relevantes para compreender os argumentos e considerações presentes na seção 4, em que se enfrenta especificamente a questão do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005.

A seção 3 será dedicada ao tema da pejetização, de forma ampla, abordando o seu histórico, o seu contexto e a sua regulamentação legal. Portanto, trata-se da parte do estudo destinada à contextualização do problema de pesquisa, na medida em que fornece um panorama geral do instituto que motivou a presente investigação.

2 “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 [...]” (BRASIL, 1988).

Na seção 4 será examinado o problema da pejetização e sua relação com o sistema da previdência social, a partir da análise jurídica do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005. O objetivo será conjugar os conceitos e institutos apontados no referencial teórico com aspectos fáticos encontrados em casos de pejetização, realizados nos termos desse mesmo artigo. Com isso, será possível averiguar a compatibilidade do referido dispositivo legal com o ordenamento jurídico, mais precisamente com o regime da previdência social.

O propósito da pesquisa, portanto, é demonstrar que as práticas de pejetização com conteúdo de relação de emprego, que buscam fundamento no artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, não encontram respaldo no ordenamento jurídico. A incompatibilidade surge a partir de dois enfoques: a) com base em uma visão positivista do direito, a interpretação desse artigo afasta a pejetização meramente formal; e b) numa percepção pós-positivista do direito, fundamentada em valores morais e nos princípios da solidariedade e da isonomia, a pejetização contraria a concepção da previdência social idealizada pelo Poder Constituinte e consolidada no artigo 195 da Constituição Federal de 1988.

2 REFERENCIAL TEÓRICO: JUSTIÇA IGUALITÁRIA E DIREITOS COMO FENÔMENOS PÓS-TRIBUTAÇÃO

Antes de explorar o problema proposto, é importante estabelecer algumas premissas que servirão como referencial teórico para a análise e as críticas que se pretende desenvolver neste trabalho. Inicialmente, cabe mencionar a concepção de matriz tributária, que é definida por Valcir Gassen como “o resultado das escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social no que diz respeito ao fenômeno tributário” (GASSEN, 2016, p. 4-5).

Nessa perspectiva, a tributação deve ser entendida como um fenômeno complexo, que engloba diversos elementos jurídicos, econômicos e sociais. Isso justifica a atenção que deve ser reservada para a estrutura dos sistemas tributários, a partir de uma percepção crítica de elementos que ultrapassam a mera arrecadação dos tributos. Com efeito, a análise do arranjo tributário de um país permite

identificar, inclusive, questões de ordem moral e política, que refletem as disputas existentes na sociedade para a repartição do ônus de custear o aparato estatal e, conseqüentemente, para a manutenção e o respeito aos direitos.

Por seu turno, também é relevante seguir o raciocínio desenvolvido por Stephen Holmes e Cass Sunstein na obra *Cost of rights*, na qual deixam claro que não é possível dissociar a concretização de direitos, positivos ou negativos, da sua fonte de financiamento, ou seja, os direitos serão assegurados enquanto o Estado tiver condições financeiras para custear a estrutura pública (HOLMES; SUNSTEIN, 1999). Isso fica mais evidente quando se trata de assegurar os direitos inerentes ao regime de previdência social, que dependem diretamente dos recursos arrecadados pelo Estado para atender as demandas dessa área. O artigo 195 da Constituição Federal elencou as contribuições sociais para a seguridade social, com destinação específica para o custeio dos serviços relativos à saúde, assistência social e previdência social. Assim, qualquer regra que possa impactar a arrecadação das contribuições previdenciárias deve ser analisada tendo-se em mente que, ao desonerar determinado setor do pagamento das referidas contribuições, o Estado necessitará de outra fonte de captação de recursos, se pretende manter o pagamento dos benefícios previdenciários. Esse ponto é importante, pois um dos potenciais efeitos da pejetização é a perda da arrecadação da contribuição previdenciária a cargo dos empregadores.³

Considerando que a tributação é inteiramente regulada pelo direito e que as contribuições previdenciárias são uma espécie de tributo, se há problemas ou distorções que possam comprometer a estrutura da arrecadação dessas contribuições, a análise de possíveis soluções deve ser feita no âmbito do direito.

3 “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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) [...]” (BRASIL, 1988).

Nessa linha de raciocínio, cabe agora definir uma corrente de pensamento, entre as diversas existentes na ciência do direito, que nortearão a pesquisa.

Após examinar conceitos positivistas de direito fornecidos por diversas correntes, Robert Alexy conclui que o positivismo tem como ponto central a separação entre direito e moral, ou seja, para essa corrente não haveria uma vinculação necessária entre direito e moral (ALEXY, 2009, p. 24-25). O reflexo dessa separação aparece na avaliação sobre a validade de uma norma ou um sistema normativo: o positivismo admite a averiguação da eficácia social – se a norma é obedecida ou se há punição em caso de desobediência – e se a norma foi criada de acordo como o ordenamento jurídico (p. 101-104) – validade jurídica em sentido estrito; aspecto formal. Atendidos esses pressupostos, a norma ou o sistema normativo seriam válidos, independentemente de seu conteúdo gerar interpretações que conduzam a situações moralmente questionáveis.

Por outro lado, há uma corrente de pensamento que não segrega o direito da moral e que tem como um de seus expoentes Ronald Dworkin. Em sua obra *Justice for Hedgehogs*, Dworkin construiu um raciocínio filosófico, no qual a ética conduziria à moralidade pessoal e esta levaria à moralidade política. O próximo elemento dessa construção filosófica é apresentado pelo autor na forma de um conceito doutrinário de direito, qual seja: “O direito é um ramo, uma subdivisão, da moralidade política”. E para distinguir cada etapa desse encadeamento – moralidade pessoal/moralidade política/direito – Dworkin aponta a existência do fenômeno da institucionalização: a) direitos políticos distinguem-se de direitos morais pessoais quando há um conjunto de normas que conferem autoridade e jurisdição legislativa, executiva e judiciária; b) direitos distinguem-se de outros direitos políticos se houver separação de poderes (DWORKIN, 2011, p. 405). Assim, o direito surge como uma forma de manifestação da moral, mas que precisa de poderes institucionalizados para que possa surtir efeitos jurídicos, ou seja, para que os membros da sociedade possam cumpri-lo ou exigir seu cumprimento.

A concepção positivista de direito consiste em um dos fatores que possibilitaram o surgimento de práticas de externalização da relação de emprego, como a pejetização. Isso porque os empregadores, apegados ao formalismo jurídico aceito pelo positivismo, justificaram na legalidade das normas a contratação

de empregados na forma de pessoas jurídicas. Significa dizer que as práticas de pejetização, em geral, se adequam formalmente a uma norma positivada, e isso é o suficiente para que os empregadores defendam que suas condutas são legais e, portanto, que devem ser aceitas pelo Estado. Não obstante, é possível que o positivismo consiga dar respostas ou soluções satisfatórias para o problema da pejetização e o impacto que acarreta ao sistema da previdência social. Por essa razão, o positivismo servirá de parâmetro para examinar o problema aqui proposto.

Além disso, optamos também por seguir a interpretação do direito defendida por Dworkin, que agrega os valores morais como um elemento para a avaliação das normas jurídicas. A partir dessa concepção, torna-se possível examinar o fenômeno da tributação e o correspondente custeio do regime da previdência social agregando-se discussões de teoria normativa política, o que acreditamos ser importante para compreender melhor alguns aspectos do problema.

Seguindo essa linha, há duas razões morais que permeiam discussões de teoria normativa política: a) razão neutra em relação ao agente; e b) razão relativa ao agente. A primeira é de natureza imparcial e consequencial, na medida em que a conduta de cada um deve levar em consideração o bem-estar e os interesses de outras pessoas. A segunda razão moral indica que o agente faz avaliações sobre o seu interesse pessoal para determinar sua conduta (VITA, 2007, p. 2-4). Segundo Álvaro de Vita (2007), essas duas razões morais permitem analisar as questões fundamentais que se encontram nas discussões no campo da teoria política normativa, notadamente os fundamentos de moralidade de correntes como o libertarianismo e o liberalismo igualitário (p. 7).

A relação dessas correntes de pensamento da política normativa com a tributação torna-se evidente quando analisamos as proposições que elas apresentam. O libertarianismo, por exemplo, defende que cada um tem a prerrogativa moral de perseguir os seus próprios interesses, sem se preocupar com as outras pessoas – razão relativa ao agente. Assim, sob a ótica libertariana, nenhum Estado poderia intervir nas escolhas e negócios particulares, a fim de promover o interesse ou os direitos de outras pessoas (VITA, 2007, p. 43). De acordo com essa corrente de pensamento político, portanto, o Estado não tem por dever corrigir desigualdades que o mercado possa causar (MURPHY;

NAGEL, 2005, p. 44), de modo que as políticas redistributivas significariam uma violação à liberdade individual (VITA, 2007, p. 33). E se o Estado deve se abster da obrigação de promover justiça distributiva, isso se aplica aos tributos, ou seja, o Estado não pode recolher tributos para redistribuí-los – na forma de serviços ou mesmo diretamente. Liam Murphy e Thomas Nagel (2005) explicam que a visão de justiça tributária libertariana tem por fundamento uma percepção moral da propriedade como um direito individual inviolável, um direito à acumulação de riquezas que não pode ser violado para satisfazer interesses de outras pessoas. Nessa perspectiva, a tributação pode existir, mas para manter a estrutura do Estado que permite o funcionamento do mercado (p. 45). Finalmente, para o libertarianismo, os direitos são pré-tributação, o que significa dizer que o Estado retira parcela do patrimônio que, por direito moral, pertence aos indivíduos (p. 49-50).

O contraponto ao libertarianismo pode ser feito com os ideais do liberalismo igualitário, que defende a aplicação de valores morais ligados à noção de justiça distributiva. Para essa corrente, o fundamento moral para a distribuição de direitos, liberdades e oportunidades deve focar a razão moral neutra em relação ao agente (VITA, 2007, p. 10). Além disso, as normas que conferem direitos e prescrevem deveres precisam ser avaliadas levando-se em consideração as suas consequências para o resultado social, ou seja, a qualidade de vida daqueles que a elas estão submetidos (p. 36). A partir dessas formulações morais – razão neutra e garantia de um nível mínimo de bem-estar e de oportunidades às pessoas –, alcançar um ideal de justiça distributiva pode significar perda de renda e riqueza para aquelas pessoas que, hoje, concentram mais riqueza. Para isso, caberia ao sistema tributário exercer, como uma de suas funções, a redistribuição de renda (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 192). Com efeito, ao moldar a estrutura da tributação para que sejam arrecadados mais recursos daqueles que podem contribuir, o Estado teria condições de promover o nível mínimo de bem-estar e oportunidade, ao mesmo tempo que a tributação estaria justificada no preceito da razão moral neutra em relação ao agente.

Essa concepção de justiça distributiva, a partir da tributação, também permite questionar benefícios fiscais concedidos a determinadas empresas, que teriam por finalidade incentivar investimentos. Em um primeiro momento, não se reputa que os incentivos fiscais sejam injustos em si; o questionamento recai

sobre o impacto das desonerações para o objetivo de redistribuição de riqueza e promoção da justiça social (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 226-227). Na mesma linha, avaliar se um benefício fiscal – isenção, subsídio, etc. – é justo ou injusto demandaria averiguar se o referido benefício compromete a capacidade do sistema tributário de realizar a distribuição de renda e a justiça social (p. 237).

Portanto, a concepção de direitos que incorpora a moral ao processo de interpretação de normas jurídicas (pós-positivismo) também será usada como base teórica para analisar a questão da pejotização. Apesar de correremos o risco de tornar este estudo muito abrangente, acreditamos que a contraposição entre o positivismo e o pós-positivismo é uma perspectiva interessante de ser explorada. Isso permitirá averiguar como diferentes formas de pensar o direito enfrentam o tema da pejotização e seu reflexo para a arrecadação de contribuições previdenciárias. Além disso, agregamos os ensinamentos de Stephen Holmes e Cass Sunstein (1999) – para os quais os direitos são custeados pelos tributos – à tese desenvolvida por Liam Murphy e Thomas Nagel na obra *O mito da propriedade* (2005) – que sustentam que todos os direitos são pós-tributação; neste sentido é também o entendimento de Marcos A. P. Valadão (2001) –, como um ponto de partida para analisar os problemas provocados pelas práticas de pejotização no âmbito da previdência social.

Depois de assentados esses pontos, acreditamos ser possível desenvolver o questionamento sobre a compatibilidade das condutas de pejotização com o regime da previdência social, sob a perspectiva do liberalismo igualitário e da justiça social redistributiva. Mais precisamente, serão utilizados como parâmetros na análise do tema: a) os pressupostos definidos pela doutrina e jurisprudência para caracterizar uma relação de emprego; b) os pressupostos morais do liberalismo igualitário (razão neutra e garantia de um nível mínimo de bem-estar e de oportunidades às pessoas), transportados para o cenário da previdência social; c) os princípios que informam a previdência social, segundo o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF); e d) a premissa de que os direitos têm custo diante da renúncia fiscal proporcionada pelo artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005. Na seção 4 deste trabalho, esses elementos servirão para avaliar criticamente se as práticas de pejotização, lastreadas no referido artigo, podem ser consideradas compatíveis com o ordenamento jurídico, notadamente com o regime da previdência social.

3 INSTITUTO DA PEJOTIZAÇÃO: CONCEITO, CARACTERÍSTICAS, BASE LEGAL

Para contextualizar o problema relativo à pejotização e seu reflexo nas contribuições previdenciárias, mostra-se necessário trazer tanto o conceito quanto a análise histórica do instituto da pejotização. Com efeito, a mera conceituação do instituto não permitiria compreender alguns pontos relevantes, que somente ficam mais claros ao se conhecerem as circunstâncias econômicas e sociais que levaram ao seu surgimento no direito brasileiro.

O avanço da globalização acirrou a competição empresarial, impondo aos empreendedores e às pessoas jurídicas a adoção de medidas que permitissem acompanhar o ambiente competitivo. Notadamente, o setor privado buscou reduzir custos da produção, sob a justificativa de melhorar a eficiência e, conseqüentemente, aumentar o retorno financeiro. Dentre as medidas de redução de custos, as empresas implementaram a externalização de parte da produção ou das atividades relacionadas à produção. A esse respeito, Jorge Mattoso e Paulo Baltar (1996) explicam as formas encontradas pelas pessoas jurídicas para promover a externalização, assim como os objetivos pretendidos:

Desta forma, as empresas tenderam, em primeiro lugar, a jogar para empresas menores ou para empresários terceirizados e autonomizados parcelas menos rentáveis da produção e estas contratam em condições mais precárias, quase sempre driblando a legislação trabalhista e tributária. Em segundo lugar, tendem a reduzir custos via substituição crescente da produção nacional de componentes, peças e matérias-primas por importados. Finalmente, mas não menos importante, tendem a buscar incessantes cortes de pessoal, elevação da jornada de trabalho, e a definir salários através de méritos individuais.

As empresas buscaram quaisquer mecanismos capazes de assegurar a competitividade ameaçada pela abertura comercial indiscriminada, pela ausência de mecanismos protetores, pela sobrevalorização cambial e pelos elevados juros. Não sem razão, abandonou-se, ao menos temporariamente, a discussão dos fatores

sistêmicos da competitividade ou do “Custo Brasil” e acentuou-se a discussão sobre o custo do trabalho deslocando o debate para o mercado de trabalho, sobretudo através do questionamento dos encargos (sociais e outros) incidentes sobre a folha de pagamentos das empresas. (MATTOSO; BALTAR, 1996, p. 17)

A partir desse ideal bem definido, passou-se a observar alterações legislativas que visavam positivar as medidas de externalização pretendidas pelo setor privado. A primeira forma de externalização veio com a Lei nº 6.019, de 1974, que autorizou a contratação de trabalhadores temporários, os quais poderiam exercer a mesma função de trabalhadores com contratos de trabalho por tempo indeterminado. Além disso, a principal inovação foi trazida pelo artigo 4ª da mesma lei, que autorizou a terceirização ou a interposição de uma pessoa jurídica para intermediar a relação entre o trabalhador temporário e o tomador de mão de obra.⁴ De acordo Juliana Orbem (2016), essa inovação legislativa representou a inauguração de um novo paradigma nas relações entre empregadores e empregados, segundo o qual se passa a considerar normal a constituição de uma pessoa jurídica com o objetivo de negociar e vender a força de trabalho como mercadoria (ORBEM, 2016, p. 147).

Há diversas normas com o intuito de flexibilizar as relações de trabalho e de implementar a externalização – tais como a Lei nº 5.764, de 1971 (cooperativas de trabalhadores) e a Lei nº 7.102, de 1983 (intermediação nas atividades de vigilantes em instituições financeiras). Conforme salientado por Juliana Orbem (2016), as mudanças ganharam força nas décadas de 1970, 1980 e 1990, impulsionadas por crises econômicas, altas taxas de desempregos e pressão de setores empresariais (ORBEM, 2016, p. 147). A pejotização foi mais uma das modalidades de externalização e teve origem da prática já comum de contratação de trabalhadores autônomos para prestação de serviços específicos, por meio de contratos sob o regime de direito civil. Seguindo a lógica descrita

4 “Art. 2º - Trabalho temporário é aquele prestado por pessoa física a uma empresa, para atender à necessidade transitória de substituição de seu pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços.

[...]

Art. 4º - Compreende-se como empresa de trabalho temporário a pessoa física ou jurídica urbana, cuja atividade consiste em colocar à disposição de outras empresas, temporariamente, trabalhadores, devidamente qualificados, por elas remunerados e assistidos.” (BRASIL, 1974).

acima, as empresas empregadoras passaram a exigir que os trabalhadores constituíssem pessoas jurídicas, a fim de estabelecer contratos com elas e, com isso, formalizar a relação entre duas pessoas jurídicas – a empregadora e a do empregado pejetizado (p. 151). Isso garantiria o afastamento de qualquer vínculo empregatício e, conseqüentemente, proporcionaria a desejada redução de encargos trabalhistas e tributários para o empregador.

Contudo, o Poder Judiciário vinha sistematicamente reconhecendo o vínculo empregatício quando identificada a existência de subordinação jurídica entre a empresa contratante e o pejetizado, dando prevalência ao aspecto material da relação entre as duas partes – ao invés de simplesmente aceitar a formalidade do contrato de prestação de serviço firmado pela tomadora do serviço e o pejetizado. Implica dizer que a intenção de externalizar a atividade produtiva, por meio da pejetização, esbarrou no entendimento que a Justiça Trabalhista vinha conferindo a essa prática.

O histórico descrito acima explica a aprovação do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, que possui a seguinte redação:

Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. (BRASIL, 2005)

A finalidade da aprovação do dispositivo acima transcrito é clara: concretizar a intenção dos empregadores de se verem desonerados dos encargos tributários decorrentes da relação estabelecida com o empregado pejetizado. Dentro do contexto da externalização da atividade produtiva, o artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, significou a institucionalização da pejetização e teve o escopo de permitir que serviços personalíssimos, que por sua própria natureza indicariam um vínculo direto com o empregador, passassem a ser formalmente prestados por meio de uma pessoa jurídica, e não pelo empregado como

pessoa física. Notadamente, o mencionado dispositivo visava atender aos anseios de um setor específico, permitindo que apresentadores de televisão e artistas pudessem constituir pessoas jurídicas e prestar seus serviços, sem que os empregadores (empresas do ramo de entretenimento e mídia)⁵ ficassem submetidos à legislação tributária (DEGUTI, 2011, p. 47). Graça Druck e Annie Thébaud-Mony (2007) demonstram que as empresas forçam os trabalhadores a alterarem sua personalidade jurídica, transformando o empregado (que na essência não tem sua condição alterada) em empresário, o que provoca a perda de seus direitos trabalhistas. Os empregados, por sua vez, aceitam essa condição para não perder o emprego (DRUCK; THÉBAUD-MONY, 2007). Após discorrer sobre os aspectos gerais da pejotização, o próximo passo será examinar seus aspectos controvertidos, especificamente no tocante à arrecadação das contribuições previdenciárias devidas pelo empregador.

4 ANÁLISE CRÍTICA DO ARTIGO 129 DA LEI Nº 1.196, DE 2005, SOB A PERSPECTIVA DO POSITIVISMO JURÍDICO E DA TEORIA PÓS-POSITIVISTA DE DWORKIN

No presente tópico, serão utilizadas as premissas estabelecidas na seção 2 para examinar os aspectos polêmicos envolvendo a pejotização e a arrecadação de contribuições previdenciárias de responsabilidade do empregador. A análise proposta gira em torno do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, dispositivo legal que introduziu no ordenamento jurídico a formalização da prática da pejotização para fins fiscais e previdenciários. Desse modo, o conceito e o histórico da externalização da atividade produtiva, descritos no tópico anterior, servirão para permear as discussões específicas a respeito desse artigo, mas sem o viés específico do direito do trabalho.

5 O art. 129 da Lei nº 11.196, de 2005, foi inserido, por meio de uma emenda parlamentar, em um projeto de lei que tratava de assuntos não relacionados com a regulamentação da atividade de prestadores de serviços personalíssimos. Considerando que se trata de um único dispositivo, ao final do diploma legal, e sem relação direta com a matéria originalmente disciplinada no projeto de lei, a técnica legislativa pode ser reputada como questionável. Não obstante, o fato é que a pejotização foi institucionalizada, para fins fiscais, nesse artigo.

4.1 Ponto de partida para a análise: repercussão na esfera tributária

O primeiro problema do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, consiste na disparidade de tratamento entre a legislação trabalhista e a tributária. A despeito da aprovação do referido dispositivo legal, o reconhecimento do vínculo de trabalho continuaria a seguir o entendimento da Justiça Trabalhista, principalmente quando identificada a subordinação jurídica entre o empregador e o trabalhador pejetizado.⁶ Nesse cenário, a relação jurídica entre a empresa tomadora de mão de obra e o trabalhador pejetizado pode vir a ser caracterizada como relação de trabalho – para fins da legislação trabalhista – e, ao mesmo tempo, não ser reconhecida como relação empregatícia, para fins fiscais e previdenciários. Trata-se de uma situação paradoxal, tendo em vista o caráter híbrido que a relação jurídica pode vir a assumir, isto é, relação trabalhista apenas para a Justiça do Trabalho, e cível (prestação de serviços) somente perante o Fisco. Contudo, em decisão recente, o STF parece estar indo no sentido contrário, pois, ao julgar a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 324 e o Recurso Extraordinário (RE) nº 958.252, em agosto de 2018, entendeu que é lícita a terceirização em todas as etapas do processo produtivo, seja meio ou fim, fixando a seguinte tese: “É lícita a terceirização ou qualquer outra forma de divisão do trabalho entre pessoas jurídicas distintas, independentemente do objeto social das empresas envolvidas, mantida a responsabilidade subsidiária da empresa contratante” (STF, 2019).

Por outro lado, a imposição tributária de contribuições previdenciárias sempre seguiu a lógica e os preceitos do direito do trabalho, seja no momento de definir a hipótese de incidência na legislação tributária, seja na identificação da relação de trabalho para caracterizar o fato gerador das contribuições. Não obstante, o legislador parece ter ignorado todos esses detalhes e as consequências que poderiam advir da aplicação do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005. Isso permitiu que surgissem argumentos no sentido de que a pejetização estaria fora do âmbito das relações previdenciárias, de que a prática não implicaria

6 O presidente do Tribunal Superior do Trabalho (TST) na época da aprovação do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, ministro Vantuil Abdala, em entrevista ao *Valor Econômico*, explicitou qual seria a posição da Justiça do Trabalho: “Contratar PJ como empregado ainda é fraude”. Ver: http://www.guiatrabalhista.com.br/noticias/contratar_empregado.htm. Acesso em: 13 ago. 2017.

nenhuma ilegalidade – afinal, foi positivada no mencionado dispositivo legal – e, mais do que legal, representaria uma vantagem tanto para a empresa contratante de mão de obra quanto para o trabalhador pejetizado. Por outro lado, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) questionou a legalidade de alguns casos que apresentavam vários indícios de que existiam relações de emprego sob a roupagem de pejetização. Mais precisamente, os auditores da RFB constataram que o aspecto material indicava haver um vínculo empregatício e a necessidade de pagamento das contribuições previdenciárias a cargo do empregador, enquanto o aspecto formal trazia a aparência de um contrato de prestação de serviços entre duas pessoas jurídicas sob o regime de direito civil – o que afastaria a exigência das contribuições previdenciárias. Nesse sentido, foi publicado um estudo pela RFB, do qual se extraiu o seguinte excerto:

17. Nesse ponto, a discussão em torno da pejetização assume relevância quanto ao aspecto da incidência tributária. Não há como conceber que o modelo de tributos que incide sobre uma sociedade empresária normal, que possui empregados, instalações, máquinas e equipamentos, intangíveis (v.g. marca, *know-how*) e carteira de clientes, seja também adequado a pessoa jurídica cujo único sócio é o prestador do serviço, sem agregar qualquer outro fator na produção.

18. Ou seja, a incidência tributária que recai sobre a pessoa jurídica empresária é incompatível com a incidência sobre um prestador de serviço de natureza intelectual. Para fins fiscais e previdenciários, um trabalhador não deve receber o mesmo tratamento que uma sociedade empresária, que representa uma combinação organizada mais complexa dos fatores de produção.

19. A comparação entre a carga incidente sobre o serviço contratado de uma pessoa jurídica e a carga sobre esse mesmo serviço contratado segundo as legislações trabalhista, fiscal e previdenciária atuais revela um hiato existente em razão dos fatores díspares que determinaram a forma distinta de concepção desses modelos. Por outras palavras, na concepção das regras de tributação de uma relação de emprego e de uma relação entre pessoas jurídicas, os elementos são diferentes, o que resulta numa carga tributária também diferente. (BRASIL, 2016, p. 6)

É esse embate que merece ser avaliado sob a perspectiva do referencial teórico citado na seção 2 do presente estudo. Com efeito, a essência do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, foi justamente desonerar os contratantes de mão de obra dos encargos previdenciários sob responsabilidade dos empregadores. Portanto, cabe averiguar os aspectos controvertidos a respeito da pejetização no âmbito previdenciário, a fim de determinar se a regra prevista no referido dispositivo legal é compatível com o ordenamento jurídico.

4.2 Fundamento econômico para o surgimento da pejetização

Antes de iniciar a análise específica do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, cabe explicitar o fundamento econômico apresentado para justificar a pejetização, tendo em vista que esse aspecto serve para a avaliação tanto da perspectiva positivista quanto da teoria pós-positivista.

O pressuposto da pejetização, como já mencionado, é o mesmo que orienta as situações de externalização, vale dizer, flexibilizar o vínculo empregatício, retirando os trabalhadores da relação direta com o empregador – o que proporcionaria uma redução de custos para o tomador de mão de obra. Enquanto a vantagem para os empregadores é bastante óbvia, o benefício para os trabalhadores envolve uma retórica mais elaborada. O argumento para justificar a pejetização como algo de interesse também dos empregados sustenta-se na ideia de autonomia profissional do prestador de serviços que é altamente qualificado e que, assim, não precisaria mais ficar preso a uma relação de trabalho com subordinação. Segundo Juliana Orbem (2016), o novo paradigma das relações entre o tomador da mão de obra e os prestadores de serviço consiste em tratar o empregado “como um colaborador, como parceiro, um trabalhador com liberdade, que detém igualdade no ambiente de trabalho, configurando-se em um empresário em potencial” (ORBEM, 2016, p. 150).

Ao se incentivar o trabalhador a assumir a posição de empresário, transmite-se a percepção de que eles precisam se concentrar em si mesmos, no aspecto individual de suas carreiras, de modo que consigam uma inserção satisfatória no mercado de trabalho. Isso explica a argumentação dos defensores da pejetização, no sentido de que os profissionais altamente qualificados e especializados não precisam do vínculo empregatício clássico, por tempo indeterminado e sujeito

à subordinação ao empregador. Para esse tipo de trabalhador deve vigorar a noção de que são empreendedores, de que desenvolvem uma atividade típica de empresários, com autonomia e capacidade de negociar as melhores formas de contratação para a prestação dos seus serviços. Com isso, os trabalhadores obteriam melhores remunerações, flexibilidade de horário – uma vez que não haveria a habitualidade típica dos contratos de trabalho –, possibilidade de dinamizar a sua atuação profissional, enfim, diversas vantagens que não seriam possíveis em relações trabalhistas clássicas.

Se a prática demonstrar que a pejetização viabilizou o surgimento de empresas de prestação de serviços, com profissionais qualificados e que negociam com diversas empresas contratantes, a premissa daqueles que defendem a pejetização estará correta. Nesse cenário, não estarão presentes os elementos da relação empregatícia clássica, o que demandaria, de fato, uma nova modalidade de relacionamento entre a empresa e o prestador de serviço. A pejetização constituiria, então, uma atualização inevitável das relações laborais, uma regulação do direito para uma situação que beneficia os diversos atores envolvidos, produzindo os seguintes resultados: a) o empregador reduz custos e aumenta sua competitividade; b) o prestador de serviços ganha autonomia e flexibilidade para ampliar sua inserção no mercado de trabalho, com ganhos de rendimentos e de condições de trabalho; c) a atividade econômica se torna mais dinâmica, fomentando o aumento de produtividade e do nível de competitividade.

Contudo, o que acontece se a pejetização não viabilizar o cenário descrito acima? E se permanecer a situação de subordinação jurídica do prestador de serviço, com vínculo direto e com características muito parecidas com o modelo clássico de vínculo empregatício?

Nesse ponto é relevante lembrar os questionamentos da RFB que resultaram em lançamentos de contribuições previdenciárias em face de pessoas jurídicas que haviam contratado trabalhadores pejetizados. O principal fundamento dos autos de infração, lavrados pelos auditores fiscais da RFB, é de que existe subordinação jurídica do trabalhador pejetizado ao tomador de mão de obra, o que caracteriza vínculo empregatício e, conseqüentemente, autoriza a cobrança de contribuições previdenciárias do empregador. Esse entendimento parece estar embasado na realidade encontrada pelas autoridades fazendárias, ao

examinar os casos de pejetização. Como exemplo, cita-se o acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, no âmbito do processo administrativo nº 18471.003043/2008-21, do qual se extrai o seguinte trecho:

53. Vejamos como ocorre esta “pejetização do trabalhador” na prática. É relativamente simples. Pressionadas atualmente a reduzir custos por todos os meios possíveis, as empresas “convidam” parte dos seus empregados – em geral, aqueles de maior qualificação, de maior remuneração e inseridos em cargos de confiança – a constituírem empresas (as PJs). Dessa forma, o empregado passa a “prestar serviços” à companhia e assim é remunerado. Não raro, o representante da empresa alega que empresa e empregado sairão ganhando nesta mudança, posto que ao recolher menos encargos e impostos a companhia poderá pagar até mesmo um pouco mais para o trabalhador. Quase sempre, todavia, o empregado tem grandes perdas, na forma de eliminação de pagamentos, como reajustes salariais, FGTS, 13^a salário, férias, previdência, participação nos lucros e resultados, abonos, entre outros. Em contrapartida, a empresa tem uma redução dos encargos fiscais, em especial as contribuições destinadas ao FGTS e as previdenciárias. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2008)

Além do processo administrativo acima, ainda merece ser citado o processo administrativo nº 11040.722120/2015-04, que tramita perante o CARF, no qual a empresa tomadora de mão de obra contratou diversos trabalhadores pejetizados para cargos como o de vendedor e de gerente de recursos humanos. Esse caso é emblemático, uma vez que demonstra a utilização indiscriminada da pejetização para atingir qualquer tipo de empregado, e não aqueles qualificados e com alto grau de especialização, conforme propagado pelos defensores do instituto. Portanto, apesar de ter sido apresentada como um instrumento para viabilizar a autonomia e o espírito empreendedor dos empregados, nota-se que a pejetização não eliminou a relação de subordinação jurídica entre empregador e “pejetizado”. Isso expõe a fragilidade do embasamento teórico que justificaria essa modalidade, qual seja: tornar o empregado clássico um empreendedor, com autonomia suficiente para assumir a posição de colaborador, e não de empregado, da empresa contratante. Em decorrência do processo administrativo

citado anteriormente foi exarado o Acórdão nº 2201-004.590, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF, decidido em 3 de julho de 2018, que manteve o lançamento e afirmou ser legal a incidência das contribuições previdenciárias na situação analisada, tendo em vista a subjacente relação de emprego identificada pelas autoridades fiscais. No que interessa à presente discussão, o referido acórdão tem a seguinte ementa:

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA. A fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, em decorrência da atribuição de efetuar lançamento e da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material com prevalência da substância sobre a forma.

ADMINISTRADOR. SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. Os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Sujeição passiva solidária que não restou demonstrada, cuja personalidade do art. 135, III do CTN, é fundamento para a responsabilização, na implementação das infrações lançadas. Exclusão do sujeito passivo solidário. Recurso Provido.

COMPETÊNCIA DO AUDITOR-FISCAL. A Receita Federal do Brasil, por meio de suas autoridades tributárias, possui poderes para investigar a situação fática que configura vinculação de trabalhadores à Previdência Social para fins de arrecadação e lançamento da contribuição respectiva, sem prejuízo ou interferência nas normas afetas à legislação do trabalho.

CARACTERIZAÇÃO DE SEGURADO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. “PEJOTIZAÇÃO”. AFERIÇÃO INDIRETA. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. Lançadas as contribuições a partir da aferição indireta, com transparência nos procedimentos utilizados, ocorre a inversão do ônus da prova, cabendo ao contribuinte demonstrar que os

valores apurados não correspondem aos eventos ocorridos, a teor do § 6º, artigo 33, da Lei 8.212/1991.

PROVA INDICIÁRIA. ADMISSIBILIDADE. O processo administrativo tributário admite todas as provas e meios de provas lícitos, inclusive indícios e presunções. (BRASIL, 2018a)

Esse é o cenário que serve de pano de fundo para as discussões a respeito da pejotização no tocante à arrecadação de contribuições previdenciárias, conforme veremos adiante.

4.3 Discussão sob a ótica positivista

Conforme indicado no tópico anterior, autos de infração foram lavrados em casos de pejotização, com o objeto de constituir créditos tributários relativos a contribuições previdenciárias. Mais precisamente, discutiu-se a possibilidade de o artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, afastar a obrigação do empregador de pagar as contribuições previdenciárias, mesmo existindo características típicas de relação de emprego entre o contratante de mão de obra e o trabalhador pejotizado.

4.3.1 Interpretação do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, a partir do elemento “subordinação jurídica”: análise de precedentes no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

Ao se examinarem os acórdãos proferidos no âmbito do CARF, percebe-se que a solução dos litígios gira em torno da interpretação do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005. A corrente defendida pelos contribuintes adota uma interpretação literal e formalista, segundo a qual basta existir a contratação formal de uma pessoa jurídica para prestação de serviços personalíssimos para que haja a incidência do referido dispositivo legal. Assim, não caberia qualquer averiguação a respeito dos elementos materiais da relação entre o tomador de mão de obra e do trabalhador pejotizado, dando-se prevalência ao vínculo formal entre as duas pessoas jurídicas – o contratante e a prestadora de serviços (pejotizada). Por seu turno, a Fazenda Pública argumenta que o artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, caberia apenas nos casos de efetiva

existência de uma pessoa jurídica, constituída para a prestação de serviços personalíssimos, e não para permitir fraudes à legislação tributária. Desse modo, uma vez identificados os elementos típicos de uma relação de emprego – notadamente, a subordinação jurídica –, fica afastada a aplicação do artigo citado, devendo-se exigir do empregador as contribuições previdenciárias pertinentes sobre a folha de salários.

Ao interpretar e aplicar o artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, os julgadores do CARF partem da premissa que justificou a criação do instituto da pejetização, isto é, que este representaria uma evolução das relações clássicas de emprego, capaz de transformar o antigo empregado em um empreendedor com autonomia em relação ao tomador de mão de obra. Disso decorre um raciocínio bastante lógico: não pode haver pejetização quando presentes os mesmos elementos das relações clássicas de emprego. Nesse contexto, a subordinação jurídica é o fator determinante para definir se há relação de emprego ou apenas contratação de pessoa jurídica para prestação de serviços. Isso porque os elementos “onerosidade”, “habitualidade” e “pessoalidade” podem ser encontrados em ambas as modalidades de contratação de profissionais para prestação de serviços – vale dizer, relação clássica de trabalho ou pejetização. A onerosidade é a contrapartida pelos serviços prestados e será um ônus do tomador de mão de obra, independentemente da modalidade de contratação. Por sua vez, a habitualidade estará presente nas duas modalidades, uma vez que é altamente provável que o profissional – mesmo pejetizado – preste seus serviços regularmente ao tomador de mão de obra. O mesmo vale para a pessoalidade, ainda mais se consideramos que o artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, é específico para serviços personalíssimos, o que indica que a prestação de serviços estará associada ou vinculada a uma determinada pessoa física.

No entanto, a subordinação jurídica somente pode ser encontrada em relações típicas de trabalho, sendo incompatível com a lógica que justificou a criação do instituto da pejetização. Com efeito, não é possível vislumbrar um empreendedor dotado de autonomia que, ao mesmo tempo, mantenha uma relação de subordinação jurídica com o contratante de seus serviços. Aliás, se o pressuposto da pejetização é estabelecer um contrato de prestação de serviços entre duas pessoas jurídicas, a própria natureza desse tipo de negócio afasta por completo a noção de subordinação jurídica, tendo em vista que as duas

pessoas jurídicas devem ser autônomas e independentes. É óbvio que a pessoa jurídica contratante pode exigir o cumprimento de obrigações da contratada e fiscalizar a execução do serviço, mas essas atividades expressam o direito da contratante de receber o serviço contratado, e não posição de comando ou ascendência sobre a pessoa jurídica contratada. Por isso, quando se verifica que o profissional pejetizado se encontra em situação de subordinação jurídica em relação ao tomador de mão de obra, é questionável a existência de uma relação jurídica estritamente civil, fundamentada em um contrato de prestação de serviços entre duas pessoas jurídicas.

Diante disso, convém analisar de que maneira o elemento “subordinação jurídica” tem sido utilizado para averiguar se existe ou não relação de emprego e, conseqüentemente, a obrigação de pagar contribuições previdenciárias, quando a contratação do trabalhador ocorre nos moldes do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005.

No recurso de revista nº 2632-58.2010.5.02.0069, julgado em 7 de março de 2018, o Tribunal Superior do Trabalho (TST) decidiu o seguinte:

RECURSOS DE REVISTA DA PRIMEIRA (ACT CONSULTORIA EM TECNOLOGIA) E TERCEIRA RÉS (COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO). IDENTIDADE DE MATÉRIA. ANÁLISE CONJUNTA. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS AUTÔNOMOS DESCARACTERIZADO. “PEJOTIZAÇÃO”. VÍNCULO DE EMPREGO RECONHECIDO. Hipótese em que o Tribunal Regional registrou que as rés não se desincumbiram do ônus de provar fato impeditivo do direito vindicado, a saber, a autonomia do trabalho prestado pelo autor, e reconheceu que estavam presentes os elementos fático-jurídicos caracterizadores da relação de emprego, porquanto ficou demonstrado nos autos que havia pessoalidade na prestação de serviços; onerosidade; subordinação e não eventualidade. *Descaracterizado o contrato de prestação de serviços, porque constatado o intuito de fraudar direitos previstos na legislação trabalhista por meio da constituição de pessoa jurídica, fenômeno conhecido como “pejotização”. Trata-se de conhecida modalidade de precarização das relações de trabalho*

por meio da qual o empregado é compelido ou mesmo estimulado a formar pessoa jurídica, não raras vezes mediante a constituição de sociedade com familiares, e presta os serviços contratados, mas com inteira dependência, inclusive econômica, e controle atribuídos ao tomador. Recursos de revista de que não se conhece.

(RR – 2632-58.2010.5.02.0069. Data de Julgamento: 07/03/2018. Relator Ministro: Cláudio Mascarenhas Brandão, 7ª Turma. Data de Publicação: DEJT 16/03/2018). (BRASIL, 2018b; grifos nossos)

Nesse julgado, cita-se um precedente do qual se extrai o seguinte trecho:

Na hipótese em análise, o TRT deixa clara a circunstância de que o próprio preposto admitiu que a prestação de serviços não se alterou no curso de todo o período laborado (inicialmente, como empregado típico e, posteriormente, como sócio de outra empresa prestadora de serviços), revelando, assim, que a presença da subordinação jurídica se manteve intacta após o ingresso do obreiro na Reclamada EGAVE. Por essas razões, deve ser reconhecida a relação de emprego, nos moldes fixados na sentença. Não interfere nessa conclusão a premissa adotada pelo Tribunal Regional de que o obreiro é pessoa instruída e conhecedora das implicações jurídicas que a celebração de um contrato de natureza civil lhe acarretaria. (RR – 1612-60.2010.5.10.0020, Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 06/08/2014, 3ª Turma, Data de Publicação: DEJT 08/08/2014). (BRASIL, 2018b; grifos nossos)

Com o intuito de buscar uma nova matriz ontológica para o instituto, a doutrina tende a perceber como parassubordinação, ou outros termos de tal jaez, o ato de relativizar a subordinação da relação de trabalho. Entretanto, esse entendimento não parece ser cabível no âmbito do direito brasileiro para as relações que, na sua essência, conservem a exata subordinação. Em outras palavras, a red denominação proposta pela doutrina não tem força para modificar a essência da relação de trabalho. A esse respeito, Jorge Luiz Souto Maior (2008) afirma:

Juridicamente, para tentar legitimar os tipos de trabalho fugidios da relação de emprego, criou-se um bonito nome: parassubordinação.

Sob uma crítica mais severa, no entanto, pode-se dizer que o parassubordinado é um ser da mitologia jurídica moderna. Uma espécie de trabalhador minotauro, meio subordinado, meio autônomo. Só não se sabe se da metade para cima ou da metade para baixo...

A nomenclatura em questão não guarda nenhuma correspondência com a realidade. Diz-se que a utilidade da criação de uma espécie intermediária entre subordinados e autônomos é a de eliminar a zona cinzenta que muitas vezes se forma na separação dos dois, facilitando a aplicação do direito do trabalho em relações de trabalho não abrangidas por este. No entanto, o efeito concreto é o de se criar mais uma linha de fronteira, também cinzenta, entre o empregado e o parassubordinado, além daquela que separa este do autônomo (verdadeiramente, autônomo). (MAIOR, 2008, p. 147-148)

Adiante, ao propor a designação de “supersubordinação”, o autor acrescenta:

Assim, se há uma relação de trabalho, pela qual o trabalho alheio é utilizado para o desenvolvimento de um projeto de acumulação de capital, sem o efetivo respeito aos direitos sociais (que servem, muitos deles, para preservação da saúde e para o convívio social e familiar), quebra-se o vínculo básico de uma sociedade sob a égide do Estado de Direito Social. O dado da exploração é o único que sobressai. É a exploração pela exploração, nada mais. Aliás, a compensação de natureza social não existindo gera uma superexploração. Juridicamente falando, a subordinação se potencializa, fazendo surgir, então, a figura da supersubordinação.

O supersubordinado, portanto, por definição, é o trabalhador, ser humano, reduzido à condição de força de trabalho, já que desrespeitados, deliberadamente e como estratégia econômica, seus direitos fundamentais.

O supersubordinado não é um tipo específico de trabalhador. É a designação do trabalhador, em qualquer relação de emprego, que

tenha tido a sua cidadania negada pelo desrespeito deliberado e inescusável aos seus direitos constitucionalmente consagrados.

Aquele a quem se denomina parassubordinado é, na verdade, quase sempre, um supersubordinado. (MAIOR, 2008, p. 162-163)

A partir dessa perspectiva do elemento “subordinação jurídica”, trazida nos precedentes do TST, vejamos o que tem sido enfrentado nas discussões dos processos administrativos que tramitam no CARF.

Os dados fáticos colhidos pelos auditores da RFB geralmente demonstram que o trabalhador continua subordinado juridicamente ao tomador de mão de obra, mesmo quando é dotado de alto grau de especialização. Assim, o profissional pejetizado está inserido na estrutura da contratante dos serviços da mesma forma que um trabalhador com vínculo empregatício. A diferença residiria apenas na existência de uma pessoa jurídica, que aparece formalmente no contrato firmado entre o tomador de mão de obra e o trabalhador.

Se a contratação na modalidade de pejetização acontecer com a estrutura identificada em diversos casos apreciados pelo CARF, a mera existência da pessoa jurídica constituída pelo trabalhador não seria suficiente para qualificar o negócio como uma prestação de um serviço acordada entre duas pessoas jurídicas e regulada pelo direito civil. Nessa perspectiva, o contrato firmado entre o tomador de mão de obra e o profissional pejetizado se resumiria a ser tão somente uma formalidade, sem respaldo na realidade do que efetivamente fora negociado entre as partes. Isso significa que a constituição de uma pessoa jurídica pelo trabalhador e a inserção dessa pessoa jurídica como parte no contrato estabelecido com o empregador não transformam o profissional pejetizado em um empresário com autonomia. Esse aspecto formal dos contratos relacionados à pejetização precisa ser compatível com a realidade fática da relação formada entre o trabalhador pejetizado e o tomador de mão de obra. E, havendo a subordinação jurídica – como verificado em diversos casos apreciados pelo CARF –, o aspecto formal passa a ser considerado artificial e insuficiente para definir a natureza da relação jurídica entre o tomador de mão de obra e o profissional pejetizado.

Daí porque o entendimento que vem prevalecendo no CARF é no sentido de reconhecer a legalidade da exigência de contribuições previdenciárias do empregador, tendo em vista que a subordinação jurídica indica a ocorrência de um negócio firmado entre o tomador de mão de obra e o profissional pejetizado, e não entre duas pessoas jurídicas. Com isso, fica inviabilizada qualquer pretensão de aplicar o disposto no artigo 129 da Lei nº-11.196, de 2005, que tem como pressuposto a contratação de pessoas jurídicas, ainda que para a prestação de serviços personalíssimos.

Portanto, é preciso alinhar o discurso que legitima a pejetização com a realidade encontrada na contratação de profissionais pejetizados. Nesse ponto, vale lembrar que a pejetização surgiu a partir de uma construção teórica segundo a qual o profissional altamente qualificado passaria a ter autonomia e liberdade no momento de negociar a prestação de seus serviços com os tomadores de mão de obra. O problema é a dificuldade de vislumbrar as contratações dos profissionais pejetizados como produto da evolução que a pejetização representaria para as relações trabalhistas, diante do cenário encontrado pelo CARF nos casos analisados. Isso porque a oportunidade que os trabalhadores teriam de alcançar um grau de autonomia profissional que lhes garantisse a possibilidade de atuar como empreendedores – e não como empregados vinculados – não se mostra factível na presença de subordinação jurídica a um tomador de mão de obra.

A consequência dessa constatação é o esvaziamento da justificativa que motivou a aprovação do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, qual seja: afastar a obrigação do empregador de pagar contribuições previdenciárias quando houvesse a contratação de profissionais não inseridos na sua estrutura empresarial. Com efeito, se o profissional pejetizado se submete a condições típicas de uma relação de emprego, principalmente mediante relação de subordinação jurídica, ele deve incluído na folha de salários da contratante de mão de obra, assim como os demais que integram a força de trabalho do respectivo empregador. Em outras palavras, a desoneração das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários, proporcionada pelo referido dispositivo legal, somente estaria legitimada se compatível com a finalidade de não onerar o empregador por serviços prestados por pessoas fora de sua estrutura empresarial.

Nessa linha, citam-se diversas decisões do CARF: Acórdãos nº 2301-004.733 e 2301-004.734, ambos da 3ª Câmara – 1ª Turma Ordinária, decididos em 15 de junho de 2016; Acórdão nº 2201-003.374, decidido em 18 de janeiro de 2017; Acórdãos nº 2201-004.538 e 2201-004.539, decididos em 5 de junho de 2018; e Acórdão nº 2201-004.590, decidido em 3 de julho de 2018, da 2ª Câmara – 1ª Turma Ordinária, da 2ª Seção (este último com trecho da ementa já transcrito acima).

Diante disso, tem-se por acertada a interpretação do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, tendo como parâmetro a presença ou não da subordinação jurídica do profissional pejetizado perante o tomador de mão de obra. O entendimento atual do CARF, no sentido de manter a exigência de contribuições previdenciárias quando há subordinação jurídica, mostra-se razoável e coerente com a lógica que orienta a sistemática das relações trabalhistas. Isso confere uma interpretação sistemática do artigo mencionado com o ordenamento jurídico, o que não aconteceria se o dispositivo legal fosse aplicado de forma literal e isolada – como parece ter sido a intenção dos empregadores. Não se trata, aqui, de afastar a aplicação de um dispositivo legal em vigor, mas de compatibilizá-lo com o ordenamento jurídico, por meio da adequação do aspecto formal dos contratos de pejetização com a realidade material da relação jurídica entre o trabalhador e o tomador de mão de obra.

4.3.2 Interpretação do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, a partir do artigo 195 da Constituição Federal de 1988: inconstitucionalidade

Até este ponto, firmou-se a premissa de que seria inaplicável o disposto no artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, às contratações de profissionais pejetizados nas quais se constatasse a existência de subordinação jurídica. Cabe, então, questionar: em quais situações o referido artigo seria aplicável? A resposta imediata seria que o dispositivo legal incidiria nos casos em que houvesse estritamente uma relação de direito civil, um contrato de prestação de serviços firmado entre duas pessoas jurídicas, ainda que a prestação de serviços fosse associada a uma determinada pessoa (personalíssima). Ora, mas se esta é a conjuntura que motivou a inserção do artigo 129 na Lei nº 11.196, de 2005, o dispositivo é inútil, tendo em vista que a relação jurídica estabelecida entre

duas pessoas jurídicas para fins de prestação de serviço por uma delas nunca foi objeto de exigência de contribuições previdenciárias. Notadamente, jamais se cogitou de uma pessoa jurídica figurar como empregadora (tomadora de mão de obra) de outra pessoa jurídica com base nos elementos típicos de uma relação empregatícia, ensejando a determinação de contribuições previdenciárias sobre a folha de salários.

Nesse ponto, sobressai o verdadeiro propósito do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, qual seja: mascarar uma autêntica relação de emprego, por meio da interposição de uma pessoa jurídica entre o trabalhador e o tomador de mão de obra, a fim de obter a desoneração tributária da folha de salários. Os elementos que nos permitem chegar a essa conclusão são colhidos no próprio texto do artigo 129 e nas características dos casos práticos de pejetização. Primeiramente, verifica-se que o único óbice que precisava ser removido para o alcance da pretendida desoneração fiscal era justamente a relação jurídica estabelecida para a prestação de serviços por uma pessoa física a uma pessoa jurídica (empregador). Isso explica a criação do serviço personalíssimo prestado por pessoa jurídica, previsto no artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005 – o que é algo incoerente e desafiador da lógica, pois teríamos que pressupor a necessidade de contratação de uma pessoa jurídica para realizar um serviço que somente uma determinada pessoa física poderia realizar. Com isso, permitiu-se que os tomadores de mão de obra fizessem contratos de prestação de serviços com pessoas jurídicas, quando se pretendia, na realidade, apenas contratar uma pessoa física para esse fim – o que é mais flagrante nos casos de serviços de caráter personalíssimo. Essa percepção é confirmada nos precedentes do CARF citados acima, nos quais restou evidenciada a intenção de meramente mascarar a relação de emprego entre o tomador de mão de obra e o profissional pejetizado. Além disso, o próprio texto do artigo 129 explicita a intenção de promover a desoneração tributária sobre a folha de salários, ao delimitar expressamente a sua aplicação aos “fins fiscais e previdenciários”. Significa dizer que, a despeito do que seja definido na seara trabalhista, a contratação de profissionais pejetizados estaria fora do âmbito de incidência das contribuições previdenciárias a cargo do empregador, o que cria o paradoxo da relação jurídica híbrida, criticada anteriormente.

Esse panorama sobre a finalidade do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, permite questionar a validade do referido dispositivo legal sob outra perspectiva, além daquela solução interpretativa apresentada nos precedentes do CARF – que tem por enfoque a subordinação jurídica e os aspectos materiais da relação entre as partes. A obrigação do empregador de pagar contribuições previdenciárias é disciplinada no artigo 195 da Constituição Federal de 1988, de modo que a validade do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, deve ser aferida a partir do conteúdo daquele artigo da Carta Magna. Mais precisamente, levantam-se os seguintes questionamentos: é possível uma norma infraconstitucional criar mecanismos para burlar uma norma constitucional? A base de incidência das contribuições previdenciárias pode ser solenemente ignorada a partir de um dispositivo infraconstitucional? É justamente nesse aspecto que se passa a questionar a aplicação do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, e sua compatibilidade com o ordenamento jurídico.

Primeiramente, vejamos o que está disposto na alínea “a” do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal:

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*. (BRASIL, 1988; grifos nossos)

A alínea “a” do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal de 1988 prevê uma obrigação expressa imposta aos empregadores, empresas e entidades a elas equiparadas de custear o regime da previdência social mediante o pagamento de contribuições que incidem sobre “*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*”. Importante notar que o legislador constitucional adotou terminologia que amplia a base de incidência

das contribuições previdenciárias a cargo dos empregadores, ao indicar que qualquer rendimento, pago a qualquer título, pode dar ensejo à exigência das referidas contribuições. Ao que tudo indica, a intenção era inserir no âmbito do financiamento do regime de previdência pública todas as remunerações pagas aos trabalhadores, independentemente da nomenclatura dada à verba – salário, gratificação, gorjeta, etc. A lógica que permeia essa forma ampla da base de incidência tributária das contribuições previdenciárias pode ser extraída do *caput* do artigo 195 da Constituição Federal, na parte em que atribui “a toda a sociedade” o ônus de financiar a seguridade social. Portanto, cabe a todos os empregadores, assim como às pessoas físicas, contribuir para o custeio da previdência.

Outro aspecto a ser considerado é que essa mesma alínea elenca como requisito para a incidência das contribuições previdenciárias a presença de uma pessoa física como prestadora de serviços. Trata-se de uma norma que parte do pressuposto lógico de que as relações trabalhistas são estabelecidas entre pessoas físicas (trabalhadores) e pessoas jurídicas (tomadores de mão de obra). Assim, a norma constitucional pretendia abranger toda e qualquer remuneração paga no âmbito de uma relação trabalhista, atribuindo o ônus do custeio da previdência ao empregador, como parte indissociável dos contratos que têm por objeto demandar a prestação de serviços de trabalhadores.

É nesse contexto que surge o artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005. Caso desaparecesse a figura do prestador de serviços pessoa física, substituindo-o por uma pessoa jurídica prestadora do mesmo serviço, haveria o pretexto para justificar a não incidência das contribuições previdenciárias a cargo do empregador. Como dito acima, o artigo 129 teve como objetivo possibilitar a interposição de uma pessoa jurídica – que representaria o trabalhador –, justamente para que o empregador se livrasse da incidência das contribuições previdenciárias. E qual seria a consequência da aplicação irrestrita desse artigo independentemente da real natureza da relação entre o profissional e o tomador de mão de obra? Simples: retirar o ônus que recai sobre os empregadores de custear a previdência social. Isso significa que o cenário projetado pela Constituição Federal, de financiamento do regime de previdência pública pelo empregador e pelos trabalhadores, seria desvirtuado no momento em que

um dos contribuintes (o empregador) passaria a não cumprir o seu papel de financiar a seguridade social.

Nessa perspectiva, o artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, afronta o disposto no artigo 195 da Constituição Federal, quando permite que a contratação meramente formal de uma pessoa jurídica prestadora de serviços personalíssimos retire a obrigação do tomador de mão de obra de pagar as contribuições previdenciárias sobre as remunerações devidas às pessoas físicas que lhe prestem serviços. Quando se considera que parte considerável das contratações sob o formato de pejetização é artificial – visto que a essência da relação jurídica continua sendo a de uma relação trabalhista –, a burla à norma constitucional fica mais evidente.

Assim, a interpretação do artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, que vem prevalecendo no âmbito do CARF tem amparo constitucional, a despeito de a constitucionalidade do referido dispositivo legal não poder ser discutida na esfera administrativa. Trata-se de uma constatação relevante, na medida em que a interpretação de uma norma legal a partir de um dispositivo constitucional se encontra em sintonia com os preceitos do positivismo jurídico.

4.4 A pejetização perante o sistema de previdência social: análise pós-positivista

A interpretação do dispositivo legal objeto deste estudo pode ser ampliada com a inserção dos pressupostos morais do liberalismo igualitário (razão neutra e garantia de um nível mínimo de bem-estar e oportunidades às pessoas), além dos princípios constitucionais que orientam o regime da previdência social.

Notadamente, devem-se avaliar os impactos que o artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, trouxe para o regime de arrecadação de contribuições previdenciárias, a fim de analisar sua compatibilidade com o ordenamento jurídico. Para isso, serão utilizados como parâmetro: a) os valores morais que devem orientar a interpretação das normas jurídicas; e b) o entendimento do STF a respeito dos princípios que orientam o regime de previdência social.

4.4.1 Justiça igualitária e rateio do ônus previdenciário

O custeio da previdência social é uma questão central quando se discute a legislação que regulamenta as contribuições previdenciárias – tanto aquelas que recaem sobre o trabalhador quanto as que são de responsabilidade do empregador. Por tudo o que foi exposto nas seções anteriores, a pejetização levanta questionamentos sobre a participação dos tomadores de mão de obra no custeio da previdência social, e é a partir desse contexto que as seguintes perguntas são suscitadas: é legítimo que os empregadores, que exploram a prestação de serviços dos trabalhadores para terem lucro, sejam beneficiados com a desoneração dos encargos sociais? O regime previdenciário é compatível com essa postura dos empregadores? Os pressupostos morais do liberalismo igualitário (razão neutra e garantia de um nível mínimo de bem-estar e oportunidades às pessoas) podem ser transportados para o cenário da previdência social?

A análise deve ser feita com base no ordenamento jurídico estabelecido, partindo-se do artigo 194 da Constituição Federal:

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único. *Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:*

V - *equidade na forma de participação no custeio;*

VI - *diversidade da base de financiamento; [...]. (BRASIL, 1988; grifos nossos)*

O valor “equidade” foi inserido na Constituição Federal de 1988 como uma diretriz para as políticas tributárias que regem a arrecadação de recursos para o custeio da seguridade social – o que inclui o custeio da previdência social. Nesse contexto, a equidade deve ser entendida como um valor moral que servirá de parâmetro para definir se a participação no custeio da previdência social está em conformidade com o regime previdenciário idealizado pelo

constituente. Notadamente, trata-se de uma questão moral porque envolve discussões sobre a igualdade (equidade) entre aqueles que devem arcar com o ônus da previdência social, vale dizer, demanda que o raciocínio avance para temas como a justiça do sistema da previdência social; tema cuja natureza é eminentemente ligada a avaliações morais.

Nessa perspectiva, mostra-se totalmente pertinente utilizarmos os pressupostos morais do liberalismo igualitário para avaliarmos se a pejetização é compatível com o valor moral da equidade, previsto no inciso V do artigo 194 da Constituição Federal de 1988. Mais precisamente, há que se questionar se a desoneração dos encargos da previdência social em favor dos tomadores de mão de obra é uma prática que se enquadra na noção de equidade. O efeito da pejetização, indiscutivelmente, traz um benefício direto aos empregadores, que deixam de arcar com os encargos previdenciários sobre a folha de salários. Sob a ótica moral, tem-se uma situação de razão moral relativa ao agente, visto que os empregadores se preocupam apenas com o resultado financeiro que a pejetização lhes proporciona, sem considerar os impactos que a prática pode trazer para o custeio da previdência social. Significa dizer que a postura dos tomadores de mão de obra é indiscutivelmente individualista e centrada na vantagem financeira que a pejetização lhes oferece. Afinal, a queda na arrecadação de contribuições previdenciárias, provocada pela pejetização, será um problema a ser solucionado pelo Estado e pela sociedade, e não pelos tomadores de mão de obra.

O problema constatado na postura daqueles que entendem a pejetização como um instituto legítimo e compatível com o direito é justificar tal desoneração fiscal com o valor de equidade exigido pela Constituição Federal de 1988. Explica-se.

O cenário que se vislumbra para o empregado pejetizado é o de continuidade na contribuição para o custeio da previdência social – na qualidade de contribuinte individual – ou, na pior das hipóteses, no abandono da contribuição e na perda da proteção do sistema previdenciário público. Na primeira hipótese, o empregado pejetizado demandará, em algum momento, o pagamento de benefícios da previdência social. Acontece que o tomador de mão de obra não contribuirá para o custeio desse benefício previdenciário, o que afronta a noção

de equidade no custeio exigido pelo inciso V do artigo 194 da Constituição Federal de 1988. Na segunda hipótese, o empregado pejetizado perderá a proteção do sistema de previdência pública, o que o colocará em situação de fragilidade e comprometerá o bem-estar social que se espera de um regime de seguridade social.

Em qualquer das situações, o tomador de mão de obra terá usufruído da prestação de serviços do empregado pejetizado – que foi importante para a formação de seu lucro –, sem, contudo, ter contribuído para o custeio da previdência social. Novamente, ressalta-se que esse cenário não se mostra compatível com a noção de equidade no custeio da previdência. Isso porque, enfatizamos, a pejetização tem por efeito empurrar o ônus desse custeio para o empregado pejetizado (que permanece dependendo do regime público de previdência), desonerando o tomador de mão de obra de sua obrigação constitucional de participar do financiamento.

Daí porque defendemos que deve ser empregada a razão moral neutra em relação ao agente, para concretizar o valor de equidade previsto no inciso V do artigo 194 da Constituição Federal de 1988. Mais precisamente, é preciso que a conduta do tomador de mão de obra leve em consideração o bem-estar dos trabalhadores que prestam serviço e auxiliam na produção de riqueza, a qual, por sua vez, se converterá em lucro. Com efeito, para que se alcance o ideal de equidade na participação do custeio da previdência social, conforme exigido pela Carta Magna, a postura dos tomadores de mão de obra não pode ser individualista e preocupada apenas com a obtenção de melhores resultados financeiros. Por mais que o ímpeto do empresário seja o de maximizar seus lucros, convém lembrar que o sistema jurídico impõe limites a essa pretensão. No caso específico da previdência social, temos o valor da equidade como baliza a ser respeitada, e esse valor está associado ao ideal de justiça distributiva, que pode significar perda de renda e riqueza para aquelas pessoas que concentram mais fortuna.

Parece-nos claro, portanto, que os preceitos da justiça igualitária se coadunam com os ditames constitucionais que regem o regime de custeio da previdência social. Notadamente, a desoneração fiscal proporcionada pela pejetização, em benefício exclusivo dos tomadores de mão de obra, afronta o valor de equidade

previsto no inciso V do artigo 194 da Constituição Federal de 1988. Com efeito, não se mostra possível considerar equânime uma situação na qual apenas uma das partes envolvidas na atividade produtiva – o empregado pejoitizado – contribui para o regime da previdência social, enquanto a outra parte – o tomador de mão de obra – é completamente desonerada desses encargos.

4.4.2 Entendimento do STF nos casos que envolvem o custeio da previdência social (princípio da solidariedade)

O próprio nome “previdência social” indica que o viés mercadológico de diminuição de custos para a maximização dos lucros não pode prevalecer. O pressuposto é o de que todos que atuam no âmbito econômico devem contribuir para o custeio da previdência social, independentemente da contrapartida que o regime público de previdência irá entregar para cada um. Esse é o conteúdo do princípio da solidariedade, que, segundo o entendimento do STF, impõe que todos contribuam para a previdência social, auxiliando na formação do fundo de recursos que custearão os benefícios previdenciários. Veja-se o caso da incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas de aposentadoria recebidas por servidores públicos que ultrapassam o teto do regime geral da previdência social – conhecido como “taxação dos inativos”. Ao apreciar esse tema, o STF entendeu que é constitucional norma que autoriza a cobrança de contribuição previdenciária dos inativos, asseverando que o princípio da solidariedade justifica e legitima a tributação.⁷ Em outras palavras, os aposentados devem arcar com o ônus das contribuições previdenciárias, mesmo não havendo qualquer perspectiva de receberem benefícios da previdência social em contrapartida ao pagamento das contribuições que incidem sobre suas aposentadorias.

Outro caso que merece destaque é o das pessoas que, após se aposentarem pelo regime geral da previdência social, continuaram trabalhando e, com isso, contribuindo para a previdência. Essa situação fez surgir a expectativa em

7 Entendimento firmado no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) nº 3.105/DF e 3.128/DF, nas quais se discutia a constitucionalidade do artigo 4º da Emenda Constitucional nº 41/2003, que autorizou a cobrança de contribuições previdenciárias sobre proventos de aposentadoria e pensões pagos a servidores públicos inativos e pensionistas, respectivamente.

alguns aposentados de que os seus benefícios previdenciários poderiam ser recalculados, de modo que fossem computadas as contribuições previdenciárias pagas após a aposentadoria. A intenção dos beneficiados era óbvia e, ao mesmo tempo, legítima: como se aposentaram e continuaram trabalhando, e como incidiram contribuições previdenciárias sobre os respectivos salários ou remunerações, eles teriam o direito de aproveitar tais contribuições para recalcular e, conseqüentemente, aumentar o valor de suas verbas de aposentadoria. Essa pretensão dos aposentados ficou conhecida como “desaposentação”, que consistia justamente no “desfazimento” da aposentadoria concedida pelo regime geral da previdência social, para que o benefício previdenciário fosse recalculado.

Inevitavelmente, o tema da “desaposentação” chegou ao STF, tendo a Suprema Corte decidido que os aposentados não teriam direito ao recálculo de seus benefícios previdenciários. Novamente, o entendimento do STF fundamentou-se no princípio da solidariedade, no sentido de que as contribuições previdenciárias são exigidas para custear o fundo da previdência social, sem que haja uma contrapartida necessária do regime geral da previdência. Em outras palavras, os particulares pagam os referidos tributos independentemente de haver expectativa de receberem um benefício previdenciário do regime geral.⁸

E qual a relevância do princípio da solidariedade para o caso da pejetização? Ora, se a premissa é a de que há um compromisso da sociedade de arcar com o custeio da previdência social, independentemente do recebimento de qualquer benefício previdenciário, essa lógica deve ser aplicada a todos que estão submetidos ao regime de custeio da previdência. Notadamente, se é constitucional o pagamento de contribuições previdenciárias por aposentados, que já contribuíram ao longo de toda a vida produtiva para o fundo social da previdência, há que se perguntar se é constitucional a desoneração proporcionada pela pejetização aos empregadores e tomadores de mão de obra.

A prevalecerem as práticas de pejetização, teríamos uma relativização do princípio da solidariedade, na medida em que os tomadores de mão de obra

8 A jurisprudência do STF sobre a “desaposentação” foi consolidada no julgamento do RE nº 381367/RS, do relator ministro Marco Aurélio Mello; do RE nº 827833/SC, do relator ministro Roberto Barroso; e do RE nº 661256/SC, do relator ministro Roberto Barroso.

seriam simplesmente liberados do dever social de contribuir para o fundo da previdência. E se considerarmos o entendimento do STF sobre o princípio da solidariedade, não há nada que justifique a pejetização e a respectiva desoneração dos empregadores. Como já pontuado, o STF manteve a exigência de contribuições previdenciárias sobre verbas de aposentadoria e afirmou que os aposentados devem continuar pagando contribuições previdenciárias mesmo sem ter direito de receber qualquer contrapartida do regime da previdência social. Trata-se de decisões impopulares e que oneram uma parcela da população que, inclusive, já contribuiu para o *fundring* da previdência ao longo de toda a vida produtiva. Não obstante, o STF posicionou-se de maneira firme nesses casos e, com base no princípio da solidariedade, buscou garantir a sustentabilidade e a sobrevivência do regime da previdência social – tanto na “taxação dos inativos” quanto na “desaposentação”, considerou-se o impacto financeiro para a previdência. A mesma lógica precisa orientar a análise da pejetização, no sentido de exigir que os tomadores de mão de obra, na qualidade de partícipes diretos no custeio da seguridade social, honrem o compromisso de financiar o fundo da previdência.

Neste ponto, vale lembrar que a pejetização tem por efeito transferir aos empregados pejetizados o ônus de pagar contribuições previdenciárias, enquanto os tomadores de mão de obra se veem livres de tais encargos sociais. A consequência imediata da pejetização, portanto, é a redução de uma importante fonte de custeio da previdência social, vale dizer, as contribuições previdenciárias a cargo do empregador. Não existe nenhuma justificativa plausível para que a previdência social deixe de contar com os recursos indispensáveis que advêm da cobrança de contribuições previdenciárias sobre a folha de salários – ainda mais sem que se ofereça qualquer fonte alternativa de custeio. Além dos questionamentos morais para essa prática, levantados no tópico anterior, temos a questão do respeito ao valor de solidariedade, utilizado em diversas ocasiões, pelo STF, para impor aos empregados a obrigação de pagar contribuições previdenciárias. Diante disso, acreditamos que a pejetização também deve ser vista como uma afronta ao princípio da solidariedade e como um potencial risco para a previdência social, na medida em que isenta um ator importante e com notória capacidade contributiva – o tomador de mão de obra – do dever de custear o fundo da previdência social.

5 CONCLUSÕES

Os casos práticos de pejetização que estão sendo discutidos no âmbito tributário, em sua maioria, não têm as características econômicas que justificariam a externalização da relação de trabalho. Os trabalhadores que estão sendo submetidos à sistemática da pejetização não se enquadram na descrição de profissionais com alto grau de especialização e empreendedores autônomos. O que se verifica, na prática, é a manutenção do conteúdo de uma típica relação de emprego, mas com a formalização de um contrato civil de prestação de serviços entre duas pessoas jurídicas – uma referente ao tomador de mão de obra e a outra pertencente ao pejetizado.

Nessa perspectiva, torna-se frágil a fundamentação teórica dos defensores do instituto da pejetização, o que permite questionar qual o seu verdadeiro propósito. Com efeito, se a pejetização se confirmar como um instituto que tem potencial para prejudicar os trabalhadores – sob a perspectiva da perda de direitos –, resta saber qual seria a justificativa para mantê-la como um instrumento jurídico válido. Nesse embate, parece que a tendência é a de que os empregadores não tenham sucesso na seara do direito do trabalho, visto que a Justiça Trabalhista tem dado sinais de que continuará reconhecendo a relação de emprego clássica e conferindo aos trabalhadores seus respectivos direitos. Isso pode explicar a tentativa de tornar o artigo 129 da Lei nº 11.196, de 2005, um dispositivo alheio às discussões do direito do trabalho.

Pode-se afirmar também que a interpretação que vem prevalecendo no âmbito do CARF para essa norma tem amparo constitucional e se alinha com a jurisprudência do STF quanto à aplicação do princípio da solidariedade.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Conceito e validade do direito**. Trad. Gercélia Batista de Oliveira Mendes. 1. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 6.019, de 3 de janeiro de 1974. Brasília, 3 jan. 1974. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6019.htm. Acesso em: 30 mar. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 ago. 2018.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Brasília, 21 nov. 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/L11196.htm. Acesso em: 30 mar. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **O fenômeno da pejetização e a motivação tributária**. 25 abr. 2016. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/o-fenomeno-da-pejetizacao-e-a-motivacao-tributaria.pdf/view>. Acesso em: 20 set. 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 2201-004.590, da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF, Brasília, 3 de julho de 2018. **Diário Oficial da União**, Brasília, edição 134, seção 1, p. 35, 13 jul. 2018a.

BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. Recurso de revista nº 2632-58.2010.5.02.0069, da 7ª Turma, Brasília, 7 de março de 2018. **Diário Eletrônico da Justiça do Trabalho**, Brasília, 16 mar. 2018b.

CARNEIRO, Lucianne; BATISTA, Henrique Gomes. Previdência também gera debate no Chile e nos EUA. **O Globo**, 29 jan. 2017. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/economia/previdencia-tambem-gera-debate-no-chile-nos-eua-20840273>. Acesso em: 23 maio 2018.

CONHEÇA outros países que fizeram a reforma da Previdência. **Politize!**, 30 jan. 2017. Disponível em: <http://www.politize.com.br/reforma-previdenciaria-paises-que-fizeram/>. Acesso em: 23 maio 2018.

DEGUTI, H. A. **contratação da mão de obra e reflexos na legislação de custeio da previdência social**: alterações na arrecadação previdenciária ocorridas no Brasil nas décadas de 1990 e 2000. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2011.

DRUCK, Graça; THÉBAUD-MONY, Annie. Terceirização: a erosão dos direitos dos trabalhadores na França e no Brasil. *In*: DRUCK, Graça; FRANCO, Tânia (org.). **A perda da razão social do trabalho, terceirização e precarização**. São Paulo: Boitempo, 2007.

DWORKIN, Ronald. **Justice for hedgehogs**. Cambridge: Harvard University Press, 2011.

GASSEN, Valcir. Matriz tributária: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. In: GASSEN, Valcir. **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e tributação**. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes editores, 2016.

HOLMES, S.; SUNSTEIN, C. R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. 1. ed. Nova York: W. W. Norton & Company, 1999.

MAIOR, Jorge Luiz Souto. A supersubordinação – invertendo a lógica do jogo. **Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 8ª Região**, Belém, v. 41, n. 81, Suplemento Especial Comemorativo, jul.-dez. 2008.

MATTOSO, J. E. L.; BALTAR, P. E. D. A. Transformações estruturais e emprego nos anos 90. **Cadernos do CESIT**, Campinas, v. 21, p. 23, 1996.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

ORBEM, Juliana V. A (re)construção de uma “nova” modalidade de trabalho denominada “pejotização” no contexto sociocultural brasileiro. **Revista Askesis**, v. 5, n. 1, p. 143-156, jan./jun. 2016.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Delegacia da Receita Federal de Julgamento. Processo administrativo nº 18471.003043/2008-21. Brasília, 2008.

SENADO da França aprova reforma da Previdência. **UOL Notícias**, São Paulo, 22 out. 2010. Disponível em: <https://noticias.uol.com.br/internacional/ultimas-noticias/2010/10/22/senado-da-franca-aprova-reforma-da-previdencia.htm>. Acesso em: 23 maio 2018.

STF. STF decide que é lícita a terceirização em todas as atividades empresariais. **Notícias STF**, 30 ago. 2018. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=388429>. Acesso em: 3 set. 2018.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Direitos humanos e tributação: uma concepção integradora. **Direito em Ação**, Brasília, v. 2, n. 1, p. 221-241, 2001.

VITA, Álvaro de. **A justiça igualitária e seus críticos**. 2. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007.



A LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017 E SEUS IMPACTOS NOS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS EM QUE SE DISCUTE O CARÁTER DAS SUBVENÇÕES (DE INVESTIMENTO E DE CUSTEIO)

Heleno Taveira Torres

Professor titular de Direito Financeiro e livre-docente em Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). É advogado e foi vice-presidente da International Fiscal Association (IFA).

Resumo: Os tributos devem ser uniformes em todo o território nacional, sendo vedada discriminação ou preferência em relação a qualquer estado, ao Distrito Federal e aos municípios (art. 151, I, da CF). Em vista disso, a pretensão da União de exigir IRPJ e CSLL sobre o incentivo fiscal estadual para investimento afeta a competência tributária do estado, esbarra no princípio federativo e inutiliza a própria subvenção concedida. Dessa forma, admitir que essas subvenções sejam consideradas renda ou receitas tributáveis pelos tributos de competência da União resulta em típica infringência ao princípio federativo. Daí a importância da entrada em vigor da Lei Complementar nº 160/2017, que cumpre a função de eliminar conflitos de competências entre estados concedentes de subvenções para investimentos e o poder de tributar da União (art. 146, I, da CF) e informa diretamente o julgamento de questões postuladas em âmbito jurídico e administrativo.

Palavras-chave: Federalismo cooperativo. Subvenção. Exigência de IRPJ e CSLL. Competência tributária. Autonomia. Suficiência financeira.

Abstract: *The taxes must be uniform throughout the national territory, and discrimination or preference is prohibited in relation to any State, Federal District and Municipalities (article 151, I, of the CF). In view of this, the Union's claim to require IRPJ and CSLL on the state tax incentive for investment affects the tax jurisdiction of the State and runs counter to the federative principle and renders the subsidy itself unusable. Thus, to admit that these subsidies are considered income or income taxable by the Union competence taxes results in a typical breach of the federative principle. The importance of the entry into force of Complementary Law n. 160/2017, which serves to eliminate conflicts of jurisdiction between granting states for investment subsidies and the power to tax the Union (article 146, I of the CF) and reports directly the adjudication of legal and administrative issues.*

Keywords: *Cooperative Federalis. Subsidy. IRPJ and CSLL requirement. Tax jurisdiction. Autonomy. Financial sufficiency.*

SUMÁRIO

1 O pacto federativo e as subvenções concedidas pelos estados federados	101
2 A impossibilidade de tributação sobre a subvenção para investimento após a Lei Complementar nº 160/2017 e a jurisprudência da 1ª Seção do STJ	103
3 As subvenções no Direito Tributário e a relação com os benefícios fiscais.	109
3.1 O tratamento tributário das subvenções	115
4 A distinção entre subvenção para investimento e subvenção para custeio: o exame da finalidade	118
5 Considerações finais	129
Referências.....	132

1 O PACTO FEDERATIVO E AS SUBVENÇÕES CONCEDIDAS PELOS ESTADOS FEDERADOS

O tema da tributação de subvenções envolve, preliminarmente, uma demarcação das funções do federalismo e do modelo cooperativo firmado pelo constituinte de 1988, no que concerne ao *poder de isentar* derivado das competências das unidades federativas periféricas em relação ao alcance do *poder de tributar* das competências da União.

Numa divisão material do texto constitucional, podemos demarcar a *Constituição Financeira* como a parcela material de normas jurídicas que veiculam princípios, competências e valores que regem a *atividade financeira do Estado*, contemplando a obtenção de receitas, o orçamento e a realização de despesas de todas as competências materiais, como financiamento do federalismo, gestão do patrimônio estatal, organização do Estado e todas as suas funções.

A complexidade dessas relações da Federação, notadamente as interestaduais – entre os entes do federalismo – e aquelas com os particulares, em conjunto, demandam por parte da Constituição Financeira a realização de funções estruturantes fundamentais, para gerar capacidade de autonomia com suficiência financeira, segurança jurídica interestatal e, para os particulares, eficiência de gastos, continuidade do Estado e integração, segundo os fins e valores do Estado Democrático de Direito. Estas são as mais auspiciosas expectativas sobre o federalismo financeiro.

Com isso, pode-se falar de uma dimensão integradora da Constituição Financeira, o que somente é possível pelo federalismo cooperativo adotado pela Constituição de 1988, caracterizado pelo financiamento centrífugo em favor das autonomias de menor capacidade financeira. Ora, se os poderes convergem para a unidade central do federalismo, a União assume a responsabilidade pelo financiamento dos entes periféricos, pelo princípio de cooperação mútua (o chamado “financiamento centrífugo”). Esse modelo de federalismo fundamentado em uma maior cooperação define o poder financeiro como

“cooperativo”,¹ com preferência sobre aquele “federalismo dual”, de reduzida colaboração ao mínimo indispensável, dos mecanismos de financiamento segundo as competências ou fontes de financiamento individual das unidades.

Nas economias em desenvolvimento,² como o Brasil, incentivos concedidos no âmbito dos impostos indiretos desempenham papel relevante para permitir a aceleração de determinadas regiões, fomentar a alocação uniforme de recursos e harmonizar os preços no mercado nacional.

No federalismo cooperativo equilibrado, sob o princípio legitimador da solidariedade *financeira*, os valores do desenvolvimento equilibrado e da recuperação dos entes da Federação em condições de “desigualdade” concorrem para a unidade do Estado nacional. Logo, nesse federalismo cooperativo – que pressupõe a necessidade de redução de desigualdades regionais –, o princípio da isonomia entre as unidades federativas deve ser relativizado ante o objetivo de redução de desigualdades regionais.

Como sabido, os tributos devem ser uniformes em todo o território nacional, sendo vedada discriminação ou preferência em relação a qualquer estado, ao Distrito Federal e aos municípios, permitida a concessão de incentivos e benefícios fiscais para “promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país” (artigo 151, I, da Constituição Federal). O federalismo implica a autonomia dos estados para instituir os tributos de sua competência ou para estabelecer isenções ou benefícios outros.

Em vista disso, a pretensão da União de exigir Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre o incentivo fiscal estadual para investimento, como aqueles de isenção

1 Após exaltar a importantíssima contribuição da Constituição de 1934 para a concentração dos poderes legislativos na União, diz Seabra Fagundes (1969): “A Constituição de 1946 torna efetivo, dessarte ‘o convívio constitucional do princípio da autonomia, que vem do federalismo clássico, com o princípio da cooperação, que é dado do federalismo contemporâneo’ [...]. O federalismo dualista se transforma em federalismo cooperativo [...]”. E continua: “A legislação complementa a atividade cooperativa, criando organismos regionais (Sudene, SPVEA, CHESF, etc.), que projetam a presença administrativa da União em amplas áreas do território nacional, com todos os consectários de prestígio e influência do poder central” (FAGUNDES, 1969, p. 11).

2 Ver DUE, 1974.

ou crédito presumido de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), afeta a competência tributária do estado e esbarra no princípio federativo.

A incidência de IRPJ e CSLL, cuja alíquota combinada corresponde a 34%, acrescida de PIS e Cofins (no mínimo, 4,65%), tornaria inútil a subvenção. A pretensão da União de exigir tributos sobre a renúncia de receitas dos estados, por suas subvenções, implica inequívoca ofensa ao pacto federativo e conseqüentemente ao artigo 1º e 60, parágrafo 4º, da Constituição Federal. Admitir que essas subvenções sejam consideradas renda ou receitas tributáveis pelos tributos de competência da União resulta em típica infringência ao princípio federativo.

Daí a importância da entrada em vigor de Lei Complementar nº 160/2017, que cumpre a função de eliminar conflitos de competências entre estados concedentes de subvenções para investimentos e o poder de tributar da União (artigo 146, I, da Constituição Federal).

2 A IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO SOBRE A SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO APÓS A LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017 E A JURISPRUDÊNCIA DA 1ª SEÇÃO DO STJ

A guerra fiscal de incentivos ou benefícios fiscais do ICMS, na forma de subvenção para investimento, encontrou uma solução por meio dos artigos 9º e 10 da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.

Ao aprovar a referida lei para solucionar a chamada “guerra fiscal”, o Congresso Nacional decidiu considerar a caracterização de incentivos e benefícios tributários como subvenção para investimento, afastando a tributação pelo IRPJ e pela CSLL, e exercendo a função de eliminar conflitos de competência entre estados e União (artigo 146, I, da Constituição Federal).

No processo legislativo, esses dispositivos foram vetados pela Presidência da República.³ O Congresso Nacional, porém, apreciou o referido veto e o

3 A Presidência da República fundamentou o veto afirmando que não fora apresentado o impacto

rejeitou. Desse modo, a Lei Complementar nº 160/2017 passou a contar com os seguintes artigos:

Art. 9º O art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º:

“Art. 30.....

.....

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do **caput do art. 155 da Constituição Federal**, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.”

Art. 10 O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea ‘g’ do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar. (BRASIL, 2017a)

Percebe-se, de início, que o novo parágrafo 4º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 é cristalino ao prever que os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-

orçamentário e financeiro decorrente de renúncia fiscal: “Os dispositivos violam o disposto no artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), incluído pela Emenda Constitucional nº 95, de 2016 (*Novo Regime Fiscal*), por não apresentarem o impacto orçamentário e financeiro decorrente da renúncia fiscal. Ademais, no mérito, causam distorções tributárias, ao equiparar as subvenções meramente para custeio às para investimento, desfigurando seu intento inicial, de elevar o investimento econômico, além de representar significativo impacto na arrecadação tributária federal. Por fim, poderia ocorrer resultado inverso ao pretendido pelo projeto, agravando e estimulando a chamada ‘guerra fiscal’ entre os Estados, ao invés de mitigá-la” (BRASIL, 2017a).

fiscais relativos ao ICMS, concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenção para investimento. Esse tratamento, que complementa o novo parágrafo 5º do mesmo artigo 30, aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

Por fim, o artigo 10 da Lei Complementar nº 160/2017 prescreve que o disposto nos novos parágrafos 4º e 5º do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 aplica-se também aos incentivos e benefícios instituídos em desacordo com a Constituição e com a Lei Complementar nº 24/1975. E isso sob a condição de serem atendidas as exigências de registro e depósito dos benefícios contidas no artigo 3º da própria Lei Complementar.

A finalidade da Lei Complementar nº 160/2017 é solucionar a longa discussão sobre guerra fiscal e sobre a natureza jurídica dos incentivos e benefícios concedidos pelos estados, ao afastar a pretensão da União de tributar, por imposto sobre a renda (IRPJ) e pela CSLL, supostos acréscimos de base de cálculo que decorreriam de incentivos e benefícios concedidos pelos estados.

A situação configura verdadeiro conflito de competência, a ser dirimido por lei complementar, nos termos do artigo 146, I, da Constituição Federal.⁴ Isso porque é patente o conflito de competência, oriundo da tentativa de um ente da Federação (União) pretender tributar acréscimos resultantes do aproveitamento de incentivo ou benefício tributário de outro ente da Federação (estado ou Distrito Federal).

Nos termos da Lei Complementar nº 160/2017 e do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, a subvenção do ICMS recebida pelo contribuinte, concedida pelos estados e pelo Distrito Federal, não poderá ser tributada pelo IRPJ e pela CSLL. Deveras, pelo estabelecido nessas normas, a subvenção para investimento deve ser registrada em conta de reservas de lucros e não pode ser direcionada, direta ou indiretamente, aos sócios.

4 “Art. 146. Cabe à lei complementar: I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios [...]” (BRASIL, 1988).

No mesmo período no qual foi promulgada a Lei Complementar nº 160/2017, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) julgou os Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.517.492-PR.⁵

Diante da divergência entre as duas Turmas de Direito Público do STJ, a 1ª Seção, no final de 2017, uniformizou o entendimento do tribunal sobre a matéria. A 1ª Turma firmara

o entendimento no sentido da não inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, porquanto os referidos créditos foram renunciados pelo Estado em favor do contribuinte como instrumento de política de desenvolvimento econômico daquela Unidade da Federação, devendo sobre eles ser reconhecida a imunidade do art. 150, IV, a, da CF. (BRASIL, 2016a)

A 2ª Turma, em contrapartida, sustentava que “o crédito presumido do ICMS, ao configurar diminuição de custos e despesas, aumenta indiretamente o lucro tributável e, portanto, deve compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL” (BRASIL, 2016b).

O relator originário, ministro Og Fernandes, votou no sentido da tributação pelo IRPJ e pela CSLL dos incentivos e benefícios tributários concedidos por estados e pelo Distrito Federal. Prevaleceu o voto da ministra Regina Helena Costa, em sentido oposto. Assim, consta da ementa, na parte que interessa ao tema:

I – Controverte-se acerca da possibilidade de inclusão de crédito presumido de ICMS nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

II – O dissenso entre os acórdãos paradigma e o embargado repousa no fato de que o primeiro manifesta o entendimento de que o incentivo fiscal, por implicar redução da carga tributária, acarreta, indiretamente, aumento do lucro da empresa, insígnia essa passível de tributação pelo IRPJ e pela CSLL; já o segundo considera que o estímulo outorgado constitui incentivo fiscal, cujos

5 A Lei Complementar nº 160/2017 foi promulgada em 7 de agosto; os embargos começaram a ser julgados em 28 de junho de 2017, sendo finalizados em 8 de novembro do mesmo ano.

valores auferidos não podem se expor à incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude da vedação aos entes federativos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

III – Ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.

IV – Tal entendimento leva ao esvaziamento ou redução do incentivo fiscal legitimamente outorgado pelo ente federativo, em especial porque fundamentado exclusivamente em atos infralégais, consoante declinado pela própria autoridade coatora nas informações prestadas.

V – O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias decorre dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

VI – Em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados.

VII – A Constituição da República atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS – e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar.

VIII – A concessão de incentivo por ente federado, observados os requisitos legais, configura instrumento legítimo de política fiscal para materialização da autonomia consagrada pelo modelo federativo. Embora represente renúncia a parcela da arrecadação, pretende-se, dessa forma, facilitar o atendimento a um plexo de interesses estratégicos para a unidade federativa, associados às prioridades e às necessidades locais coletivas.

IX – A tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em despreço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

X – O juízo de validade quanto ao exercício da competência tributária há de ser implementado em comunhão com os objetivos da Federação, insculpidos no art. 3º da Constituição da República, dentre os quais se destaca a redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III), finalidade da desoneração em tela, ao permitir o barateamento de itens alimentícios de primeira necessidade e dos seus ingredientes, reverenciando o princípio da dignidade da pessoa humana, fundamento maior da República Federativa brasileira (art. 1º, III, C.R.). (BRASIL, 2017b)

O voto da ministra Regina Helena Costa, seguido pela maioria dos ministros da 1ª Seção, fez incidir sua base no modelo federativo, o qual impediria a tributação pela União sobre os incentivos e benefícios concedidos por outros membros da Federação. Confirmam-se, assim, alguns trechos do voto da eminente ministra:

Com a devida vênua, ao considerar tal crédito como lucro, o entendimento manifestado pelo acórdão paradigma, da 2ª Turma, sufraga, em última análise, **a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou.** [...]

No modelo federativo fiscal, a Constituição dita o que pode cada pessoa política realizar em matéria tributária, demarcando os respectivos âmbitos de atuação, no intuito de evitar conflitos entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.

O modelo federativo por nós adotado abraça a concepção segundo a qual a distribuição das competências tributárias **decorre** dessa forma de organização estatal e por ela é condicionada.

A rigor, em sua formulação fiscal, revela-se o princípio federativo um autêntico sobreprincípio regulador da repartição de competências tributárias e, por isso mesmo, elemento informador primário na

solução de conflitos nas relações entre a União e os demais entes federados. [...]

Naturalmente, não está em xeque a competência da União para tributar a renda ou o lucro, mas, sim, a irradiação de efeitos indesejados do seu exercício sobre a autonomia da atividade tributante de pessoa política diversa, em desarmonia com valores ético-constitucionais inerentes à organicidade do princípio federativo, e em atrito com a subsidiariedade, “um princípio de bom senso”, no dizer do professor André Franco Montoro (Federalismo e o fortalecimento do Poder Local no Brasil e na Alemanha. Coleção Debates da Fundação Konrad Adenauer: Rio de Janeiro, 2002. p. 59), que reveste e protege a autonomia dos Estados-membros. (BRASIL, 2017b, grifos no original)

Segundo a decisão do STJ, é defeso à União tributar incentivos e benefícios tributários concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal, por contrariar o modelo federativo imposto pela Constituição. Esse entendimento corrobora o que consta da Lei Complementar nº 160/2017, ao afastar igualmente a cobrança de tributos federais sobre a subvenção para investimento, quando atendidas as condições legais ali entabuladas.

3 AS SUBVENÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO E A RELAÇÃO COM OS BENEFÍCIOS FISCAIS

A noção de *subvenção* designa todo e qualquer benefício fiscal do Direito Tributário, como *auxílio* ou benefício, em consequência da relação jurídica de incentivo (subsídio, crédito, etc.), na condição de direito subjetivo do contribuinte para reclamar do Estado o dever jurídico de atendimento à vantagem que lhe tenha sido atribuída por lei (direito de crédito, a título de restituição de tributos pagos ou de financiamento, destinação direta de recursos financeiros, etc.).

Neste mesmo sentido, são oportunas as palavras de Souto Maior Borges (1977) quanto ao conceito de subvenção:

O conceito de subvenção está sempre associado à ideia de auxílio, ajuda – como indica sua origem etimológica (“subventio”) – expressa normalmente em termos pecuniários. Entretanto, se bem que a subvenção, em Direito Civil, constitua uma forma de doação, caracterizando-se, portanto, pelo seu caráter não compensatório, no Direito Público, particularmente no Direito Financeiro, embora também se revista de caráter não remuneratório e não compensatório, deve submeter-se ao regime jurídico público, que impõe alteração nesse caráter não contraprestacional. A sua gratuidade não exclui, então, como no requisito de legitimidade, a ocorrência do interesse público relevante.

A subvenção pressupõe sempre o concurso de dinheiro público ou outros bens estatais. É categoria de Direito Financeiro e não de Direito Tributário. Mostra-se, nestes termos, inconfundível com a isenção, como excelentemente demonstram Geraldo Ataliba e Celso Antônio Bandeira de Mello. (BORGES, 1977, p. 43)

Utilizamos aqui o *conceito amplo de subvenções*, que alcança tanto as subvenções financeiras (doações, subsídios, prêmios e outros), quanto as subvenções tributárias, que se operacionalizam mediante a redução da obrigação tributária, por imunidade, isenções, reduções de alíquota e de base de cálculo, deduções atípicas, créditos presumidos, remissão, restituição de tributo pago validamente e outras, notadamente do gênero “incentivo” ou “benefício fiscal”.

Claro que nem toda espécie de ajuda ou simplificação de formalidades pode ser definida como “incentivo fiscal”. Mas numa análise do regime constitucional dos auxílios estatais, encontramos as seguintes modalidades de incentivos autorizados na Constituição: (i) aqueles sob a forma de isenção total ou parcial (crédito presumido, redução de alíquota, etc.), chamados de “incentivos tributários”, os quais podem ser concedidos de modo autônomo ou em concomitância com as espécies dos chamados (ii) “incentivos financeiros”, aplicáveis a todos os outros casos em que não persistam vinculações à regra-matriz de incidência de um dado tributo, agregando-se nova relação jurídica àquela de natureza estritamente “tributária” ou mesmo independente desta.

Rafael Valim (2015), em obra específica, associa as subvenções à atividade de fomento, no âmbito do Estado Democrático de Direito. Para tanto, o autor traça as “características mínimas” para demarcar as subvenções, às quais poderia ser reconduzido o tema da atividade de fomento, nos mais distintos ordenamentos jurídicos.

Afastando-se de elementos acidentais que tenham marcado o tema no Direito brasileiro, o autor propõe uma definição restrita do instituto da subvenção, atribuindo-a:

[...] a uma relação jurídico-administrativa típica, caracterizada por uma prestação pecuniária do Estado em favor de um sujeito de direito privado, ao qual corresponde aplicar os valores percebidos, desinteressadamente e com a concorrência de recursos ou bens próprios, no desenvolvimento de uma atividade revestida de interesse público. (VALIM, 2015, p. 156)

Para Klaus Tipke e Joachin Lang (2014), benefícios fiscais diretivos da economia são aqueles que recompensam, como normas diretivas, certos comportamentos do contribuinte na vida econômica. Nas suas palavras:

Benefícios fiscais diretivos da economia devem ser distintos, como subvenções indiretas (subvenções tributárias), das subvenções diretas, também caracterizadas como ajustas financeiras ou doações (finalistas). Subvenções diretas são garantidas numa relação de subvenção de Direito Público: isso faz parte do Direito Administrativo Econômico. Isenções diretas são determinadas por ato administrativo especial. Isso significa segurança jurídica para o beneficiário da subvenção em relação ao conteúdo e extensão do fomento e proteção em face da subtração (§§ 48; 49 vWvFG). No direito administrativo prestacional é suficiente, para as exigências do Princípio da Legalidade como causa jurídica da subvenção, a aplicação no plano orçamentário em conexão com diretrizes de concessão. Em oposição, o benefício fiscal, como uma das muitas características do tipo tributário, está submetido à severa reserva legal jus intervencionista (vide § 4nm 160). Quanto à técnica

administrativa, é muito mais simples fazer valer uma subvenção tributária, por exemplo, uma dedução especial, no balanço tributário do que requerer uma subvenção direta. Também pelo fato de a vantagem de uma subvenção tributária ser sobre-estimada, preferem-se subvenções tributárias a subvenções diretas. Quanto aos fins, subvenções diretas e indiretas são, porém, equacionadas (*gleichgerichtet*); elas devem ser entendidas como instrumentos de um direcionamento estatal que devem concordar entre si. (TIPKE; LANG, 2014, p. 179)

As subvenções aqui tratadas são benefícios fiscais econômicos diretos, que têm como finalidade promover o desenvolvimento regional, por meio de um atrativo (incentivo fiscal de crédito presumido) que estimula as empresas industriais a se instalar em um determinado estado e a desenvolver projetos de pesquisa e tecnologia. Dessa forma, estimula-se o desenvolvimento tecnológico, a qualificação da mão de obra, o crescimento de empregos e a melhoria da infraestrutura da região.

Pelo princípio da remuneração, a empresa que atende às características previstas em lei – está estabelecida em determinado estado, industrializa determinado produto e desenvolve projeto de pesquisa e desenvolvimento – tem como contrapartida um crédito presumido ou equivalente, que é verdadeira subvenção. As subvenções e os incentivos financeiros ou fiscais, que podem adquirir diversas formulações, a depender do efeito pretendido (GOMES, 1991), e podem ser juros em empréstimos, emprego de recursos financeiros e outros, configuram, pois, relação jurídica própria,⁶ autônoma em face da relação tributária.⁷

Como vimos, a consecução de políticas públicas,⁸ especialmente as de natureza distributiva, justifica a outorga de benefícios fiscais, dentre eles as subvenções. Estas podem ser incentivos financeiros ou tributários: os financeiros são

6 Acompanha esse entendimento Borges (2000, p. 81 e ss.).

7 Ver CARVALHO, 1995; ATALIBA; GONÇALVES, 1991; FERRAZ JÚNIOR, 1998.

8 “Las políticas públicas tributarias son el conjunto de objetivos, decisiones y acciones que lleva a cabo un gobierno para el establecimiento de un sistema tributario justo y eficiente, que tiene como principal misión el sostenimiento de su Estado del Bienestar.” (BELMONTE MARTÍN, 2014, p. 176).

aqueles que implicam uma efetiva doação de recursos públicos ou subsídios; os tributários, aqueles que representam uma redução da obrigação tributária, como classificaram Klaus Tipke e Joachin Lang (2014).

Para o Direito Financeiro, as subvenções classificam-se de acordo com a disposição do artigo 12, parágrafo 3º da Lei nº 4.320/1964:

Art. 12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril. (BRASIL, 1964)

Ao tratar da classificação das subvenções, Rafael Valim (2015) fez a seguinte proposta:

No Direito Brasileiro, apresentam relevância jurídica três classificações das subvenções cujos critérios são os seguintes: (i) a forma de determinação da quantia da subvenção – subvenções fixas ou variáveis – (ii) o dever imposto ao sujeito subvencionado – subvenção de atividade ou de resultado – (iii) atividade a que se dedica o sujeito beneficiário – subvenções sociais ou econômicas. (VALIM, 2015, p. 156)

No âmbito do Direito Financeiro, como visto, as subvenções podem assumir duas facetas: *subvenções sociais* e *subvenções econômicas*, em conformidade com o parágrafo 3º do artigo 12 da Lei nº 4.320/1964.

Para Valim (2015, p. 156), “o fomento se limita aos denominados ‘meios econômicos’”, disponibilizados pelo Estado, dos quais deriva vantagem patrimonial em favor do beneficiário, a título gratuito ou oneroso.

O tema está presente, no caso brasileiro, em diversas passagens do texto constitucional. Por força do artigo 43, parágrafo 2º, da Constituição Federal, restou a União autorizada a articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. O artigo 165 da Constituição, especificamente dispondo de matéria afeita ao Direito Financeiro, faz remissão às agências oficiais de fomento (§ 2º), além de reconhecer a possibilidade de inserção, no bojo do ordenamento jurídico brasileiro, de subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia (§ 6º).

Nos artigos 17 a 19 da Lei nº 4.320/1964 encontram-se previstos alguns limites aos entes públicos para a concessão de subvenções econômicas, ressaltando que essa modalidade de gasto público, como qualquer outra, deve atender a parâmetros de *economicidade*. Não é por outra razão que somente às instituições, cujas condições de funcionamento forem julgadas satisfatórias pelos órgãos oficiais de fiscalização, serão concedidas subvenções (artigo 17).

Nos termos do artigo 19 da mesma lei, também poderão receber ajuda financeira do Estado, a qualquer título, as empresas *de fins lucrativos*, desde que as subvenções tenham sido expressamente autorizadas em *lei especial*.

Ao tratar do artigo 26 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), o qual estabelece requisitos para a destinação de recursos públicos para o setor privado, Maria Sylvia Zanella di Pietro (2011) esclarece o que significa depender de *lei específica*, ou seja, impedir que o legislador dê autorização genérica ou cheque em branco para o Poder Executivo fazer a destinação ao seu exclusivo critério. Para a autora, “entende-se que a lei específica é da mesma esfera de governo a que se refere o orçamento; fora dessa hipótese, a exigência de lei específica não tem fundamento constitucional” (DI PIETRO, 2011, p. 226).

Mediante as subvenções para o setor, realiza-se o fim constitucional previsto nos artigos 218 e 219 da Constituição Federal, segundo o qual o Estado promoverá

e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação. Como o mercado interno integra o patrimônio nacional, será incentivado de modo que viabilize o desenvolvimento cultural e socioeconômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do país.

3.1 O tratamento tributário das subvenções

Conforme a legislação, as subvenções correntes para custeio de operações devem ser incluídas no lucro real, nos termos do artigo 392 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR), veiculado pelo Decreto nº 3.000/1999. Essa questão assume importância porque a própria diferenciação entre subvenções não se encontra mais prevista na legislação contábil, como se verifica no próprio CPC 07.

A solução dada pela Lei Complementar nº 160/2017 veio no sentido correto. Como regra, os incentivos e benefícios têm a natureza de subvenção para investimento e não devem ser tributados pelo IRPJ nem pela CSLL, em virtude da vedação trazida na forma de regra de eliminação de conflito de competência, mas nos limites das disposições da lei.

Os requisitos para que incentivos e benefícios possam se qualificar como “subvenção” e para que tenham esse tratamento em relação ao IRPJ e à CSLL estão contidos no artigo 30 (*caput* e §§ 1º a 3º) da Lei nº 12.973/2014, a saber:

Art. 30 As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo Poder Público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada [sic] em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do **caput**, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o **caput** serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no **caput**, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do **caput**, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes. (BRASIL, 2014)

Vale lembrar que a Lei nº 12.973/2014 foi promulgada para adaptar a legislação tributária aos novos parâmetros contábeis internacionais, advindos da progressiva adoção no Brasil das chamadas International Financial Reporting Standards (IFRS).

Até a adoção desses novos parâmetros, as subvenções para investimento eram reconhecidas, na própria contabilidade, em conta de reserva de capital (artigo 183, § 1º, “d”, até ser revogado pela Lei nº 11.638/2007). Após a adoção

no Brasil das IFRS, via Comitê de Políticas Contábeis (CPC), as subvenções passaram a ser reconhecidas no próprio resultado, afetando a apuração do lucro contábil.⁹

A Lei nº 12.973/2014 determinou, então, que, embora as subvenções governamentais transitassem pelo resultado para fins contábeis, elas não impactariam o resultado tributário (bases de cálculo do IRPJ e da CSLL), desde que atendidas as condições estabelecidas.

Assim, as subvenções para investimento concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos (bem como as simples doações) feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real na base de cálculo da CSLL (esta, por força do artigo 50 da Lei nº 12.973/2014), sob a condição de que os valores sejam registrados em conta contábil de reserva de lucros. A inadmissibilidade de uma subvenção para investimento vir a ser distribuída aos acionistas sob a forma de dividendos justifica-se na espécie.

Outras condições do artigo 30 da Lei nº 12.973/2013 guardam o mesmo espírito. Assim, os valores de tais subvenções para investimento, registrados na conta de reserva de lucros, somente poderão ser utilizados: (i) para absorver *prejuízos*, desde que as demais reservas de lucros já tenham sido absorvidas anteriormente (com exceção da reserva legal) e mediante a obrigação de recompor essa reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes, ou (ii) para aumento do capital social. Em suma, o imposto que deixar de ser pago em decorrência da subvenção para investimento não poderá ser distribuído aos sócios, mas deverá ser registrado como reserva de capital e somente poderá ser utilizado para absorver prejuízos ou aumentar o capital social.

Diante disso, será considerada distribuição do valor do imposto que deixou de ser pago em virtude da subvenção: (i) a restituição de capital aos sócios, em casos

9 “A partir do exercício social de 2008, conforme Pronunciamento Técnico CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais, as doações e subvenções recebidas pela companhia deverão transitar pelo resultado, e terão seus registros contábeis determinados em função das condições estabelecidas para recebimento dessas doações e subvenções.” (MARTINS, 2013, p. 426).

de redução de capital social, até o montante do aumento com incorporação da reserva, e (ii) a partilha do acervo líquido da sociedade dissolvida, até o saldo da reserva de capital.

Uma vez atendidos esses requisitos, nenhuma outra condição ou limite pode ser adotado pela União para exigir algum imposto sobre as subvenções para investimentos, sobretudo após a entrada em vigor da Lei Complementar nº 160/2017. E, menos ainda, pode haver diferenciação com as chamadas subvenções de custeio.

4 A DISTINÇÃO ENTRE SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO E SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO: O EXAME DA FINALIDADE

No Direito Tributário, especificamente para definir os efeitos em relação à incidência do IRPJ, as subvenções foram classificadas em *subvenções correntes* ou *para custeio* e *subvenções ou doações para investimento*, como bem distinguiu Bulhões Pedreira (1979):

As subvenções ou doações recebidas pela pessoa jurídica como auxílio para *pagar custos ou despesas operacionais* são transferências de renda computadas na determinação do lucro real. *As subvenções ou doações para investimento são transferências de capital, creditadas a reservas de capital e não a contas de resultado do exercício.* (PEDREIRA, 1979, p. 51, grifos nossos)

Em oportuna monografia, Sólon Sehn (2015) destacou a necessidade das subvenções para custeio de atividades de interesse público que, sem a concessão, seriam excessivamente onerosas e quiçá inacessíveis para a maioria da população:

É importante destacar, por fim, que as subvenções de investimentos não se confundem com as subvenções de custeio. Estas, diferentemente daquelas, visam fazer frente, total ou parcialmente, às despesas operacionais do sujeito contemplado. *A sua concessão*

busca viabilizar economicamente uma atividade de interesse público exercida pelo particular, que, sem a subvenção, não a exerceria ou o faria mediante cobrança de um preço ou tarifa inacessível para a maior parte da população. Isso ocorre em função da composição de custos e de despesas da atividade, que podem torná-la deficitária ou excessivamente onerosa para o particular. Encontram-se previstas no art. 12, parágrafo 3º, da Lei 4.320/1964, que as subdivide em subvenções sociais – destinadas a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa – e subvenções econômicas, quando concedidas a empresas públicas ou privadas de natureza industrial, comercial, agrícola ou pastoril. (SEHN, 2015, p. 131, grifos nossos)

As *subvenções para custeio* são instrumentos da intervenção do Estado na economia, como medida de estímulo a determinadas atividades. Citamos, como exemplo, a isenção dos tributos incidentes na exportação de mercadorias, que tem como objetivo estimular a competitividade dos produtos nacionais no exterior, bem como equilibrar a balança comercial. Outro exemplo é a subvenção concedida para os produtores de cana-de-açúcar no Nordeste, que tiveram sua produção extremamente prejudicada pelas condições climáticas de 2009 e 2010. Ambas são subvenções para o custeio das operações, que não exigem qualquer contrapartida do subvencionado.

Em contrapartida, as *subvenções para investimento* exigem uma conduta ativa do beneficiário, por exemplo, o investimento em determinada região, a produção de determinado produto, sendo marcante o fomento de uma região ou atividade econômica.

A *finalidade* é o elemento que distingue a subvenção para custeio e a subvenção para investimento. A *subvenção para custeio* é concedida para fazer frente aos custos e despesas, notadamente para corrigir distorções de preços que poderiam ser extremamente prejudiciais aos beneficiados. Seja para tornar mais competitivos os produtos, seja para evitar significativas perdas, as subvenções para custeio nunca estão atreladas à impulsão de investimento. As *subvenções para investimento*, por sua vez, têm como finalidade proporcionar a instalação, manutenção e expansão do beneficiário como medida de estímulo ao desenvolvimento regional ou setorial.

A classificação em subvenção para investimento e subvenção para custeio leva em consideração o “emprego” do valor subvencionado. Se a subvenção será utilizada para fazer frente aos custos e despesas operacionais, classifica-se como subvenção corrente ou para custeio. Por outro lado, se utilizada para implementação ou expansão de empreendimentos econômicos, será uma subvenção para investimento. Esta última é marcada pelo estímulo da atividade econômica, como observou Leonardo Freitas de Moraes e Castro (2010):

Entre as espécies de subvenções destacam-se duas: as subvenções correntes para custeio de operação (destinadas a compensar despesas operacionais e de manutenção) e para investimentos (incentivos do governo a setores econômicos ou regiões em cujo desenvolvimento haja interesse especial). (CASTRO, 2010, p. 91)

Ao tratar da subvenção para investimentos, Edmar Oliveira Andrade Filho (2013) teceu interessantes considerações, a saber:

Em suma, do ponto de vista societário, para que um valor seja considerado como “Reserva”, é absolutamente necessário que ele seja qualificado como “subvenção para investimento”. Não basta que haja uma subvenção; é necessário que o direito à sua percepção esteja condicionado – pela lei – ao emprego do respectivo valor em algum investimento.

Ocorre que a lei não define o que sejam “investimentos”, não sendo próprio, nesse contexto, fazer referência ao grupo contábil de igual nome referido na legislação societária: estes são os investimentos em sociedades, vale dizer, na aquisição de ações ou quotas do capital de uma sociedade. Segundo nossa concepção, para aplicação da norma sobre o cômputo do valor como reserva, a palavra “investimentos”, nesse contexto, deve ser adotada em seu sentido amplo, ou seja, deve abranger toda aplicação de capital que trará benefícios futuros para a empresa, o que pode ocorrer com a aquisição de bens, corpóreos ou incorpóreos, neles incluídos aqueles que beneficiam apenas indiretamente a empresa, como os investimentos em educação para os empregados. (ANDRADE FILHO, 2013, p. 237)

O tratamento tributário das subvenções já havia sido disciplinado pelo Parecer Normativo CST nº 2/1978, que dispõe:

[...] as subvenções que devem integrar a receita bruta operacional da pessoa jurídica beneficiária (RIR, art. 155, d) são as destinadas ao custeio ou operação, não alcançando as que se destinem, especificamente, à realização de investimentos. (BRASIL, 1978)

Por sua vez, o Parecer Normativo CST nº 112/1978 destacou as características específicas da subvenção para investimento, a saber:

- a) a intenção do subvencionador de destiná-las para investimento;
- b) *a efetiva e específica aplicação da subvenção, pelo beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado;* e
- c) o beneficiário da subvenção ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. (BRASIL, 1979, grifos nossos)

Inadvertidamente, o Parecer Normativo CST nº 112/1978 denotava que a subvenção para investimento deveria ser empregada em bens do ativo fixo. Por isso, o documento tem sido frequentemente utilizado pelas autoridades fiscais como pretexto para justificar a desqualificação de subvenções para investimento e cobrar o IRPJ dos beneficiários. Via de regra, sustentam as autoridades fiscais que a subvenção para investimento deveria ser aplicada exclusivamente em bens do ativo imobilizado.

Entretanto, essa interpretação restritiva não se coaduna com a lei. O artigo 38 do Decreto-lei nº 1.598/1977 traz duas condições para a exclusão do lucro real: (i) as subvenções devem ser aplicadas à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e (ii) as subvenções devem ser registradas como reserva de capital, que somente pode ser utilizada para absorver prejuízos ou como acréscimo do capital social. Confira-se:

Art. 38 [...]

§ 2º *As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:*

- a) *registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do artigo 19; ou*
- b) *feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (BRASIL, 1977, grifos nossos)*

Deveras, não há previsão legal que obrigue o beneficiário a utilizar as subvenções para investimento para aquisição de bens do ativo imobilizado. Por isso, Bulhões Pedreira (1979) criticou a interpretação dada no precitado Parecer Normativo e apontou apenas dois requisitos para a caracterização da subvenção de investimento: “(a) que o doador tenha a intenção de fazer contribuição para o estoque de capital da pessoa jurídica e (b) que esta não modifique a natureza da transferência, transformando o capital em renda” (PEDREIRA, 1979, p. 403).¹⁰

10 “A afirmação do PN-CST nº 112/78 de que só existe subvenção para investimento quando há ‘a efetiva e específica aplicação da subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado’ não tem fundamento legal. O §2º do artigo 38 do DL nº 1598/88 somente se refere à ‘implantação ou expansão de empreendimentos econômicos’ para identificar a subvenção sob a forma de isenção ou redução de impostos; e não como requisito de toda e qualquer subvenção para investimento. Pode haver transferência de capital sem vinculação à implantação ou expansão de determinado empreendimento econômico: basta que a intenção do doador seja transferir capital e que a pessoa jurídica registre os recursos recebidos como reserva de capital.

O PN-CST nº 112/78 interpreta restritivamente a expressão ‘subvenção para investimento’, ao considerar como requisito essencial que os recursos doados sejam aplicados em bens do ativo permanente. Essa interpretação não tem fundamento na lei. A legislação tributária classifica todas as subvenções em apenas duas categorias – correntes e para investimento. A que não se classifica em uma delas pertence, necessariamente, à outra, e toda transferência de capital é subvenção para investimento. A palavra investimento, no caso, deve ser entendida nos seus dois sentidos – de criação de bens de produção e de aplicação financeira.” (PEDREIRA, 1979, p. 403).

Aliás, a implementação e expansão de empreendimento econômico envolve outros investimentos que não se classificam especificamente no ativo imobilizado. De acordo com o artigo 179 da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A.), registram-se no ativo imobilizado exclusivamente “os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens” (BRASIL, 1976).

Há outros bens e direitos que são essenciais à implementação e expansão da atividade da empresa e que são registrados, por exemplo, no ativo intangível.¹¹ Marcas e patentes, direitos autorais, *softwares* e o fundo de comércio são bens incorpóreos, registrados no ativo intangível, que são relevantes para todas e quaisquer empresas e fundamentais para empresas que atuam na área de tecnologia.

Por conseguinte, a interpretação restritiva proposta pela Receita Federal no Parecer Normativo CST nº 112/1978, que exige a aplicação da subvenção para investimento em bens do ativo imobilizado, não pode mais prevalecer, até porque essa diferenciação sequer foi recepcionada pelas regras atuais de contabilidade (CPC 07, etc).

Como se depreende, a exclusão de subvenções do lucro real pressupõe: (i) a intenção do poder público de estimular determinado investimento, e (ii) a contabilização desses valores como reserva de capital, que só pode ser utilizada para absorção de prejuízos ou acréscimo do capital social, como prevê o artigo 38 do Decreto-lei nº 1.598/1977.

As subvenções para investimento, como já mencionado, são transferências de capital do poder público, mediante incentivos fiscais das mais diversas modalidades, ou seja, isenções, créditos presumidos, redução ou restituição

11 “Art. 179 As contas serão classificadas do seguinte modo: [...] VI - no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.” (BRASIL, 1976).

de tributos. No passado, esse tipo de subvenção era contabilizado como reserva de capital, por expressa determinação do artigo 182 da Lei das S.A.:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

- a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações, sem valor nominal, que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
- b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- c) o prêmio recebido na emissão de debêntures;
- d) as doações e as subvenções para investimento. (BRASIL, 1976)

No entanto, as alíneas “c” e “d” foram revogadas pela Lei nº 11.638/2007.

Para José Antônio Minatel (2008), o registro da subvenção para investimento como conta do capital social tinha dupla finalidade. Vejamos:

Como vimos, a opção da lei brasileira pelo registro em conta de “reserva de capital” tinha em conta a necessidade de controle da aplicação dos recursos subvencionados, além da almejada neutralidade dos efeitos do seu registro. Acrescente-se a este último fundamento a pretensão de isolar o acréscimo patrimonial (reserva de capital) não resultante das próprias atividades e negócios da empresa, sistemática de registro que contribuía para que a mensuração dos resultados da força operativa da empresa não ficasse contaminada pelas operações custeadas por fonte externa, sustentada por subsídios. (MINATEL, 2008, p. 45)

A referida Lei nº 11.638/2007 não determinou expressamente a forma de contabilização das subvenções para investimento, mas autorizou a criação de “reserva de incentivos fiscais”, nos termos do artigo 195-A, da Lei das S.A.:

Art. 195-A A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do **caput** do art. 202 desta Lei). (BRASIL, 1976)

A seguir, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) editou a Instrução nº 469/2008, cujo artigo 3º determinou que as subvenções para investimento deveriam ser contabilizadas como resultado de exercícios futuros:

Art. 3º Os prêmios recebidos na emissão de debêntures e as doações e subvenções, decorrentes de operações e eventos ocorridos a partir da vigência da Lei nº 11.638, de 2007, serão transitoriamente registrados em contas específicas de resultado de exercícios futuros, com divulgação do fato e dos valores envolvidos, em nota explicativa, até que a CVM edite norma específica sobre a matéria.

Parágrafo único. Os saldos das reservas de capital referentes a prêmios recebidos na emissão de debêntures e doações e subvenções para investimento, existentes no início do exercício social de 2008, poderão ser mantidos nessas respectivas contas até a sua total utilização, na forma prevista em lei. (CVM, 2008)

O tratamento da subvenção também foi objeto da Deliberação nº 555/2008 da CVM. No entanto, o texto não tratou da contabilização de assistência governamental ou outra forma de benefício quando se determina o resultado tributável, ou quando se determina o valor do tributo. Essa Deliberação foi revogada pela de nº 645/2010, que manteve o escopo e igualmente não determinou os efeitos da subvenção no lucro real. Em seu item 3, estabelece o conceito de subvenção e apresenta uma classificação própria:

Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

Subvenções relacionadas a ativos são subvenções governamentais cuja condição principal para que a entidade se qualifique é a de que ela compre, construa ou de outra forma adquira ativos de longo prazo. Também podem ser incluídas condições acessórias que restrinjam o tipo ou a localização dos ativos, ou os períodos durante os quais devem ser adquiridos ou mantidos.

Subvenções relacionadas a resultado são as outras subvenções governamentais que não aquelas relacionadas a ativos. (CVM, 2010)

No balanço patrimonial, as subvenções relacionadas a ativos devem ser contabilizadas da seguinte forma:

24. A subvenção governamental relacionada a ativos, incluindo aqueles ativos não monetários mensurados ao valor justo, deve ser apresentada no balanço patrimonial em conta de passivo, como receita diferida, ou deduzindo o valor contábil do ativo relacionado.

25. São considerados aceitáveis dois métodos de apresentação, nas demonstrações contábeis, da subvenção (ou parte apropriada de subvenção) não vinculada a obrigações futuras, relacionada com ativos.

26. Um dos métodos reconhece a subvenção governamental como receita diferida no passivo, sendo reconhecida como receita em base sistemática e racional durante a vida útil do ativo.

27. O outro método deduz a subvenção governamental do valor contábil do ativo relacionado com a subvenção para se chegar ao valor escriturado líquido do ativo, que pode ser nulo. A subvenção deve ser reconhecida como receita durante a vida do ativo depreciable por meio de crédito à depreciação registrada como despesa no resultado. (CVM, 2010)

Por sua vez, na demonstração de resultados, a subvenção pode ser alternativamente registrada como “outras receitas” ou como uma “dedução da despesa relacionada”:

29. A subvenção é algumas vezes apresentada como crédito na demonstração do resultado, quer separadamente sob um título geral tal como “outras receitas”, quer, alternativamente, como dedução da despesa relacionada. A subvenção, seja por acréscimo de rendimento proporcionado ao empreendimento, ou por meio de redução de tributos ou outras despesas, deve ser registrada na demonstração do resultado no grupo de contas de acordo com a sua natureza. (CVM, 2010)

Quanto aos incentivos tributários, a Deliberação nº 645/2010 da CVM determina que seja registrado o imposto que seria devido e, como contrapartida, a receita da subvenção, deduzindo-a do primeiro:

38D. Certos empreendimentos gozam de incentivos tributários de imposto sobre a renda na forma de isenção ou redução do referido tributo, consoante prazos e condições estabelecidos em legislação específica. Esses incentivos atendem ao conceito de subvenção governamental.

38E. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o *imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro.* (CVM, 2010, grifos nossos)

A alteração contábil veiculada pela Lei nº 11.638/2007 não afetou o tratamento tributário das subvenções para investimento, como igualmente conclui Ricardo Mariz de Oliveira:

A resposta é uma só: esses valores continuam a ser excluídos do lucro real porque a norma fiscal do art. 38 não foi revogada e porque a Lei nº 11.638 (ao incluir o parágrafo 7º ao art. 177 da Lei nº 6.404) assegura que os ajustes derivados de diferentes critérios de apuração, inclusive os decorrentes das suas alterações, não podem gerar incidências tributárias.

Ademais, no tocante à exigência do art. 38, condicionante da não tributação, de que os valores sejam creditados à reserva de capital, tem que ser entendida e aplicada da seguinte maneira:

- a condição existia na lei fiscal porque estava a par da norma societária que também determinava o creditamento à reserva de capital;

- com a alteração da lei societária proibindo o crédito a esse tipo de reserva, se a condição não pudesse ser suprida, não poderia ser mantida, porque se trataria de condição de realização legalmente impossível; mas há meios para a substância da condição ser observada;

- todavia, não obstante o impedimento legal para apartar em reserva de capital os prêmios na emissão de debêntures, as doações e as subvenções para investimento, o espírito da norma fiscal deve ser mantido e observado, ou seja, deve-se proceder de forma a realizar as mesmas consequências que resultariam da reserva de capital, deste modo cumprindo o objetivo da norma fiscal;

- destarte, quanto às doações e subvenções governamentais para investimentos, que se enquadrem nas hipóteses de não inclusão ao lucro real previsto no art. 38 do Decreto-lei nº 1.598, devem ser mantidas na reserva de incentivos fiscais e esta deve receber apenas as destinações que o art. 38 permite, conforme acima discriminado [...].

Deveras, as subvenções para investimento permanecem excluídas do lucro real e devem ser contabilizadas como reserva de incentivos fiscais, sendo utilizadas apenas para absorver prejuízos ou para aumento do capital social. Esse é o regime aplicável na forma da Lei nº 11.638/2007, mormente após o artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 e alterações decorrentes da Lei Complementar nº 160/2017. Logo, as subvenções para investimento, disciplinadas nos termos do artigo 38 do Decreto-lei nº 1.598/77, *não são acréscimos patrimoniais disponíveis ao beneficiário*.

Renda é acréscimo patrimonial que se origina do capital ou do trabalho do contribuinte. Sua fonte é extremamente relevante para a qualificação de “renda”. Ela sempre é derivada de um componente interno, do capital ou do trabalho da pessoa jurídica, por isso, é ingresso ou auferimento a *título oneroso*. Subvenções para investimento, por outro lado, não são fruto do capital ou do trabalho da pessoa jurídica. São transferências gratuitas, mesmo que condicionadas a determinado investimento.

Disso resulta que a noção de renda tributável, como resultado obtido sob a forma de acréscimo patrimonial, na condição de riqueza nova e aperfeiçoado quando disponível, deve estabelecer-se em função da origem de tal produto, mas não exclusivamente sobre este, que serve apenas para delimitar o regime aplicável. Aqui, o contribuinte não tem efetiva disponibilidade sobre o valor da subvenção para investimento, na medida em que esta deve ser registrada como reserva de capital e somente poderá ser utilizada nos termos do artigo 38 do Decreto-lei nº 1.598/77.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após longas divergências, as decisões administrativas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), majoritariamente, mantinham-se orientadas para tributar os valores lançados em balanço como incentivos e benefícios tributários concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal, a compor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Como visto neste trabalho, a Lei Complementar nº 160/2017, em todos os casos, deverá ser observada na sua finalidade de *solucionar conflito de competência* entre os regimes legítimos de concessão de subvenções tributárias estaduais e a tributação por IRPJ e CSLL da União, conforme o artigo 146, I, da Constituição Federal.

A Lei Complementar nº 160/2017, como não poderia ser diferente, afetou o julgamento dos casos no CARF. Após algumas decisões divergentes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) tem determinado o sobrestamento de processos em julgamento, nos moldes da Resolução nº 9101-000.039, de 18 de janeiro de 2018, a saber:

As novas regras, estabelecidas pela Lei Complementar nº 160, portanto, têm efeitos retroativos para aplicação aos processos administrativos pendentes, para que se considerem subvenções para investimento os benefícios concedidos pelos Estados e Distrito Federal, na forma do artigo 155, II, da Constituição Federal, sem exigência de requisitos não previstos no próprio artigo 30.

Remanesce, quando concedido benefício na forma do artigo 155, II, a exigência de cumprimento dos requisitos do **caput** do artigo 30, quais sejam: (i) intenção do Estado de estimular *[sic]* a implantação e expansão de empreendimento (ii) registro em reserva de lucros. (BRASIL, 2018)

Não obstante, a CSRF tem defendido que, nos termos do artigo 10 da Lei Complementar, a previsão de não tributação pelo IRPJ e pela CSLL de incentivos e benefícios tributários, quando concedidos pelos estados em desacordo com a Constituição, só é aplicável “quando atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar” (BRASIL, 2018). A exigência, porém, somente se sustenta ante o efeito vinculante e uniformizador da decisão da 1ª Seção do STJ e da própria convalidação dos incentivos, nos termos da Lei Complementar nº 160/2017, quanto a eventual análise formal e objetiva da subvenção, objeto da tributação, em face da respectiva manutenção ou exclusão do rol de benefícios concedidos.

Em vista disso, é correta a cautela da CSRF de sobrestar o julgamento para aguardar as providências de registro e depósito, o que somente pode ser feito de modo objetivo e formal. Após confirmadas as exigências, caberá retomar o julgamento e decidir se a tributação será realmente afastada, mas unicamente pelo elemento formal. Confira-se:

Os citados prazos ainda não decorreram com relação ao benefício fiscal ora analisado [...]. Ademais, pondero que não há notícias de registro e disponibilização das normas relacionadas ao citado benefício fiscal no sítio do CONFAZ.

Não obstante isso, há regras claras sobre a aplicação da Lei Complementar aos processos em curso e, ainda, definidora de prazos para publicação das normas (pelo Estado) e registro perante o CONFAZ até 28/12/2018.

Nesse contexto, após debates entre os componentes do Colegiado, a maioria ponderou pelo sobrestamento do processo até 29/12/2018, dia seguinte ao prazo para registro referido. (BRASIL, 2018)

O mesmo procedimento foi aprovado nas Resoluções nº 9101-000.042, de 7 de fevereiro de 2018; 9101-000.043, de mesma data; e 9101-000.053, de 8 de maio de 2018. Em todos esses casos da CSRF, o CARF tem aplicado a Lei Complementar nº 160/2017, mas sem cancelar a exigência dos tributos e eventuais acréscimos.

Afora isso, a decisão pelo efeito vinculante da 1ª Seção do STJ, cujo acórdão sequer faz distinção entre subvenções de custeio ou de investimento, deve aplicar-se igualmente aos casos julgados. Para a maioria da 1ª Seção, trata-se de legítimo instrumento de política fiscal de um ente da Federação e, como tal, ainda que representasse um ganho ou uma redução de custos tributários para o contribuinte, não poderia ser tributado pela União via IRPJ e CSLL.

Desse modo, a decisão do STJ e o teor dos artigos 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/2017 concorrem para afirmar que incentivos e benefícios tributários concedidos por municípios ou incentivos e benefícios concedidos pelos estados

e pelo Distrito Federal não poderiam ser tributados pela União Federal, no limite dos requisitos prescritos pela referida Lei Complementar, que vedam seu aproveitamento como lucro ou dividendo em favor dos sócios ou acionistas.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**: CSLL - Operação de hedge - preço de transferência - planejamento tributário - reorganizações societárias - aspectos contábeis e jurídicos. São Paulo: Atlas, 2013.

ATALIBA, Geraldo; GONÇALVES, J. A. Lima. Crédito-prêmio de IPI – direito adquirido – recebimento em dinheiro. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 15, n. 55, p. 162-179, jan.-mar. 1991.

BELMONTE MARTÍN, Irene. Las políticas públicas tributarias. El caso de las políticas tributarias locales en los municipios de la provincia de Alicante. *In*: ALBALADEJO, Gema Pastor. **Teoría y práctica de las políticas públicas**. Valência: Tirant lo Blanch, 2014.

BORGES, José Souto Maior. Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias. **Revista de Direito Público**, São Paulo, v. 8, n. 41/42, p. 43-54, jan.-jun. 1977.

BORGES, José Souto Maior. A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos fiscais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 63, p. 81-99, 2000.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Brasília, 4 maio 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L4320.htm. Acesso em: 12 out. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Brasília, 15 dez. 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 25 mar. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Brasília, 26 dez. 1977. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em: 24 mar. 2018.

BRASIL. Parecer Normativo nº 2, de 2 de janeiro de 1978. Brasília, **Diário Oficial da União**, 16 jan. 1978. Disponível em: http://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-2-1978_92564.html. Acesso em: 23 mar. 2018.

BRASIL. Parecer Normativo nº 112, de 29 de dezembro de 1978. Brasília, **Diário Oficial da União**, 11 jan. 1979. Disponível em: http://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-112-1978_92493.html. Acesso em: 23 mar. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 ago. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014**. Brasília, 13 maio 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm. Acesso em: 25 jul. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.517.492-PR**. Relator: ministro Sérgio Kukina, 1ª Turma, 6 out. 2016a.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.603.082**. Relator: ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, 22 set. 2016b.

BRASIL. Presidência da República. **Mensagem nº 276, de 7 de agosto de 2017**. Brasília, 7 ago. 2017a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Msg/VEP-276.htm. Acesso em: 15 set. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.517.492-PR**. Relatora para o acórdão: ministra Regina Helena Costa, 1ª Seção, 8 nov. 2017b.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Resolução nº 9101-000.039, de 18 de janeiro de 2018**. Processo administrativo nº 13502.001327/2007-74, CSRF, relatora: conselheira Cristiane Silva Costa. Brasília, 18 jan. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. Incentivo fiscal: conflito entre estados. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, n. 9, p. 130-148, 1995.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Contabilização e tributação das subvenções para investimento recebidas como desconto de ICMS antecipadamente pago – entendimento após as leis 11.638/07 e 11.941/09. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 179, p. 90-101, 2010.

CVM. **Instrução nº 469, de 2 de maio 2008**. Rio de Janeiro, 2 maio 2008. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst469.html>. Acesso em: 3 abr. 2018.

CVM. **Deliberação nº 645, de 2 de dezembro de 2010**. Rio de Janeiro, 2 dez. 2010. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0600/deli645.html>. Acesso em: 3 abr. 2018.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Comentário ao art. 26. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder (org.). **Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

DUE, John F. **Tributação indireta nas economias em desenvolvimento**: o papel e a estrutura das tarifas aduaneiras, dos impostos de consumo e dos impostos de venda. Trad. Camila Perret. São Paulo: Perspectiva, 1974. (Coleção Debates).

FAGUNDES, M. Seabra. Novas perspectivas do federalismo brasileiro: a expansão dos poderes federais. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 10, p. 8-11, out./dez. 1969.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. *In*: SCHOURI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 275-85.

GOMES, Nuno Sá. **Teoria geral dos benefícios fiscais**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1991.

MARTINS, Eliseu, *et al.* **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MINATEL, José Antônio. Subvenções públicas: registros contábeis e reflexos tributários a partir da Lei nº 11.638/07. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 159, p. 41-61, 2008.

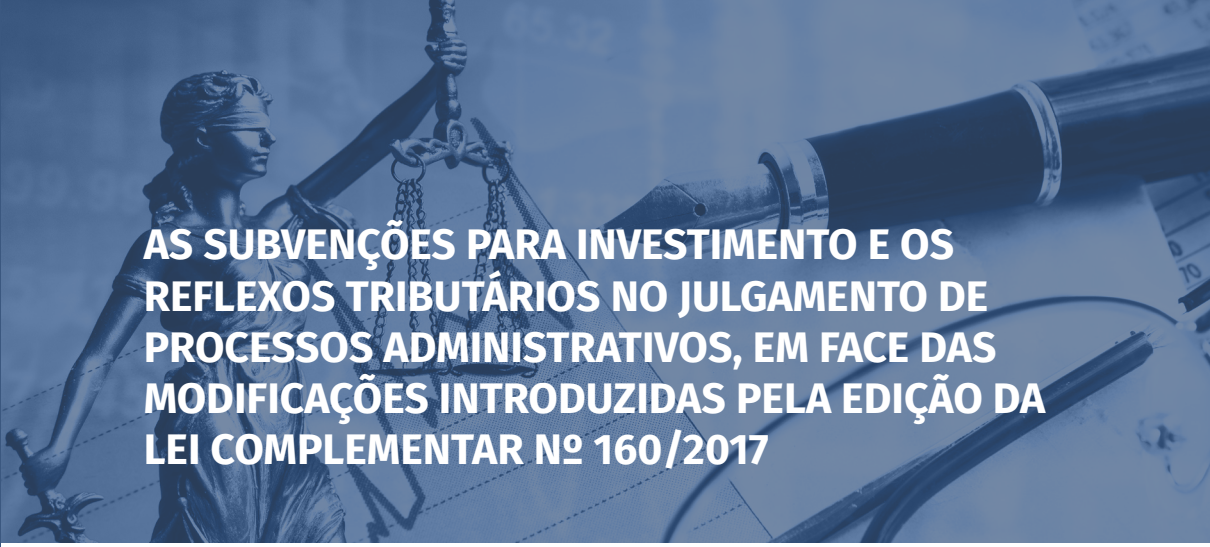
PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a renda**: pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: ADCOAS, 1979. v. 1.

PEDREIRA, Jose Luiz Bulhões. **Imposto sobre a renda**: pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: ADCOAS, 1979. v. 2.

SEHN, Sólon. Subvenções para investimentos: pressupostos de exclusão do lucro real para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 233, p. 131-141, 2015.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2014. v. 3.

VALIM, Rafael. **A subvenção no Direito Administrativo brasileiro**. São Paulo: Editora Contracorrente, 2015.



AS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO E OS REFLEXOS TRIBUTÁRIOS NO JULGAMENTO DE PROCESSOS ADMINISTRATIVOS, EM FACE DAS MODIFICAÇÕES INTRODUZIDAS PELA EDIÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017

Andréa Duek Simantob

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil, graduada em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), presidente e julgadora da 4ª Turma da Delegacia de Julgamento do Rio de Janeiro (DRJ/RJO), exercendo, concomitantemente, a função de delegada da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro.

Resumo: Análise das alterações legislativas das subvenções governamentais no contexto tributário e seus reflexos nos processos administrativos em trâmite no contencioso federal, especialmente no tocante à inclusão de novos parâmetros no tratamento conceitual de subvenção para investimento, em face da derrubada dos vetos referentes aos dispositivos da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.

Palavras-chave: Subvenções governamentais. Processos administrativos. Contencioso federal. Subvenção para investimento. Lei Complementar nº 160.

Abstract: *Study of legislative modifications in governmental subsidies law and its repercussion in the tax administrative processes in federal litigation, chiefly regarding to the inclusion of new parameters in the conceptual treatment of investment subsidy, due to the override the president's vetoes to Complementary Law 160/2017.*

Keywords: *Governmental subsidies tax. Administrative processes. Federal litigation. Investment subsidy. Complementary Law 160/2017.*

SUMÁRIO

1	Introdução	139
2	Breves considerações sobre o conceito de subvenções.....	140
3	Análise do Parecer Normativo CST nº 112/1978 à luz das subvenções governamentais	141
4	Histórico das subvenções para investimento pré-Lei Complementar nº 160/2017.....	150
4.1	Da “guerra fiscal” entre os estados-membros da Federação	153
4.2	Do Confaz.....	154
4.3	Dos objetivos da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017	155
4.4	Dos vetos aos dispositivos legais da Lei Complementar nº 160/2017 e suas razões.....	157
4.5	Da derrubada dos vetos pelo Congresso Nacional.....	158
5	Impactos da Lei Complementar nº 160/2017 nos julgamentos de processos administrativos tributários	158
6	Conclusões.....	161
	Referências.....	162

1 INTRODUÇÃO

A problemática suscitada neste artigo reside em como adequar as decisões administrativas nos processos tributários de exigência creditícia ao contencioso administrativo tributário federal, à luz dos ditames e inovações modeladas pelo artigo 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, através das alterações contidas na Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017. Esta última lei acrescentou àquela os parágrafos 4º e 5º, bem como o artigo 10, que se relacionam à caracterização como subvenções para investimento dos incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) concedidos pelos estados e pelo Distrito Federal à revelia do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

As subvenções governamentais, no âmbito da Administração Tributária Federal, apresentavam conceitos definidos em bases sólidas, relativas ao acréscimo ou não ao lucro real do período de apuração. Após a incursão dos dispositivos ligados aos benefícios do ICMS à Lei nº 12.973/2014, isso acabou por gerar discussão na doutrina e jurisprudência acerca de como subsumir os fatos imponíveis às normas compiladas na legislação de regência.

Neste sentido, o estudo reside em trazer à baila todo o histórico acerca das alterações legislativas sobre a matéria e abordar de forma prática o impacto dessas alterações no julgamento de processos administrativos tributários no âmbito do contencioso tributário federal, especialmente no tocante à inclusão ou não na base de cálculo do Imposto de Renda – Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) quanto ao lucro real.

Delimitado o escopo deste estudo, faz-se mister analisar os institutos da segurança jurídica como via de mão dupla entre o Fisco e o contribuinte, bem como a retroatividade benigna estabelecida no artigo 106 do Código Tributário Nacional, além dos conceitos vigentes acerca das subvenções governamentais contextualizados no corpo da legislação tributária.

2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O CONCEITO DE SUBVENÇÕES

A palavra “subvenção”, originária do latim “*subventio*”, significa “ajuda, auxílio, assistência outorgada por entes públicos em caráter suplementar” (SUBVENÇÃO, 2018).

No entendimento do saudoso professor Ricardo Lobo Torres (1999), a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, define as subvenções como:

[...] as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como: I – subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa; II – subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril (art. 3º). A subvenção é um incentivo financeiro desvinculado de qualquer tributo. Imputa-se a itens da despesa, o que significa que depende sempre de previsão orçamentária, sendo que, atualmente, se constata a tendência para submetê-la também ao princípio da reserva da lei material. Anote-se, ainda, que a subvenção é o instrumento que o Executivo pode usar com relativa discricionariedade, ao contrário dos incentivos fiscais, valendo-se, em cada caso, das justificativas de ordem pública e da disponibilidade de caixa para transferência de recursos ao particular [...]. Às vezes pode ser razoável a subvenção entregue a empresas para que desenvolvam economicamente certas regiões ou ramos de atividade [...]. (TORRES, 1999, p. 366)

A subvenção pode ser definida como uma ferramenta à disposição do poder público utilizada para incentivar algumas atividades ou empreendimentos vinculados ao interesse público, com o objetivo de promover o estímulo de alguns setores econômicos ou regiões do país.

Conforme disposto no Comitê de Pronunciamentos Contábeis – Pronunciamento técnico – CPC 07 (subvenção e assistência governamentais), a subvenção governamental é uma assistência do governo geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da instituição.

Entre os exemplos de subvenções governamentais estão os empréstimos públicos com taxa de juros subsidiada; a postergação parcial ou total do pagamento de tributo sem ônus ou com ônus visivelmente abaixo do normalmente praticado pelo mercado; a concessão de benefícios fiscais, inclusive créditos presumidos/outorgados; a concessão gratuita de terreno para instalação de empreendimento industrial, entre outros.

3 ANÁLISE DO PARECER NORMATIVO CST Nº 112/1978 À LUZ DAS SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS

A Secretaria da Receita Federal, diante da estruturação do conceito de subvenção pautado na Lei nº 4.320/1964, e com a necessidade de interpretá-lo conforme o disposto no artigo 44 da Lei nº 4.506/1964 e na complementação contida no artigo 38, parágrafo 2º, do Decreto-lei nº 1.598/1977, proferiu o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação da Receita Federal (CST) nº 112, de 1978, cujas principais premissas interpretativas acerca do conceito de subvenções e de seus reflexos no IRPJ e CSLL seguem abaixo:

2.2 – A expressão “subvenções correntes para custeio ou operação” inspirou-se, ao que tudo indica, em termos técnicos do Direito Financeiro. Se consultarmos a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que instituiu Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, lá encontraremos expressões semelhantes, tais como:

Despesas Correntes, Despesas de Custeio, Transferências Correntes e, até mesmo, Subvenções. Essa semelhança é talvez a principal

responsável pela dificuldade na interpretação do dispositivo legal. Intuitivamente se é levado a buscar na mencionada Lei nº 4.320/64 as definições para os termos empregados até se dar conta de que o art. 44 da Lei nº 4.506/64 utilizou SUBVENÇÃO em caráter amplo e genérico ao identificar as suas possíveis fontes também de forma a mais ampla e genérica. Tanto podem ser subvencionadores as pessoas jurídicas de direito público como as pessoas jurídicas de direito privado e até mesmo as pessoas naturais. Diante dessa amplitude atribuída às origens de onde podem provir as subvenções, vislumbra-se, de forma clara, a inadequação dos conceitos constantes da Lei 4.320/64 que só seriam aplicáveis às pessoas jurídicas de direito público e mesmo apenas em relação à elaboração dos orçamentos públicos. É de se concluir, pois, que o art. 44 da Lei 4.506/64 utilizou, do Direito Financeiro, somente aos seus títulos.

2.3 – A amplitude e generalidade atribuída ao termo SUBVENÇÃO pela Lei nº 4.506/64 é confirmada pelo § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77 ao distinguir a isenção ou redução de impostos como formas de subvenção. Tecnicamente, na linguagem orçamentária, a isenção ou redução de imposto jamais poderiam ser intituladas de subvenção.

2.4 – [...] O patrimônio da empresa beneficiária é enriquecido com recursos vindos de fora sem que isto importe na assunção de uma dívida ou obrigação. É como se os recursos tivessem sido carreados pelos próprios donos da empresa com a condição de não serem exigidos nem cobrados, originados, pois, do chamado CAPITAL PRÓPRIO, ao contrário do CAPITAL ALHEIO ou de TERCEIROS, que é sempre exigível e cobrável. Se preferirmos, contudo, um conceito jurídico, eis o que diz DE PLÁCIDO E SILVA, em seu vocabulário jurídico: “Juridicamente, a subvenção não tem o caráter nem de paga nem de compensação. É mera contribuição pecuniária destinada a auxílio ou em favor de uma pessoa, ou de uma instituição, para que se mantenha, ou para que execute os serviços ou obras pertinentes a seu objeto”. (Os grifos são do original.) Em resumo, SUBVENÇÃO, sob o ângulo tributário para fins de imposição do imposto de renda às pessoas jurídicas, é

um auxílio que não importa em qualquer exigibilidade para o seu recebedor.

2.5 – Delineada a espinha dorsal do mandamento legal, fácil fica a tarefa de analisar os complementos qualificativos acrescentados às SUBVENÇÕES pela Lei 4.506/64. Esses complementos, para fins de interpretação, podem ser assim esquematizados: 1º) quanto à sua natureza, as subvenções serão CORRENTES; 2º) quanto à sua finalidade, as subvenções serão para CUSTEIO OU OPERAÇÃO. Abandonando, por enquanto, o complemento que qualifica a subvenção quanto à sua natureza, vamos tentar estabelecer os contornos da SUBVENÇÃO que se destina ao CUSTEIO ou OPERAÇÃO. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO ou SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO são expressões sinônimas. SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la a fazer face ao seu conjunto de despesas. SUBVENÇÃO PARA OPERAÇÃO é a transferência de recursos para uma pessoa jurídica com a finalidade de auxiliá-la nas suas operações, ou seja, na consecução de seus objetivos sociais. As operações da pessoa jurídica, realizadas para que alcance as suas finalidades sociais, provocam custos ou despesas, que, talvez por serem superiores às receitas por ela produzidas, requerem o auxílio de fora, representado pelas SUBVENÇÕES. O CUSTEIO representa, portanto, em termos monetários, o reflexo da operação desenvolvida pela empresa. Daí porque julgamos as expressões como sinônimas.

2.6 – Retomando o qualificativo da subvenção quanto à sua natureza, o tributarista JOSÉ LUIZ BULHÕES PEDREIRA, em sua obra IMPOSTO DE RENDA, já distinguia as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO das SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. Esta dicotomia, salvo melhor juízo, abriga sob o enfoque teleológico, todos os tipos de SUBVENÇÃO e veio a ser consagrada pelo D.L. 1.598/77. A SUBVENÇÃO PARA CUSTEIO OU OPERAÇÃO é uma SUBVENÇÃO corrente ou comum. Já a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO é uma SUBVENÇÃO especial. Neste caso a utilização do adjetivo “corrente” no art. 44 da Lei 4.506/64 teve,

apenas, a finalidade de destacar o caráter de normalidade própria das subvenções para custeio ou operação. [...]

2.8 – O D.L. 1.598/77, na seção dedicada ao disciplinamento dos “Resultados Não Operacionais”, fez incluir no § 2º de seu art. 38 as seguintes normas sobre as SUBVENÇÕES:

“As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedida como estímulo a implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações não serão computadas na determinação do lucro real, desde que:

- a) registradas como reserva de capital, que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto nos §§ 3º e 4º do art. 19; ou
- b) feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas”.

2.9 – A primeira consequência que se extrai do citado artigo 38 é que as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO também são tributáveis, na qualidade de integrantes dos “Resultados não Operacionais”. Para não serem tributáveis, devem ser submetidas a um tratamento especial, consistente no registro como reserva de capital, a qual não poderá ser distribuída.

[...]

2.12 – Observa-se que a SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO apresenta características bem marcantes, exigindo até mesmo perfeita sincronia da intenção do subvencionador com a ação do subvencionado. Não basta apenas o *animus* de subvencionar para investimento. Impõe-se também a efetiva e específica aplicação de subvenção, por parte do beneficiário, nos investimentos previstos na implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado. Por outro lado, a simples aplicação dos recursos decorrentes da subvenção em investimentos não autoriza a sua classificação como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO.

2.13 – Outra característica bem nítida da SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, para os fins do gozo dos favores previstos no § 2º do art. 38 do D.L. 1.598/77, é a que seu beneficiário terá que ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico. Em outras palavras: quem está suportando o ônus de implantar ou expandir o empreendimento econômico é que deverá ser tido como beneficiário da subvenção e por decorrência dos favores legais. Essa característica está muito [sic] bem observada nos desdobramentos do item 5 do PN CST nº 2/78.

[...]

Lei 4.506/1964 – D.L. 1598/1977

2.14 – Com o objetivo de promover a interação dos dois diplomas legais ora dissecados podemos resumir a matéria relacionada com as SUBVENÇÕES nos seguintes termos: as SUBVENÇÕES, em princípio, serão, todas elas, computadas na determinação do lucro líquido: as SUBVENÇÕES PARA CUSTEIO ou OPERAÇÃO, na qualidade de integrantes do resultado operacional; as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, como parcelas do resultado não operacional. As primeiras integram sempre o resultado do exercício e devem ser contabilizadas como tal; as últimas, se efetivamente aplicadas em investimentos, podem ser registradas como reserva de capital e, neste caso, não serão computadas na determinação do lucro real, desde que obedecidas as restrições para a utilização dessa reserva.

[...]

3 – ISENÇÕES E REDUÇÕES DE IMPOSTOS

3.1 – Delimitado o leito das duas correntes em que se dividem os recursos provenientes das SUBVENÇÕES, é de se concluir que nem todas as isenções ou reduções de impostos podem ser classificadas de SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. Há isenções ou reduções, como as do Imposto sobre a Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados concedidas a bens importados, que não possuem qualquer uma das características que distinguem as SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO. Realçando apenas a

carência de uma dessas características, o auxílio obtido pelo comprador com a isenção, evidenciado pelo não desembolso financeiro, integra o giro do negócio e dele dispõe o beneficiário como lhe aprouver. A rigor, sequer são SUBVENÇÕES as isenções desse tipo, representando efetivamente uma redução no custo do bem adquirido.

[...]

3.3 – As isenções ou reduções do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas, em função dos incentivos fiscais para o desenvolvimento econômico regional e setorial, podem, à primeira vista, apresentar características de SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. Bastam, entretanto, razões de ordem lógica para mostrar o contrário. O Imposto de Renda devido pela Pessoa Jurídica é o indicador do montante da participação do Poder Público no resultado positivo apresentado pela Pessoa Jurídica. Esse resultado positivo, intitulado de LUCRO REAL, é pois anterior ao imposto e, portanto, insuscetível de ser por ele influenciado. Em poucas palavras, o LUCRO REAL é a causa e o IMPOSTO, o efeito. Em decorrência, o próprio favor fiscal – não computação na determinação do lucro real – é *inviável*. Se não bastante a lógica, pode-se, ainda, acrescentar que se as isenções ou reduções do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas pudessem ser tidas como SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO, desnecessária a regra especificamente estabelecida para elas no § 3º do art. 19 do Decreto-lei 1.598/77.

3.4 – O mesmo argumento com base na lógica é extensivo às deduções do Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas face às importâncias aplicadas em florestamento ou reflorestamento ou a aplicar nos Fundos Regionais ou Setoriais ou ainda em ações novas da Empresa Brasileira de Aeronáutica S/A (EMBRAER). Pode-se, inclusive, estabelecer o princípio genérico de que qualquer isenção, redução ou dedução que tenha por base o Imposto de Renda devido pelas Pessoas Jurídicas, jamais poderão ser tidas como subvenção para investimento, para os fins do § 2º do art. 38 do Decreto-lei nº 1.598/77.

3.5 – A legislação do Imposto de Renda, entretanto, prevê uma aplicação de recursos decorrentes de parte do imposto retido na fonte que pode ser enquadrada como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. O § 2º do artigo 344 do regulamento aprovado pelo Decreto nº 76.186/75 (RIR/75), consolidando dispositivos do Decreto-lei nº 1.240/72, determina que, no caso de empresas de mineração ou de transformação primária de minerais abundantes no País e tenham seus empreendimentos aprovados por despacho do Presidente da República, em exposição de motivos conjunta dos Ministros da Fazenda e das Minas e Energia, respeitadas as condições do artigo 3º do referido Decreto-lei, o valor correspondente a 50% (cinquenta por cento) do imposto de renda de que trata o seu inciso I, incidente sobre dividendos, será recolhido ao Banco do Brasil S/A., em conta especial vinculada. Esse valor, assim depositado, poderá ser liberado para investimento em empreendimentos de mineração, ou de transformação primária de minerais, obedecidas as normas estabelecidas pelo Grupo Executivo da Indústria de Mineração – GEIMI, ou para pagamento de outros impostos federais, com exceção do imposto único sobre minerais. Na primeira hipótese – liberação para investimento – estaremos diante de uma SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO, se efetivamente aplicados os recursos na finalidade a que foram destinados.

3.6 – Há, também, uma modalidade de redução do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM), utilizada por vários Estados da Federação como incentivo fiscal, que preenche todos os requisitos para ser considerada como SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. A mecânica do benefício fiscal consiste no depósito, em conta vinculada, de parte do ICM devido em cada mês. Os depósitos mensais, obedecidas as condições estabelecidas, retornam à empresa para serem aplicados na implantação ou expansão de empreendimento econômico. Em alguns casos que tivemos oportunidade de examinar, esse tipo de subvenção é sempre previsto em lei, da qual consta expressamente a sua destinação para investimento; o retorno das parcelas depositadas só se efetiva

após comprovadas as aplicações no empreendimento econômico; e o titular do empreendimento é o beneficiário da subvenção.

3.7 – É oportuna a advertência para o risco de generalizar as conclusões do item anterior para todos os casos de retorno do ICM. O contribuinte deverá ter o cuidado de examinar caso por caso e verificar se estão presentes todos os requisitos exigidos. Um retorno de ICM, por exemplo, como prêmio ao incremento das vendas, em relação às de período anterior, acima de determinado percentual, não será uma subvenção para investimento.

3.8 – Por último, e com o intuito de dissipar quaisquer dúvidas que possam, ainda, restar quanto aos contornos da matéria ora sob exame, é de se mencionar, a título de exemplo, o incentivo fiscal para o setor siderúrgico, instituído pelo Decreto-lei nº 1.547, de 18 de abril de 1977. O incentivo é representado pela importância igual a 95% da diferença entre o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados incidente sobre as saídas dos produtos de que trata o artigo 3º do mencionado diploma legal e o do crédito do referido imposto, correspondente às entradas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem adquiridos para emprego na industrialização e acondicionamento dos mesmos produtos. Essa importância depositada em nome da empresa beneficiária, em conta especial, no Banco do Brasil S.A. é oportunamente liberada para aplicação em projetos de ampliação da produção de derivados de aço considerados prioritários pelo Conselho de Não Ferrosos e de Siderurgia – CONSIDER ou, ainda, na subscrição de ações do capital social de outras empresas siderúrgicas. Completada a sincronia de que fala o item 2.12 deste parecer, pela efetiva e específica aplicação do incentivo fiscal nos termos estabelecidos pelo CONSIDER, delineadas estarão, de forma saliente, as características de uma SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. [...] (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1979, grifos no original)

Portanto, as subvenções, por meio da legislação tributária citada, podem ser subdivididas em subvenções para custeio ou operação e subvenções para investimento.

As primeiras, por se contraporem a custos e despesas do resultado, via de consequência, passam pelo resultado e, portanto, devem ser tributadas. Já as subvenções para investimento, vistas como estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico (vinculada), recebidas como um auxílio pela pessoa jurídica, mediante recursos diretos ou benefícios fiscais, inclusive redução ou isenção de impostos, existindo sincronia entre a percepção da vantagem e o recurso, não integram o resultado operacional.

Verifica-se que os dois conceitos estabelecidos no Parecer CST nº 112/1978 foram recentemente confirmados pela Coordenação-geral de Tributação, como bem se observa das Soluções de Consulta Cosit nº 336/2014 e da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017, respectivamente.

Em resumo, segundo o disposto no Parecer CST nº 112/1978, a subvenção para custeio ou operação refere-se às transferências de recursos com a finalidade de auxiliar a empresa a fazer face ao seu conjunto de despesas ou na consecução de seus objetivos sociais. “Integram o resultado operacional da Pessoa Jurídica” (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1979).

Segundo a Solução de Consulta Cosit 336/2014:

É inadmissível excluir da apuração do lucro real a subvenção recebida do Poder Público, em função de Benefício Fiscal de ICMS, quando os recursos puderem ser livremente movimentados pelo beneficiário, ou seja, não houver obrigatoriedade de aplicar os recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à implantação ou expansão do empreendimento econômico. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2014)

Já a subvenção para investimento é o auxílio recebido pela pessoa jurídica, mediante recursos diretos ou benefícios fiscais, inclusive isenção ou redução de impostos, como estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico (**é vinculada**). Não integra o resultado operacional.

De acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017 – que não é a primeira, mas é a atual –, com base no Parecer Normativo CST nº 112/1978, determina que a lei concessiva do benefício fiscal deve obrigar a *aplicação da totalidade*

dos recursos na aquisição de bens ou direitos necessários à *implantação ou expansão de empreendimento econômico*, existindo *sincronia e vinculação entre a percepção da vantagem e a aplicação dos recursos*. A aplicação desse parecer é controversa no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Ressalta-se, por oportuno, que há divergência no âmbito do CARF em relação à aplicabilidade do Parecer Normativo tratado, conforme se observa dos acórdãos, cujas ementas seguem abaixo:

a) A favor da aplicação do Parecer Normativo CST 112/1978 – Acórdão Câmara Superior de Recursos Fiscais nº 9101.003.163 (julgamento por maioria em 5 de outubro de 2017) – Necessidade de comprovar a efetiva implantação ou expansão de empreendimentos econômicos previstos na concessão da subvenção.

b) Contra a aplicação do parecer – Acórdão da 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Primeira Seção nº 1302-002.303 (julgamento por voto de qualidade em 24 de julho de 2017) – Ao contrário do quanto aduzido pelo Parecer Normativo CST nº 112/1978, a caracterização de dado benefício fiscal como subvenção para investimento não pressupõe aplicação direta e exclusiva das cifras subvencionadas a projeto predeterminado. No mais, para tais fins, irrelevante é a análise das contrapartidas impingidas ao contribuinte, postas, pelo ente outorgante, como pré-condições à fruição da benesse.

4 HISTÓRICO DAS SUBVENÇÕES PARA INVESTIMENTO PRÉ-LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017

As subvenções para investimento no bojo da legislação tributária surgiram a partir da Lei nº 6.404/1976, sem, contudo, apresentar uma definição específica. Esta só veio a ser dada pelo Decreto-lei nº 1.598/1977, como o “auxílio recebido pela pessoa jurídica, mediante recursos diretos ou benefícios fiscais, inclusive isenção ou redução de impostos, como estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico” (BRASIL, 1977). A respectiva contabilização deveria constar em conta de reserva de capital.

A interpretação da legislação norteadada pelo Parecer Normativo CST nº 112/1978 trouxe de forma bem estruturada a classificação das subvenções e seus impactos na apuração do resultado da pessoa jurídica.

Com a vigência da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, que introduziu o artigo 195-A na Lei das S/A, foi extinta a conta de reserva de capital, e as subvenções para investimento passaram a ser registradas em conta de reserva de incentivo fiscal – espécie de reserva de lucros.

Contudo, as alterações dos critérios contábeis instituídos pela Lei nº 11.638/2007 não produziram efeitos nas relações jurídicas tributárias, especialmente nos critérios de apuração das bases de cálculo dos tributos federais em razão da extinção da conta de reserva de capital (art. 177, § 7º, da Lei das S/A).

Com a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, as normas contábeis brasileiras passaram aos padrões contábeis internacionais (International Financial Reporting Standards – IFRS), que foram seguidos pela Lei nº 12.973/2014, atualmente em vigor e regulamentadora da matéria.

Vale dizer que, mesmo com a edição da Lei nº 12.973/2014, o regime geral de apuração do IRPJ e da CSLL foi mantido: não tributação dos valores recebidos a título de subvenção de investimento, desde que, no encerramento do exercício, fossem transferidos para a Reserva de Incentivos Fiscais, espécie de reserva de lucros tratada no artigo 195-A da Lei das S/A.

O artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 (antes da edição da Lei Complementar nº 160/2017) trazia em seu bojo os seguintes dizeres:

Art. 30 As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, *concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo Poder Público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada [sic] em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:*

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente *já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou*

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do **caput**, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º As doações e subvenções de que trata o **caput** serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no **caput**, inclusive nas hipóteses de:

I - capitalização do valor e posterior restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;

II - restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção, hipótese em que a base para a incidência será o valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do **caput**, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes. (BRASIL, 2014, grifos nossos)

A Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017 corroborou o entendimento esposado acerca da interpretação sobre a legislação conceitual tributária no que tange à subvenção para custeio ou operação e à subvenção para investimento, exposta no Parecer Normativo CST nº 112/1978, o qual, portanto, sob a égide

da Administração Tributária, permanece vigente. Neste sentido, há, até este momento, plena harmonia legislativa sobre o tema das subvenções.

4.1 Da “guerra fiscal” entre os estados-membros da Federação

A harmonização da legislação federal acerca do instituto das subvenções para investimento não deixou de ser contestada em demandas junto aos tribunais jurisdicionados, uma vez que a regulação e a tributação de subvenções poderia gerar, na opinião de parte da doutrina e da jurisprudência, infração ao pacto federativo. Nessa perspectiva, a União estaria tributando benefício fiscal estabelecido por um estado-membro, o que iria de encontro à Carta Magna de 1988. De acordo com o Superior Tribunal de Justiça (STJ, 2017a), “a tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal (crédito presumido de ICMS) estimula competição indireta com o estado-membro, em desapeço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação”.

De outro lado, o mesmo STJ também decidiu que deveria ser tributado o benefício fiscal relativo a qualquer tributo, pois, ao majorar o lucro da empresa, impacta a base de cálculo do imposto de renda:

[...] todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, ao diminuir a carga tributária, acaba, indiretamente, majorando o lucro da empresa e, conseqüentemente, impacta a base de cálculo do IR. Em todas essas situações, esse imposto está incidindo sobre o lucro da empresa, que é, direta ou indiretamente, influenciado por todas as receitas, créditos, benefícios, despesas, etc. (STJ, 2017b)

Diante dessas questões ora postas vale dizer que, em paralelo à harmonia na legislação tributária federal, verdadeira guerra fiscal deflagrava-se pelos estados-membros, tendo em conta inúmeros benefícios fiscais concedidos a empresas à revelia do Confaz.

A “guerra fiscal” traz ações e reações deveras desproporcionais em face de cada estado da Federação, visto que as empresas têm condições de se estabelecer e se beneficiar por décadas de benefícios que alguns estados podem conceder,

em detrimento de outros. E esse foi o espírito da edição da Lei Complementar nº 160/2017: acabar com a guerra fiscal entre os estados, resolver o passado e regularizar os benefícios então concedidos à revelia do Confaz.

4.2 Do Confaz

A guerra fiscal pode ser conceituada como uma disputa entre os estados e o Distrito Federal, e também entre os municípios, com o intuito de conseguir investidores privados por meio de incentivos fiscais.

No caso do ICMS, os estados e o Distrito Federal oferecem benefícios fiscais aos contribuintes para que estes optem por se instalar naquele local economicamente mais vantajoso. Assim, o contribuinte (investidor privado) se beneficiará devido à redução de gastos obtida pelos incentivos fiscais concedidos pelo estado, que, por sua vez, também irá se beneficiar com a arrecadação dos tributos, a geração de novos empregos na região, o crescimento econômico, o aumento de investidores e demais vantagens.

Entretanto, alguns estados tentam a todo custo atrair investimentos privados e, para isso, passaram a adotar uma prática atípica e polêmica, qual seja, a edição de leis estaduais que concedem benefícios fiscais de ICMS de maneira unilateral, sem a aprovação do Confaz.

Isso ocorre porque as chances de uma lei estadual que conceda incentivos fiscais de ICMS ser aprovada pelo Confaz são remotas. Como o conselho é constituído por representantes de cada estado e do Distrito Federal, além de um representante do governo federal, dificilmente os estados aprovariam uma legislação nesses moldes, pois estariam beneficiando outro estado com o recebimento de investimentos privados. Além, é claro, de ser necessário quórum unânime no que se refere às renúncias fiscais, fato que gerou a concessão dos benefícios pelos estados sem a anuência do Confaz.

Neste sentido, era necessário um assentamento através de normatização capaz de regular matéria de tamanha complexidade e de efeitos bastante expressivos em relação à política econômica das empresas, dos estados e,

via de regra, da sociedade como um todo. Cenário posto para a edição da Lei Complementar nº 160/2017.

4.3 Dos objetivos da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017

No dia 7 de agosto de 2017 foi publicada a Lei Complementar nº 160, que tinha por objetivo regularizar os incentivos ou benefícios fiscais, ou financeiro-fiscais, em desacordo com a Constituição Federal.

A Lei Complementar nº 24/1975, que regulava as isenções, incentivos e benefícios fiscais, instituía que estes deveriam ser concedidos por meio de convênios celebrados e ratificados sempre por decisão unânime dos estados representados e realizados no âmbito do Confaz, o que acabou por ocasionar a chamada “guerra fiscal”.

Como forma de justamente abolir essa “guerra”, foi editada a Lei Complementar nº 160/2017, que em seu bojo estabeleceu que os estados e o Distrito Federal, mediante convênio, poderiam deliberar sobre a remissão dos créditos tributários constituídos ou não, decorrentes de isenções, incentivos ou benefícios fiscais, ou financeiro-fiscais, instituídos sem autorização do Confaz. Os estados e o Distrito Federal poderiam ainda reinstaurar as isenções, incentivos e benefícios fiscais que ainda estivessem em vigor.

Para tanto, a Lei Complementar reduziu o quórum mínimo para aprovação do convênio, instrumento para tal feito, que deverá ser aprovado e ratificado com o voto favorável de, no mínimo, dois terços de todos os estados e um terço dos estados integrantes de cada uma das regiões do país.

Contudo, para que o convênio aprovado produza efeitos, há condições impostas pela referida Lei Complementar, segundo as quais os estados e o Distrito Federal deverão publicar em seus diários oficiais as isenções, incentivos ou benefícios listados no convênio, bem como efetuar o registro e o depósito na Secretaria Executiva do Confaz dos atos concessivos, para que sejam publicados no Portal Nacional da Transparência Tributária.

Seguindo esse diapasão, conferiu a lei que os estados e o Distrito Federal acertassem o passado, se tornassem transparentes e regularizassem as questões afetas aos benefícios relativos ao ICMS ora concedidos à revelia do Confaz.

Ocorre que o diploma citado trouxe profundas mudanças nas disposições da Lei nº 12.973/2014, introduzindo ao seu artigo 30 os parágrafos 4º e 5º, através do artigo 9º. Esses parágrafos foram objeto de veto pelo presidente da República, o qual foi derrubado em novembro de 2017 pelo Congresso Nacional, que acrescentou ainda o artigo 10 à Lei Complementar nº 160/2017.

Art. 9º O art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 4º e 5º: (Parte mantida pelo Congresso Nacional)

“Art. 30.

.....

§ 4º Os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II do **caput** do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento, vedada a exigência de outros requisitos ou condições não previstos neste artigo.

§ 5º O disposto no § 4º deste artigo aplica-se inclusive aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.”

Art. 10. O disposto nos §§ 4º e 5º do art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, aplica-se inclusive aos incentivos e aos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais de ICMS instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar, desde que atendidas as respectivas exigências de registro e depósito, nos termos do art. 3º desta Lei Complementar. (Parte mantida pelo Congresso Nacional) (BRASIL, 2017a)

4.4 Dos vetos aos dispositivos legais da Lei Complementar nº 160/2017 e suas razões

No tocante aos parágrafos 4º e 5º, acrescentados pela Lei Complementar nº 160/2017 à Lei nº 12.973/2014, e ao artigo 10 da mesma lei complementar, as razões para o veto são as que se seguem:

Os dispositivos validam o disposto no artigo 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ACDT), incluído pela Emenda Constitucional número 95, de 2016 (“Novo Regime Fiscal”), por não apresentarem o impacto orçamentário e financeiro decorrente da renúncia fiscal. Ademais, no mérito causam distorções tributárias, ao equiparar as subvenções meramente para custeio às subvenções para investimento, desfigurando seu intento inicial, de elevar o investimento econômico, além de representar significativo impacto na arrecadação tributária federal. Por fim, poderia ocorrer resultado inverso ao pretendido pelo projeto, agravando e estimulando a chamada “guerra fiscal” entre os Estados, ao invés de mitigá-la. (BRASIL, 2017b)

Segundo entendimento da Presidência da República para os respectivos vetos, havia, portanto, no caso, vício de iniciativa, em razão da Lei de Responsabilidade Fiscal (concessão de benefício fiscal indireto).

Enfatiza-se que nem todos os incentivos de ICMS eram qualificados como subvenções para investimento. A maioria era considerada subvenção para custeio. Nesse sentido, abria-se mão de receita pública em vultosas e expressivas quantias sem contrapartida para cobrir o orçamento. Ou seja, havia renúncia de receita sem a correspondente compensação, especialmente nas subvenções consideradas para custeio, o que geraria impacto direto na arrecadação federal.

Haveria ainda, segundo os vetos, a desfiguração do intento inicial das subvenções para investimento e o agravamento da “guerra fiscal”, ao invés de sua mitigação.

4.5 Da derrubada dos vetos pelo Congresso Nacional

Em 8 de novembro de 2017, os vetos presidenciais aos parágrafos 4º e 5º introduzidos pelo artigo 9º e ao artigo 10 da Lei Complementar nº 160/2017 foram derrubados pelo Congresso Nacional, restabelecendo-se as modificações no sentido de considerar todos os benefícios fiscais referentes ao ICMS como subvenção para investimento nos termos do *caput* do artigo 30 da nº Lei 12.973/2014.

A partir de então, com a concretização da mudança legislativa no bojo da Lei nº 12.973/2014, inúmeros impactos advindos desses dispositivos legais passaram a fazer parte da rotina dos julgadores administrativos, seja no âmbito das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, órgãos de primeira instância do Contencioso Administrativo Tributário Federal, seja no âmbito do CARF, tanto no tocante ao IRPJ e CSLL, quanto aos tributos indiretos (PIS/Cofins).

Neste artigo – importante ressaltar –, a abordagem tributária acerca dos reflexos dessa recente mudança na conceituação e no entendimento das subvenções para investimento nos julgamentos em referência será circunscrita ao IRPJ e CSLL.

5 IMPACTOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 160/2017 NOS JULGAMENTOS DE PROCESSOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTÁRIOS

A partir da vigência do diploma legal em comento, mais especificamente após a derrubada dos vetos pelo Congresso Nacional dos parágrafos 4º e 5º do artigo 9º, os quais se acrescentariam ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, e do artigo 10, os impactos nos julgamentos administrativos não poderiam deixar de ser contemplados. Eis que, inicialmente, é preciso estabelecer algumas importantes premissas:

- a) Qual seria o grau de afetação dos referidos dispositivos aos processos administrativos e judiciais não definitivamente julgados (§ 5º da Lei nº 12.973/2014)?
- b) Todos os benefícios fiscais relativos ao ICMS seriam considerados subvenção para investimentos, não havendo a necessidade de sequer verificar o caput do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014?
- c) O legislador pretendeu considerar todos os benefícios fiscais de ICMS como subvenção para investimento, devendo retroagir a norma a todos os processos não definitivamente julgados?
- d) Teria o artigo 9º da Lei Complementar nº 160/2015 caráter interpretativo?

Provavelmente, há mais perguntas que respostas.

Diante do quadro posto, a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, através da Resolução nº 9101-000.039, deliberada na sessão de 18 de janeiro de 2018, e das Resoluções nº 9101-000.042 e 9101-000.043, ambas de 7 de fevereiro de 2018, sobrestou o julgamento dos processos, aguardando o prazo de regularização junto ao Confaz dos respectivos benefícios. Contudo, tal providência de sobrestamento não teve influência no âmago na matéria quando o benefício estava regularmente autorizado pelo Confaz, o que trouxe, através de algumas decisões proferidas pelo CARF, entendimentos que valem ser descritos.

Os Acórdãos nº 1302-002.804 e 1302-002.726 proferidos pela 3ª Câmara, 2ª Turma da 1ª Seção, os quais possuíam convênio aprovado pelo Confaz, de forma unânime, decidiram pela retroatividade ampla do artigo 9º, tendo em conta o § 5º da Lei Complementar nº 160/2017.

No âmbito das Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ), a questão ainda foi pouco enfrentada, sendo que o entendimento majoritário, até então, converge no sentido de que não pode haver interpretação ampla do artigo 9º da Lei Complementar nº 160/2018. A Lei nº 12.973/2014, por trazer novos conceitos acerca da contabilidade e uma sistemática contemporânea de parâmetros tributários, não poderia romper paradigmas e retroagir a regimes aos quais o contribuinte ainda não se encontrava adstrito. A retroatividade, por

seu turno, valeria “*in casu*” para processos não julgados a partir da vigência da Lei nº 12.973/2014, ou seja, a partir de 1 de janeiro de 2014 ou 1 de janeiro de 2015, dependendo da opção do contribuinte, conforme o artigo 75 do mesmo diploma legal.¹

Os dispositivos incluídos pela Lei Complementar nº 160/2017 ao artigo 30 da Lei nº 12.973/2014 eram até então inexistentes. Para garantir a subsunção das novas disposições acerca da subvenção para investimento, desde a vigência do artigo 30 da Lei nº 12.973/2014, uma vez que foram introduzidas somente em 2017, o parágrafo 5º determinou que o disposto no parágrafo 4º aplicava-se, inclusive, aos processos administrativos e judiciais ainda não definitivamente julgados.

A aplicação aos processos pendentes de julgamento deveria observar a legislação referenciada no caso concreto, visto não ser possível supor que devam ser aplicadas normas da Lei nº 12.973/2014 a fatos geradores ocorridos antes da sua vigência (1 de janeiro de 2014 ou 1 de janeiro de 2015).

De acordo com o artigo 144 do Código Tributário Nacional (CTN), o lançamento reporta-se à data do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. E, conforme o parágrafo 1º do mesmo artigo 144, aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Em outras palavras, no entendimento atual das DRJ, ao menos em julgados recentes, a retroatividade abarcaria processos ainda não definitivamente

1 “Art. 75 A pessoa jurídica poderá optar pela aplicação das disposições contidas nos arts. 1º e 2º e 4º a 70 desta Lei para o ano-calendário de 2014. (Vide artigo 119, § 1º.)

§1º A opção será irretratável e acarretará a observância de todas as alterações trazidas pelos arts. 1º e 2º e 4º a 70 e os efeitos dos incisos I a VI, VIII e X do *caput* do art. 117 a partir de 1º de janeiro de 2014.

§2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil definirá a forma, o prazo e as condições da opção de que trata o *caput*.” (BRASIL, 2014).

julgados quando da vigência da Lei nº 12.973/2014 (01 de janeiro de 2014 ou 01 de janeiro de 2015, dependendo da opção do contribuinte, conforme artigo 75 da mesma lei), uma vez que a derrubada dos vetos pelo Congresso Nacional no que pertine aos parágrafos 4º e 5º do respectivo artigo, reintegrados através do artigo 9º, e ao artigo 10 da Lei Complementar nº 160/2017, ocorrera em novembro de 2017.

6 CONCLUSÕES

Por óbvio, as posições divergentes, diante do colorido jurídico que respalda o sistema tributário, têm por escopo a busca por se definir consistentemente, em festejo ao princípio da segurança jurídica, a uniformização de entendimento no âmbito da Administração Tributária. As teses e a contextualização das formas e possibilidades podem até atingir patamares respeitáveis de reflexão, sem um afastamento acentuado das disposições tributárias basilares estampadas no Código Tributário Nacional e na Constituição Federal, mas não há como se abarcarem julgamentos distintos para os mesmos casos concretos, acerca do tema das subvenções para investimento, posteriormente à lei complementar em comento.

Por outro lado, como se sabe, o ordenamento jurídico brasileiro aceita a existência de legislação interpretativa e pressupõe a verificação de um cenário de dúvida preexistente para o qual se reporta o condão de solucionar esse estado de incerteza latente, fixando a interpretação, ou seja, a norma que se entende adequada a respeito do tema ora posto.

Afinal, o artigo 9º da Lei Complementar nº 160/2017 conseguiu definir um parâmetro seguro de inferência no qual se consegue enxergar com clareza o viés tributário acerca do tratamento dos incentivos fiscais de ICMS de forma conceitual como subvenção para investimento?

Subsiste-se aos fatos a indagação pretérita acerca dos conceitos das subvenções para investimento e o tratamento tributário após a derrubada dos vetos pelo Congresso Nacional dos dispositivos da Lei Complementar nº 160/2017, cuja constitucionalidade está em discussão no Supremo Tribunal Federal (STF).

Na esperança de que a reflexão passe do campo das ideias e teses para uma conclusão definida em padrões consolidados, de forma que atenda com segurança e eficiência as demandas fiscais, reduzindo-se a litigiosidade sobre o assunto em tela, este breve estudo se finda, deixando para a reflexão as palavras de Leonardo da Vinci: “Aprender é a única coisa de que a mente nunca se cansa, nunca tem medo e nunca se arrepende”.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Presidência da República. Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Brasília, 26 dez. 1977. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em: 30 jul. 2018.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Brasília, 13 maio 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm. Acesso em: 30 jul. 2018.

BRASIL. Presidência da República. Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017. Brasília, 22 nov. 2017a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm. Acesso em: 25 jul. 2018.

BRASIL. Presidência da República. Mensagem nº 276, de 7 de agosto de 2017. Brasília, 7 ago. 2017b. Disponível em: <https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/485833276/mensagem-276-17>. Acesso em: 2 ago. 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento técnico CPC 07 (subvenção e assistência governamentais), [s.d.]. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/167_CPC_07_R1_rev%2003.pdf. Acesso em: 20 ago. 2018.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Secretaria da Receita Federal. Parecer Normativo nº 112, de 29 de dezembro de 1978. **Diário Oficial da União**, Brasília, 11 jan. 1979. Seção I, p. 465. Disponível em: http://www.lex.com.br/doc_3979631_PARECER_NORMATIVO_N_112_DE_29_DE_DEZEMBRO_DE_1978.aspx. Acesso em: 1 jun. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Coordenação-geral de Tributação. Solução de consulta nº 336 – Cosit, de 12 de dezembro de 2014. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/Legislacao/SolucoesConsultaCosit/2014/SCCosit3362014.pdf>. Acesso em: 25 jun. 2018.

STJ. Embargos de Divergência em REsp. nº 1.517.492, sessão de 8 de novembro de 2017. Brasília, 8 nov. 2017a. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/549846697/embargos-de-divergencia-em-recurso-especial-eresp-1517492-pr-2015-0041673-7/inteiro-teor-549846704?ref=juris-tabs>. Acesso em: 1 ago. 2018.

STJ. Agravo Interno no Resp. nº 1.690.629, de 16 de novembro de 2017. Brasília, 16 nov. 2017b. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/610388061/embargos-de-divergencia-em-resp-eresp-1690629-rs-2017-0194893-1/decisao-monocratica-610388071>. Acesso em: 1 ago. 2018.

SUBVENÇÃO. *In*: ORIGEM das palavras, 2018. Disponível em: <https://origemdapalavra.com.br/palavras/subvencao/>. Acesso em: 20 ago. 2018.



DEVOLUÇÃO DE BENS AO SÓCIO PESSOA FÍSICA EM REDUÇÃO DE CAPITAL PARA FINS DE ALIENAÇÃO – A FRONTEIRA ENTRE A ELISÃO E A EVASÃO

Luís Cesar Souza de Queiroz

Procurador Regional da República, mestre e doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP) e professor de Direito Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ) nos cursos de graduação e pós-graduação.

Resumo: A licitude do procedimento de devolução de bens a valor de mercado ao sócio pessoa física em redução de capital, para fins de alienação a terceiro, tem sido objeto de relevante divergência em recentes decisões do CARF. Demonstrada a existência de entendimentos diametralmente opostos no tocante à matéria em cotejo, o presente artigo torna evidente a necessidade de serem adotados e explicitados critérios coerentes e consistentes para informar a Administração Fiscal na análise de questões similares. Para tanto, identifica as balizas normativas, constitucionais e infraconstitucionais, estabelecidas em nosso sistema, que permitem diferenciar o que é lícito e o que ilícito realizar para fins de obtenção de economia tributária.

Palavras-chave: Redução de capital. Sócio pessoa física. Coerência. Consistência. Balizas constitucionais e infraconstitucionais. Licitude. Ilícitude.

Abstract: *The legality of the procedure for the return of assets at market value to the individual partner in reduction of capital for the purpose of alienation to third parties has been the subject of significant divergence in recent CARF decisions. Having demonstrated the existence of diametrically opposed understandings regarding the matter in question, this article makes clear the need to adopt and explain coherent and consistent criteria to inform the Tax Administration in the analysis of similar issues. In order to do this, it identifies the normative, constitutional and infraconstitutional beacons established in our system that allow us to differentiate what is lawful and what is illicit to accomplish for purposes of obtaining tax savings.*

Keywords: *Reduction of capital. Partner physical person. Coherence. Consistency. Constitutional and infraconstitutional goals. Lawfulness. Unlawfulness.*

SUMÁRIO

1	Introdução	169
2	Os conceitos de <i>favor fiscal</i> , <i>elisão</i> , <i>economia tributária controvertida</i> e <i>evasão</i> – a importância do critério da <i>licitude</i>	172
3	A distinção entre <i>evasão</i> e <i>elisão</i>	175
3.1	A questão do motivo determinante e a confirmação da importância do critério da <i>licitude</i>	175
3.2	Critérios pacificamente aceitos	178
3.3	Critérios controvertidos e teorias “antielisão”	188
3.3.1	Algumas teorias estrangeiras de combate a procedimentos voltados à obtenção de economia tributária	189
3.3.1.1	A teoria da interpretação econômica – o Código Tributário Alemão de 1919	189
3.3.1.2	A teoria do abuso da forma jurídica – o Código Tributário Alemão de 1977	191
3.3.1.3	As teorias nos Estados Unidos sobre práticas tributárias indevidas	193
4	O controle da elisão tributária no Brasil	195
5	Devolução de bens ao sócio pessoa física em redução de capital para fins de alienação – caso de elisão ou de evasão?	206
6	Considerações finais	210
	Referências	211

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos tempos, tem se verificado, no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), uma relevante divergência acerca da licitude, em termos tributários, do procedimento de devolução de bens a valor de mercado ao sócio pessoa física em redução de capital, para fins de alienação a terceiro. Identificam-se decisões recentes em sentidos diametralmente opostos. Para ilustrar essa divergência interpretativa existente no CARF, convém aludir a duas emblemáticas decisões, ambas, curiosamente, proferidas em fevereiro de 2018: uma no dia 19, no sentido da licitude; outra no dia 21, no sentido da ilicitude. Destacam-se partes das respectivas ementas e relatórios:

- a) Processo nº 16561.720144/2015-55
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1301002.761 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2018
Matéria: GANHO DE CAPITAL

Parte da ementa:

REDUÇÃO DE CAPITAL. ENTREGA DE BENS E DIREITOS DO ATIVO AOS SÓCIOS E ACIONISTAS PELO VALOR CONTÁBIL. SITUAÇÃO AUTORIZADA PELO ARTIGO 22 DA LEI Nº 9.249, DE 1995. PROCEDIMENTO LÍCITO. AUSÊNCIA DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

A redução do capital social deve ser de competência exclusiva da Assembleia Geral, desde que não haja prejuízos a credores, e não seja hipótese de fraude ou simulação. Assim, apenas os acionistas, que assumem o risco do negócio, possuem legitimidade para definir o montante necessário para continuar as atividades de sua empresa.

Aprovada a deliberação pela *redução do capital social*, a entrega de bens e direitos a acionistas, em devolução de capital, pode ocorrer em conformidade com o que dispõe o artigo 22 da Lei nº 9.249, de 1995.

A alegada “*motivação exclusivamente tributária*” **não pode ser equiparada à falta de “*propósito negocial*”** (i.e. ausência de causa), não servindo como fundamento jurídico para desconsideração dos negócios jurídicos efetivamente praticados entre as partes. Nessa linha, é importante destacar que o direito positivo brasileiro somente autoriza a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de economia tributária nas hipóteses de *fraude* ou *simulação* (CTN, art. 149). (BRASIL, 2018a, grifos nossos)

Parte do relatório:

A infração fiscal foi apurada a partir da constatação de que as ações da ZAR, antes pertencentes à FMA, foram transferidas aos membros da Família Marco Antonio (detentores da totalidade do capital da FMA) com a justificativa de *redução do capital social e, logo em seguida, foram alienaram [sic]* para a Rede D’Or (FMG). A Autoridade Autuante relatou que a transferência não teve outro intuito a não ser o de reduzir a carga fiscal sobre o ganho de capital decorrente dessa alienação. Considerou que “*o planejamento tributário abusivamente intentado* almejou transferir, *de maneira ilícita*, o ônus fiscal sobre o ganho de capital que deveria ser suportado pela FMA aos membros da Família Marco Antonio, porquanto a alíquota aplicável sobre o ganho de capital auferido por pessoas físicas é sobremaneira menor que aquela aplicável sobre o ganho de capital das pessoas jurídicas”. (BRASIL, 2018a, grifos nossos)

b) Processo nº: 16561.720165/2014-90

Recurso nº: De Ofício e Voluntário

Acórdão nº: 1401002.196 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 21 de fevereiro de 2018

Matéria: IRPJ/CSLL – OMISSÃO DE RECEITAS

Parte da ementa:

GANHO DE CAPITAL. TRIBUTAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROPÓSITO NEGOCIAL. REDUÇÃO DE CAPITAL E TRANSFERÊNCIA DAS COTAS AOS ANTIGOS SÓCIOS. IMPOSSIBILIDADE. CASO ESPECÍFICO. *Inaceitável quanto aos efeitos fiscais a operação de redução de capital e devolução da participação acionária aos sócios pessoas físicas, para posterior alienação com pagamento do ganho em alíquota inferior.* Impossibilidade de realização da operação diante da existência de cláusula negocial em favor da empresa detentora das cotas no momento da oferta. *Caracterização de planejamento fiscal abusivo.* (BRASIL, 2018b, grifos nossos)

Parte do relatório:

Trata o presente processo de autos de infração de IRPJ e CSLL lavrados contra o contribuinte em razão de, conforme alegação da fiscalização, o mesmo ter realizado atos de *redução de capital*, transferência de ações da Aracruz detidas pela empresa aos sócios e *posterior alienação* destas mesmas ações por estes sócios, *com o objeto exclusivo de reduzir a tributação do ganho de capital, transferindo este da Pessoa Jurídica (34%) para as pessoas físicas dos sócios (15%).* (BRASIL, 2018b, grifos nossos)

Considerando a importância do CARF como órgão administrativo decisório especializado em questões tributárias, bem como a demonstrada existência de entendimentos diametralmente opostos no tocante à licitude do procedimento de devolução de bens a valor de mercado ao sócio pessoa física em redução de capital para fins de alienação a terceiro, resta evidenciada a necessidade de serem adotados e explicitados os critérios que, de forma consistente e coerente, devem informar o entendimento da Administração Fiscal na matéria em apreço. É preciso responder, de modo coerente e consistente, as seguintes questões:

- 1 – Em termos tributários, é legal ou lícita a devolução de bens a valor de mercado ao sócio pessoa física em redução de capital?

2 – Em termos tributários, é legal ou lícita a devolução de bens a valor de mercado ao sócio pessoa física em redução de capital para fins de alienação?

Para tanto, é fundamental identificar as balizas normativas, constitucionais e infraconstitucionais, estabelecidas em nosso sistema, que permitem identificar o que é lícito e o que é ilícito para fins de obtenção de economia tributária.

2 OS CONCEITOS DE FAVOR FISCAL, ELISÃO, ECONOMIA TRIBUTÁRIA CONTROVERTIDA E EVASÃO – A IMPORTÂNCIA DO CRITÉRIO DA LICITUDE

Em função do forte impacto da carga tributária brasileira sobre os custos dos agentes econômicos, estes têm desenvolvido e adotado procedimentos diversos voltados à redução desses custos tributários. Tais procedimentos apresentam um elemento comum: todos eles implicam ou objetivam uma economia tributária, ou seja, uma menor carga tributária. Por outro lado, eles apresentam um elemento que, ao menos em algum grau, os distingue: a *licitude*. A licitude como característica distintiva pode se apresentar, basicamente, de quatro formas: explícita, implícita, duvidosa ou inexistente (caso de ilicitude).

Desse modo, aquilo que alguns denominam “planejamento tributário” pode, em rigor, representar quatro diferentes fenômenos:

- a) *favor fiscal* – corresponde a procedimento explicitamente autorizado pelo ordenamento jurídico (licitude explícita) que proporciona uma menor carga tributária;
- b) *elisão* – corresponde a procedimento implicitamente autorizado pelo ordenamento jurídico (licitude implícita) que proporciona uma menor carga tributária;
- c) *economia tributária controvertida* – corresponde a procedimento não doloso sobre o qual há controvérsia interpretativa acerca de sua autorização pelo ordenamento jurídico (procedimento não doloso de licitude duvidosa) e que proporciona uma menor carga tributária;

- d) *evasão* – corresponde a procedimento doloso cujo emprego com o propósito de incorrer numa menor carga tributária não é permitido pelo ordenamento jurídico (procedimento ilícito).

É preciso esclarecer o sentido das expressões “explicitamente” e “implicitamente” presentes na definição dos dois primeiros fenômenos.

O termo “explicitamente” foi utilizado na descrição do primeiro fenômeno – *favor fiscal* – com o objetivo de esclarecer que o procedimento que implica, ou pode implicar, uma redução da carga tributária se encontra previsto, de forma expressa e inequívoca, no plano dos textos legais. Nesse caso, a Administração Tributária, além de admitir a existência desse procedimento que beneficia o contribuinte, reconhece que ele foi previsto de forma explícita pelo legislador. Esse fenômeno também tem sido denominado *benefício fiscal* ou *elisão imprópria*.

Por seu turno, o termo “implicitamente” foi utilizado na descrição do segundo fenômeno – *elisão* – para explicitar que o procedimento que implica, ou pode implicar, uma redução da carga tributária, em que pese ser lícito, não se encontra previsto, de forma expressa e inequívoca, nos textos legais, somente sendo identificado a partir de uma interpretação mais elaborada do conjunto dos textos legais que integram o ordenamento jurídico. Nesse caso, a Administração Tributária, mesmo quando concorda com a interpretação desenvolvida pelo contribuinte, considera que a vantagem (menor carga tributária) resultante da adoção de tal procedimento não foi intencionalmente prevista pelo legislador e, normalmente, tentará atuar no sentido de alterar o ordenamento jurídico, fazendo com que o legislador modifique a situação normativa tributária vigente, a qual possibilitou que o contribuinte incorresse numa carga tributária menor que a esperada.¹

1 A doutrina não tem sido uníssona ao atribuir nomes para esse fenômeno. Normalmente, para denominá-lo tem feito uso dos termos: *elisão* (Gilberto Ulhôa Canto, A. R. Sampaio Dória, Alberto Xavier, Hugo de Brito Machado, José Eduardo Soares de Melo, Diva Malerbi), *economia tributária* (Amílcar de Araújo Falcão), *evasão* (Rubens Gomes de Souza, Alfredo Augusto Becker, Ricardo Lobo Torres), *evasão legal* (Alfredo Augusto Becker), *evasão lícita* (Hugo de Brito Machado), *evasão em sentido estrito* (Hugo de Brito Machado), *elusão* (Alfredo Augusto Becker, Gerd Willi Rothmann, Gaetano Paciello).

O terceiro fenômeno – *economia tributária controvertida* – situa-se no intervalo entre o segundo (elisão) e o quarto (evasão), na medida em que se trata de um procedimento de boa-fé, não doloso, sobre o qual há controvérsia interpretativa acerca de ser ou não autorizado pelo ordenamento jurídico, de modo que, por um lado, é considerado um procedimento lícito segundo uma interpretação razoável de quem o adota e, por outro, é considerado um procedimento ilícito (no máximo, culposos) segundo uma interpretação razoável, via de regra, da Administração Fiscal. Eis a razão pela qual se fala em *procedimento não doloso de licitude duvidosa*, ao qual não cabe a aplicação de multas mais elevadas decorrentes de práticas dolosas, próprias da evasão.

O quarto fenômeno – *evasão* – consiste na adoção de procedimento de caráter doloso que o ordenamento jurídico não permite que seja adotado com o propósito de incorrer numa menor carga tributária, pelo que se caracteriza como procedimento *ilícito*.²

Considerando o anteriormente exposto, afastada a hipótese de *economia tributária controvertida*, na qual não há a presença do elemento dolo, conclui-se que aquilo que se costuma denominar “planejamento tributário” pode se caracterizar tanto como um procedimento ilícito e doloso, doravante designado *evasão*, quanto um procedimento lícito, doravante designado *elisão*, pelo que assume importância fundamental distinguir adequadamente entre esses dois fenômenos.

2 Para denominar esse fenômeno, a doutrina costuma usar os seguintes termos: *evasão* (Gilberto Ulhôa Canto, Amílcar de Araújo Falcão, A. R. Sampaio Dória, José Eduardo Soares de Melo, Diva Malerbi), *fraude fiscal* (Rubens Gomes de Souza, Alfredo Augusto Becker, Hugo de Brito Machado), *evasão ilícita* (Aliomar Baleeiro), *elisão* (Ricardo Lobo Torres).

3 A DISTINÇÃO ENTRE EVASÃO E ELISÃO

3.1 A questão do motivo determinante e a confirmação da importância do critério da *licitude*

Como se disse, tanto na *elisão* quanto na *evasão*, as pessoas, físicas ou jurídicas, agem com o objetivo de ter um menor custo tributário. Assim, em princípio, é juridicamente indiferente a circunstância de a economia tributária ser ou não o *motivo determinante* para que o contribuinte venha a adotar um procedimento específico. Cabe esclarecer que o termo *motivo* foi usado para significar a razão psicológica que informa a decisão de alguém praticar certo ato, enquanto o termo *determinante* foi usado para designar a razão preponderante, a que, apesar de outras poderem existir, apresenta-se como decisiva para a tomada de uma atitude. Não se deve olvidar que a expressão “motivo determinante” é utilizada no Código Civil brasileiro de 2002 (art. 166, III), o qual prescreve que o negócio jurídico é nulo quando o *motivo determinante*, comum a ambas as partes, for ilícito.

Sob outro ângulo, há límpida distinção. Na *elisão*, o fim colimado – a obtenção de uma menor carga tributária – é alcançado de modo lícito, ou seja, o sistema jurídico não proíbe a utilização de determinado comportamento (autorização implícita). Na *evasão*, o mesmo propósito está presente – a obtenção de uma menor carga tributária –, contudo, o procedimento adotado para atingir esse resultado é vedado pelo ordenamento, sendo caracterizado como ilícito.

Para que argumentos ou raciocínios falaciosos não sejam desnecessariamente alimentados, é importante ressaltar que pelo simples fato de uma pessoa escolher um certo procedimento em vez de outro, em razão de aquele proporcionar uma menor carga tributária (isto é, por ser esse o motivo determinante), não há que se falar em qualquer ilicitude.³ Em certos casos, tal decisão pode ser, inclusive, necessária, sob pena de responsabilidade do agente. Essa é a situação em que se encontra o administrador de uma pessoa jurídica com fins lucrativos, o qual tem o dever de, sob pena de responder por perdas e danos, zelar pelo

3 Nesse sentido, é taxativo o ensinamento de Rubens Gomes de Souza (1981, p. 138).

alcance dos objetivos sociais da forma mais eficiente possível. Dessarte, tal administrador deve agir voltado para a apuração de maiores resultados, incorrendo nos menores custos possíveis (inclusive os tributários), dentro, evidentemente, dos limites da legalidade.

A assertiva de que “pelo simples fato de uma pessoa escolher um certo procedimento, em vez de outro, em razão de aquele proporcionar uma menor carga tributária (isto é, por ser esse o motivo determinante), não há que se falar em qualquer ilicitude” é confirmada pelo que se disse acerca das situações qualificadas como de *favor fiscal*.

Conforme se destacou, nesses casos, é o próprio ordenamento jurídico, no plano dos textos legais, que, de forma expressa e inequívoca, apresenta a possibilidade de as pessoas (em geral ou apenas um grupo) adotarem certas alternativas que, dependendo das condições de cada contribuinte, podem implicar uma menor carga tributária (autorização explícita). Nesses casos, se o contribuinte optar por uma alternativa com o exclusivo propósito (motivo determinante) de pagar menos tributo, é óbvio que ninguém cogitará qualquer ilicitude.

Um exemplo de autorização explícita ocorre quando uma pessoa jurídica resolve se instalar em um determinado estado e em um certo município, pela decisiva razão de lhe terem sido oferecidas vantagens fiscais, que, em suma, representarão um menor custo tributário e, por conseguinte, uma maior lucratividade. É claro que o motivo determinante de pagar menos tributo não torna o procedimento ilícito.

Outro exemplo de autorização explícita ocorre com a opção conferida a certas pessoas jurídicas para se submeterem à tributação do imposto sobre a renda segundo a sistemática do lucro presumido. De acordo com essa sistemática, a base de cálculo do imposto sobre a renda é determinada mediante a aplicação de um percentual (que varia em função da atividade desenvolvida pela empresa) sobre a receita bruta auferida no período de apuração. Assim, dependendo da margem de lucro dessa pessoa jurídica, a adoção desse sistema pode representar uma economia tributária.

Mais um exemplo de autorização explícita, também atinente ao imposto sobre a renda, é a opção atribuída a certas pessoas físicas de adotar uma sistemática de tributação mais simplificada (segundo o modelo simplificado de declaração anual), em que, independentemente de qualquer comprovação, o contribuinte pode realizar uma dedução padrão do montante de rendimentos obtidos, a fim de apurar a base de cálculo do imposto sobre a renda. Dependendo do montante de deduções que uma pessoa possa estar autorizada a realizar segundo uma sistemática mais complexa (modelo completo de declaração anual), a sistemática de tributação mais simplificada pode proporcionar uma maior economia tributária.

Convém firmar que o critério utilizado para diferenciar os conceitos de *favor fiscal* e *elisão* é, em rigor, fortemente subjetivo, pois a *autorização conferida pelo ordenamento jurídico para a adoção de um procedimento, com o propósito de possibilitar que o contribuinte incorra numa menor carga tributária*, pode ser considerada por um determinado operador do Direito como uma *autorização explícita* típica do *favor fiscal*, enquanto para outro pode ser considerada uma *autorização implícita* típica da *elisão*. Essa divergência decorre de inúmeros fatores, entre eles, a própria quantidade de informação que cada um desses operadores possui sobre a matéria relacionada com o Direito Tributário. Assim, o que é “expresso e inequívoco” para um pode não ser para outro. Como se fala correntemente, “tudo é fácil, simples e evidente quando se sabe”.⁴

Essa constatação parece apontar para duas conclusões preliminares. A primeira é que tanto no caso de *favor fiscal*, quanto no caso de *elisão*, o procedimento autorizado (facultado a fazer ou não fazer) pelo ordenamento, se for adotado, será considerado lícito. A segunda é que, considerando que o critério relativo ao motivo determinante da adoção do procedimento – *incorrer numa menor carga tributária* – é incapaz de informar a distinção entre *evasão* e *elisão*, o *critério da licitude do procedimento adotado pelo contribuinte* é o que permite com clareza diferenciar esses dois conceitos.

4 Um exemplo interessante da elevada subjetividade quanto à identificação do que é “expresso e inequívoco” é trazido pela revista Forbes Brasil (2000, p. 130), quando aludiu à seguinte manifestação do gênio Albert Einstein: “A coisa mais difícil de entender no mundo é o imposto de renda”.

Dessarte, o que é fundamental para caracterizar um procedimento como *evasão* ou *elisão* é identificar os critérios que permitem delimitar o campo da licitude e o da ilicitude do procedimento adotado pelo contribuinte.

3.2 Critérios pacificamente aceitos

Pode-se firmar, a partir do que está disposto no ordenamento brasileiro, especialmente no Código Tributário Nacional (CTN), na Lei das Sociedades Anônimas (LSA) e no Código Civil (CC), que os negócios praticados com *dolo*, *simulação* (absoluta ou relativa), *fraude* e *abuso* são pacificamente considerados procedimentos ilícitos, típicos de *evasão* tributária.

O CTN – Lei nº 5.172/1966 – assim dispõe no parágrafo único do artigo 116 (dissimulação ou simulação relativa) e no artigo 149, VII (dolo, simulação e fraude):

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

[...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de *dissimular* a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001)

[...]

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com *dolo*, *fraude* ou *simulação*. (BRASIL, 1966, grifos nossos)

Por sua vez, estabelece a LSA – Lei nº 6.404/1976 – nos artigos 115, *caput* e parágrafo 3º (abuso); 134, parágrafo 3º (dolo, fraude e simulação); e 158, I (dolo):

Art. 115. O acionista deve exercer o direito a voto no interesse da companhia; considerar-se-á abusivo o voto exercido com o fim de causar dano à companhia ou a outros acionistas, ou de obter, para si ou para outrem, vantagem a que não faz jus e de que resulte, ou possa resultar, prejuízo para a companhia ou para outros acionistas. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

§ 1º O acionista não poderá votar nas deliberações da assembléia-geral relativas ao laudo de avaliação de bens com que concorrer para a formação do capital social e à aprovação de suas contas como administrador, nem em quaisquer outras que puderem beneficiá-lo de modo particular, ou em que tiver interesse conflitante com o da companhia.

§ 2º Se todos os subscritores forem condôminos de bem com que concorreram para a formação do capital social, poderão aprovar o laudo, sem prejuízo da responsabilidade de que trata o § 6º do artigo 8º.

§ 3º O acionista responde pelos danos causados pelo *exercício abusivo do direito de voto*, ainda que seu voto não haja prevalecido.

§ 4º A deliberação tomada em decorrência do voto de acionista que tem interesse conflitante com o da companhia é anulável; o acionista responderá pelos danos causados e será obrigado a transferir para a companhia as vantagens que tiver auferido.

§ 5º (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)

§ 6º (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)

§ 7º (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)

§ 8º (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)

§ 9º (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)

§ 10 (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)

[...]

Art. 134. Instalada a assembléia-geral, proceder-se-á, se requerida por qualquer acionista, à leitura dos documentos referidos no artigo 133 e do parecer do conselho fiscal, se houver, os quais serão submetidos pela mesa à discussão e votação.

§ 1º Os administradores da companhia, ou ao menos um deles, e o auditor independente, se houver, deverão estar presentes à assembléia para atender a pedidos de esclarecimentos de acionistas, mas os administradores não poderão votar, como acionistas ou procuradores, os documentos referidos neste artigo.

§ 2º Se a assembléia tiver necessidade de outros esclarecimentos, poderá adiar a deliberação e ordenar diligências; também será adiada a deliberação, salvo dispensa dos acionistas presentes, na hipótese de não comparecimento de administrador, membro do conselho fiscal ou auditor independente.

§ 3º A aprovação, sem reserva, das demonstrações financeiras e das contas exonera de responsabilidade os administradores e fiscais, salvo erro, *dolo*, *fraude* ou *simulação* (artigo 286).

[...]

§ 4º Se a assembléia aprovar as demonstrações financeiras com modificação no montante do lucro do exercício ou no valor das obrigações da companhia, os administradores promoverão, dentro de 30 (trinta) dias, a republicação das demonstrações, com as retificações deliberadas pela assembléia; se a destinação dos lucros proposta pelos órgãos de administração não lograr aprovação (artigo 176, § 3º), as modificações introduzidas constarão da ata da assembléia.

§ 5º A ata da assembléia-geral ordinária será arquivada no registro do comércio e publicada.

§ 6º As disposições do § 1º, segunda parte, não se aplicam quando, nas sociedades fechadas, os diretores forem os únicos acionistas.

[...]

Art. 158. *O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder:*

I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou *dolo*;

II - com *violação da lei ou do estatuto*.

§ 1º O administrador **não é responsável por atos ilícitos** de outros administradores, salvo se com eles for conivente, se negligenciar em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixar de agir para impedir a sua prática. Exime-se de responsabilidade o administrador dissidente que faça consignar sua divergência em ata de reunião do órgão de administração ou, não sendo possível, dela dê ciência imediata e por escrito ao órgão da administração, no conselho fiscal, se em funcionamento, ou à assembléia-geral.

§ 2º Os administradores **são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do** não cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia, ainda que, pelo estatuto, tais deveres não caibam a todos eles.

§ 3º Nas companhias abertas, a responsabilidade de que trata o § 2º ficará restrita, ressalvado o disposto no § 4º, aos administradores que, por disposição do estatuto, tenham atribuição específica de dar cumprimento àqueles deveres.

§ 4º O administrador que, tendo conhecimento do não cumprimento desses deveres por seu predecessor, ou pelo administrador competente nos termos do § 3º, deixar de comunicar o fato a assembléia-geral, tornar-se-á por ele solidariamente responsável.

§ 5º Responderá solidariamente com o administrador quem, com o fim de obter vantagem para si ou para outrem, concorrer para a prática de ato com violação da lei ou do estatuto. (BRASIL, 1976, grifos nossos)

Prescreve o Código Civil – Lei nº 10.406/2002 – nos artigos 48, parágrafo único (dolo, simulação e fraude); 50 (abuso); 166, III (motivo determinante ilícito), VI (fraude); 167 (simulação e dissimulação) e 187 (abuso):

Art. 48. Se a pessoa jurídica tiver administração coletiva, as decisões se tomarão pela maioria de votos dos presentes, salvo se o ato constitutivo dispuser de modo diverso.

Parágrafo único. Decai em três anos o direito de anular as decisões a que se refere este artigo, quando violarem a lei ou estatuto, ou forem eivadas de erro, *dolo*, *simulação* ou *fraude*.

[...]

Art. 50. Em caso de *abuso da personalidade jurídica*, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

[...]

Art. 166. É *nulo* o negócio jurídico quando:

I - celebrado por pessoa absolutamente incapaz;

II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto;

III - o *motivo determinante*, comum a ambas as partes, for ilícito;

IV - não revestir a forma prescrita em lei;

V - for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade;

VI - *tiver por objetivo fraudar lei imperativa*;

VII - a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.

Art. 167. É *nulo* o negócio jurídico *simulado*, mas subsistirá o que se *dissimulou*, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá *simulação* nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Art. 187. Também comete *ato ilícito* o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes. (BRASIL, 2002, grifos nossos)

O Código Civil de 2002, em seu artigo 50, trouxe como inovação a expressa caracterização do abuso da personalidade jurídica, nos casos de desvio de finalidade e de confusão patrimonial, cuja ilicitude é reforçada pelo disposto no artigo 187 do mesmo código.

Observa-se que, de acordo com o que dispunha o antigo Código Civil – Lei nº 3.071/1916 –, bem como com o que dispõe o atual, o dolo é causa de mera anulabilidade, sendo caracterizado como uma prática maliciosa com o fim de iludir o outro contraente. Em matéria tributária, por vezes, o que alguns chamam de *dolo* e identificam como elemento caracterizador do ilícito e, por conseguinte, da evasão tributária é normalmente o que os estudiosos do Direito Civil identificam como *simulação* ou *fraude à lei*. Por essa razão, o *dolo*, para os fins do presente trabalho, não será destacado como uma causa autônoma identificadora do ilícito.⁵

5 O CTN alude à possibilidade de a autoridade administrativa desconsiderar os fatos praticados como dolo, fraude e simulação, *in verbis*: “Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...] VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação” (BRASIL, 1966).

O Código Civil de 2002 trouxe algumas disposições novas e relevantes sobre esse tema. Segundo esse novo Estatuto Civil, conforme visto, o negócio jurídico é nulo, entre outras razões, quando: a) o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito (art. 166, III); b) tiver por objetivo fraudar lei imperativa (art. 166, VI); c) a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática sem cominar sanção (art. 166, VII); e d) houver simulação, subsistindo, contudo, o negócio dissimulado, se este for válido na substância e na forma (art. 167, *caput*). Todas essas causas de nulidade (absoluta) destacadas ou se caracterizam por serem uma completa novidade ou apresentam alguma característica inovadora em relação à realidade legal anterior.

O instituto do *motivo determinante ilícito* como causa de nulidade é uma inovação do Código Civil de 2002. O código de 1916 aludia à expressão “falsa causa como razão determinante”, que remete a conceito assemelhado ao do “motivo determinante”. A “falsa causa como razão determinante” encontrava-se prevista no âmbito das disposições atinentes ao instituto do erro, mais especificamente no artigo 90, que assim ditava: “Só vicia o ato a falsa causa, quando expressa como razão determinante ou sob forma de condição” (BRASIL, 1916). Assim, somente quando constasse expressamente como motivo que determinou a prática do negócio jurídico é que a falsa causa contaminaria o negócio. Como previsão existente no contexto das normas relativas ao erro, a sua caracterização apenas implicava a anulabilidade ou nulidade relativa do ato. Disposição equivalente a essa existe no atual código, que prescreve que o falso motivo só vicia a declaração de vontade quando expresso como razão determinante, tendo igualmente como consequência a anulabilidade (BRASIL, 2002, art. 140 c/c arts. 138 e 171, II).

Como se atesta, o *motivo determinante ilícito* tal como disposto no atual Código Civil (BRASIL, 2002, art. 166, III) não se confunde com o “falso motivo” (art. 140). A circunstância de um motivo ser falso não torna esse motivo ilícito. A falsidade (não correspondência com a verdade dos fatos) do motivo pode decorrer de um mero erro na apreciação da realidade, daí o negócio ser apenas anulável. Como exemplo, alguém pode resolver realizar uma doação a outrem em razão de supor, erroneamente, que essa pessoa lhe salvara a vida. Diversa é a situação do motivo determinante ilícito. Neste caso, ambas as partes, em função de uma razão ilícita, acordam um certo negócio. Por exemplo, a

doação é acertada em função de um dos contraentes ter se comprometido a matar um terceiro. A gravidade do vício é tão elevada que a consequência é a nulidade do negócio. Repisa-se que, por si só, a intenção de incorrer numa menor carga tributária não faz com que o motivo determinante da prática de um negócio seja considerado ilícito.

Outra novidade do atual Estatuto Civil é a determinação da *fraude à lei* como causa de nulidade (absoluta). Tal disposição não existia no Código Civil de 1916, o qual apenas dispunha, em seu artigo 103, que a simulação não seria considerada um defeito do ato jurídico, quando não houvesse a intenção de prejudicar terceiros, ou de violar disposição de lei. Essa *intenção de violar disposição de lei* guarda semelhança ao que o atual código dispõe acerca da *fraude à lei*. Contudo, a intenção de violar disposição de lei era tratada como um dos requisitos para que a simulação maculasse o negócio jurídico, e esta acarretava a mera anulabilidade do negócio.

Tem sido considerado que há *fraude à lei* quando alguém viola o ordenamento jurídico, de modo indireto, utilizando-se de manobra artilosa para encobrir o descumprimento de norma jurídica, que proíba (ou vede) fazer (Vp), ou que obrigue fazer (Op), ou que obrigue alguém que permita que outrem faça (OPp), ou que obrigue alguém que permita que outrem não faça (OP-p).⁶ A pessoa pratica um ou mais atos aparentemente lícitos, porém com o propósito de burlar uma norma “imperativa” do sistema jurídico. A doutrina civilista tradicional, ao discorrer sobre o tema da *fraude à lei*, ressalta que a norma descumprida deve ser da espécie *coercitiva* (Serpa Lopes), ou *cogente* (Silvio Rodrigues), ou *imperativa* (Beleza dos Santos). Ao que parece, o objetivo dessa observação é destacar que a norma submetida ao fenômeno da *fraude à lei* é da espécie cujo cumprimento é necessário, e que se distinguiria da denominada *norma supletiva*, a qual, por sua vez, poderia ser legalmente afastada pela vontade das partes. É com esse sentido que o termo “imperativa” aparenta ter sido empregado no antes citado inciso VI do artigo 166 do Código Civil de 2002.

6 Para maiores esclarecimentos sobre os modais deonticos referidos – (Vp), (Op), (OPp) e (OP-p) –, sugere-se examinar o que tive a oportunidade de expor acerca de uma proposta de tabela de correlação deontica (QUEIROZ, 2002, p. 214-217).

O tema relativo à *simulação* é tratado igualmente de modo inovador pelo atual Estatuto Civil. Segundo o código anterior, ocorrendo simulação, o ato jurídico era anulável (art. 147, II). O atual código seguiu a linha adotada pelo modelo alemão (BGB, § 117), pelo italiano (Codice Civile, art. 1.414) e pelo português (Código Civil, art. 240º). O novel Código Civil Brasileiro dispõe que, se houver simulação, o negócio jurídico é nulo, embora subsista o negócio dissimulado, se for válido na sua substância e forma (art. 167, *caput*).⁷ A redação atual dos incisos que dispõem sobre as situações caracterizadoras da simulação é exatamente a mesma existente na realidade anterior (I a III do § 1º do art. 167 do Código Civil de 2002; e I a III do art. 102 do Código Civil de 1916).

Como é cediço, a simulação pode ser absoluta ou relativa. Naquela inexistente a prática de qualquer negócio real; há apenas mera aparência de negócio verdadeiro. Como afirma Butera (*apud* SERPA LOPES, 1989, p. 402), “o negócio simulado de modo absoluto é sombra de si mesmo, representa um ato que não existe”. Por seu turno, quando ocorre a prática de um negócio simulado de forma relativa, este é apenas um meio de encobrir o negócio realmente desejado, o negócio dissimulado.

De certo modo, a previsão do Código Civil de 2002 sobre a possibilidade de preservação do negócio dissimulado se compatibiliza com o que dispõe o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, na medida em que confere à autoridade tributária o poder de desconsiderar o ato ou negócio simulado e levar em conta, para fins tributários, o negócio dissimulado.⁸

7 De acordo com o sistema alemão, se a declaração manifestada perante outra pessoa é emitida de acordo com esta só em aparência, tal declaração é nula (BGB, § 117). O disposto no art. 1.414 do Codice Civile italiano é bastante parecido com o disposto no artigo 167 do nosso código, em especial no que tange à prevalência do ato dissimulado – “1.414. *Effetti della simulazione tra le parti*. – Il contratto simulato non produce effetto tra le parti (c. 123, 164). Se le parti hanno voluto concludere un contratto diverso da quello apparente, ha effetto tra esse il contratto dissimulato, purché ne sussistano i requisiti di sostanza e di forma”. Por sua vez, dispõe o Código Civil português: “Artigo 240º (*Simulação*) 1. Se, por acordo entre declarante e declaratário, e no intuito de enganar terceiros, houver divergência entre a declaração negocial e a vontade do declarante, o negócio diz-se simulado. 2. O negócio simulado é nulo”.

8 “Art. 116, parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária” (BRASIL, 1966). Esse texto do parágrafo único do artigo 116 foi incluído pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.

A *simulação* apresenta grande afinidade com o instituto da *fraude à lei*, o que leva alguns juristas a aproximar os dois conceitos. Contudo, parece mais adequado o entendimento que vislumbra diferenças entre eles. É lição corrente entre os civilistas que a *simulação* pressupõe a existência de um acordo entre os contratantes. A *fraude à lei* dispensa esse conluio. É suficiente para caracterizá-la a vontade de uma das partes de burlar o prescrito em norma imperativa do sistema jurídico. Na *simulação*, se houver ato dissimulado, este pode ser aproveitado, se for válido quanto à substância e à forma. No caso de *fraude à lei*, não se cogita o aproveitamento do negócio. A *simulação*, normalmente para uns e necessariamente para outros, está dirigida a causar prejuízo a terceiros. A *fraude à lei*, por seu turno, caracteriza-se independentemente de haver alguém diretamente prejudicado, pois tal disposição interessa à sociedade globalmente considerada, a quem convém o efetivo cumprimento dos comandos legais.

A quarta novidade do atual Código Civil quanto às causas de nulidade é a relativa ao disposto no inciso VII do artigo 166, o qual determina que o negócio jurídico é nulo se a lei “proibir-lhe a prática, sem cominar sanção” (BRASIL, 2002). A partir de agora, não mais há que pairar qualquer dúvida acerca da consequência da prática de um negócio proibido. Salvo disposição legal em contrário, independentemente da intenção de qualquer das partes, se um negócio jurídico proibido for realizado, a consequência é a sua nulidade.

Cumprido, por fim, destacar que, em todos os casos de nulidade, o negócio é insuscetível de confirmação, bem como de convalidação, pelo decurso do tempo. Contudo, se o negócio jurídico nulo contiver os requisitos de outro, este subsistirá quando o fim a que visavam as partes permitir supor que o teriam querido, se houvessem previsto a nulidade (BRASIL, 2002, art. 169 c/c art. 170). Além disso, todas as causas de nulidade do negócio jurídico podem ser alegadas por qualquer interessado, ou mesmo pelo Ministério Público, quando lhe couber intervir. E mais, o juiz deve, de ofício, independentemente de provocação de quem quer que seja e mesmo contra a vontade das partes, determinar a nulidade do negócio jurídico sempre que dele tomar conhecimento (BRASIL, 2002, art. 168 e parágrafo único).

3.3 Critérios controvertidos e teorias “antielisão”

Preliminarmente, cabe dizer que em função do advento da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que acrescentou o parágrafo único ao artigo 116 do CTN, instaurou-se uma divergência acerca da introdução no Brasil de uma *norma geral antielisão*.⁹

Segundo a corrente dominante, não foi introduzida no Brasil uma *norma geral antielisão*.¹⁰ Para essa corrente, tal disposição teria exclusivamente o caráter *antievásivo*, pois alude à figura da dissimulação, típica da referida simulação relativa. Cabe lembrar que o artigo 149, VII, do CTN já dispunha sobre a possibilidade de se desconsiderarem os atos praticados com dolo, fraude e simulação. Tal possibilidade restou reforçada pelo atual Código Civil brasileiro (Lei nº 10.406/2002), ao estabelecer que são nulos os atos praticados com fraude à lei imperativa (art. 166, VI) ou com simulação (art. 167). Nesse contexto, parece correto o entendimento de que a Administração Tributária pode desconsiderar os negócios viciados pela fraude ou pela simulação independentemente de qualquer manifestação prévia do Poder Judiciário. É útil destacar que para essa parcela majoritária da doutrina nacional é legítima a prática de atos considerados *elisão* (lícitos), sendo constitucionalmente inaceitável que o legislador infraconstitucional introduza no sistema tributário brasileiro uma *norma geral antielisão*.

Por outro lado, é mister que se registre a opinião divergente de vozes autorizadas da doutrina nacional,¹¹ que defendem ser possível, mesmo antes do advento do parágrafo único do artigo 116 do CTN, coibir as práticas de elisão. Para fundamentar suas conclusões, ao que parece, esses juristas acabam perfilhando teorias desenvolvidas originalmente por autores estrangeiros, em consonância com regimes jurídicos bem distintos do brasileiro, especialmente no tocante ao regime constitucional tributário. Ante a relevância desse entendimento que

9 Utiliza-se o termo *antielisão* em vez de “antielisiva” (expressão usada por alguns), uma vez que o termo “elisivo” ou “elisiva” não existem em vernáculo.

10 Como exemplo de autores que, guardadas específicas diferenças, perfilham esse entendimento, podem-se citar: CARVALHO, 2018; COELHO, 2006; DERZI, 2002; SCHOUEIRI, 1995; MACHADO, 2002; AMARO, 2006.

11 Nesse sentido, destacam-se Amílcar de Araújo Falcão, Ricardo Lobo Torres e Marco Aurélio Greco.

apregoa a possibilidade de existir ou a efetiva existência em nosso sistema de uma *norma geral antielisão*, é conveniente examinar algumas das concepções teóricas estrangeiras mencionadas.

3.3.1 Algumas teorias estrangeiras de combate a procedimentos voltados à obtenção de economia tributária

3.3.1.1 A teoria da interpretação econômica – o Código Tributário Alemão de 1919

Costuma-se dizer que a teoria da interpretação econômica tem sua origem na Alemanha, com a promulgação do Código Tributário de 1919, que revela a influência das ideias do autor do respectivo anteprojeto, Enno Becker. Esse código dispunha em seu parágrafo 4º que: “Na interpretação das leis tributárias devem ser considerados a sua finalidade, o seu significado econômico e o desenvolvimento das circunstâncias” (MACHADO, 1993).

Essa disposição era complementada pelo que estabelecia o parágrafo 5º do mesmo código:

§ 5º. A obrigação tributária não pode ser eludida ou reduzida mediante o emprego abusivo de formas e formulações de direito civil.

Haverá abuso no sentido do inciso 1,

1. quando, nos casos em que a lei submete a um imposto fenômenos, fatos e relações econômicos em sua forma jurídica correspondente, as partes contratantes escolhem formas ou negócios jurídicos inusitados para eludir o imposto, e

2. quando, segundo as circunstâncias e a forma como é ou deve ser processado, obtêm as partes contratantes, em substância, o mesmo resultado econômico que seria obtido, se escolhida fosse a forma jurídica correspondente aos fenômenos, fatos e relações econômicos. (MACHADO, 1993)¹²

12 A referência ao texto do Código de 1919 tem como base a tradução esposada por Brandão Machado, no prefácio à obra de Wilhem Hartz (1993, p. 9-10).

Essa concepção teve ressonância em nosso país. Amílcar de Araújo Falcão (1994) foi, talvez, seu principal arauto. Segundo o jurista, a interpretação econômica da lei tributária consiste em dar à lei, na sua aplicação ao caso concreto, um sentido que não possibilite ao contribuinte manipular a forma jurídica, para, preservando o resultado econômico desejado, alcançar uma menor carga tributária. Defende a tese de que o legislador, ao aludir a determinado ato, negócio ou instituto jurídico para definir o fato gerador, utiliza-se de uma forma elíptica, cabendo ao intérprete, por meio da interpretação econômica, revelar a relação econômica subjacente. Daí afirmar que o intérprete deve se ater à intenção empírica ou *intentio facti* e concluir pela existência do dever de pagar o tributo, sempre que restar demonstrada a propositada alteração da *intentio iuris*, por meio do uso de formas jurídicas não usuais, ou atípicas, em relação ao fim visado, ou de abuso de forma jurídica, tendo como única explicação o objetivo de obter vantagem tributária.

Essa concepção foi severamente criticada por Alfredo Augusto Becker (1972). O jurista assevera:

A doutrina da interpretação do Direito Tributário segundo a realidade econômica do fenômeno da vida (sustentada por K. BALL, J. HEIN, W. MERCK, AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, E. VANONI, D. JARACH, B. GRIZIOTTI, L. TROTABAS), também chamada de “construtiva”, o que na verdadeira realidade faz é a demolição do que há de jurídico no direito tributário em nome da defesa do Direito Tributário, eles matam o “direito” e ficam apenas com o “tributário”. (BECKER, 1972, p. 117-118)

Insiste o autor que a utilização dessa doutrina produz “funestos resultados: a) incorre no maior equívoco do Direito Tributário; b) destrói a praticabilidade do Direito Tributário; c) importa na inversão da própria fenomenologia jurídica; d) nega utilidade precisamente àquilo que é jurídico” (BECKER, 1972, p. 117-118)

3.3.1.2 A teoria do abuso da forma jurídica – o Código Tributário Alemão de 1977

As disposições legais alemãs relativas à interpretação segundo a realidade econômica, que já haviam sido alteradas em 1931 e em 1934 (com a denominada Lei de Adaptação Tributária), sofreram uma modificação mais completa com o advento do novo Código Tributário Alemão de 1977. Nesse novo código, dois dispositivos trataram mais diretamente do tema relativo à evasão, quais sejam, os parágrafos 41 e 42.

§ 41

Negócios Jurídicos Ineficazes

(1) Se um negócio jurídico é ou se torna ineficaz, esse fato será irrelevante para os fins da tributação se e enquanto as partes contratantes permitirem que se alcance e perdure o seu resultado econômico. Esta norma não prevalecerá se de outra maneira dispuser a lei tributária.

(2) São irrelevantes para os fins da tributação os negócios e atos simulados. Se por meio de um negócio simulado se encobre outro negócio, leva-se em conta para fins da tributação o negócio encoberto.

§ 42

Abuso de Formas Jurídicas

A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos tivesse sido adotada a forma jurídica adequada. (NOVO..., 1978)

O parágrafo 41 do Código Tributário Alemão de 1977, quando alude expressamente aos negócios considerados ineficazes ou simulados, dispõe que se deve levar em conta o resultado efetivamente produzido (resultado econômico) e o negócio que se pretendeu encobrir (em nossa linguagem,

o negócio dissimulado). Tal dispositivo parece estar mais relacionado ao fenômeno que nesse trabalho se denominou *evasão*.

Já o parágrafo 42 do código, ao que parece, mais se aproxima do fenômeno que se designou *elisão*. Ele dispõe sobre a figura do “abuso de formas jurídicas”. Estabelece, de forma explícita, que se houver abuso da forma jurídica, será considerado, para fins tributários, o resultado econômico que teria sido obtido caso a forma jurídica adequada tivesse sido utilizada. Nota-se que esses dois dispositivos, cada um da sua forma, estabelecem a relevância conferida pelo sistema tributário alemão para o efetivo resultado econômico pretendido pelo contribuinte. Se houver abuso, o resultado pretendido prevalecerá sobre o resultado a que se chegaria por força do instrumento jurídico (forma) utilizado.

Dois pontos fundamentais que merecem um devido esclarecimento surgem nessa norma antielisão do parágrafo 42. Em primeiro lugar, é preciso definir os critérios que possibilitem informar quando há *abuso de forma jurídica*, já que isso não está expresso no texto legal. Essa resposta permitirá estabelecer que a forma adotada pelo contribuinte não irá prevalecer para fins tributários. Em segundo lugar, é necessário definir os critérios que possibilitem identificar a *forma jurídica adequada*. Essa resposta irá permitir que o aplicador da norma tributária construa um fato considerado adequado para a situação concreta. Esses conceitos, com forte dose de indeterminação, guardadas as devidas diferenças das concepções doutrinárias alemãs, apontam no sentido de se conceber que há *abuso de forma jurídica* quando um determinado resultado econômico é alcançado mediante uma forma jurídica considerada “pouco usual”, “incomum”, “não adequada”. Desse modo, os conceitos *abuso de forma jurídica* e *adoção de forma não adequada*, presentes no mencionado parágrafo 42, implicam-se mutuamente. Portanto, se ocorrer o uso de uma *forma jurídica inadequada* com o propósito de incorrer numa menor carga tributária, será considerado devido o tributo como se a forma adequada ao resultado econômico pretendido tivesse sido adotada. Como adverte Brandão Machado (1993), essa previsão do parágrafo 42 do Código Tributário Alemão, que estabelece o instituto do *abuso da forma jurídica*, demanda o emprego da analogia, para que seja possível construir a exigência do tributo, o que, segundo suas palavras, “nem todo sistema jurídico suporta” (MACHADO, 1993, p. 22). O autor é, ainda, taxativo ao afirmar: “Já é tempo de a nossa doutrina abster-se de

considerar como integradas ao nosso sistema jurídico essas estranhas figuras do *abuso de formas* e *critério econômico*, porque absolutamente incompatíveis com regra de nosso direito positivo, que expressamente proíbe o emprego da analogia” (p. 27).¹³

A jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal da Alemanha tem aplicado essas normas mediante a análise das circunstâncias concretamente apresentadas, variando caso a caso a consideração se houve prática lícita ou ilícita de economia tributária, em especial, em função da ponderação dos princípios da segurança jurídica e da legalidade, de um lado, e dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, de outro.¹⁴

3.3.1.3 *As teorias nos Estados Unidos sobre práticas tributárias indevidas*

Os Estados Unidos enfrentam o tema dos procedimentos voltados à obtenção de economia tributária de longa data.¹⁵ A teoria do propósito comercial ou empresarial (*the business purpose doctrine*) e a teoria da substância sobre a forma (*the substance over form doctrine*) foram aplicadas pela primeira vez no caso *Gregory vs. Helvering* em 1935. Nesse julgado, a Suprema Corte americana decidiu que não deveria considerar uma reorganização empresarial geral em função de inexistir um propósito comercial. A Corte entendeu que o fato de ter sido seguido literalmente um texto legal que permitia a não incidência de tributação não deveria prevalecer na hipótese de inexistir uma finalidade comercial ou empresarial. Prevaleceu aquilo que a Corte considerou que realmente e substancialmente ocorreu, independentemente da forma adotada pelas partes.

13 O jurista observa que outros tributaristas (Rudolf Adam, Klaus Tipke, Joachim Lang, Georg Crezelius) também concordam que a analogia é um processo necessário para que possam ser aplicados os institutos do *abuso de formas* e *critério econômico*.

14 Quanto a esse tema, ver, entre outros: BEISSE (1984), TIPKE (1984), HARTZ (1993), MACHADO (1993), MOLINA (1998).

15 Elucidativa síntese sobre o sistema vigente nos Estados Unidos relativo ao controle da elisão e da evasão tributárias pode ser encontrada no relatório concernente ao tema “Form and substance in tax law”, produzido por William P. Streng e Lowell D. Yoder (2002).

Dessa época em diante, várias normas têm sido prescritas, fundadas em diferentes concepções teóricas da *common law*, quais sejam:

- a) a teoria da transação fraudulenta (*the sham transaction doctrine*), que se aproxima do que já se expôs acerca do negócio praticado com simulação;
- b) a teoria da transação escalonada (*the step transaction doctrine*), pela qual os diversos negócios relacionados a uma transação devem ser avaliados como se fossem um só, com o intento de determinar quais são os efeitos para fins tributários – algumas situações relacionadas a essa concepção podem em rigor revelar hipótese de simulação, quando, então, é aplicável o que se falou sobre evasão tributária;
- c) a teoria do propósito negocial (*the business purpose doctrine*), que requer que o contribuinte, ao realizar uma ou várias transações, tenha outros objetivos negociais, além do mero interesse em obter uma economia tributária;
- d) a teoria da substância sobre a forma (*the substance over form doctrine*), a qual reconhece que, apesar de os efeitos jurídicos de um ato dependerem da forma adotada, quando a substância de uma negociação produz resultados não compatíveis com a forma escolhida, a Corte ou a Administração podem caracterizar o negócio de acordo com a sua efetiva substância;
- e) a teoria da substância econômica ou da simulação econômica (*the economic substance* ou *economic sham doctrine*), que defende a desconsideração da prática de atos que proporcionam benefícios fiscais se esses atos carecem de uma substância econômica ou se o benefício econômico é insignificante se comparado com o benefício fiscal.

A Suprema Corte americana, mesmo sem contar com uma norma geral antielisão, mas apenas com normas setoriais, tem, a partir do exame das específicas circunstâncias de cada caso concreto, aplicado as concepções teóricas antes relatadas, a fim de coibir certas práticas evasivas e de elisão.

4 O CONTROLE DA ELISÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Preliminarmente, é de suma importância reiterar o que se firmou anteriormente: afastada a hipótese de *economia tributária controvertida*, na qual não há a presença do elemento dolo, conclui-se que aquilo que se costuma denominar “planejamento tributário” pode se caracterizar tanto como um procedimento ilícito e doloso, designado *evasão*, quanto como um procedimento lícito, designado *elisão*.

Uma vez sendo caracterizado como *evasão*, decorrente da prática de atos dolosos em sentido amplo (dolo, fraude, simulação, dissimulação, abuso), o planejamento tributário encontra-se no campo da ilicitude e, por conseguinte, sujeita seu praticante às penalidades prescritas pelo legislador, inclusive às de natureza penal. Acaso o planejamento tributário seja considerado *economia tributária controvertida*, quando não ocorre a prática de atos dolosos em sentido amplo, poderá a Administração Fiscal conferir interpretação diversa para os fatos ocorridos, o que pode representar o surgimento de obrigações de natureza tributária e de natureza punitiva tributária; neste último caso, sem as agravantes decorrentes da prática desses atos dolosos em sentido amplo (dolo, fraude, simulação, dissimulação, abuso). Se o planejamento tributário for considerado *elisão*, não restará caracterizada qualquer ilicitude, pelo que as possibilidades de “controle” dependerão de ações a serem adotadas pelo legislador, como será adiante demonstrado.

O sistema constitucional brasileiro apresenta relevante peculiaridade perante os sistemas estrangeiros, em especial, quanto aos sistemas alemão e americano, cujas concepções teóricas são, por vezes, adotadas por doutrinadores nacionais. Essa distinção é bastante evidente quando se analisa o modo pelo qual o subsistema tributário é tratado na Constituição brasileira.

É lição corrente que a Carta Magna brasileira, diversamente do que ocorre nas constituições dos principais Estados ocidentais (da Alemanha, dos Estados Unidos, de Portugal, da Itália, da Espanha, da França, etc.), é a que, com larga margem, mais possui dispositivos relacionados à matéria tributária.

Se isso não bastasse, a Constituição brasileira apresenta outras duas relevantes e peculiares características, que são fundamentais para a adequada apreciação do tema do controle da elisão no Brasil. A primeira: a Constituição estabelece, de forma rígida, uma minuciosa discriminação da competência tributária¹⁶ entre as pessoas políticas (arts. 145 a 156), a fim de evitar possíveis conflitos de competência entre elas (princípio da atribuição constitucional da competência tributária). A segunda: a Constituição prescreve que a pessoa política competente, ao instituir determinado tributo, deve identificar os critérios do antecedente e do consequente da norma tributária, em especial, considerada a linguagem constitucional, o *fato gerador* (abstrato), o *contribuinte*, a *base de cálculo* e a *alíquota* (princípio da estrita legalidade tributária).

Como será evidenciado adiante, esse duplo requisito constitucional – representado pelo princípio da atribuição constitucional da competência tributária e pelo princípio da estrita legalidade tributária – implica uma impossibilidade lógico-jurídica tanto para a adoção automática ou acrítica das teorias estrangeiras de antielisão examinadas, quanto para a aceitação da tese de que foi introduzida no Brasil uma norma geral antielisão. A adoção dessas concepções nos casos de elisão, quando não resta caracterizada uma ilicitude, implica a necessidade de aplicar um raciocínio analógico, na medida em que tem como propósito caracterizar que certo fato, que não se apresenta como fato gerador concreto (fato jurídico tributário) por falta de suporte em norma tributária, seja considerado por analogia como tal, de modo que produza, como consequência, o surgimento de uma obrigação tributária.

A doutrina tem enfatizado à farta que a Constituição brasileira prescreve, nos artigos 145 a 156, de forma minuciosa, um rígido (inalterável por instrumento infraconstitucional) sistema de “repartição da competência tributária”, ou, com mais rigor, um rígido e minucioso sistema de atribuição da competência tributária (pois a competência representa uma parcela de poder, já nasce demarcada,

16 *Competência tributária* significa a aptidão de produzir norma jurídica tributária (norma de conduta) de acordo com o estabelecido por norma constitucional de produção normativa. *Norma de produção normativa* é aquela cujo antecedente descreve uma específica situação de fato (de ocorrência possível), que se caracteriza por apresentar os requisitos necessários para que outra norma passe a pertencer (a ter validade – criação) ou deixe de pertencer (revogação) ao sistema jurídico, e cujo consequente apresenta uma estrutura relacional, composta por variáveis, que simboliza a norma jurídica a ser criada ou revogada (QUEIROZ, 2018, p. 26, 176).

“repartida”) para as pessoas políticas (União, estados, Distrito Federal e municípios), a fim de controlar os excessos na produção tributária e evitar possíveis conflitos de competência.¹⁷ Essa rígida atribuição e discriminação da competência tributária entre as pessoas políticas se estabelece por meio de uma detalhada identificação dos conceitos que integrarão a *materialidade do fato gerador abstrato* (critério material do antecedente) e a *base de cálculo* (elemento do critério material quantitativo do consequente) da norma instituidora dos tributos, em especial dos impostos discriminados na Constituição.

A Constituição informa a competência de cada ente político para instituir normas tributárias. No tocante às espécies *taxa* e *contribuição de melhoria*, dispõe que a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios podem instituí-las “em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição” – quanto às taxas –, e “decorrente de obras públicas” – quanto às contribuições de melhoria (BRASIL, 1988, art. 145, II e III). Isso, em princípio, pode sugerir que há uma competência legislativa necessariamente comum. Contudo, a competência para instituir taxas é mais bem definida quando a Constituição indica a pessoa política habilitada para exercer o poder de polícia ou para prestar o serviço público. E é mais bem definida em relação à contribuição de melhoria quando a Constituição aponta a pessoa política habilitada para realizar determinada obra pública. Esses tributos – taxa e contribuição de melhoria – são denominados tributos vinculados justamente pelo fato de sua instituição depender de uma atuação estatal. Essa situação de fato, representada pela atuação estatal, é descrita pelo antecedente (fato gerador abstrato) da respectiva norma tributária, sendo, pois, de ocorrência necessária para que haja a incidência normativa, que provocará o nascimento da obrigação tributária prescrita no consequente da norma.

Por sua vez, o tratamento constitucional da competência relativa à espécie tributária “imposto” é bem mais minucioso. Por força da Constituição (princípio da capacidade contributiva absoluta), o fato descrito no antecedente da norma de imposto descreve uma situação que nenhuma relação tem com qualquer atuação estatal, daí ser denominado tributo não vinculado. Tal situação descrita

17 A esse respeito, ver: SOUZA (1981, p. 177), QUEIROZ (2018, p. 175), entre outros.

no antecedente denota a titularidade de riqueza por parte de uma pessoa. Consequentemente, com o propósito de atribuir e discriminar entre os entes políticos a competência para instituir impostos, a Constituição prescreveu uma longa (mas não exaustiva) discriminação das situações que podem ser erigidas como critério material do antecedente (“fato gerador”) e do conseqüente (“base de cálculo”) das respectivas normas impositivas.¹⁸

Dessarte, o principal método adotado pela Constituição brasileira para firmar a atribuição de competência de modo que a União (art. 153), os estados e o Distrito Federal (art. 155) e os municípios (art. 156) criem normas de imposto foi o de descrever as diferentes situações de fato que poderão ser constituídas em critério material do antecedente (“fato gerador”) e em parte do critério material do conseqüente (a “base de cálculo”) das respectivas normas instituidoras de imposto.

Essa técnica de atribuição e de discriminação da competência para criar norma de imposto, além de estar expressamente prevista nos artigos 153, 155 e 156 da Constituição, é confirmada em outras passagens constitucionais:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

18 A competência no tocante ao empréstimo compulsório e às contribuições especiais, salvo as situações que envolvem certas contribuições para a seguridade social (art. 195, I, “a”, da CRFB), é bastante aberta, uma vez que a Constituição não informa qual a materialidade (critério material do antecedente normativo e a base de cálculo – prescrita no critério material quantitativo do conseqüente normativo) a ser considerada pelo legislador na hora de demarcar o objeto da tributação. Normalmente, as normas instituidoras dessas duas espécies tributárias apresentam-se com características de norma de imposto, isto é, descrevem certa situação reveladora de riqueza pessoal e prescrevem a obrigação de entregar parte dessa riqueza. Por certo, o que caracteriza tais espécies tributárias é a circunstância de apresentarem uma destinação constitucional específica, acrescida, no caso dos empréstimos compulsórios, da necessidade de haver a devolução aos contribuintes do valor arrecadado.

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

[...]

§ 2º - As taxas não poderão ter *base de cálculo própria de impostos*.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) *definição* de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos *impostos discriminados nesta Constituição*, a dos respectivos *fatos geradores, bases de cálculo* e contribuintes;

[...]

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e *não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição*;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, *compreendidos ou não em sua competência tributária*, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação. (BRASIL, 1988, grifos nossos)

Essa peculiaridade da Constituição brasileira no trato da matéria tributária, em especial, da matéria concernente à atribuição da competência tributária, como se disse, é fundamental para a adequada apreciação do tema do controle da elisão no Brasil.

Em função da necessidade de se considerar que a Constituição da República utiliza palavras com o fim de transmitir mensagem com sentido, com o propósito de designar algum conceito (o qual possui limites máximos, mesmo sendo conceito do tipo *indeterminado*), considerando a existência do rígido sistema constitucional de atribuição da competência tributária existente no Brasil, pode-se asseverar que há uma necessidade lógico-jurídica

de se conceberem duas ideias. Primeiro, a Constituição prescreve diversos conceitos (p. ex. “taxa”; “contribuição de melhoria”; “imposto”; impostos sobre a “importação de produtos estrangeiros”, a “exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados”, “produtos industrializados”, a “renda e proventos de qualquer natureza”, etc.) que informarão o que pode ser posto pelo legislador infraconstitucional como base tributável. Segundo, todos esses conceitos apresentam limites máximos, capazes de diferenciá-los de outros que igualmente servirão como base tributável (“fato gerador” e “base de cálculo”).

Não se pode esquecer que os conceitos (jurídicos ou não), em sua maior parte, podem ser considerados da espécie “indeterminado”, ou seja, apresentam certa dose de indeterminação, fenômeno que é inerente ao próprio processo de conhecimento humano (QUEIROZ, 2018, p. 20). Contudo, se existe um conceito, há características definitórias que informam seus limites, os quais permitem identificá-lo e diferenciá-lo de outros conceitos.

Assim, o fato de se poder considerar que as expressões usadas nos artigos 153, 155 e 156 da Constituição, para designar bases tributáveis a título de impostos, expressam conceitos com razoável dose de indeterminação não importa em reconhecer que são conceitos vazios, sem sentido, sem limites máximos, nem permite deduzir que o legislador infraconstitucional possui total liberdade para definir tal conceito.

Desse modo, se a Constituição tem o propósito de atribuir e discriminar a competência relativa aos impostos previstos nos artigos 153, 155 e 156, as palavras utilizadas nesses dispositivos expressam conceitos (mensagens com sentido) cujos conteúdos não podem ser confundidos. Logo, é manifesto que não se pode confundir os conceitos de:

- a) “importação de produtos estrangeiros”, “exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados”, “renda e proventos de qualquer natureza”, “produtos industrializados”, “operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários”, “propriedade territorial rural”, “grandes fortunas” (art. 153 – conceitos relativos à competência ordinária discriminada da União);

- b) “transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos”, “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”, “propriedade de veículos automotores” (art. 155 – conceitos relativos à competência ordinária discriminada dos estados e do Distrito Federal); e
- c) “propriedade predial e territorial urbana”, “transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição”, “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” (art. 156 – conceitos relativos à competência ordinária discriminada dos municípios).

Insta lembrar importante alerta feito pelo ministro Sepúlveda Pertence em seu voto na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 2.588, quando assentou que “não é possível conferir [...] ao legislador tributário ampla liberdade para redefinir os conceitos de que se vale a própria Constituição para a discriminação constitucional das competências tributárias” (STF, 2014).

Nesse contexto alude à seguinte passagem do ministro Luiz Gallotti:

Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição. (STF, 2014)

Ora, se a Constituição se ocupou em discriminar diferentes conceitos, que apresentam limites máximos, de modo que se atribua e discrimine a competência tributária entre as pessoas políticas, e se há entre esses conceitos semelhanças quanto à sua repercussão econômica ou substância econômica, então, se fossem aplicáveis no Brasil teorias estrangeiras que, para serem usadas em situações não enquadradas em simulação ou fraude, envolvessem necessariamente um processo analógico (como a teoria da *interpretação econômica*, da *substância sobre a forma*, do *propósito negocial*, etc.), estar-se-ia

tornando sem efeito o princípio da atribuição constitucional da competência tributária.

Poder-se-ia perguntar: qual a diferença, no que tange à substância econômica, entre o fato de alguém ser proprietário de um imóvel rural e o fato de alguém ser proprietário de um imóvel urbano? Não parece haver diferença quanto à *substância econômica*. Ora, sendo assim, poderiam tanto a União quanto o município exigir o imposto sobre a propriedade, seja urbana ou rural, tendo por base a competência diretamente conferida pela Constituição ou tendo por base a analogia? Parece-me que não.

Qual a diferença, quanto à substância econômica, entre o fato de alguém prestar um serviço de transporte intermunicipal e o fato de alguém prestar um serviço de transporte intramunicipal? Não parece haver diferença quanto à *substância econômica*. Novamente, sendo assim, poderiam tanto o Estado quanto o município exigir o imposto sobre a prestação de um serviço de transporte, seja intermunicipal ou intramunicipal, tendo por base a competência diretamente conferida pela Constituição ou tendo por base a analogia? Também me parece que não.

Qual a diferença, quanto à substância econômica, entre o fato de alguém transmitir *inter vivos* um bem imóvel e o fato de alguém transmitir *inter vivos* um bem móvel? Não parece haver diferença quanto à *substância econômica*. Poderia então o município exigir o imposto sobre a transmissão de qualquer bem, seja ele móvel ou imóvel, com base em competência diretamente conferida pela Constituição (no caso do bem imóvel) ou com base na analogia (no caso do bem móvel)? Tampouco me parece.

Afigura-se evidente que há uma completa incompatibilidade lógica entre o rígido sistema de atribuição da competência tributária presente na Constituição brasileira e a adoção de teorias estrangeiras antielisão, que dependem, para sua aplicação, do emprego da analogia.

Por sua vez, o denominado princípio da estrita legalidade tributária também informa a impossibilidade **lógico-jurídica do emprego da analogia como medida exclusivamente antielisão no sistema brasileiro. Por força desse**

princípio, compete ao Poder Legislativo (composto pelos representantes democraticamente eleitos pelo povo) da pessoa política constitucionalmente designada para instituir certo tributo decidir acerca dessa matéria. Além disso, ao instituir um tributo, deve identificar os critérios do antecedente e do conseqüente da norma tributária¹⁹ (com especial destaque aos relacionados ao “fato gerador”, ao contribuinte, à base de cálculo e à alíquota). O princípio da estrita legalidade tributária apresenta esse duplo aspecto: um subjetivo – é o Poder Legislativo (e não o Poder Executivo) que tem competência para decidir acerca da instituição de tributo; e outro objetivo – o conteúdo da norma tributária deve ser estabelecido pelo Poder Legislativo (e não pelo Poder Executivo).²⁰

Admitir o emprego da analogia como medida antielisão representaria uma irrefutável afronta ao princípio da estrita legalidade, pois tornaria desnecessário que o próprio Poder Legislativo dispusesse sobre os critérios do antecedente e do conseqüente da norma tributária. Mediante o uso da analogia, a identificação do “fato gerador” (no sentido de critério material do antecedente da norma tributária), da “base de cálculo” (critério material quantitativo do conseqüente da norma tributária), bem como, por conseqüência, do “contribuinte”, em rigor, poderia ser estabelecida pelo Poder Executivo, já que, além dos conceitos legalmente especificados, ter-se-ia que considerar os incontáveis *conceitos análogos no tocante à “substância econômica”,* os quais poderiam ser estabelecidos por decreto, por portaria ou, até mesmo, por atos dos órgãos da Administração Fiscal. Como resultado, haveria uma competência tributária da Administração Fiscal (Poder Executivo), levada a termo por meio de atos infralegais, que superaria em extensão e, quiçá, em relevância, a competência tributária do próprio Poder Legislativo.

Desse modo, parece claro e incontestável, por força das características do nosso sistema constitucional, que é inadmissível atribuir ao legislador brasileiro a

19 Os critérios do antecedente e do conseqüente das normas tributárias foram mais bem desenvolvidos por mim em artigo intitulado “Regra matriz de incidência tributária” (QUEIROZ, 2005, p. 241-250).

20 Esse princípio é relativamente excepcionado pela Constituição Brasileira, quando ela prescreve, no parágrafo 1º do artigo 153, que “atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei”, é facultado ao Poder executivo alterar as alíquotas dos impostos sobre a importação (II), a exportação (IE), os produtos industrializados (IPI) e sobre operações financeiras (IOF). A Emenda Constitucional (EC) nº 33/2001 trouxe mais duas exceções: art. 155, § 4º, IV, “c”, e art. 177, § 4º, I, “b”.

mesma liberdade que possuem os legisladores de outros países para elaborar uma *norma geral antielisão*, pois isso representaria uma afronta ao mencionado princípio da atribuição constitucional da competência tributária e ao princípio constitucional da estrita legalidade tributária.

Em suma, as teorias estrangeiras empregadas no combate à elisão (procedimento lícito) envolvem necessariamente um processo analógico, pelo que são compatíveis com aqueles sistemas jurídico-constitucionais que conferem ao legislador infraconstitucional uma larga margem de liberdade (competência) para criar normas tributárias. Nesses sistemas estrangeiros, a competência tributária do legislador infraconstitucional é bastante ampla, em função de existirem poucas limitações ou requisitos constitucionais a informar a competência tributária material (relativa ao *fato gerador* e à *base de cálculo*). Portanto, em tais sistemas, o emprego da analogia, expressamente autorizada ou não pelo legislador infraconstitucional, não encontra óbices nas respectivas Constituições, pois estas, diversamente da Constituição brasileira, não apresentam os referidos princípios da atribuição constitucional da competência tributária e da estrita legalidade tributária. Nesses sistemas estrangeiros, a fim de demarcar a competência tributária, costuma ser necessária apenas a ponderação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva com os princípios da segurança jurídica e da legalidade – sem, portanto, haver a ponderação daqueles com os princípios da atribuição constitucional da competência tributária e da estrita legalidade tributária, que são peculiares ao sistema constitucional tributário brasileiro.

É certo que, para controlar a elisão tributária, o legislador infraconstitucional pode e deve, em respeito aos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva, elaborar normas que cubram ao máximo a competência tributária conferida pela Constituição brasileira.²¹ Assim, nos impostos cujas materialidades não se vinculam a qualquer forma jurídica específica, mas que se referem a um resultado ou a uma situação de fato (que se baseiam em conceitos denominados *funcionais*) – p. ex., o imposto sobre a renda e proventos de

21 Esse dever foi de certo modo prescrito pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 –, *in verbis*: “Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação” (BRASIL, 2000).

qualquer natureza, cuja materialidade é representada pelo acréscimo patrimonial experimentado por alguém –, pode o legislador determinar validamente (o que, aliás, já vem sendo feito) que, qualquer que seja a forma, a origem ou a causa desse acréscimo, ele será tributado por tal imposto.

Guardadas as devidas diferenças, esse mesmo raciocínio é aplicável a outros impostos constitucionalmente previstos, cuja materialidade não se limita a determinada forma ou negócio jurídico, quais sejam os impostos sobre: importação; exportação; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; grandes fortunas; transmissão *causa mortis*; operações relativas à circulação de mercadorias; transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; serviços de qualquer natureza.

Como se percebe, a Constituição brasileira permite (portanto, sem qualquer ofensa ao princípio da atribuição constitucional da competência tributária e ao da estrita legalidade tributária), com relação à maior parte dos impostos por ela previstos, que o legislador construa as respectivas normas tributárias de modo que se reduzam bastante as denominadas *práticas de elisão*, já que nesses casos, vale repetir, não há limitação constitucional a determinada forma ou negócio jurídico.

Por outro lado, os impostos cujas materialidades se encontram delimitadas a determinada forma jurídica (que se baseiam em conceitos denominados *estruturais*) são exceção no sistema constitucional tributário brasileiro. Isso ocorre com os impostos sobre: propriedade territorial rural; doação; serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; propriedade de veículos automotores; propriedade predial e territorial urbana.

5 DEVOLUÇÃO DE BENS AO SÓCIO PESSOA FÍSICA EM REDUÇÃO DE CAPITAL PARA FINS DE ALIENAÇÃO – CASO DE ELISÃO OU DE EVASÃO?

Uma vez esclarecidos os critérios para diferenciar o que é lícito (*favor fiscal e elisão*) do que é ilícito (*evasão*), e sem olvidar a situação que caracteriza o que se denominou *economia tributária controvertida*, é possível responder, com coerência e consistência, as duas questões anteriormente formuladas.

A primeira questão foi assim formulada:

1 – Em termos tributários, é legal ou lícita a devolução de bens a valor de mercado ao sócio pessoa física em redução de capital?

A resposta acerca da licitude da devolução de bens a valor de mercado ao sócio pessoa física em redução de capital está condicionada ao atendimento dos seguintes requisitos: a) por evidência, à adoção de procedimento que não seja ilícito, isto é, que não seja eivado de dolo, fraude, simulação (absoluta ou relativa) ou abuso; b) especialmente, ao cumprimento do disposto nos artigos 173 e 174 da LSA, ou seja, a redução de capital social é juridicamente admissível ou se houver perda, até o montante dos prejuízos acumulados, ou se o capital for julgado excessivo pela assembleia geral (art. 173), e se respeitado o direito dos credores (art. 174).

A segunda questão foi formulada da seguinte maneira:

2 – Em termos tributários, é legal ou lícita a devolução de bens a valor de mercado ao sócio pessoa física em redução de capital, para fins de alienação?

A resposta acerca da licitude da devolução de bens a valor de mercado ao sócio pessoa física em redução de capital, para fins de alienação, encontra-se igualmente condicionada. Em primeiro lugar, a licitude está submetida às mesmas condições gerais referidas na resposta à primeira questão, sem levar em conta os “fins de alienação”: a) por evidência, à adoção de procedimento que não seja ilícito, isto é, que não seja eivado de dolo, fraude, simulação (absoluta

ou relativa) ou abuso; b) especialmente, ao cumprimento do disposto nos artigos 173 e 174 da LSA, ou seja, a redução de capital social é juridicamente admissível ou se houver perda, até o montante dos prejuízos acumulados, ou se o capital for julgado excessivo pela assembleia geral (art. 173), e se respeitado o direito dos credores (art. 174).

Em segundo lugar, há que se considerarem os específicos e relevantes propósitos da devolução: “para fins de alienação”.

Um ponto precisa ser, desde logo, esclarecido. Não se coloca em dúvida a possibilidade de, atendidas as condições antes citadas, realizar-se a devolução de bens ao titular, sócio ou acionista, mediante a entrega de bens, que poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado, pois isso está expressamente previsto na Lei nº 9.249/1995, nos seguintes termos:

Art. 22. Os bens e direitos do ativo da pessoa jurídica, que forem entregues ao titular ou a sócio ou acionista, a título de devolução de sua participação no capital social, poderão ser avaliados pelo valor contábil ou de mercado.

§ 1º No caso de a devolução realizar-se pelo valor de mercado, a diferença entre este e o valor contábil dos bens ou direitos entregues será considerada ganho de capital, que será computado nos resultados da pessoa jurídica tributada com base no lucro real ou na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido devidos pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado.

§ 2º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa jurídica, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão registrados pelo valor contábil da participação ou pelo valor de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica que esteja devolvendo capital.

§ 3º Para o titular, sócio ou acionista, pessoa física, os bens ou direitos recebidos em devolução de sua participação no capital serão informados, na declaração de bens correspondente à

declaração de rendimentos do respectivo ano-base, pelo valor contábil ou de mercado, conforme avaliado pela pessoa jurídica.

§ 4º A diferença entre o valor de mercado e o valor constante da declaração de bens, no caso de pessoa física, ou o valor contábil, no caso de pessoa jurídica, não será computada, pelo titular, sócio ou acionista, na base de cálculo do imposto de renda ou da contribuição social sobre lucro líquido. (BRASIL, 1995)

O ponto mais delicado é outro, qual seja: saber se é lícito, principalmente em termos tributários, proceder à redução de capital ao titular, sócio ou acionista, para que estes alienem o bem recebido a terceiro. Esse procedimento suscita algumas observações:

- a) desde que atendidos os requisitos previstos nos artigos 173 e 174 da LSA, se os bens ou direitos forem entregues em devolução da participação no capital pelo valor de mercado, a princípio, não há qualquer problema, inclusive em termos tributários;
- b) se os bens ou direitos forem entregues em devolução da participação no capital pelo valor contábil, a constatação da licitude do procedimento vai depender da verificação do real cumprimento da legislação societária (em especial, dos artigos 115, 134, 158, 173 e 174 da LSA), civil (artigos 48, 50, 166, 167 e 187 do Código Civil de 2002) e tributária (em especial, dos artigos 116 e 149 do CTN). Os seguintes exemplos podem ser ilustrativos:
 - b.1) se o valor de mercado for razoavelmente superior ao contábil, e se a alienação do bem por parte do titular, sócio ou acionista for feita a terceiro por esse valor, isso poderia colocar em dúvida o verdadeiro cumprimento dos artigos 173 e 174 da LSA, pois haveria uma transferência de ganhos para o titular, sócio ou acionista, em detrimento da pessoa jurídica que sofreu a redução de capital, na medida em que poderia ter ela própria obtido o ganho com a realização da alienação diretamente ao terceiro. À primeira vista, isso contrariaria alguns dispositivos do ordenamento brasileiro anteriormente transcritos (item 3.2), entre eles a LSA, o disposto nos artigos 115 (abuso do direito de voto e conflito de interesses),

134 e 158 (responsabilidade dos administradores) do Código Civil de 2002, o disposto nos artigos 48 (dolo, simulação ou fraude na administração da pessoa jurídica), 50 (abuso da personalidade jurídica), 166, III (motivo determinante ilícito), VI (fraude à lei imperativa) e 167 (dissimulação) do mesmo código. Se isso provocar efeitos tributários negativos (por exemplo, quando o ganho na alienação para terceiro se dá por uma pessoa física com uma menor carga fiscal – menor alíquota – se comparada a que teria a pessoa que sofreu a redução de capital), poderia a Administração Fiscal considerar que houve uma dissimulação (art. 116, parágrafo único, do CTN), agravada pela presença de dolo e fraude (art. 149, VII, do CTN).

- b.2) se o valor de mercado for razoavelmente inferior ao contábil, e se a alienação do bem por parte do titular, sócio ou acionista for feita a terceiro por esse valor, isso poderia colocar em dúvida o verdadeiro cumprimento dos artigos 173 e 174 da LSA, pois haveria a transferência de uma perda para o titular, sócio ou acionista, em benefício da pessoa jurídica que sofreu a redução de capital, na medida em que poderia ter ela própria sofrido a perda com a realização da alienação diretamente ao terceiro. Isso poderia, de certo modo, contrariar os mesmos dispositivos do ordenamento brasileiro citados na hipótese anterior e, caso provocasse efeitos tributários negativos (por exemplo, quando a alienação para terceiro se dá por uma pessoa jurídica que recebeu o bem em devolução de capital e que está numa situação lucrativa, enquanto a pessoa jurídica que sofreu a redução já estava numa situação de prejuízo fiscal, pelo que a perda é inútil para esta, porém útil para aquela, cuja base tributável seria reduzida), poderia a Administração Fiscal considerar que houve uma dissimulação (arts. 116, parágrafo único, do CTN), agravada pela presença de dolo e fraude (art. 149, VII, do CTN).

Em suma, o exame criterioso da verdadeira situação de fato e a interpretação adequada da legislação aplicável são imprescindíveis para a correta resposta acerca da licitude da devolução de bens a valor de mercado ao sócio pessoa física em redução de capital, para fins de alienação.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

É imprescindível firmar que o efetivo controle da *elisão tributária* e o combate à *evasão tributária* são deveres públicos impostos pela Constituição brasileira a todos os Poderes da República, em especial, por força dos princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva, da estrita legalidade e da solidariedade.

O Poder Legislativo deve elaborar normas que cubram ao máximo a competência tributária conferida pela Constituição, bem como normas que coíbam a prática de condutas supostamente de *elisão*, mas que na verdade são *evasivas*, pois fundadas em *dolo*, *fraude*, *simulação* ou *abuso*.

O Poder Executivo, por sua vez, ao exercer sua atividade normativa, deve criar normas que efetivamente contribuam para uma adequada execução e cumprimento das normas legais existentes e, ao realizar sua atividade de fiscalização, deve analisar profunda, minuciosa e responsabilmente os fatos praticados pelos contribuintes, de modo que separe, com rigor, as condutas lícitas voltadas à obtenção de economia tributária (*favor fiscal* e *elisão*) das condutas ilícitas (*evasão*). E o Poder Judiciário, ao decidir, em último grau, acerca da correta interpretação do fato ocorrido e da norma a ele aplicável, deve ter sempre em conta o princípio da realidade, que informa, por um lado, a consideração e a preservação do que corresponda à verdade e, por outro lado, a desconsideração do que é ilusório ou fictício, sem se deixar iludir por práticas que, em rigor, ainda que sob o rótulo de “reorganização empresarial” ou “planejamento tributário” (procedimentos legítimos, desde que lícitos e compatíveis com a verdade), possam representar atos ou negócios atentatórios da realidade, praticados mediante procedimentos ilícitos (*dolo*, *fraude*, *simulação* ou *abuso*).

Releva-se que, uma vez adotadas essas providências pelos órgãos públicos nacionais, contribuir-se-á para o alcance do objetivo maior do Estado brasileiro, que é a promoção do bem comum com dignidade (art. 3º, IV, c/c art. 1º, III, ambos da CRFB), sem que se incorra em desnecessária ofensa ao valor da segurança jurídica, mediante ofensa aos princípios do Estado Democrático de Direito, da atribuição constitucional da competência tributária e da estrita legalidade tributária.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 222-240.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. *In*: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.
- BRASIL. Presidência da República. Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916. Rio de Janeiro, 1º jan. 1916. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l3071.htm. Acesso em: 20 fev. 2018.
- BRASIL. Presidência da República. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 10 fev. 2018.
- BRASIL. Presidência da República. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Brasília, 15 dez. 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 10 fev. 2018.
- BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 ago. 2018.
- BRASIL. Presidência da República. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Brasília, 26 dez. 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 3 maio 2018.
- BRASIL. Presidência da República. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Brasília, 4 maio 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 20 abr. 2018.
- BRASIL. Presidência da República. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Brasília, 10 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em: 10 fev. 2018.
- BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1301002.761, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara. Brasília, 19 fev. 2018a.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1401002.196, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara. Brasília, 21 fev. 2018b.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 29. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2018. p. 286-289.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e elisão fiscal**: o parágrafo único do artigo 116, CTN e o Direito Comparado. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DERZI, Misabel de Abreu. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar n.º 104, de 10 de janeiro de 2001. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O planejamento tributário e a Lei Complementar nº 104**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 205-232.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FORBES BRASIL. São Paulo, n. 7, p. 130, 20 dez. 2000.

GOMES DE SOUZA, Rubens. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1981.

HARTZ, Wilhem. **Interpretação da lei tributária**: conteúdo e limites do critério econômico, São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1993.

MACHADO, Brandão. Prefácio. *In*: HARTZ, Wilhelm. **Interpretação da lei tributária**: conteúdo e limites do critério econômico. São Paulo: Resenha Tributária, 1993.

MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e o princípio da legalidade? Análise crítica do parágrafo único do art. 116 do CTN. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O planejamento tributário e a Lei Complementar nº 104**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 103-116.

MOLINA, Pedro M. Herrera. **Capacidad económica y sistema fiscal**: análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán. Madri: Marcial Pons, 1998.

NOVO Código Tributário Alemão. Edição IBDT. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

QUEIROZ, Luís Cesar Sousa de. Proposta de tabela de correlação deôntica. *In*: QUEIROZ, Luís Cesar Sousa de. **Sujeição passiva tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Imposto sobre a renda**: requisitos para uma tributação constitucional. Rio de Janeiro: GZ, 2018.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação**: *treaty shopping*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.

SERPA LOPES, Miguel Maria de. **Curso de direito civil**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1989. v. I.

SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588. Relatora ministra Ellen Gracie, Brasília, data de julgamento: 10 abr. 2013. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25342722/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-2588-df-stf/inteiro-teor-159438453?ref=juris-tabs>. Acesso em: 14 jul. 2018.

STRENG, William P.; YODER, Lowell D. Form and substance in tax law. **Cahiers de droit fiscal international**, Kluwer, v. LXXXVIIa, 2002.

TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no direito tributário. *In*: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito tributário**: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

PARTE 2

TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS FÍSICAS



ASPECTOS CONTROVERTIDOS DA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE A PRODUÇÃO RURAL

André Mendes Moreira

Professor adjunto de Direito Tributário nos cursos de graduação, mestrado e doutorado da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Universidade de São Paulo (USP) e mestre em Direito Tributário pela UFMG. Advogado e diretor da Associação Brasileira de Direito Tributário (Abradt).

Arthur Maia Queiroz

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

Resumo: Este artigo tem o objetivo de abordar, de maneira ampla, os aspectos controvertidos da incidência de contribuições previdenciárias sobre a produção rural, denominadas genericamente “contribuições para o Funrural”, em alusão ao antigo Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural, remodelado pela Lei Complementar nº 11, de 1971, e extinto pelas Leis nº 7.787/1989 e 8.213/1991. Especial enfoque será conferido ao perfil constitucional das contribuições instituídas pela Lei Orgânica da Seguridade Social e outras que lhe completaram a normatividade, notadamente em relação à constitucionalidade da incidência sobre a receita bruta do empregador rural pessoa física, aos conceitos de receita e resultado da comercialização, à possível ocorrência de *bis in idem* na incidência cumulativa com a Cofins e à imunidade das receitas de exportações nas vendas internas a cooperativas e *trading companies*. As considerações farão remissão ao entendimento prevalecente na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais do país.

Palavras-chave: Funrural. Contribuição. Seguridade social. Empregador. Pessoa física. Pessoa jurídica. Agronegócio. Constitucionalidade.

Abstract: This article has as main objective to approach controversial issues on the social security contribution over rural production, called social security contribution for the Fund of Assistance to the Rural Worker, remodeled by the LC n° 11/1971, and extinguished by Statutes n° 7,887/1989 and 8,213/1991. Special focus was given to the constitutional profile of the social security contributions created by the Organic Statute of Social Security and those that complete its normativity, especially in relation to the constitutionality of the charge on the gross revenue of the rural individual employer, to the concepts of revenue and income from sales, the occurrence of bis in idem with Cofins, and the tax immunity of exportation revenues in internal sales for cooperative enterprises and trading companies. The considerations will be brought in the light of the precedents of the administrative and judicial courts of the country.

Keywords: Funrural. Social security contribution. Employer. Natural person. Legal person. Agribusiness. Constitutionality.

SUMÁRIO

1	Introito	221
2	O histórico normativo das contribuições previdenciárias sobre a produção rural	222
3	Os sujeitos obrigados ao recolhimento das contribuições previdenciárias sobre a produção rural	224
3.1	O segurado especial	225
3.2	O empregador rural pessoa física	226
3.3	O empregador rural pessoa jurídica e o agroindustrial	227
4	Aspectos controvertidos da contribuição previdenciária sobre a produção rural sob a perspectiva constitucional	228
4.1	A (in)constitucionalidade da contribuição devida pelo empregador rural pessoa física	228
4.2	Receita bruta e “resultado de sua comercialização”. Sinônimos?	233
4.3	Contribuição ao Funrural e Cofins. <i>Bis in idem?</i>	236
4.4	A imunidade das receitas de exportação e as vendas a cooperativas e <i>trading companies</i> para exportação subsequente	238
5	A jurisprudência do CARF acerca da contribuição previdenciária sobre a produção rural	241
5.1	Base de cálculo do Funrural na agroindústria	241
5.2	Exigência de exclusividade no exercício da atividade rural e limites para o planejamento tributário na tributação da produção rural	243
6	Conclusão	246
	Referências	247

1 INTROITO

Getúlio Vargas referia-se, em seus discursos, genericamente – e em segundo plano – à “promoção do homem do campo”. Não se comprometeu com a formulação de políticas públicas voltadas à regulamentação do trabalho rural e à consolidação de direitos, reconhecidos aos trabalhadores urbanos, nem mesmo adotou essa estratégia como bandeira de governo.

Nas décadas de 1950 e 1960, contudo, a descontinuidade da extensão de direitos sociais ao mundo rural e a decadência gradual do populismo conduziram, já no início do governo de João Goulart, ao avanço de movimentos sociais e ao surgimento de novos atores. Destacam-se, dentre estes, os trabalhadores do agronegócio brasileiro, amparados pelo Estatuto do Trabalhador Rural, criado com a edição da Lei nº 4.214, de 2 de março de 1963, que, em seu artigo 158, determinou a instituição do Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural, depois apenas Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural, mais conhecido como Funrural.

A formulação desse estatuto refletiu a importância do setor agrícola para a economia brasileira, que continua a assumir relevância no cenário atual. O agronegócio responde por um quarto do PIB total do país e por quase metade de todas as exportações, gerando cerca de vinte milhões de empregos, conforme pesquisas do Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada da Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz da Universidade de São Paulo (Cepea/Esalq/USP).¹ O setor experimentou, entretanto, mudanças profundas na composição de sua população economicamente ativa nas últimas décadas, em virtude, especialmente, da mecanização das atividades agroindustriais, agropecuárias e do agrosserviço. Dos vinte milhões de empregos gerados, apenas quatro milhões, atualmente, estão de fato no campo.

A contribuição ao Funrural, nesse contexto, assume papel central nas discussões sobre a manutenção ou reforma do sistema previdenciário financiado pela economia rural. Muitos questionamentos sobre a adequação de seu perfil

1 Ver BARROS, 2017.

econômico e jurídico-normativo têm conduzido doutrina e jurisprudência a debruçarem-se sobre o tema.

Neste artigo serão abordadas, com mais profundidade, as seguintes questões relativas à contribuição ao Funrural: a) a adequação do regime substitutivo de incidência sobre a receita bruta em relação à adoção da folha de pagamentos como base de cálculo da contribuição; b) a perspectiva constitucional referente: b.1) à sujeição do empregador rural pessoa física ao recolhimento da contribuição, em consonância com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF); b.2) à incidência da contribuição devida pelo segurado especial sobre receita bruta; b.3) à dupla oneração da produção rural do empregador pessoa jurídica pela Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e pela contribuição ao Funrural; e b.4) à imunidade das receitas de exportação nas vendas a cooperativas para exportação subsequente e a *trading companies*; e c) as teses levadas à apreciação do CARF a respeito da contribuição ao Funrural, como a base de cálculo desse tributo para a agroindústria, o exercício exclusivo da atividade rural e os limites para o planejamento tributário.

2 O HISTÓRICO NORMATIVO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE A PRODUÇÃO RURAL

Como antecipado, o Funrural surgiu, embora com cariz diferente do atual, na década de 1960, com a criação do Estatuto do Trabalhador Rural (Lei nº 4.214, de 1963). À época, o regime previdenciário dos trabalhadores urbanos tinha regramento normativo diverso do aplicável aos trabalhadores rurais. Apenas em 1969, com a edição do Decreto-lei nº 564, de 1º de maio, a previdência social, assecuratória de direitos sociais aos trabalhadores urbanos, foi estendida aos rurais. Seguiu-se, à edição desse instrumento normativo, um regulamento próprio da previdência social rural, aprovado pelo Decreto nº 65.106, também de 1969, que instituiu plano assistencial básico.

Não tardou muito, no entanto, até que o plano básico de previdência social rural fosse substituído por regime autônomo, complementar ao Programa de

Assistência ao Trabalhador Rural, Pró-rural, criado pela Lei Complementar nº 11, de 1971. O programa, mantido e administrado pelo Funrural, consistia na prestação de alguns benefícios aos trabalhadores rurais e seus dependentes, dentre eles, nos termos do artigo 2º daquela lei complementar, aposentadoria por velhice, aposentadoria por invalidez, pensão, auxílio-funeral, serviço de saúde e serviço de social. Tratava-se, verdadeiramente, de regime previdenciário e assistencial.

Apartado do regime de previdência dos trabalhadores urbanos, esse programa não sintonizou perfeitamente com a nova ordem constitucional instaurada em 1988. A atual Constituição prevê, em seus artigos 194 e 195, indistintamente, o financiamento da seguridade social por toda a sociedade, de forma direta e indireta, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, compreendendo conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Nenhuma discriminação constitucional, pois, entre urbanos e rurais.

A ausência de alinhamento com o novo regime de seguridade social da Constituição de 1988, contudo, não impediu que as disposições da Lei Complementar nº 11, de 1971, fossem recepcionadas pela nova ordem constitucional. A esse respeito, há precedente do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que reconhece a recepção, embora consigne a revogação, tácita, do Pró-rural pelo novo regime instituído pela Lei nº 7.787, de 1989, que promoveu alterações na legislação de custeio da previdência social. É ver, por exemplo, o Acórdão da 1ª Turma daquela Corte no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial (AgRg no REsp) nº 1.098.545/RS, de relatoria do excelentíssimo ministro Luiz Fux.² A revogação expressa, por sua vez, deu-se com a Lei nº 8.213/1991, que extinguiu o regime de previdência social instituído pela Lei Complementar nº 11, de 1971.

2 “TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. SEGURIDADE SOCIAL. CONTRIBUIÇÃO. LEI Nº 8.212/91. ART. 25, I. VALOR DE COMERCIALIZAÇÃO DOS PRODUTOS RURAIS. LC 11/71, ART. 15, II. INCIDÊNCIA. 1. A contribuição previdenciária instituída pela Lei Complementar 11/71, PRÓ-RURAL, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 [...]” (STJ, 2009a).

Qual é, pois, o atual perfil da contribuição ao Funrural se o regramento normativo que sobre ele dispunha foi revogado expressamente? A contribuição ainda existe? Caso positivo, qual o seu fundamento normativo?

Pois bem. O STJ tem entendimento pacífico³ no sentido de que a contribuição ao Funrural foi extinta com a edição das Leis nº 7.789/1989 e 8.213/1991. A matéria é de índole infraconstitucional, como, aliás, já reconhecido pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) nº 873.235/MS.⁴ A despeito disso, as contribuições substitutivas à antiga contribuição ao Funrural para financiamento do programa por ele gerido continuaram a ser denominadas da mesma forma antes utilizada para referir-se àquele fundo. Não por outra razão, o título deste artigo não evoca a figura da contribuição ao Funrural, mas trata genericamente das contribuições previdenciárias sobre a produção rural, o que, tecnicamente, é mais correto.

3 OS SUJEITOS OBRIGADOS AO RECOLHIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE A PRODUÇÃO RURAL

A Constituição prevê, em seu artigo 195, as materialidades possíveis das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social. São elas devidas: a) pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a.1) a folha de salários e demais rendimentos pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; a.2) a receita ou o faturamento; a.3) o lucro; b)

3 Ver STJ, 2009b; STJ, 2008a; STJ, 2008b.

4 “EMENTA DIREITO PREVIDENCIÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FUNRURAL. EMPRESA ADQUIRENTE DE PRODUÇÃO AGRÍCOLA. LEI COMPLEMENTAR Nº 11/1971. REVOGAÇÃO PELAS LEIS Nº 8.212/1991 E Nº 8.213/1991. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. CONSONÂNCIA DA DECISÃO RECORRIDA COM A JURISPRUDÊNCIA CRISTALIZADA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE NÃO MERECE TRÂNSITO. RECURSO MANEJADO SOB A VIGÊNCIA DO CPC/1973. 1. O entendimento adotado pela Corte de origem, nos moldes do assinalado na decisão agravada, não diverge da jurisprudência firmada no âmbito deste Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a discussão sobre a revogação ou não da Lei Complementar nº 11/1971 pelas Leis nº 8.212/1991 e nº 8.213/1991 se insere no âmbito da legalidade. [...]” (STF, 2016).

pelo trabalhador e demais segurados da previdência social; c) sobre a receita de concursos de prognósticos; e d) pelo importador de bens ou serviços do exterior ou de quem a lei a ele equiparar.

No cenário da economia rural, os principais contribuintes para a previdência social, que hoje ostenta regime unificado para trabalhadores urbanos e rurais, são quatro: o segurado especial, o empregador rural pessoa física, o empregador rural pessoa jurídica e a agroindústria. Vamos a eles.

3.1 O segurado especial

No parágrafo 8º do supramencionado artigo 195, a Constituição vai além e delinea o perfil de incidência da contribuição devida pelo produtor rural, em regime de economia familiar, que não empregue mão de obra, ao prever que:

O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei. (BRASIL, 1988)

Trata-se da figura do segurado especial, que contribui para a previdência social sobre o resultado da venda de sua produção.

O legislador federal, no exercício da competência que lhe foi outorgada pela Constituição, cuidou de instituir a referida contribuição e fê-lo por meio da edição da Lei nº 8.212/1991, que, na redação original do artigo 25, previa o dever do segurado especial de contribuir para o financiamento da previdência por meio do recolhimento do tributo à alíquota de 3% sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. Observava, portanto, a norma atributiva de poder extraída daquele dispositivo constitucional.

Com as alterações promovidas pelas Leis nº 9.528/1997, 10.256/2001 e 13.606/2018, a alíquota, que antes era de 3%, passou a 1,2%, mantendo-se como

base de cálculo da contribuição a receita bruta proveniente da comercialização da produção pelo segurado especial. Também o empregador rural pessoa física, após as sucessivas alterações legislativas, passou a contribuir sobre a mesma base de cálculo aplicada ao segurado especial. É ver.

3.2 O empregador rural pessoa física

O empregador rural pessoa física estava obrigado ao recolhimento de contribuição previdenciária com arrimo no artigo 15, I, c/c o artigo 22, I, da Lei nº 8.212/1991. De acordo com esses dispositivos do plano de custeio do regime geral da previdência social, o empregador pessoa física, rural ou urbano, deveria recolher, na redação original, a contribuição à alíquota de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados que lhe prestassem serviços. Tratava-se – como ainda se trata para as sociedades empresárias em geral – da contribuição patronal sobre a folha de pagamentos, que, como já reportado, encontra suporte constitucional no artigo 195, I, “a”, da Constituição.

A Lei nº 8.540/1992 modificou, entretanto, a base de cálculo para pagamento da contribuição devida pelo empregador pessoa física, impondo-lhe, assim como ao segurado especial, o dever de calcular a contribuição sobre a receita bruta da comercialização de sua produção. Diferentemente, contudo, da norma constitucional aplicável ao segurado especial (produtor rural que não emprega mão de obra e que produz em regime de economia familiar), não havia previsão normativa para incidência da contribuição sobre receita bruta, que, afinal, não correspondia a nenhuma materialidade prevista na Constituição. A Lei nº 9.528/1997, por sua vez, fez apenas ajuste de redação no artigo 25, sem qualquer modificação em seu conteúdo normativo.

O exame de validade da Lei nº 8.540/1992 em relação à normatividade constitucional, na parte em que altera a base de cálculo da contribuição devida pelo empregador pessoa física, foi, então, alçado à Suprema Corte (como será visto no próximo tópico), oportunidade em que o tribunal declarou a inconstitucionalidade da alteração legislativa, que introduzira dois incisos no artigo 25 da Lei nº 8.212/1991.

Em seguida, alterado o texto do artigo 195, I, “b”, da Constituição, pela Emenda nº 20/1998, para nele se inserir a materialidade “receita” onde antes apenas constava “faturamento”, introduziu-se nova alteração na Lei Orgânica da Seguridade Social, por meio da Lei nº 10.256/2001, que previu, em substituição à contribuição sobre a folha de pagamentos, a sujeição do empregador rural pessoa física ao recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção à alíquota de 1,2%. Essa é a atual redação da lei, cuja constitucionalidade também será examinada neste artigo.

3.3 O empregador rural pessoa jurídica e o agroindustrial

O empregador rural pessoa jurídica está obrigado, nos termos do artigo 25 da Lei nº 8.870/1994, com a redação conferida pela Lei nº 13.606/2018, ao recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção à alíquota de 1,7% para a seguridade social, mais 0,1% para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho (SAT/RAT) e 0,25% ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), totalizando, portanto, 2,05% sobre a receita bruta da venda de sua produção.

A figura do agroindustrial, por seu turno, exige não só que se trate de pessoa jurídica, mas, conforme o artigo 22-A da Lei Orgânica da Seguridade Social, que sua atividade econômica seja a industrialização de produção própria (podendo haver aquisição de terceiros de parte da produção), competindo-lhe o recolhimento da contribuição previdenciária ao Funrural sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção à alíquota 2,5% para o financiamento da seguridade social, 0,1% para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho (SAT/RAT) e 0,25% ao Senar; portanto, 2,85%.

A Lei nº 13.606/2018, ainda, alterou o artigo 25 da Lei nº 8.870/1994, para nele incluir o parágrafo 7º, que faculta aos empregadores rurais pessoas jurídicas – o que inclui os agroindustriais – optar pelo recolhimento da contribuição prevista

no *caput* daquele artigo sobre a receita bruta resultante da comercialização de sua produção ou sobre a folha de salários.

Isso reflete a mudança da economia rural nas últimas décadas, a que se fez referência já na introdução deste artigo. Dos vinte milhões de empregos gerados pelo agronegócio, apenas quatro milhões estão hoje no campo, o que aponta para a possível inadequação da substituição do cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de salários pelo recolhimento sobre a receita bruta. O emprego cada vez menor de mão de obra pelos produtores rurais, em virtude da mecanização das atividades agrícolas, agropecuárias e do agrosserviço, tornou mais vantajoso o pagamento da contribuição sobre a folha do que sobre a receita bruta.

É possível dizer, portanto, que não se afigura mais razoável adotar como base de cálculo para a contribuição em epígrafe a receita bruta para os grandes empregadores rurais pessoas jurídicas, que se beneficiam, largamente, do cálculo sobre a folha de salários no cenário contemporâneo das atividades do agronegócio.

Essa constatação é evidente. O que parece obscurecer a compreensão dos tribunais administrativos e judiciais não é, pois, o exame da adequação da substituição da folha de salários pela receita bruta no cálculo da contribuição previdenciária sobre a produção rural, mas a validade das alterações legislativas em relação à Constituição. Disso nos ocuparemos nos próximos tópicos.

4 ASPECTOS CONTROVERTIDOS DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PRODUÇÃO RURAL SOB A PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL

4.1 A(in)constitucionalidade da contribuição devida pelo empregador rural pessoa física

Assentadas as premissas fáticas acerca do histórico normativo da contribuição previdenciária sobre a produção rural, cumpre perquirir sua legitimidade

constitucional. A nosso ver, a Lei nº 8.212/1991, ao impor ao empregador rural pessoa física o recolhimento da contribuição previdenciária, apresentou e apresenta vícios patentes de inconstitucionalidade, alguns superados, outros, não, porque: a) ausente a definição conceitual específica e determinante dos aspectos da hipótese de incidência da norma tributária, fere o princípio da legalidade estrita, cuja força normativa é maior no direito tributário; b) introduz regime substitutivo da base de cálculo da folha de salários pela receita bruta sem suporte constitucional originário; e c) sujeita pessoa física ao recolhimento de contribuição sobre receita bruta, que é conceito aplicável apenas às pessoas jurídicas conforme jurisprudência consolidada do STF.

Antecipou-se na terceira seção deste artigo que a contribuição devida pelo empregador rural pessoa física estava prevista originariamente na Lei nº 8.212/1991, no artigo 15, I, c/c o artigo 22, I, que previa o cálculo do montante devido sobre a folha de salários. As Leis nº 8.540/1992 e 9.528/1997 introduziram, posteriormente, alteração no artigo 25 da Lei Orgânica da Seguridade Social para impor o recolhimento da contribuição sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção.

Alçada a questão da constitucionalidade dessa alteração legislativa ao STF, a Corte, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 596.177-RG/RS (tema nº 202 da repercussão geral), definiu o seguinte entendimento: “É inconstitucional a contribuição, a ser recolhida pelo empregador rural pessoa física, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, prevista no artigo 25 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pelo artigo 1º da Lei 8.540/1992” (STF, 2013). A tese firmada adotou os fundamentos do precedente originado do julgamento do RE nº 363.852/MG (STF, 2011).

Entendeu o Pretório Excelso naquelas assentadas que a Constituição é exaustiva quanto aos fatos que podem dar causa à obrigação de financiamento da seguridade social e que somente ela poderia abrir exceção à unicidade de incidência da contribuição. Destacou-se, outrossim, que o artigo 195, parágrafo 8º, que esboça a tributação da receita bruta proveniente da comercialização da produção do produtor, parceiro, meeiro, arrendatário rural e pescador artesanal, utilizou essa base de incidência em virtude da impossibilidade de adoção da folha de salários, eis que os sujeitos a que faz referência não

empregam mão de obra na produção rural. Consignou-se ainda que a criação de outra figura exacional residual, além daquelas cuja materialidade já estivesse prevista na Constituição, violaria a regra constitucional que exige a edição de lei complementar, nos termos do artigo 195, parágrafo 4º, eis que o resultado da produção não se confundiria com faturamento, previsto expressamente no artigo 195, I, “b”, da Constituição de 1988.

Declarada a inconstitucionalidade da alteração do artigo 25 da Lei nº 8.212/1991, com a inclusão de dois incisos, que previam a incidência da contribuição também sobre o resultado da produção do empregador rural pessoa física, promulgou-se a Emenda Constitucional (EC) nº 20/1998, que incluiu, no retro mencionado artigo 195, I, “b”, também a receita como mais uma possível base econômica de tributação para o financiamento da seguridade social. Visava o constituinte reformador a ampliar a base de cálculo das contribuições sociais em epígrafe, abrindo espaço para a sua incidência sobre a receita bruta em geral e, em particular, sobre aquela proveniente da comercialização da produção rural.

Seguindo-se à promulgação daquela emenda, editou-se a Lei nº 10.256/2001, que reintroduziu a contribuição do empregador rural pessoa física sobre a receita bruta originada da venda da sua produção, agora em ambiente normativo favorável à tributação da receita na perspectiva constitucional. Contudo, cuidou essa lei de reformar, nos termos de seu artigo 1º, apenas o *caput* do artigo 25, olvidando-se de esclarecer, como fazia o inciso I, declarado inconstitucional pelo STF no julgamento daqueles REs, a base de cálculo e a alíquota, que são aspectos imprescindíveis para a completude da norma tributária, exigência constitucional de certeza e determinação, derivada do princípio da legalidade, cujos elementos mais precisos são delineados pelo artigo 97 do Código Tributário Nacional (CTN).

No entanto, o STF contornou, recentemente, o argumento de que, ausente a especificação conceitual determinante dos aspectos da norma tributária, restaria prejudicado o princípio da legalidade. No julgamento do RE nº 718.874-RG/RS (tema nº 669 da repercussão geral), a Corte entendeu que era “constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei nº 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção” (STF, 2018a).

A Corte fundou seu posicionamento em dois argumentos, que serão abaixo examinados.

Um deles, o de que, como os julgados anteriores foram proferidos em controle difuso, o inciso I do artigo 25 só teria sido extirpado do ordenamento jurídico com a publicação superveniente de resolução do Senado, o que inexistia à época do julgamento do tema nº 669 da repercussão geral. Sobreveio, entretanto, recentemente, a Resolução senatorial nº 15/2017, que suspende, com fulcro no artigo 52, X, da Constituição, a execução do artigo 25, I, da Lei nº 8.212/1991, fato novo que, embora tenha o condão de enfraquecer os fundamentos do aresto pretoriano, foi rejeitado pelo STF no julgamento dos embargos declaratórios aviados contra o acórdão que firmou o entendimento acerca do tema da repercussão geral.

Conforme a Corte, a Resolução nº 15/2017 foi editada sem qualquer nexo de causalidade com a decisão do RE. O Senado ter-se-ia fundado no RE nº 363.852/MG, em que fora declarada a inconstitucionalidade incidental da legislação anterior. Não se aplicaria, pois, o fato àquela situação, uma vez que o artigo 52, X, da Constituição somente permite a suspensão pelo Senado do que for declarado incidentalmente inconstitucional pelo Supremo, enquanto, naquele julgado, houve declaração de constitucionalidade.

O outro argumento, por sua vez, trazido à consideração do plenário pelo ministro Alexandre de Moraes, foi o de que a declaração incidental de inconstitucionalidade do artigo 25, I, teria ocorrido apenas para o empregador rural pessoa física, mantendo-se a validade e a eficácia do dispositivo em relação à outra categoria de contribuintes, qual seja, a dos segurados especiais, produtores rurais que trabalham em regime de economia familiar e não empregam mão de obra. O ministro destacou que, reintroduzida a figura do empregador rural pessoa física após a alteração constitucional feita pela Emenda nº 20/1998, aplicar-se-ia aquele inciso não só aos segurados especiais como também – e novamente – aos empregadores pessoas físicas.

O argumento não convence, porque confunde o texto com a norma, incorrendo em grave vício de interpretação. Ora, o STF declarou inconstitucional não o texto do artigo 25, I, em relação ao empregador rural pessoa física, mas a norma

extraída desse dispositivo que permite a incidência da contribuição sobre a receita bruta da comercialização da produção daquela categoria específica de contribuintes. A sua reintrodução no *caput* do artigo 25 é apenas textual, mas dela não se extrai o perfil completo da norma tributária, conceitualmente específico e determinado, que permita a incidência sobre a receita bruta, uma vez que a lei tributária em consonância com a nova redação do artigo 195, I, “b”, não delimitou a base de cálculo e a alíquota da contribuição previdenciária. Em outras palavras: embora o texto esteja completo, a norma não está.

O segundo vício de inconstitucionalidade que se apontou no início desta subseção consiste na ausência de previsão constitucional expressa que autorize a substituição da folha de salário pela receita bruta como base de cálculo. A Lei nº 10.256/2001 alterou o *caput* do artigo 25 da Lei nº 8.212/1991, determinando a substituição de uma base de incidência por outra sem, contudo, observar os comandos constitucionais.

À primeira vista, pode parecer ausente o apontado vício, porque os parágrafos 12 e 13 do artigo 195 da Constituição preveem a substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, “a”, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. Registre-se, todavia, que a possibilidade de substituição de uma base de incidência por outra surgiu apenas com a Emenda Constitucional nº 42/2003, alguns anos, portanto, após a edição da Lei nº 10.256/2001, que, como reportado, introduziu o regime substitutivo sem suporte constitucional. Esse vício de inconstitucionalidade é congênito e, em consonância com a jurisprudência pacífica do STF, não se convalida em virtude de modificação superveniente da Constituição.

Outro argumento é o de que a contribuição ao Funrural foi acometida de inconstitucionalidade superveniente, uma vez que a EC nº 42/2003 atribuiu à lei, de acordo com o artigo 195, parágrafo 12, a tarefa de definir os setores de atividade econômica para os quais a contribuição do artigo 195, I, “b”, incidente sobre faturamento ou receita, seria não cumulativa. Estabelecida como regra a não cumulatividade pelas Leis nº 10.637/2002 (artigo 8º) e 10.833/2003 (artigo 10), excepcionando-se expressamente os setores para os quais a contribuição seria cumulativa, nos quais não se incluiu o agronegócio, a contribuição ao Funrural, mantida na sistemática cumulativa, feriu o artigo 195, parágrafos

12 e 13, que preveem também para a hipótese de substituição da incidência sobre a folha de salários pela incidência sobre a receita bruta a aplicação do regime de não cumulatividade definido em lei.

Bastariam, contudo, alterações na legislação infraconstitucional para superar esses dois vícios de inconstitucionalidade há pouco apontados.

No entanto, o terceiro defeito de validade constitucional é mais grave e consiste na impossibilidade jurídica de aplicação do regime de receita às pessoas físicas, em consonância com a jurisprudência firme da Suprema Corte, que, no julgamento do RE nº 346.084/PR (STF, 2006), atribuiu apenas às pessoas jurídicas a possibilidade de auferir receita ou faturamento. O vício de constitucionalidade neste caso é mais difícil de ser sanado, uma vez que demandaria emenda à Constituição com vistas a estender às pessoas físicas o regime de receita/faturamento, a exemplo do que foi feito pela EC nº 33/2001, que autorizou a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre a aquisição de bens ou mercadorias importados do exterior por pessoa física ou jurídica, mesmo não sendo contribuinte habitual do imposto.

É digno de nota, todavia, que esses vícios de constitucionalidade não se cingiram, infelizmente, apenas aos empregadores rurais pessoas físicas, mas também, como adiante se esclarece, às pessoas jurídicas que empregam mão de obra na produção rural. Confira.

4.2 Receita bruta e “resultado de sua comercialização”. Sinônimos?

O artigo 195, parágrafo 8º, da Constituição, mencionado inúmeras vezes ao longo deste trabalho e transcrito algumas seções atrás, vai além do mero delineamento da materialidade da contribuição previdenciária devida pelo segurado especial, e antecipa a base econômica para cálculo do tributo: o resultado da comercialização da produção. A Lei nº 8.212/1991, em vez de observar o texto daquele dispositivo constitucional, prevê, por sua vez, a receita bruta proveniente da comercialização da produção do empregador rural pessoa física e do segurado especial como base de cálculo da contribuição ao Funrural.

Afinal, resultado da comercialização e receita bruta são sinônimos? Teria o legislador federal contrariado a Constituição? Enfim, o disposto na Lei nº 8.212/1991 é constitucional?

A questão está sob apreciação do STF, que afetou o RE nº 761.263/SC como paradigma da discussão, atribuindo à matéria o nº 723 da repercussão geral, cujo tema foi sintetizado no seguinte enunciado: “Validade da contribuição a ser recolhida pelo produtor rural pessoa física que desempenha suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção” (STF, 2018b). Trata o tema, pois, do contribuinte segurado especial.

O argumento central não é a inconstitucionalidade material da norma que deriva daquele dispositivo, mas sua invalidade formal. Argui-se, no RE cuja repercussão geral foi reconhecida, que as razões para declaração de inconstitucionalidade pelo STF do artigo 25 da Lei nº 8.212/1991, no julgamento do RE nº 363.852/MG, aplicam-se também à situação do contribuinte segurado especial, porque, à época da edição dessa lei, o artigo 195, I, *b* admitia a incidência apenas sobre o faturamento, e o artigo 195, parágrafo 8º, sobre o resultado da comercialização da produção, pelo que não havia, dentre as materialidades traçadas na Constituição, a receita.

Ausente a receita dentre as bases de incidência da contribuição para o financiamento da seguridade social, apenas por meio de lei complementar, com arrimo no artigo 195, parágrafo 4º, da Constituição, poderia haver a criação de contribuição residual, com hipótese de incidência e base de cálculo diversas das demais contribuições.

Isso porque a redação original do artigo 25 da Lei nº 8.212/1991 já previa, para o segurado especial, o recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta e, não, sobre o resultado da comercialização de sua produção, que consta expressamente do parágrafo 8º do artigo 195.

Admitida, pois, pela Corte, naquela assentada, a diferença entre receita, faturamento e resultado da venda da produção, a previsão original veiculada no artigo 25 da Lei Orgânica da Seguridade Social, que determinava ao

contribuinte segurado especial o cálculo do tributo sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, estaria eivada do mesmo vício de inconstitucionalidade formal das leis posteriores que alteraram a redação daquele artigo da Lei nº 8.212/1991 para nele incluir o empregador rural pessoa física.

O pronunciamento do saudoso ministro Teori Zavascki, relator do recurso afetado ao tema nº 723 da repercussão geral, torna a questão indene de dúvidas. Veja:

Ora, como salientado no artigo de Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, houvesse confusão, houvesse sinonímia entre o faturamento e o resultado da comercialização da produção, não haveria razão para a norma do § 8º do artigo 195 da Constituição Federal relativa ao produtor que não conta com empregados e exerça atividades em regime de economia familiar. Já estava ele alcançado pela previsão imediatamente anterior do inciso I do artigo 195 da Constituição. Também sob esse prisma, procede a irresignação, entendendo-se que comercialização da produção é algo diverso de faturamento e este não se confunde com receita, tanto assim que a Emenda Constitucional nº 20/98 inseriu, ao lado do vocábulo faturamento, no inciso I do artigo 195, o vocábulo receita. (STF, 2014)

Ora, se resultado da comercialização não se confunde com faturamento, que, por seu turno, não se confunde com receita, a previsão original do artigo 25 da Lei nº 8.212/1991 de definir como base de cálculo da contribuição previdenciária ao Funrural a receita bruta proveniente da comercialização da produção do segurado especial não se afinava com nenhuma das materialidades previstas no artigo 195 da Constituição, o que só por lei complementar poderia ser feito.

Inquestionável, pois, a inconstitucionalidade formal da lei. Tratando-se de vício congênito, nem mesmo a edição posterior da EC nº 20/1998, que introduziu a palavra “receita” no artigo 195, I, “b”, da Constituição, é capaz de convalidar a grave mácula.

4.3 Contribuição ao Funrural e Cofins. *Bis in idem*?

Outra controvérsia concernente ao Funrural diz respeito à dupla incidência sobre a receita bruta da pessoa jurídica voltada ao agronegócio, cujo resultado da produção estaria sujeito ao recolhimento da contribuição previdenciária sobre a produção rural e à Cofins cumulativamente.

O STF consolidou o entendimento de que não há óbice constitucional a que coincidam as hipóteses de incidência e as bases de cálculo das contribuições e as dos impostos em geral. Firmou, pois, o posicionamento de que não há *bis in idem* entre contribuições e impostos, mas, ao que parece, apenas entre as mesmas espécies tributárias. É o que se extrai do julgamento pela Corte dos REs nº 574.706/PR (STF, 2017a) e nº 883.542-RG/SP (STF, 2017b), este último com repercussão geral reconhecida (tema nº 948), em que se confirmou a recepção pela Constituição da contribuição sindical rural, instituída pelo Decreto-lei nº 1.661/1971, cuja base de cálculo é idêntica à do imposto sobre a propriedade territorial rural, ambos de competência da União.

Ocorre que a contribuição previdenciária ao Funrural, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção da agroindústria e do empregador rural pessoa jurídica, nos termos, respectivamente, dos artigos 22-A da Lei nº 8.212/1991 e 25 da Lei nº 8.870/1994, tem base de cálculo idêntica à da Cofins. E ambas têm também o mesmo fundamento normativo e a mesma destinação, quais sejam, respectivamente, o artigo 195, I, “b”, da Constituição, e o financiamento da seguridade social.

Enquanto a Cofins, de acordo com o artigo 1º da Lei nº 10.833/2003, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, a contribuição ao Funrural, como antecipado, incide sobre a receita bruta derivada da comercialização da produção pela pessoa jurídica. Não estaria, pois, a base de incidência da contribuição previdenciária sobre a produção rural contida naquela aplicável à Cofins? A ocorrência de *bis in idem* é evidente.

Não obstante, ainda não há posicionamento claro da Suprema Corte sobre a matéria. No julgamento dos REs nº 718.874/RS (tema nº 669 da repercussão geral) e nº 596.177/RS, o STF apenas consignou que o produtor rural pessoa

física não é contribuinte da Cofins, cuja incidência recai tão somente sobre as pessoas jurídicas e as que são a elas equiparadas, nos termos da legislação federal, pelo que não haveria que se arguir o óbice da dupla tributação no caso. Há, entretanto, um fundamento latente no julgamento dos mencionados recursos, qual seja: o de que não há *bis in idem* apenas porque o empregador rural pessoa física não se sujeita ao recolhimento da Cofins. Fosse pessoa jurídica, portanto, o reconhecimento da ocorrência do *bis in idem* certamente não escaparia à Corte.

Registre-se ainda não ser possível fundar a legitimidade da incidência simultânea da Cofins e da contribuição previdenciária sobre a produção rural na constitucionalidade da sujeição de algumas categorias de contribuintes ao recolhimento concomitante da Cofins e da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), porque há expressa autorização constitucional para a instituição destas duas últimas exações (art. 195, I, b c/c 239 da Constituição).

A propósito, a contribuição para o PIS foi criada antes mesmo da Constituição de 1988, por meio da Lei Complementar nº 07/1970, e foi expressamente recepcionada pela nova ordem constitucional, conforme o artigo 239, que destinou o produto de sua arrecadação ao financiamento do programa de seguro-desemprego e ao abono salarial. Quanto à Cofins, por sua vez, não há que se falar em recepção pela ordem jurídica vigente, porque ela tem seu fundamento normativo diretamente derivado da Constituição, que outorgou à União competência para instituir contribuição ao financiamento da seguridade social sobre a receita ou faturamento, conforme seu artigo 195, I, “b”, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20/1998.

Nenhuma razão justifica, portanto, que as agroindústrias e os empregadores rurais pessoas jurídicas estejam sujeitos ao recolhimento duplo da Cofins e da contribuição ao Funrural sobre a receita bruta originada da comercialização de sua produção, eis que este último tributo, diferentemente da contribuição ao PIS, não tem suporte constitucional para incidir cumulativamente àquela contribuição. A existência do óbice constitucional à dupla tributação é inequívoca, o que demanda o pronto afastamento da cobrança.

4.4 **A imunidade das receitas de exportação e as vendas a cooperativas e trading companies para exportação subsequente**

A reforçar a plêiade de controvérsias em torno da incidência das contribuições previdenciárias sobre a produção rural, outro tema, de elevada envergadura, cuja repercussão geral foi reconhecida pelo STF (tema nº 674), diz respeito à “aplicabilidade da imunidade referente às contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação intermediada por empresas comerciais exportadoras (*trading companies*)”.

A matéria veiculada no RE nº 759.244/SP (STF, 2015), paradigma desse tema, cinge-se à possibilidade de extensão às exportações indiretas da regra imunitória extraída do artigo 149, parágrafo 2º, I, da Constituição, em cujos termos as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação. A índole constitucional da matéria revela-se na interpretação do alcance da imunidade prevista naquele dispositivo.

Remontando à origem, o apelo extraordinário volta-se contra acórdão da lavra do Tribunal Regional Federal (TRF) da 3ª Região, que assentou a inaplicabilidade da imunidade prevista no artigo 149, parágrafo 2º, inciso I, sobre as operações de exportação indireta, ou seja, aquelas intermediadas por sociedades comerciais exportadoras. A Corte *a quo* concluiu pela constitucionalidade da Instrução Normativa nº 03/2005, da antiga Secretaria da Receita Previdenciária, que determina a incidência das contribuições previdenciárias sobre a receita resultante da comercialização de produtos destinados à exportação, porquanto considerada receita interna, não se tratando, pois, de exportação direta de mercadorias.

Em que pese o RE veicular a existência de transgressões a caros princípios constitucionais, como anterioridade, irretroatividade e legalidade, o ponto fulcral em que se arrima e que interessa para este artigo consiste na interpretação da imunidade tributária do artigo 149, parágrafo 2º, I, da Constituição. Afinal, a regra que se extrai do dispositivo alcança apenas as exportações diretas ou a teleologia da imunidade reconhecida pela Constituição compreende também as exportações indiretas?

Misabel Derzi (2010) conceitua as imunidades tributárias como regras constitucionais não só expressas como também implicitamente necessárias, o que revela, de plano, a possibilidade de extrair do texto da Constituição normas exonerativas que não defluem da literalidade do dispositivo interpretado. O STF, a propósito, posto não tenha firmado entendimento sobre o método interpretativo apropriado – se é que há algum – para os dispositivos que veiculem regras tributárias imunitórias, costuma guiar-se pelos princípios que lhe são subjacentes (ÁVILA, 2012).

No julgamento do RE nº 102.141/RJ (STF, 1985), a Corte Suprema consignou que, tratando-se de imunidade genérica, admite-se a interpretação ampla, de modo que se revelem os princípios e postulados nela consagrados. Já quando do exame do RE nº 504.615 AgR/SP (STF, 2012), afirmou o STF que a imunidade do artigo 150, VI, “d”, deveria ser interpretada restritivamente e que a expressão “papel destinado a sua impressão” compreenderia tão somente os produtos similares ao papel. Não há, pois, como se afirmar, categoricamente, que as imunidades sejam sempre interpretadas em um ou outro sentido, isto é, extensiva ou restritivamente. É necessário conduzir ao tribunal argumentos capazes de convencer a Corte de que, ainda que se empregue interpretação mais estrita da regra imunitória, a sua teleologia encampa o alcance da imunidade para outras situações além daquelas que se extraem da literalidade do texto.

É o caso da imunidade das receitas provenientes de exportações às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico a que se refere o artigo 149, parágrafo 2º, I, da Constituição. O princípio que sustenta essa imunidade é o do destino, que encontra sólido amparo no texto constitucional. O seu objetivo é favorecer o equilíbrio da balança comercial brasileira, tornando os produtos produzidos no país mais atrativos no comércio internacional.

O princípio do destino tem eficácia normativa forte. Ele subjaz não só à regra do artigo 149, parágrafo 2º, I, de que ora se cuida, como também dos artigos 155, parágrafo 2º, XII, e e f, e 156, parágrafo 3º, II, todos da Constituição. Portanto, interpretação daquela regra constitucional imunitória que autorize a incidência da contribuição sobre a receita bruta na venda a sociedades comerciais exportadoras da produção rural, com saída subsequente para fora

do país, estará em conflito grave com o princípio constitucional que lhe dá suporte e que se dessume da análise sistemática da Constituição.

As sociedades comerciais exportadoras atuam apenas como intermediárias na remessa do produto interno ao comprador localizado no estrangeiro. A equiparação à venda interna da operação que destina a produção rural pela agroindústria ou pelo empregador rural pessoa jurídica às *trading companies* não está sintonizada com a realidade do setor. O objetivo não é o consumo interno, mas a saída do produto do território nacional.

A incidência da contribuição, nesse caso, além de violar o princípio do destino, que dá suporte à imunidade em lume, ainda fere o princípio da isonomia. Isso, porque a incidência da contribuição previdenciária na venda intermediada torna ainda mais oneroso o produto vendido pelo contribuinte que não tem condições de contratar diretamente com o comprador estrangeiro interessado. Favorecem-se, pois, os mercados já desenvolvidos, cuja infraestrutura é amigável à contratação direta, sem intermediários, portanto.

Situação semelhante envolve as cooperativas do agronegócio, que intermedeiam as vendas da produção rural de seus cooperados com o mercado externo. As pessoas físicas que as integram enquadram-se tanto como seguradas especiais como empregadoras rurais, ambas as categorias de contribuintes sujeitas, atualmente, ao recolhimento sobre a receita bruta decorrente da comercialização de sua produção. Pergunta-se, nessa toada, se também o resultado das vendas dos produtos dos cooperados estaria sujeito à incidência das contribuições previdenciárias.

O alcance da regra imunitória nesse caso parece ainda mais claro. Enquanto as vendas às sociedades comerciais exportadoras (*trading companies*) consistem em operações de circulação de mercadorias, com transferência de titularidade, as relações estabelecidas entre os cooperados e as cooperativas de que fazem parte – chamadas, genericamente, de atos cooperativos – não implicam, nos termos do artigo 79, *caput* e parágrafo único, da Lei nº 5.764/1971, operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Ainda assim, esses atos cooperativos são negócios jurídicos válidos, que contribuem para a consecução do objeto social da cooperativa. Em outras

palavras, a exportação feita pela cooperativa é, ao fim e ao cabo, exportação feita pelo cooperado.

O caso das cooperativas não exige maior esforço hermenêutico. Sequer é preciso estender o alcance da imunidade prevista no artigo 149, parágrafo 2º, I, da Constituição. O cooperado que agrega ao volume de exportações da cooperativa o resultado da sua produção rural exporta também. E, se exporta, está ao abrigo da incidência da contribuição social em favor da previdência, porque a sua receita é imune. Qualquer interpretação que se desvie disso receberá a pecha de ilegal, por afronta à Lei das Cooperativas, e de inconstitucional, por transgressão direta à regra imunitória do artigo 149, parágrafo 2º, I, da Constituição.

5 A JURISPRUDÊNCIA DO CARF ACERCA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PRODUÇÃO RURAL

5.1 Base de cálculo do Funrural na agroindústria

Dispõe a Solução de Consulta da Coordenação-geral de Tributação (Cosit) nº 34, de 2016, o seguinte:

A receita obtida com o exercício de atividade econômica diversa das atividades rural ou industrial, como aquela decorrente da revenda de mercadorias, integra a base de cálculo da contribuição social previdenciária substitutiva (incidente sobre a receita bruta), exceto no caso das operações praticadas pela consulente relativas à prestação de serviços a terceiros. (BRASIL, 2016)

A resposta à consulta revela o entendimento da Secretaria da Receita Federal acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre receitas estranhas ao exercício da atividade rural, a exemplo da revenda de mercadorias. Incidiria, pois, a contribuição social sobre receita alheia ao produto da comercialização da produção rural.

O entendimento da fiscalização fazendária distancia-se, entretanto, da leitura possível do comando do artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991, segundo o qual a contribuição devida pela agroindústria incidirá sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. O fundamento em que se arrima a conclusão da referida solução de consulta é o de que outras vendas, que constituam parte da atividade autônoma da agroindústria, incluem-se no conceito de produção.

Fábio Calcini (2017) critica a interpretação da Receita Federal, uma vez que somente há que se tributar o resultado da operação de comercialização – faturamento –, que tem conceito restrito e não permite a inclusão de qualquer outro tipo de receita, como as receitas financeiras, bonificações, ICMS-ST, IPI e descontos incondicionais. E colaciona, em seguida, entendimento do CARF,⁵ no sentido de que a transferência de estoque para integralização do capital social não pode ser equiparada à obtenção de receita proveniente de comercialização da produção própria.

Em outro julgamento, o tribunal administrativo, em sentido semelhante, consignou que devem ser afastadas da base de cálculo das contribuições previdenciárias devidas pela pessoa jurídica “o que foi objeto de comercialização, embora produzida por terceiros, como no caso de revendas, bem como quando do descarte de aves matrizes” (BRASIL, 2017). O posicionamento da Corte se alinha com a melhor interpretação do conceito de resultado da comercialização da produção, que não pode envolver receitas outras, estranhas ao objeto social da pessoa jurídica e que sequer chegam a ser objeto de atos de mercancia.

Afigura-se, pois, incongruente com a base de cálculo do tributo a inclusão de receitas que não têm qualquer relação com a comercialização da produção da pessoa jurídica agroindustrial. A relevância da matéria foi reconhecida pelo STJ, que afetou os Recursos Especiais nº 1.638.772/SC, 1.624.297/RS

5 “Se o objeto social da empresa é comercializar produção rural e não participar em sociedades, a integralização de ações em outra sociedade figura como meio para a realização do objeto social (ato societário) e não o próprio desenvolvimento do objeto social (empresa), razão pela qual a transferência de estoque figurou como um ato societário e não como a própria atividade empresarial. Nesse sentido, estabeleceu o STF que a incorporação de bens ao capital social é um ato típico, não equiparável a ato de comércio” (BRASIL, 2014).

e 1.629.001/SC ao julgamento do tema nº 994 da sistemática repetitiva, que trata, especificamente, da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição previdenciária.

Espera-se que o julgamento do tema pelo STJ não se atenha exclusivamente à qualificação da receita de ICMS como transitória ou definitiva, na linha do julgamento pela Suprema Corte da inclusão do imposto estadual na base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, mas que sua fundamentação seja suficiente para firmar um entendimento acerca da inclusão de outras receitas, estranhas ao objeto social da pessoa jurídica voltada ao agronegócio, na base de cálculo da contribuição previdenciária em epígrafe.

5.2 Exigência de exclusividade no exercício da atividade rural e limites para o planejamento tributário na tributação da produção rural

O artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991, a respeito do qual se falou em seção anterior deste trabalho, prevê o enquadramento do produtor rural pessoa jurídica como agroindústria desde que sua atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, cabendo-lhe o recolhimento da contribuição previdenciária sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção.

O CARF reconhece a possibilidade de a agroindústria recolher contribuições previdenciárias sobre a receita bruta (Funrural), em substituição à tributação sobre a folha (artigo 20, I e II, da Lei nº 8.212/1991), mesmo quando desempenhar outra atividade não relacionada à rural, configurando atividade autônoma. Confira:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias. Período de apuração: 01/11/2001 a 31/12/2003. AGROINDÚSTRIA – ATIVIDADE AUTÔNOMA. É devida pela agroindústria a contribuição incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, mesmo em decorrência da exploração de outra atividade econômica autônoma, no mesmo ou em estabelecimento distinto, hipótese em que a contribuição também incide sobre o valor da receita bruta dela decorrente [...]. (BRASIL, 2013a)

Nesse cenário, questão interessante que pode ser suscitada diz respeito à possibilidade de a indústria adquirir propriedade rural para, com isso, tornar-se agroindústria e beneficiar-se da substituição da tributação incidente sobre a folha pela tributação sobre a receita bruta ou faturamento, ou mesmo por nenhuma delas (no caso de exportação da produção).

O CARF tem entendimento consolidado no sentido de que a agroindústria não pode apenas industrializar a produção de terceiros, uma vez que a legislação infraconstitucional exige que o industrial tenha produção rural própria também. É ver:

AGROINDÚSTRIA. ENQUADRAMENTO. AUSÊNCIA DE PRODUÇÃO PRÓPRIA. A recorrente não se enquadra como agroindústria. Para tal enquadramento é imprescindível que haja industrialização de produção própria, conforme previsto no art. 22-A da Lei nº 8.212 de 1991, restando configurada que a atividade principal do contribuinte seja a produção rural [...]. (BRASIL, 2013b)

A Corte Administrativa entende ainda, a despeito da inexistência de previsão legal, que, além de ter produção rural própria, ela não pode ser ínfima. Veja:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AGROINDÚSTRIA. NÃO ENQUADRAMENTO. PRODUÇÃO PRÓPRIA ÍNFIMA. O regime substitutivo inscrito no artigo 22^a da Lei nº 8.212/91, introduzido pela Lei nº 10.256/2001, contempla a tributação da Agroindústria, assim considerado o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica é a industrialização de produção rural própria ou de produção rural própria e adquirida de terceiros, além de desenvolver suas atividades em um mesmo empreendimento econômico com departamentos, divisões ou setores rural e industrial distinto, não abrangendo àquele [sic] contribuinte que detém produção própria insignificante se comparada com a adquirida de terceiros, o qual deverá ser considerado como Indústria, hipótese que se vislumbra no caso vertente [...]. (BRASIL, 2013b)

O entendimento nos parece equivocado. A legislação previdenciária não estabelece qualquer proporção entre as operações de industrialização da produção própria e a de terceiros para fins de classificação da indústria como agro. A faculdade de recolhimento da contribuição previdenciária sobre a folha de salário ou sobre a receita bruta, reconhecida à agroindústria, independe de que a produção própria prepondere sobre a industrialização da produção rural adquirida de terceiros, ou seja, expressiva ou significativa. O posicionamento do CARF desborda, pois, dos limites da tributação e fere o princípio da legalidade. Cria exigências onde o legislador nada exigiu.

Ora, é lícito ao particular organizar suas atividades econômicas como lhe aprouver, desde que respeitadas os comandos normativos que derivem, direta ou indiretamente, do disposto em lei, que é o instrumento jurídico hábil a criar direitos e sujeitar os particulares ao cumprimento de deveres. Tal instrumento restringe-lhes o amplo espaço de liberdade de que gozam em virtude de expressa disposição constitucional, que, em consonância com o artigo 170, no âmbito especial das atividades econômicas, estriba o seu exercício na livre iniciativa.

Com efeito, as limitações ao gozo da liberdade e ao trabalho sobre a propriedade privada são legítimas desde que previstas expressamente em lei e, ainda assim, desde que alinhadas à normatividade constitucional. Somente por lei se criam restrições a direitos, pelo que qualquer espaço por ela deixado para o exercício pleno da liberdade legítima o planejamento tributário lícito. As autoridades administrativas ou judiciais que aplicam as normas tributárias não têm competência para estender a incidência fiscal para além das hipóteses previstas na lei, uma vez que o plano em que consiste o sistema jurídico atribuiu-lhes grau mais restrito de confiança, prevendo expressamente o princípio da legalidade em sua forma mais estrita (especificidade conceitual fechada).⁶

É óbvio, contudo, que, se houver abuso de direito por parte do contribuinte (falseando produção própria, em valores irrisórios, apenas para se valer da tributação mitigada), a operação poderá ser desconsiderada. Entretanto, seriam situações-limite e muito pontuais – e não um “teste de legitimidade” a ser aplicado a toda e qualquer situação submetida à avaliação do tribunal.

6 Ver JORGE, 2016.

6 CONCLUSÃO

As considerações expendidas ao longo deste artigo entremostam que a contribuição ao Funrural é polêmica e que ainda há muitos assuntos por resolver. A promulgação da Constituição de 1988 modificou o perfil do sistema de financiamento da seguridade social, unificando a fonte de custeio dos benefícios previdenciários e assistenciais oferecidos aos contribuintes. Não se diferenciam mais os sistemas previdenciários dos trabalhadores urbanos e rurais, em que pese a existência de singularidades na forma de recolhimento de cada uma dessas categorias de contribuintes.

Não se questiona no STF apenas a constitucionalidade das modificações introduzidas na Lei nº 8.212/1991, especialmente no que concerne à base de cálculo e ao regime substitutivo criado para as contribuições previdenciárias incidentes sobre a produção rural, mas também o regime normativo extraído da redação original da Lei Orgânica da Seguridade Social, que apresenta incompatibilidades graves com a Constituição de 1988.

Buscou-se, pois, neste artigo, abordar, ainda que brevemente, os principais pontos controvertidos em relação à incidência da contribuição previdenciária sobre a produção rural, os conceitos empregados na Constituição, o alcance de normas jurídicas e a interpretação que parece mais apropriada dos textos normativos estudados.

A partir de perspectiva constitucional, pôde-se concluir pela inconstitucionalidade da contribuição incidente sobre o empregador rural pessoa física, à luz de três argumentos diferentes: pela existência de distinções conceituais entre receita, faturamento e resultado da comercialização da produção, pela ocorrência de *bis in idem* na incidência cumulativa da Cofins e do Funrural sobre a receita bruta da pessoa jurídica e pelo alcance da imunidade do artigo 149, parágrafo 2º, I, da Constituição, às exportações indiretas. O artigo ainda abordou as atuais discussões existentes no âmbito do CARF, notadamente no que concerne à delimitação da base de cálculo da contribuição e ao espaço conferido aos contribuintes para o planejamento tributário de suas atividades econômicas.

O debate, longe de se ter esgotado, ainda demanda muito estudo e compreensão mais profunda do nosso sistema constitucional tributário.

REFERÊNCIAS

ASOREY, Rubén O. (org.). **Protección constitucional de los contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons, 2000.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARROS, Geraldo Sant'Ana de Camargo *et al.* PIB do agronegócio. 2017. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4211393/mod_resource/content/1/pibmacro.pdf. Acesso em: 1 out. 2018.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10. ed. Brasília: UnB, 1999.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 20 ago. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos fiscais. Acórdão nº 2301003.490, 2ª Seção, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, relatora: Bernadete Oliveira, julgado em: 14 maio 2013a.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos fiscais. Acórdão nº 2302002.675, 2ª Seção, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, relator: Liege Lacroix, julgado em: 14 ago. 2013b.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos fiscais. Acórdão nº 2302-003.339, 2ª Seção, julgado em: 14 ago. 2014. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=5590767>. Acesso em: 10 maio 2018.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Coordenação-geral de Tributação. Solução de Consulta nº 34, de 11 de abril de 2016. Brasília, 11 abr. 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos fiscais. Acórdão nº 2202-003.765, 2ª Seção, julgado em: 4 abr. 2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=6765663>. Acesso em: 10 maio 2018.

CALCINI, Fábio Pallaretti. **Quais receitas são tributadas pelo Funrural na pessoa jurídica?** Conjur, 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-jun-02/direito-agronegocio-quais-receitas-sao-tributadas-funrural-pessoa-juridica>. Acesso em: 29 set. 2018.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**, 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DERZI, Misabel. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DERZI, Misabel. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DEZEMONE, Marcus. Mundo rural e Era Vargas: direitos, papel do campo e legislação social na historiografia recente. **Tempos Históricos**, v. 16, p. 219-245, 2012. Disponível em: <http://e-revista.unioeste.br/index.php/temposhistoricos/article/viewFile/8104/5997>. Acesso em: 30 set. 2018.

JORGE, Alice de Abreu Lima; MOREIRA, André Mendes. O direito como plano e o planejamento fiscal: reflexões à luz da *Planning Theory of Law*, de S. J. Shapiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 35, p. 13-30, 2016.

STF. RE nº 102.141, 2ª Turma, relator: ministro Carlos Madeira, julgado em: 18 out. 1985. **Diário da Justiça**, 29 nov. 1985.

STF. RE nº 346.084, Tribunal Pleno, relator: ministro Ilmar Galvão, relator para acórdão: ministro Marco Aurélio, julgado em 9 nov. 2005. **Diário da Justiça Eletrônico**, 1 set. 2006.

STF. RE nº 363.852, Tribunal Pleno, relator: ministro Marco Aurélio, julgado em: 3 fev. 2010. **Diário da Justiça Eletrônico**, n. 107, 6 jun. 2011.

STF. RE nº 504.615 AgR, 1ª Turma, relator: ministro Ricardo Lewandowski, julgado em: 3 maio 2011. **Diário da Justiça Eletrônico**, 1 ago. 2012.

STF. RE nº 596.177, Tribunal Pleno, relator: ministro Ricardo Lewandowski, julgado em: 1 ago. 2011. **Diário da Justiça Eletrônico**, n. 226, 14 nov. 2013.

STF. ADI nº 2.588, relatora: ministra Ellen Gracie, relator para acórdão: ministro Joaquim Barbosa, julgado em: 10 abr. 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, n. 27, 10 fev. 2014.

STF. RE nº 759.244 RG, relator: ministro Roberto Barroso, julgado em: 19 set. 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, 2 fev. 2015.

STF. ARE nº 873.235 AgR, 1ª Turma, relatora: ministra Rosa Weber, julgado em: 2 set. 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**, n. 206, 27 set. 2016.

STF. RE nº 574.706, Tribunal Pleno, relatora: ministra Carmen Lúcia, julgado em: 15 mar. 2017. **Diário da Justiça Eletrônico**, n. 251, 6 nov. 2017a.

STF. RE nº 883.542 RG, relator: ministro Gilmar Mendes, julgado em: 2 jun. 2017. **Diário da Justiça Eletrônico**, n. 268, 27 nov. 2017b.

STF. RE nº 718.874, Tribunal Pleno, relator: ministro Edson Fachin, relator para acórdão: ministro Alexandre de Moraes, julgado em 30 mar. 2017. **Diário da Justiça Eletrônico**, n. 191, 12 set. 2018a.

STF. RE nº 761.263 RG, relator: ministro Teori Zavascki, julgado em 24 abr. 2014. **Diário da Justiça Eletrônico**, n. 130, 28 jun. 2018b.

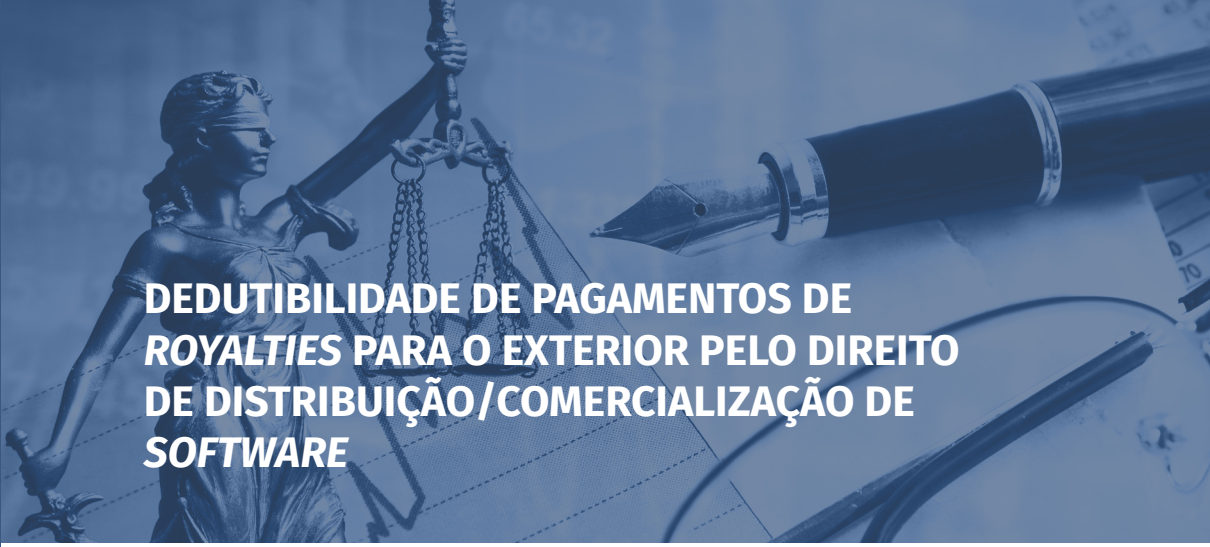
STF. RE nº 958.252, relator: ministro Luiz Fux, julgado em: 30 ago. 2018. **Diário da Justiça Eletrônico**, n. 26, 11 fev. 2019.

STJ. AgRg no Ag nº 1.062.772/SP, 1ª Turma, relator: ministro Luiz Fux, julgado em: 25 nov. 2008. **Diário da Justiça Eletrônico**, 15 dez. 2008a.

STJ. AgRg no REsp nº 1.020.051/SC, 2ª Turma, relator: ministro Castro Meira, julgado em: 19 ago. 2008. **Diário da Justiça Eletrônico**, 11 set. 2008b.

STJ. AgRg no REsp nº 1098545/RS, 1ª Turma, relator: ministro Luiz Fux, julgado em: 18 jun. 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, 6 ago. 2009a.

STJ. REsp nº 1.107.975/MG, 2ª Turma, relatora: ministra Eliana Calmon, julgado em: 2 abr. 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, 29 abr. 2009b.



DEDUTIBILIDADE DE PAGAMENTOS DE ROYALTIES PARA O EXTERIOR PELO DIREITO DE DISTRIBUIÇÃO/COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE

Sergio André Rocha

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (Uerj).

Romero Lobão Soares

Mestre pela linha de pesquisa em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento do Programa de Pós-graduação Stricto Sensu da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (Uerj).

Resumo: O presente artigo analisa as regras de dedutibilidade de pagamento de royalties, à luz da Lei de Direitos Autorais e da Lei do Software, com o fim de compreender se as pessoas jurídicas podem ser consideradas autoras/criadoras de programas de computador. O objetivo é determinar se os pagamentos realizados pelo licenciamento de direitos de comercialização de software são classificados ou não como royalties nos termos do artigo 22, alínea “d”, da Lei nº 4.506/1964 e se, portanto, estão sujeitos à regra geral de dedutibilidade de pagamentos para não residentes. Analisamos também os dispositivos legais pertinentes à dedutibilidade dos pagamentos de royalties feitos para sócios pessoas jurídicas ou para parte relacionada no exterior.

Palavras-chave: Direito autoral. Software. Royalties. Dedutibilidade. Preços de transferência.

Abstract: *This paper focus on the analysis of the tax deductibility rules that apply to royalty payments, considering the provisions established by the Brazilian Copyrights' Law and the Software Law. Our goal was to establish whether legal entities can be considered as authors and/or developers of software. The purpose of this analysis was to determine if payments in connection with the licensing of the distribution rights of a software shall be characterized as royalties or not, under the terms of Article 22, "d", of Law No. 4,506 of 1964. Based on this conclusion we have commented on whether such payments are subject to general tax deductibility rules or not. We have also analyzed the provisions in tax regulations that apply to royalty payments made to non-resident related parties.*

Keywords: *Author's rights. Software. Royalties. Deductibility. Transfer pricing.*

SUMÁRIO

1	Introdução	255
2	Origens das limitações à dedução de <i>royalties</i>	257
3	Natureza dos pagamentos pela licença de direitos de comercialização de <i>software</i>	260
3.1	Pode a pessoa jurídica ser considerada criadora do <i>software</i> ?	263
4	Dedutibilidade de <i>royalties</i> pagos a sócio no exterior	270
4.1	Pagamentos de <i>royalties</i> para controladora indireta ou outras empresas do mesmo grupo econômico no exterior	272
4.2	Substância econômica e ausência de artificialidade como limite. . .	275
5	Conclusão	276
	Referências	277

1 INTRODUÇÃO

Tema relevante que vem sendo analisado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) diz respeito à dedutibilidade de despesas incorridas com a licença de direitos de comercialização de *software*, quando pagas por fonte brasileira para parte relacionada no exterior – controladora ou não da empresa brasileira. A controvérsia gira em torno da qualificação de tais pagamentos como *royalties* e sua eventual indedutibilidade na hipótese de remessa para beneficiário no exterior pertencente ao mesmo grupo econômico da fonte brasileira, nos termos do que dispõe o artigo 363, I, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR).¹

De forma resumida, o atual entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do CARF é no sentido de que tais pagamentos são classificados como *royalties* sempre que realizados para beneficiário pessoa jurídica, com base no argumento de que o Direito Autoral brasileiro somente admitiria pessoa física na condição de autor ou criador de obra literária, artística ou científica. Considerando que o regime de proteção à propriedade intelectual do *software* seria aquele aplicável às obras literárias, sustenta a CSRF que não seria possível admitir às pessoas jurídicas a condição de criadoras de um programa de computador.

Esse posicionamento fundamenta-se em uma interpretação do artigo 2º da Lei nº 9.609/1998 (Lei do *Software*)² e do artigo 11 da Lei nº 9.610/1998 (Lei de Direitos Autorais).³ Sustenta-se que o artigo 2º da Lei do *Software*, ao tratar do regime de proteção à propriedade intelectual de programas de computador, atribui-lhes o mesmo regime conferido às obras literárias pela legislação de

- 1 O referido dispositivo estabelece que as despesas com *royalties* serão indedutíveis na apuração do lucro real sempre que pagas a “sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes” (BRASIL, 2018).
- 2 “Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.” (BRASIL, 1998a).
- 3 “Art. 11. Autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica. Parágrafo único. A proteção concedida ao autor poderá aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos nesta Lei.” (BRASIL, 1998b).

direitos autorais. Tendo-se este dispositivo como premissa, argumenta-se que a Lei de Direitos Autorais, em seu artigo 11, considera autor apenas a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica.

Com base nesses dispositivos, a CSRF vem decidindo que os pagamentos por direitos autorais para beneficiário pessoa jurídica – *ainda que estes incorram em massivos investimentos associados ao desenvolvimento de novas tecnologias* – seriam classificados como *royalties* e, portanto, indedutíveis quando pagos para parte relacionada no exterior. Nesse sentido, destaca-se o Acórdão nº 9101003.055, da 1ª Turma da CSRF, cuja ementa reproduz-se abaixo:

REMUNERAÇÃO À CONTROLADORA NO EXTERIOR PELO LICENCIAMENTO DE DIREITOS SOBRE PROGRAMAS DE COMPUTADOR. INDEDUTIBILIDADE.

As remunerações pagas pela controlada à sua controladora ora no exterior, pelo licenciamento de direitos sobre programas de computador, ainda que de forma indireta, constituem *royalties* e são indedutíveis para efeito do Imposto de Renda. A BMC SOFTWARE, INC. não cabe dentro da figura do “autor/criador” traçada pelo direito autoral brasileiro. E os rendimentos que ela recebe, quando autoriza a BMC SOFTWARE DO BRASIL LTDA. a licenciar e distribuir cópias de seus programas de computador, são *royalties*. Não foi por acaso, e nem por equívoco, que a Lei que “atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais” no Brasil, a Lei nº 9.610, de 1998, disse, com todas as letras, em seu art. 11, que o “autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica”. (CARF, 2017)

A decisão em destaque, tomada pelo voto de qualidade, apegou-se a uma interpretação literal, isolada e descontextualizada dos mencionados artigo 2º da Lei do *Software* e artigo 11 da Lei de Direitos Autorais, para concluir que a legislação não estabelece a possibilidade de uma pessoa jurídica ser considerada criadora de programas de computador, deixando de contemplar aspectos de extrema relevância para a construção da norma jurídica aplicável ao caso concreto.

Essa conclusão, que nos parece equivocada, tem gerado graves impactos de natureza tributária às empresas do setor de tecnologia, que, em grande parte, adquirem o direito de comercializar licenças de *software*, geralmente remunerando sua controladora no exterior – ou outra empresa do mesmo grupo econômico –, titular de todos os direitos associados aos programas licenciados. Nesse contexto, as empresas brasileiras acabam sujeitas a vultosas contingências, na medida em que restam impossibilitadas de deduzir despesas indiscutivelmente necessárias ao desenvolvimento de sua atividade econômica no país, implicando grave distorção do conceito de renda.

Diversos são os reflexos decorrentes do posicionamento adotado pela CSRF. No presente artigo, contudo, serão abordadas especificamente as seguintes questões:

- i. análise quanto à qualificação (ou não) dos pagamentos pelo direito de distribuição de *software* como *royalties*;
- ii. eventual aplicação da regra prevista no artigo 363, inciso I, do RIR, que veda a dedutibilidade de *royalties* pagos a “sócios, pessoas físicas ou jurídicas”, à luz da redação do parágrafo único do artigo 71 da Lei nº 4.506/1964; e
- iii. a possibilidade ou não de uma interpretação extensiva desse dispositivo para também abarcar pagamentos para empresas do mesmo grupo econômico da empresa brasileira – que não sejam suas sócias.

Antes de iniciar a análise de cada um desses temas, é importante tecer breves comentários que contextualizem as regras brasileiras definidoras dos limites à dedutibilidade de pagamentos de *royalties*.

2 ORIGENS DAS LIMITAÇÕES À DEDUÇÃO DE ROYALTIES

Sob a ótica histórica, as regras de dedutibilidade de *royalties* foram criadas sob um propósito antiabuso, visto que as empresas brasileiras, em meados da década de 1950, remetiam ao exterior *royalties* em valores superiores aos próprios lucros destinados aos controladores e, muitas vezes, remuneravam

direitos de propriedade industrial que sequer existiam (patentes expiradas, serviços de assistência técnica que não foram efetivamente prestados, etc.).⁴

Como as remessas para o exterior a título de *royalties* tinham tributação mais baixa em comparação com os dividendos, as empresas brasileiras buscavam, sempre que possível, qualificar os pagamentos como *royalties*. Essa prática abusiva e, não raro, fraudulenta gerou reação por parte do governo brasileiro, que, em meados da década de 1950 e início da década de 1960, editou um pacote legislativo na intenção de “moralizar” a dedutibilidade de *royalties*, o que resultou na edição das Leis nº 3.470/1958, 4.131/1962 e 4.506/1964.

Contudo, como demonstra Luís Eduardo Schoueri (2006), as normas em questão datam de períodos muito anteriores a 1995, época em que vigia em nosso ordenamento o regime de bitributação econômica de lucros e dividendos pelo imposto de renda. Nesse regime, os lucros e dividendos auferidos pela pessoa jurídica deveriam ser tributados tanto nesta última quanto na pessoa de seus sócios, o que foi posteriormente afastado tendo em vista a isenção dessas remunerações prevista no artigo 10 da Lei nº 9.249/1995. Nas palavras do autor:

11.4.4 Com efeito, as normas acima reproduzidas são datadas de período anterior a 1995. Até aquele ano, vigia em nosso ordenamento o regime da bitributação econômica, pelo imposto de renda. De acordo com aquele regime, os lucros auferidos pela pessoa jurídica deveriam ser tributados tanto nessa quando na pessoa de seus sócios. Dado que muitos contribuintes buscavam fugir dessa dupla incidência mediante pagamentos exagerados [de *royalties*], via-se o legislador tributário obrigado a limitar aqueles pagamentos, a fim de assegurar fosse o critério da bitributação jurídica alcançado plenamente. É em tal conceito que se encontrava a indedutibilidade de *royalties* e pagamentos por assistência técnica e assemelhados. Retomando a idéia de Tipke, reproduzida nas considerações propedêuticas deste estudo, poder-se-á dizer que, tendo o legislador optado pela bitributação econômica, o princípio da igualdade exigiria que em nenhum caso deixasse

4 Sobre o tema, ver SOARES; SIQUEIRA, 2018, p. 141.

aquela bitributação de ocorrer, sob pena de alguns rendimentos serem bitributados e outros não.

11.4.5 O ano de 1995 marca, com a entrada em vigor do artigo 10 da lei 9.245/95, a renúncia, pelo legislador do imposto de renda, à opção pela bitributação econômica. A partir daí, os lucros distribuídos pelas pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, deixavam de sofrer nova tributação. Pode-se dizer, a partir de então, que lucros que já foram tributados na pessoa jurídica não sofrem tributação da pessoa física. *Ao mesmo tempo, pagamentos efetuados pela pessoa jurídica a seus sócios são dedutíveis*, sofrendo, outrossim, retenção na fonte. Tal, por exemplo, o caso dos juros sobre o capital próprio. (SCHOUERI, 2006, p. 230-231, grifos nossos)

Considerando esse contexto, percebe-se que a proibição da dedutibilidade dos pagamentos de *royalties* a sócios, sejam pessoas físicas ou jurídicas, perdeu completamente a conexão com sua finalidade original. Não há mais justificativa para se combater a remessa de *royalties* com medida tão extrema como a indedutibilidade absoluta e integral, seja diante da atual disciplina tributária dos dividendos, seja em função das atuais atribuições do Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI), responsável por analisar a existência dos direitos de propriedade industrial licenciados.

É lógico que o controle dos pagamentos internacionais de *royalties* está no centro dos debates sobre o controle do planejamento tributário internacional agressivo, principalmente no mundo pós-BEPS.⁵ Contudo, regras de indedutibilidade absoluta ou de restrições estatutárias baseadas em critérios de mais de meio século certamente não são a maneira mais razoável de se tratar a matéria. É certo que o legislador ordinário possui certa margem de liberdade para restringir a dedução de despesas.⁶ Contudo, em tais situações, a medida se

5 Sobre o tema, ver ROCHA, 2017, p. 203-299.

6 Hugo de Brito Machado (1996) admite a liberdade do legislador para estabelecer normas reguladoras da determinação do montante da renda, tendentes a evitar, por exemplo, práticas fraudulentas. Após citar lição de Brandão Machado, no sentido de que a liberdade do legislador vai até o ponto em que suas regras sobre ajustes da renda do contribuinte não desnaturem o próprio conceito de renda, o autor destaca: "A lei pode validamente prescrever a não consideração como despesa de

submete a ônus argumentativo mais contundente, e sua implementação deverá se sujeitar ao controle da proporcionalidade.

Esse debate ainda requer aprofundamento técnico no Brasil, tendo em vista as enormes dificuldades enfrentadas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) na avaliação do valor dos intangíveis e na definição da melhor prática para transações que envolvem intangíveis realizadas entre partes relacionadas. Nada obstante, temos convicção de que as regras brasileiras atuais têm que ser revistas. Esse contexto tem que ser levado em conta na interpretação da alínea “d” do parágrafo único do artigo 71 da Lei nº 4.506/1964 e do artigo 363, inciso I, do RIR, que analisaremos neste estudo.

3 NATUREZA DOS PAGAMENTOS PELA LICENÇA DE DIREITOS DE COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE

Indiscutivelmente, os *royalties* exercem papel de grande relevância no atual contexto da digitalização da economia. Mas, afinal, o que se compreende por *royalties*?

A questão foi analisada há bastante tempo por Gilberto de Ulhôa Canto (1964), antes mesmo que o conceito fosse positivado na legislação brasileira. O autor esclarece que o termo foi adotado pelo direito brasileiro, passando a figurar em textos de lei sem, contudo, ter sido objeto de qualquer definição. O termo, vale lembrar, era empregado pelas Leis nº 3.470/1958 e nº 4.131/1962, mas sua definição legal somente surgiu posteriormente, com a edição da Lei nº 4.506/1964.

Nesse contexto, o significado do termo foi construído a partir de enciclopédias e estudos apresentados pela doutrina estrangeira.⁷ Com base em tais fontes, o autor concluiu que *royalty* seria mais adequadamente tratado como uma

desembolsos que: [...] (c) possam acobertar práticas evasivas, fraudulentas ou não” (MACHADO, 1996, p. 47).

7 Nesse sentido, o autor esclarece: “Na literatura nacional, também não se encontra o conceito de ‘royalty’, de modo a permitir diferenciar as várias hipóteses de rendimento, suscetíveis de subordinação ao prescrito no artigo 74, da Lei 3.470/58. Impõe-se, pois, a procura do vocábulo em

modalidade de remuneração decorrente do uso de bens imateriais ou de direitos, estando abarcados no conceito, por exemplo, os pagamentos decorrentes do licenciamento de marcas, patentes, direitos autorais, além da exploração de direitos minerários.⁸

Noé Winkler (2001), fazendo referência a estudo de Rubens Gomes de Souza, destacou que o termo pode ser definido como “regalia”, sendo originalmente utilizado “para designar o pagamento exigido pelo soberano em razão da concessão, a um particular, do privilégio de exercer uma atividade lucrativa” (WINKLER, 2001, p. 521).

Segundo seu estudo, o termo evoluiu e passou a ser usado para abarcar também relações entre particulares, inserindo em seu escopo

(1º) a indenização paga ao proprietário do solo pela exploração mineral do subsolo, (2º) o pagamento, ao titular de uma patente de invenção ou marca de fábrica ou de comércio, do direito de explorar o produto patenteado ou garantido pela marca, (3º) o pagamento de informações técnicas referentes a processos industriais, ainda que não patenteados, mas mantidos secretos pelo seu inventor ou proprietário, e sob idêntico compromisso de segredo por parte do beneficiário. (WINKLER, 2001, p. 522)

No direito brasileiro, o termo *royalties* foi definido no artigo 22 da Lei nº 4.506/1964, como *rendimento decorrente do uso, fruição ou exploração de direitos*, nos seguintes termos:

dicionários, enciclopédias e outras obras estrangeiras” (ULHÔA CANTO, 1964, p. 208).

- 8 Vale notar que o artigo 74 da Lei nº 3.470/1958 também associa o termo *royalty* às remunerações de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes. Para Gilberto de Ulhôa Canto (1964), os serviços de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes cobertos pela referida lei seriam aqueles que possuem uma relação direta entre a natureza do serviço e a produção industrial, o volume de vendas ou de operações de quem se beneficia da assistência recebida. Essa questão mostra-se mais evidente nas hipóteses em que a assistência se verifica no escopo de contratos de cessão ou licença para uso de patente, processo, fórmulas, etc., uma vez que, diante da interligação dos ajustes contratuais, a assistência restaria vinculada à cessão ou à licença. O autor destaca, ainda, que a modalidade mais sutil de prestação de assistência técnica é aquela conhecida no direito anglo-americano como *know-how* (ULHÔA CANTO, 1964, p. 213-214).

Art. 22. Serão classificados como “royalties” os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos “royalties” acompanharão a classificação destes. (BRASIL, 1964, grifos nossos)⁹

A listagem trazida por esse dispositivo possui *caráter exemplificativo*, cabendo a caracterização como *royalties* a qualquer outro rendimento originário da exploração de direitos que não esteja listado neste artigo 22, conforme reconhecido por Rocha *et al.* (2012, p. 329-330). Para Gabriel Francisco Leonardos (2001), somente é possível falar em outorga de direito de uso se for juridicamente possível ao outorgante impedir o uso por qualquer outro terceiro que não o outorgado, como é o caso, vale destacar, do licenciamento de direitos de comercialização de *software*.

Feitos esses comentários introdutórios, cumpre observar que ao presente estudo interessa o disposto na alínea “d” do artigo 22 da Lei nº 4.506/1964, que trata dos *royalties* associados a direito autorais. O dispositivo em questão estabelece que serão classificados como *royalties* os rendimentos associados à exploração de direitos autorais, *salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra*.

Nesse sentido, a partir da interpretação da alínea “d” do mencionado artigo, pode-se extrair duas normas jurídicas distintas, quais sejam: (i) se o licenciador beneficiário do rendimento não tiver sido o autor ou criador do intangível

9 Sobre o tema, ver Xavier (2015).

(desenvolvedor do *software*), então o pagamento será considerado *royalty*; e (ii) de outro lado, caso o licenciador beneficiário do rendimento tenha sido o autor ou criador do direito autoral (desenvolvedor do *software*), o pagamento não terá natureza de *royalty* por exclusão legal. Essas duas situações atraem regimes jurídicos totalmente distintos para a dedutibilidade desses pagamentos.¹⁰

É justamente nesse contexto que surge a questão objeto da presente análise. Para se classificar o pagamento como *royalty*, deve-se assumir que seu beneficiário não seja o criador do *software*. Como as empresas de tecnologia geralmente remuneram empresas vinculadas no exterior pelo licenciamento de direitos de comercialização do *software* no Brasil, indaga-se se tais empresas, à luz da legislação brasileira, podem ser consideradas autoras/desenvolvedoras dos programas de computador, de modo a desclassificar eventuais pagamentos como *royalties*, em razão de seu caráter de remuneração por direitos autorais. É o que passaremos a analisar.

3.1 Pode a pessoa jurídica ser considerada criadora do *software*?

Como mencionado, a Lei de Direitos Autorais, em seu artigo 7º, inciso XII, inclui o *software* no rol de obras intelectuais decorrentes das “criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro” (BRASIL, 1998b). Contudo, o parágrafo 1º do referido dispositivo destaca que os *programas de computador são objeto de legislação específica, sendo-lhes aplicadas, relativamente à Lei de Direitos Autorais, somente as disposições que considerem a natureza específica dos softwares*.

10 Diante dessas duas possíveis interpretações, as empresas brasileiras, que habitualmente remuneram suas controladoras ou outras partes relacionadas pelos direitos de comercialização de *software*, tendem a classificar tais pagamentos como rendimentos associados a direitos autorais não classificáveis como *royalties*, por considerarem que os respectivos beneficiários seriam os efetivos autores/desenvolvedores dos programas. Seguindo essa lógica, os pagamentos se amoldariam ao conceito de despesa necessária, submetendo-se à regra geral de dedutibilidade prevista pelo artigo 47 da Lei nº 4.506/1964, reproduzida pelo artigo 311 do RIR, mesmo quando pagos a partes relacionadas. Nesse caso, seriam aplicáveis as regras de preços de transferência previstas na Lei nº 9.430/1996 e, quando a beneficiária estiver localizada em país com tributação favorecida, ou sob regime fiscal privilegiado, as limitações estabelecidas pelo artigo 26 da Lei nº 12.249/2012.

A caracterização dos programas de computador como objeto de direitos autorais é corroborada pelo artigo 2º da Lei do *Software*, que estabelece que o regime de proteção da propriedade intelectual dos programas de computador é aquele conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais.

O *software* possui, portanto, um regime jurídico especial, sendo regido por lei específica, com a aplicação subsidiária da legislação referente a direitos autorais naquilo em que a lei específica for omissa, ou no que não for contraditório com o regime nela previsto.¹¹

Quanto à autoria das obras literárias, a Lei de Direitos Autorais estabelece, em seu artigo 11, que “autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica” (BRASIL, 1998b). Com isso, a partir de uma análise literal desses dispositivos, a CSRF chegou ao entendimento de que somente a pessoa física poderia assumir a autoria de um programa de computador.

Contudo, como veremos adiante, tal interpretação não se sustenta pela leitura sistemática da Lei de Direitos Autorais e da Lei do *Software*. O fato é que o citado artigo 2º da Lei do *Software* contém ressalva expressa no sentido de considerar indispensável a observância das demais disposições previstas nela própria. Da mesma forma, a Lei de Direitos Autorais, reconhecendo a possível incompatibilidade de alguns de seus dispositivos com o caso particular dos *softwares*, também faz ressalva destacando que somente deverão ser observadas aquelas disposições que lhes sejam efetivamente aplicáveis e compatíveis. Nesse sentido, vejamos:

Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, *observado o disposto nesta Lei*. (BRASIL, 1998a, Lei do *Software*, grifos nossos)

11 A equiparação da proteção dos programas de computador à proteção conferida a uma obra literária está presente na Convenção de Berna (1971) e no Acordo TRIPS (sigla em inglês para Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual Relacionados ao Comércio), adotado em 1995, no âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC), que, em seu artigo 10 define: “Programas de computador, em código fonte ou objeto, serão protegidos como obras literárias pela Convenção de Berna (1971)”.

Art. 7º [...]

§ 1º Os programas de computador são objeto de legislação específica, *observadas as disposições desta Lei que lhes sejam aplicáveis*. (BRASIL, 1998b, Lei de Direitos Autorais, grifos nossos)

Neste contexto, seria legítimo desde já concluir que *nem todos os dispositivos da Lei de Direitos Autorais serão aplicados aos softwares*, mas somente aqueles que lhes sejam compatíveis. E quais seriam os dispositivos da Lei de Direitos Autorais aplicáveis aos programas de computador? A resposta nos parece bastante simples: somente aqueles dispositivos que (i) não contrariem a própria Lei do *Software* e (ii) sejam, de fato, condizentes com as particularidades dos programas de computador.

Com isso, a primeira questão que se enfrenta é o argumento de que a pessoa jurídica poderia ser titular de direitos patrimoniais, mas nunca poderia ser considerada autora/criadora do *software*, tendo em vista que seriam os direitos morais que assegurariam a autoria de uma obra (no caso, a autoria do programa de computador), e essa dimensão moral não se estenderia às pessoas jurídicas.

Tal concepção parte do pressuposto de que, para fins de definição da autoria do *software* (em função de sua equiparação às obras literárias), somente as pessoas físicas poderiam ser titulares dos chamados direitos morais do autor, dentre eles, o direito de reivindicar, a qualquer tempo, a autoria da obra. Esse direito é inalienável e irrenunciável, nos termos do artigo 22,¹² do artigo 24, inciso I,¹³ e do

12 “Art. 22. Pertencem ao autor os *direitos morais e patrimoniais* sobre a obra que criou.” (BRASIL, 1998b, grifos nossos).

13 “Art. 24. São direitos morais do autor: I – o de reivindicar, a qualquer tempo, a autoria da obra; II – o de ter seu nome, pseudônimo ou sinal convencional indicado ou anunciado, como sendo o do autor, na utilização de sua obra; III – o de conservar a obra inédita; IV – o de assegurar a integridade da obra, opondo-se a quaisquer modificações ou à prática de atos que, de qualquer forma, possam prejudicá-la ou atingi-lo, como autor, em sua reputação ou honra; V – o de modificar a obra, antes ou depois de utilizada; VI – o de retirar de circulação a obra ou de suspender qualquer forma de utilização já autorizada, quando a circulação ou utilização implicarem afronta à sua reputação e imagem; VII – o de ter acesso a exemplar único e raro da obra, quando se encontre legitimamente em poder de outrem, para o fim de, por meio de processo fotográfico ou assemelhado, ou audiovisual, preservar sua memória, de forma que cause o menor inconveniente possível a seu detentor, que, em todo caso, será indenizado de qualquer dano ou prejuízo que lhe seja causado.” (BRASIL, 1998b, grifos nossos).

artigo 27,¹⁴ todos da Lei de Direitos Autorais, enquanto a titularidade dos direitos patrimoniais poderiam ser normalmente atribuída às pessoas jurídicas, com base no artigo 28 da mesma lei.¹⁵

Deve-se destacar que essa interpretação está restrita às hipóteses em que uma determinada obra (isto é, o *software* em função de uma equiparação) seja individualmente desenvolvida por um autor identificável. Contudo, no contexto empresarial, a criação de um *software* na maioria das vezes não envolve um esforço criativo individual, mas uma comunhão de esforços sob a direção comum da empresa, que se responsabiliza pelo desenvolvimento do programa de computador mediante a disponibilização de recursos materiais e financeiros, assumindo todos os riscos e encargos do negócio.¹⁶

Marcos Wachowicz (2007) destaca que a complexidade de trabalhos que envolvem a criação e desenvolvimento do *software* muitas vezes é “fruto do esforço intelectual de uma equipe de técnicos, analistas, engenheiros, constituídos e organizados por uma terceira pessoa, física ou jurídica, que teria a atribuição dos seus direitos autorais sobre o bem intelectual produzido”. Para o autor, nesses casos, “a obra é o caso de uma coletiva havida por iniciativa e responsabilidade de uma *software house*. Essa obra coletiva será comercializada com o nome e a marca da *software house*” (WACHOWICZ, 2007, p. 148).

Diante desse plexo de atividades, resta evidente que o resultado final do produto “*software*” dependerá de expressa aprovação da empresa responsável pelo

14 “Art. 27. Os direitos morais do autor são *inalienáveis* e *irrenunciáveis*.” (BRASIL, 1998b, grifos nossos).

15 “Art. 28. Cabe ao autor o direito exclusivo de utilizar, fruir e dispor da obra literária, artística ou científica.” (BRASIL, 1998b).

16 Denis Borges Barbosa (2003) identifica e individualiza as diversas etapas necessárias à elaboração de um programa de computador. O autor postula que o desenvolvimento de um *software* ocorre em seis fases, e que a classificação da criação em cada fase ajuda a determinar como ela se relaciona com o código-fonte do programa. Vejamos: (1) a concepção da ideia que soluciona o famoso problema técnico de que falam as leis de patentes; (2) a formulação do método a seguir, usualmente expresso em fórmulas matemáticas ou lógico-matemáticas, denominado “algoritmo”; (3) o organograma ou plano de solução, resultante do algoritmo; (4) um texto em linguagem de programação – Basic, C, Pascal – que toma os elementos do organograma, chamado de programa-fonte ou código-fonte; (5) um texto em linguagem intermediária, *assembly* ou de compilação; (6) um texto legível diretamente pela máquina, denominado código-objeto (BARBOSA, 2003, p. 154).

projeto, a quem caberá o direito de fiscalizar e supervisionar todas as etapas pertinentes à sua criação, sendo, portanto, impossível atribuir a uma pessoa específica a atividade criativa. É graças à atuação da empresa, diga-se, da pessoa jurídica através de indivíduos que laboram com um objetivo econômico comum, que o *software* ganha sua feição final.

Com base nesse contexto específico, no qual se verifica a iniciativa de criação por parte da pessoa jurídica, o regime aplicável ao *software* passa a ser o regime das *obras coletivas*, definido pela alínea “h” do inciso VIII do artigo 5º da Lei de Direitos Autorais,¹⁷ e a titularidade originária da pessoa jurídica passa a ser plenamente plausível, principalmente se levarmos em consideração o disposto no parágrafo único do artigo 11 do referido dispositivo, que garante à pessoa jurídica a mesma proteção concedida ao autor.¹⁸ Importante registrar que, na obra coletiva, as contribuições de todos os participantes se fundem em uma *criação autônoma*, criada justamente por iniciativa, organização e responsabilidade da pessoa jurídica.

Nessa linha, Antonio Carlos Morato (2014) defende a necessidade de se garantir a integridade da criação autônoma por parte da pessoa jurídica, garantindo-lhe a proteção ao direito de paternidade da obra, direito moral por excelência, tomando também como base o disposto no artigo 52 do Código Civil.¹⁹ *Seria garantido, portanto, às pessoas jurídicas, a titularidade originária (autora) da obra coletiva, sendo ela titular de direitos morais e direitos patrimoniais de autor.*

O autor cita ainda Carlos Alberto Bittar (1977), para quem a pessoa jurídica também deve ser considerada como criadora da obra coletiva “sempre que se não puder individualizar a contribuição de cada elaborador”, tendo em vista a “própria natureza dessas entidades de direito (pessoas jurídicas), que

17 “Art. 5º Para os efeitos desta Lei, considera-se: [...] VIII – obra: [...] h) coletiva – a criada por iniciativa, organização e responsabilidade de uma pessoa física ou jurídica, que a publica sob seu nome ou marca e que é constituída pela participação de diferentes autores, *cujas contribuições se fundem numa criação autônoma* [...].” (BRASIL, 1998b, grifos nossos).

18 “Art. 11 [...] Parágrafo único. A proteção concedida ao autor poderá aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos nesta Lei.” (BRASIL, 1998b).

19 “Art. 52. Aplica-se às pessoas jurídicas, no que couber, a proteção dos direitos da personalidade.” (BRASIL, 2002).

participam dos atos da vida civil, sendo representadas, em sua exteriorização, por pessoas naturais” (BITTAR, 1977, p. 80).

Segundo a concepção de Morato (2014), no contexto das obras coletivas, a autoria da pessoa jurídica seria classificada como objetiva, enquanto à pessoa física caberia a autoria subjetiva. Nesse caso, esclarece que:

[...] há a autoria da pessoa jurídica por nós denominada de “objetiva” (reconhecida pela sociedade como tal e tendo seu nome ligado à obra) em oposição às pessoas físicas, que teriam a autoria subjetiva (porque estas contam não só com o reconhecimento da sociedade, mas também com a percepção própria da pessoa física quanto à consciência de criação da obra).

Fundamos nosso entendimento na Constituição Federal (art. 5º, X, que admite os direitos da personalidade das “pessoas” sem distingui-las em físicas e jurídicas, como ocorre em outros dispositivos), na Lei de Direitos Autorais (art. 5º, VIII, “h”, em conjunto com o art. 11, parágrafo único) e no Código Civil (art. 52), todos mencionados anteriormente e que autorizam (ao lado da interpretação análoga da Súmula nº 227 do Superior Tribunal de Justiça, que reconhece a “honra objetiva” das pessoas jurídicas) a interpretação que adotamos quanto aos direitos da personalidade da pessoa jurídica (entre os quais os direitos morais de autor, que incluem o direito de paternidade sobre a obra criada). (MORATO, 2014, p. 120)

Seguindo essa mesma linha de entendimento, o Tribunal de Justiça de São Paulo,²⁰ ao interpretar o parágrafo único do artigo 11 e a alínea “h” do inciso VIII do artigo 5º da Lei de Direitos Autorais, reconheceu que a pessoa jurídica pode, em determinadas situações, ser titular originário dos direitos de autor, não somente em seus aspectos patrimoniais, mas também em seus aspectos morais, dado que atua de modo criativo, em caráter de coordenação e direção. Para tanto, os seguintes elementos seriam necessários: (i) direção e coordenação

20 Apelação nº 9182936-93.2007.8.26.0000, publicado no Diário da Justiça em 4 de abril de 2012.

do encomendante; (ii) trabalho intelectual remunerado de vários elaboradores que produzem em equipe, assalariados para criar; (ii) fusão dos respectivos esforços na obra final encomendada (CAVALHEIRE, 2010, p. 132-133).

Apoiando esses argumentos, merece destaque o inciso I do parágrafo 1º do artigo 3º da Lei do *Software*, que trata do registro dos programas de computador e define que o respectivo pedido de registro do *software* deverá conter a indicação do autor do programa, *seja pessoa física ou jurídica*, o que também é replicado no inciso I do parágrafo 1º do artigo 1º do Decreto nº 2.556/1998, abaixo transcritos:

Art. 3º Os programas de computador poderão, a critério do titular, ser registrados em órgão ou entidade a ser designado por ato do Poder Executivo, por iniciativa do Ministério responsável pela política de ciência e tecnologia.

§1º O pedido de registro estabelecido neste artigo deverá conter, pelo menos, as seguintes informações:

I – os dados referentes ao autor do programa de computador e ao titular, se distinto do autor, *sejam pessoas físicas ou jurídicas* [...]. (BRASIL, 1998a, grifos nossos)

Art. 1º Os programas de computador poderão, a critério do titular dos respectivos direitos, ser registrados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI.

§1º O pedido de registro de que trata este artigo deverá conter, pelo menos, as seguintes informações:

I – os dados referentes ao autor do programa de computador e ao titular, se distinto do autor, *sejam pessoas físicas ou jurídicas* [...]. (BRASIL, 1998c, grifos nossos)

Não resta dúvida, portanto, de que a partir da análise conjunta da Lei de Direitos Autorais e da Lei do *Software* é plenamente possível sustentar que as pessoas jurídicas podem assumir a condição de autoras dos programas de computador, especialmente quando elaborados sob o regime de obras coletivas, de modo que os pagamentos realizados em seu benefício, associados à licença de seus

direitos de comercialização, não devem ser classificados como *royalties*, como previsto na alínea “d” do artigo 22 da Lei nº 4.506/1964.

Considerando os comentários acima, e voltando à análise da caracterização dos pagamentos pelo direito de distribuição e comercialização de programas de computador, reiteramos que: (i) o pagamento pelo direito de comercialização de *software*, feito para *pessoa física ou jurídica criadora* do programa de computador, *não seria qualificado como royalty*. Esse tipo de pagamento, quando feito a parte relacionada ou a beneficiário localizado em país com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, estará sujeito ao controle com base nas regras de preços de transferência; (ii) por outro lado, quando o pagamento for feito para *pessoa física ou jurídica que não seja o desenvolvedor do programa de computador*, será qualificado como *royalty*. Nesses casos serão aplicáveis as regras de restrição de dedutibilidade previstas na legislação do imposto de renda, comentadas a seguir.

4 DEDUTIBILIDADE DE ROYALTIES PAGOS A SÓCIO NO EXTERIOR

Como vimos no item anterior, pagamentos pelo direito de comercialização de programas de computador a pessoa física ou jurídica que não seja a desenvolvedora do *software* são tratados como *royalties*. Portanto, nesse caso se aplicam as regras previstas na legislação sobre as limitações de dedutibilidade de tais pagamentos.

Um ponto de intenso debate nesse contexto diz respeito aos pagamentos realizados por fonte brasileira para beneficiário no exterior, quando este for sócio, controlador indireto, ou apenas parte do mesmo grupo econômico da empresa brasileira. Essa discussão tem como foco a interpretação do artigo 363, inciso I, do RIR, que estabelece o seguinte:

Art. 363. Não são dedutíveis:

I – os *royalties* pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes [...].
(BRASIL, 2018, grifos nossos)

A análise desse dispositivo, contudo, deve ser feita à luz da lei que lhe dá fundamento, qual seja, a Lei nº 4.506/1964, que, em seu artigo 71, parágrafo único, alínea “d”, dispõe:

Art. 71. A dedução de despesas com aluguéis ou ‘*royalties*’, para efeito de apuração de rendimento líquido ou do lucro real sujeito ao imposto de renda, será admitida:

[...]

Parágrafo único. Não são dedutíveis:

[...]

d) os ‘*royalties*’ pagos a sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes [...]. (BRASIL, 1964, grifos nossos)

Analisando as normas em destaque, percebe-se que o inciso I do artigo 363 do RIR adicionou a expressão “pessoas físicas ou jurídicas” para qualificar os sócios beneficiários dos *royalties* pagos por fonte brasileira. No dispositivo original da Lei nº 4.506/1964, como se pode observar, *não encontramos essa explicitação*. A leitura do artigo 71 da Lei nº 4.506/1964 leva à interpretação de que a proibição de dedutibilidade dos *royalties* seria aplicável apenas no caso de pagamento de *royalties* a sócios pessoas físicas.

Com efeito, o artigo 71 refere-se especificamente a “sócios ou dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes”. Nesse caso, como a lei faz menção a parentes e dependentes tanto dos sócios quanto dos dirigentes, a conclusão mais intuitiva seria de que somente caberia a menção a parente ou dependente de sócio se este fosse pessoa física, afinal, pessoas jurídicas não possuem parentes ou dependentes.²¹

21 Ver MARCONDES, 2012, p. 94-95.

Por mais que, nos marcos do pluralismo metodológico,²² não haja nenhuma prevalência apriorística entre os elementos de interpretação, o fato é que, em qualquer hipótese, o texto normativo apresenta os limites, a moldura dentro da qual as possibilidades de sentido estão contidas.²³ Dessa forma, não se pode afastar com facilidade ou sem reflexão os limites apresentados pelo texto objeto de análise.

Feitos esses comentários e apresentada nossa opinião, temos que reconhecer a possibilidade de uma leitura parcial da alínea “d” do parágrafo único do artigo 71 da Lei nº 4.506/1964, que separe a primeira parte do dispositivo da segunda, interpretando a seção “os *royalties* pagos a sócios ou dirigentes de empresas” de forma isolada. Como mencionamos, esta não nos parece a melhor interpretação para a alínea, mas vamos assumir, para fins argumentativos, que seja uma interpretação possível. Cabe-nos, então, examinar se, neste caso, a limitação ali prevista se aplicaria apenas a *royalties* pagos a pessoas jurídicas não residentes que tenham participação societária direta na empresa brasileira, ou se seria igualmente aplicável a pagamentos feitos a empresas não residentes que sejam parte de um mesmo grupo econômico, mas que não possuam vínculo societário direto com a empresa brasileira.

4.1 Pagamentos de *royalties* para controladora indireta ou outras empresas do mesmo grupo econômico no exterior

Como vimos, ao analisarmos o tema dos limites aplicativos da alínea “d” do parágrafo único do artigo 71 da Lei nº 4.506/1964 e do artigo do artigo 363, inciso I, do RIR, surge uma questão adicional: ao se referirem ao *sócio*, esses dispositivos exigem uma relação societária direta entre a empresa estrangeira e a brasileira, ou abririam os mesmos espaços para a aplicação da restrição ali prevista a pagamentos feitos a controladores indiretos e a outras empresas de um mesmo grupo econômico?

22 Ver ROCHA, 2013, p. 129; TORRES, 2006, p. 153-154.

23 Ver ROCHA, 2013, p. 93-97.

Nossa opinião, uma vez mais, está pautada pelos limites textuais desses dispositivos.

Com efeito, de uma perspectiva societária, o sócio de uma pessoa jurídica é aquele que detém um quinhão de seu capital e que, em relação a ela, possui direitos e obrigações, podendo influenciar ou, às vezes, até mesmo determinar as decisões da pessoa jurídica.

Não há, na legislação, um conceito de “sócio indireto”. Há, sim, um conceito de “controlador indireto”, aplicável quando uma pessoa, física ou jurídica, detém o controle de outra entidade por intermédio de outras pessoas jurídicas, mas não de sócio indireto.²⁴

Feitas essas observações, vale retomar o argumento no sentido de que tanto a alínea “d” do parágrafo único do artigo 71 da Lei nº 4.506/1964 quanto o artigo 363, inciso I, do RIR falam em sócio. Parece não haver margem para estender o sentido dessa palavra, nele incluindo o controlador indireto, que sócio da empresa brasileira não é.

Se a aplicação desses dispositivos ao controlador indireto já vai além de suas possibilidades textuais, definitivamente não seria possível cogitar sua aplicação a outras empresas de um mesmo grupo econômico, já que estas nem indiretamente poderiam ser consideradas sócias da empresa brasileira.

Além dos argumentos apresentados acima, deve-se ter em conta que se os referidos dispositivos considerassem indedutível todo e qualquer pagamento feito a sócios, incluindo o controlador indireto da empresa brasileira, tornar-se-ia supérfluo o artigo 71, parágrafo único, alínea “e”, item 2, da Lei nº 4.506/1964, que estabelece a indedutibilidade dos *royalties* pelo uso de patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação ou pelo uso de marcas de indústria ou de comércio, quando pagos pela sociedade com sede no Brasil a pessoa com domicílio no exterior *que mantenha, direta ou indiretamente, controle do seu capital com direito a voto*. A norma em questão,

24 Ver o parágrafo 2º do artigo 243 da Lei das S/A (BRASIL, 1976). Sobre o tema, ver também Rocha (2016, p. 134-139).

vale notar, sempre esteve em vigor, tendo sido alterada pelo artigo 50 da Lei nº 8.383/1991, para condicionar essa dedutibilidade a condições específicas.²⁵

Percebe-se, claramente, portanto, que quando a Lei nº 4.506/1964 pretendeu restringir a dedução de pagamentos para controlador indireto, o fez de forma explícita, o que reforça nossa interpretação no sentido de que a alínea “d” do parágrafo único do artigo 71 da mesma lei e o artigo 363, inciso I, do RIR somente se aplicam a pagamentos feitos a sócio, entendido como aquele que detém diretamente um quinhão do capital social da empresa brasileira.

Diante do exposto, entendemos que não há qualquer possibilidade de se ampliar o alcance da norma em questão para alcançar controladores indiretos ou empresas do mesmo grupo econômico no exterior. O significado do termo “sócio” não permite sua extrapolação para denotar “controlador indireto” ou empresa do mesmo grupo econômico. A legislação tributária sempre estabelece de forma explícita as situações em que são pretendidos efeitos a operações com controladores indiretos, como é o caso, por exemplo, do artigo 71, parágrafo único, alínea “e”, da Lei nº 4.506/1964.

Se esta nos parece a interpretação mais correta dos dispositivos em questão, naturalmente ela pode ser afastada nos casos em que se identifique artificialidade passível de desconsideração e requalificação por parte das autoridades fiscais, como passaremos a analisar.

25 Nesses casos, a dedutibilidade ficou condicionada aos percentuais previstos pela Portaria MF nº 436/1958, variando entre 1% a 5% da receita líquida de vendas do produto fabricado ou vendido pela empresa brasileira, devendo os respectivos contratos que envolviam transferência de tecnologia passar pelo procedimento prévio de averbação perante o Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI) e registrados perante o Banco Central do Brasil (Bacen), como condição prévia à dedutibilidade de *royalties*. Para uma abordagem mais detalhada, ver Soares e Siqueira (2018).

4.2 Substância econômica e ausência de artificialidade como limite

Durante muitos anos prevaleceu no Brasil uma abordagem essencialmente formal em relação à legitimidade dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte para evitar, reduzir ou postergar o dever de pagar tributos. Os únicos limites que eram reconhecidos por essa doutrina ao chamado “planejamento tributário” eram o filtro da legalidade e a necessidade de o ato ou negócio jurídico ser praticado antes da ocorrência do fato gerador.²⁶

Há quase duas décadas essa linha vem sendo posta em xeque, reconhecendo-se que a legitimidade dos atos e negócios jurídicos praticados pelo contribuinte para evitar, reduzir ou postergar o pagamento de tributos depende também do respeito à sua causa típica, da não deturpação de seu perfil objetivo.

Não é nosso propósito analisar o tema do planejamento tributário em detalhe.²⁷ O importante a ser pontuado aqui é que a conclusão apresentada no item anterior pode ser afastada em situações nas quais fique comprovado que o sócio era o detentor do intangível e que foi transferido para outra empresa do mesmo grupo somente para evitar a incidência da regra brasileira limitadora da dedutibilidade da despesa.

Note-se que, nesse caso, o ônus da prova da transferência artificial e fiscalmente motivada do intangível será das autoridades fiscais, que jamais poderão presumir o comportamento abusivo.

Portanto, é possível a desconsideração de pagamentos feitos à controladora indireta, ou empresa do mesmo grupo econômico, beneficiária dos *royalties*, e a requalificação de tais pagamentos como realizados à sócia da empresa brasileira. Contudo, tal possibilidade se apresenta apenas na hipótese de comprovada artificialidade de sua estrutura no exterior. É possível que se verifique a interposição artificial de entidade entre a empresa brasileira e sua efetiva sócia no exterior, de modo a evitar a aplicação da regra de indedutibilidade

26 Para uma análise da literatura que sustenta essa linha doutrinária, ver Rocha (2018).

27 Sobre o tema, ver Rocha (2019) e Soares (2018).

no Brasil. Tais estruturas, quando criadas artificialmente, com o único objetivo de evitar a aplicação da norma de restrição da dedutibilidade, certamente serão confrontadas e, demonstrada a artificialidade, desconsideradas para objetivos fiscais.

5 CONCLUSÃO

Diante do exposto, as remessas para o exterior a título de licença de direitos de comercialização de *software* devem ser tratadas como remuneração pelo licenciamento de direito autoral, *desde que o pagamento seja feito ao criador do programa, pessoa física ou jurídica*. Muito embora a CSRF tenha se manifestado pela classificação desses pagamentos como *royalties*, sob o argumento de que somente pessoas físicas podem ser consideradas autoras/criadoras dos programas de computador, parece-nos que a interpretação adotada, neste caso, não reflete o disposto na legislação.

De fato, a pessoa jurídica pode ser investida na condição de autora do *software* quando este tiver sido criado no contexto das obras coletivas, nos termos da alínea “h” do inciso VIII do artigo 5º da Lei de Direitos Autorais, em que as contribuições de todos os participantes se fundem em uma *criação autônoma*, desenvolvida justamente por iniciativa, organização e responsabilidade da pessoa jurídica.

Nesse caso, a pessoa jurídica é investida tanto dos direitos morais do autor (incluindo o direito de paternidade da obra), como dos respectivos direitos patrimoniais, resguardados os interesses individuais dos participantes. Como destacado, no caso de um *software* desenvolvido por uma empresa de tecnologia, torna-se impossível identificar a criação individual de qualquer participante, já que, ao fim e ao cabo, é a empresa que valida a versão definitiva para fins de circulação comercial. É a empresa também que fornece todos os recursos necessários ao desenvolvimento do programa, assim como incorre em todos os riscos associados à criação.

Dessa forma, desde que devidamente comprovadas tais particularidades, não há como afastar a condição de autora às pessoas jurídicas em tais casos, de

modo que todos os pagamentos associados ao direito de comercialização do *software* não poderão ser classificados como *royalties*, nos termos do artigo 22, alínea “d”, da Lei nº 4.506/1964. Em tal hipótese, as despesas incorridas pela empresa sujeitam-se tão somente ao teste das despesas necessárias e ao controle de preços de transferência.

Nos casos em que o direito de uso ou de comercialização do programa de computador é licenciado por empresa que não é sua criadora, aplica-se a restrição prevista na alínea “d” do parágrafo único do artigo 71 da Lei nº 4.506/1964 e do artigo 363, inciso I, do RIR.

Contudo, ao interpretarmos esses dispositivos, nossa posição é que:

- i. o termo “sócio”, previsto no artigo 71, parágrafo único, alínea “a”, da Lei nº 4.506/1964, não contempla as pessoas jurídicas. A interpretação do dispositivo não pode extrapolar o limite possível da norma, que, em nenhum momento, deu qualquer indício interpretativo no sentido de aplicar tal proibição às pessoas jurídicas.
- ii. ainda que fosse possível interpretar o texto em questão para também abarcar “sócio pessoa jurídica”, o seu alcance jamais se estenderia à empresa controladora indireta, ou outra empresa do mesmo grupo econômico, beneficiária dos *royalties*, pois a legislação é clara quando pretende destacar a condição do controle direto e indireto, como é o caso do artigo 71, parágrafo único, alínea “e”, da Lei nº 4.506/1964.

REFERÊNCIAS

BARBOSA, Denis Borges. **Propriedade intelectual**: direitos autorais, direitos conexos e *software*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

BITTAR, Carlos Alberto. **Direito de autor na obra feita sob encomenda**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 4.506/1964, de 30 de novembro de 1964. Brasília, 30 nov. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm. Acesso em: 20 maio 2018.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Brasília, 15 dez. 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 9 abr. 2018.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Brasília, 19 fev. 1998a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm. Acesso em: 22 maio 2018.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Brasília, 19 fev. 1998b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9610.htm. Acesso em: 22 maio 2018.

BRASIL. Presidência da República. Decreto nº 2.556/1998, de 20 de abril de 1998. Brasília, 20 abr. 1998c. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d2556.htm. Acesso em: 8 jul. 2018.

BRASIL. Presidência da República. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Brasília, 10 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em: 2 abr. 2018.

BRASIL. Presidência da República. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Brasília, 22 nov. 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em: 30 nov. 2018.

CARF. Acórdão nº 9101003.055. Sessão de julgamento de 12 de setembro de 2017. Brasília, 12 set. 2017. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7058554>. Acesso em: 20 maio 2018.

CAVALHEIRE, Aline Rodrigues. Os direitos autorais e a pessoa jurídica. *In*: NERY, Rosa Maria de Andrade; GAGO, Viviane Ribeiro; FIGUEIREDO, Fernando Vieira de (coord.). **Advocacia corporativa: desafios e reflexões**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. A supremacia constitucional e o imposto de renda. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imposto de renda: conceitos, princípios, comentários**. São Paulo: Atlas, 1996.

MARCONDES, Rafael Marchetti. **A tributação dos royalties**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

MORATO, Antonio Carlos. Os direitos autorais na Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo: a obra coletiva e a titularidade originária decorrente da organização da obra. **Revista da Faculdade de Direito de São Paulo**, v. 109, p. 120, jan.-dez. 2014. Disponível em: www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/89229/Rev_2014_03/. Acesso em: 14 out. 2018.

ROCHA, Sergio André. **Interpretação dos tratados para evitar a bitributação da renda**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROCHA, Sergio André. **Tributação de lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

ROCHA, Sergio André. **Política fiscal internacional brasileira**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

ROCHA, Sergio André. Para que Serve o parágrafo único do artigo 116 do CTN afinal? *In*: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (coord.). **Planejamento tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

ROCHA, Sergio André. **Planejamento tributário na obra de Marco Aurélio Greco**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

ROCHA, Sergio André *et al.* Manual de Direito Tributário. *In*: LEONARDOS, Gabriel Francisco. **Tributação da transferência de tecnologia**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no Direito Tributário brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

SOARES, Romero Lobão. Tentativas de regulamentação da norma antielisiva brasileira e a influência na produção jurisprudencial do CARF. *In*: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (coord.). **Planejamento tributário: limites e desafios concretos**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018. p. 489-498.

SOARES, Romero Lobão; SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. A Instrução Normativa INPI nº 70/2017: dedutibilidade e remessa de *royalties* para o exterior em face do novo posicionamento do Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, São Paulo, n. 3, p. 127-148, 2018.

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

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Preço de transferência: intangíveis, acordos de repartição de custos e serviços de grupo. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Tributos e preços de transferência**. v. 3. São Paulo: Dialética, 2009.

ULHÔA CANTO, Gilberto de. **Temas de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Alba, 1964.

WACHOWICZ, M. O *software*: instituto de direito autoral *sui generis*. *Âmbito Jurídico*, v. 7, 2007. Disponível em: http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2163&revista_caderno=17. Acesso em: 30 jul. 2018.

WINKLER, Noé. **Imposto de renda**: doutrina, comentários, decisões e atos administrativos, jurisprudência (Conselho de Contribuintes – Poder Judiciário). Rio de Janeiro: Forense, 2001.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.



TRIBUTAÇÃO DE VALORES RECEBIDOS ILICITAMENTE NO CONTEXTO DA COLABORAÇÃO PREMIADA

TAXATION OF AMOUNTS UNLAWFULLY RECEIVED IN THE CONTEXT OF PLEA BARGAIN

Ricardo Lodi Ribeiro

Professor adjunto de Direito Financeiro na Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), doutor em Direito e Economia pela Universidade Gama Filho (UGF), presidente da Sociedade Brasileira de Direito Tributário (SBDT) e sócio no Ricardo Lodi Advogados.

Vanessa Benelli Corrêa

Doutoranda e mestre em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ) e sócia no Ricardo Lodi Advogados.

Resumo: Muito embora não seja um instituto tão recente no ordenamento jurídico brasileiro, a colaboração premiada ganhou maior destaque nos últimos anos, a partir de diversos acordos formalizados em decorrência de operações especiais voltadas ao combate de esquemas de corrupção. Pela perspectiva do direito tributário, o artigo tem como objetivo analisar as ações fazendárias voltadas à tributação de valores recebidos ilicitamente no contexto da colaboração premiada. Em razão da caracterização do instituto como um meio de obtenção de prova, verifica-se a impossibilidade de as informações delatadas servirem, por si só, como fundamento para autuações tributárias.

Palavras-chave: Tributação. Colaboração premiada. Valores ilícitos.

Abstract: *Although it is not a recent institute on the Brazilian legal system, the plea bargain has become prominence nowadays, based on several plea agreements signed as result of special operations oriented to fight corruption schemes. From the perspective of tax law, the article aims to analyze the taxation of amounts unlawfully received in the context of plea bargain. Considering the characterization of the institute as a mean of obtaining evidence, it is impossible for the plea agreements to serve, per se, as a base for tax assessments.*

Keywords: *Taxation. Plea bargain. Illicit values.*

SUMÁRIO

1	Introdução	285
2	Colaboração premiada: principais aspectos e histórico da legislação brasileira	286
3	A tributação do ilícito e a prova no direito tributário	294
4	Reflexos da colaboração premiada na esfera tributária e a impossibilidade de servir como fundamento para autuação fiscal.....	299
5	Conclusão	305
	Referências	306

1 INTRODUÇÃO

A colaboração premiada, comumente conhecida como delação premiada, é legalmente definida como um meio de obtenção de prova, atualmente regulamentada pela Lei nº 12.850, de 2 de agosto de 2013, conhecida como Lei das Organizações Criminosas. Muito embora seja um tema caro ao direito processual penal e ao direito penal, o presente estudo tem como finalidade analisar os reflexos advindos desse instituto para a esfera tributária. Dentro desse contexto, pretendemos averiguar a possibilidade de tributação das expressões econômicas noticiadas pelos delatores no contexto da colaboração premiada.

O tema proposto está estreitamente relacionado às medidas anticorruptivas, associadas de forma multidisciplinar aos setores público e privado. Diversas operações especiais foram deflagradas pela Polícia Federal com a finalidade de apurar, dentre outros, crimes contra a ordem tributária e econômica, lavagem de dinheiro, ocultação de patrimônio e enriquecimento ilícito. Nesse cenário, foram celebrados acordos de colaboração premiada para incentivar os envolvidos a cooperarem com a investigação.

Por essa razão, a primeira parte do trabalho contextualizará o instituto da colaboração premiada, destacando a sua aplicação no direito comparado, a evolução na legislação brasileira, bem como as suas principais características. Importante ainda percorrer os conceitos e a natureza jurídica, visualizando, na doutrina especializada na matéria, os potenciais reflexos das informações declaradas pelo colaborador.

Na sequência, observando nas operações o destaque crescente para crimes financeiros e desvio de recursos públicos praticados por organizações criminosas para movimentar dinheiro ilícito, é necessário compreender as possibilidades e limitações para a tributação desses valores, verificando a importância da prova em matéria tributária. Conforme será demonstrado, a constituição do crédito tributário deve estar amparada por um conjunto probatório suficiente a demonstrar a ocorrência do fato gerador, além de ficar vinculada às normas tributárias.

É pertinente ainda o estudo do artigo 118, inciso I, do Código Tributário Nacional, para, então, diferenciar a licitude das expressões econômicas descritas nas hipóteses de incidência tributária e o resultado econômico obtido em razão de fatos e atividades ilícitos. Serão abordados os princípios e diretrizes que norteiam a relação jurídico-tributária, destacando os comandos centrais da ação fiscalizatória e do lançamento tributário, indispensáveis à válida constituição do crédito tributário.

Paralelamente aos efeitos relacionados ao direito processual penal, principalmente noticiados no bojo das operações especiais deflagradas pela Polícia Federal, há notória repercussão do instituto da colaboração premiada para diversas áreas, notadamente em razão da interdisciplinaridade das matérias no direito contemporâneo. Neste estudo, o objetivo está concentrado nos reflexos para a esfera tributária. Não obstante a correlação com questões éticas e morais, a análise do tema está direcionada para a avaliação dos efeitos jurídicos do instituto para o direito tributário, especificamente no que toca a sua aplicação isolada como fundamento para autuações fiscais.

Dessa maneira, nota-se que o artigo apresenta relevância social, buscando analisar, no acentuado cenário punitivista, as necessárias distinções entre indícios e provas, investigação e condenação, alegação e comprovação, fazendo valer as garantias constitucionais vigentes. Ao lado das medidas voltadas ao combate da corrupção, é indispensável preservar o conteúdo normativo previsto na Constituição de 1988 sob pena de patente retrocesso ao sistema inquisitorial. Assim, a melhor compreensão da natureza jurídica da colaboração premiada é indispensável para analisar os efeitos extrapenais do instituto, que, conforme será destacado, alcançam fortemente o direito tributário.

2 COLABORAÇÃO PREMIADA: PRINCIPAIS ASPECTOS E HISTÓRICO DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

O desenvolvimento do instituto estudado tem sua inspiração no direito comparado, baseando-se principalmente no sistema de negociação consensual

conhecido como *plea bargain*¹ do direito estadunidense, em que se destaca a possibilidade da realização de acordo de colaboração, por meio do qual a um, ou mais, dos acusados são concedidos determinados benefícios e flexibilizações penais, desde que estejam dispostos a colaborar voluntariamente com a investigação e com o processo criminal, expondo informações até então desconhecidas pelas autoridades e úteis para o procedimento investigativo.

Apesar da atualidade do tema, o instituto não é recente no território brasileiro, nos termos da trajetória legislativa delineada nas linhas abaixo:

Não é novidade no direito brasileiro a existência de normas legais que garantem benefícios ao agente criminoso, de caráter material ou processual, em troca de sua colaboração à atividade de persecução penal: sua previsão original remonta às Ordenações Filipinas (1603). Revogada pelo Código Criminal do Império (1830), em tempos modernos a figura foi prevista na Lei 7.492/86 (crimes contra o sistema financeiro); na Lei 8.072/1990 (crimes hediondos); na Lei 9.137/1990 (crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo); na Lei 9.034/95 (meios de investigação de organizações criminosas, já revogada); Lei 9.6013/1998 (lavagem de capitais); na Lei 9.807/99 (proteção a vítimas, testemunhas e réus colaboradores); na Lei 10.409/2002 (lei acessória de drogas, já revogada); na Lei 11.343/2006 (lei de drogas); e, finalmente, na Lei 12.850/2013 (organização criminosa). (CAVALI, 2017, p. 256)

Observando as principais características do histórico mais recente, nota-se que a Lei nº 8.072, de 25 de julho de 1990, conhecida como Lei de Crimes Hediondos, buscou refrear os altos índices de alguns tipos penais cuja prática

1 Contudo, de acordo com Gustavo Henrique Badaró (2017), os mecanismos de justiça consensual nos Estados Unidos (*plea bargaining*), na Itália (*patteggiamento*) e na Alemanha (acordos sobre a sentença penal) não se confundem com o instituto brasileiro, previsto na Lei nº 12.850/2013, “porque, nesta, o negócio jurídico misto, de natureza processual e penal, envolve não só o reconhecimento do próprio crime, confessando-o, como também a imputação de sua prática a terceiras pessoas. E o prêmio decorre, justamente, desse aspecto de possibilitar punir aqueles que, sem a delação de um dos membros da organização, dificilmente teriam seus delitos descobertos, seriam investigados, processados e punidos” (BADARÓ, 2017).

cresceu exponencialmente na referida década, classificando-os como crimes hediondos e estabelecendo medidas excepcionais relativamente aos demais delitos constantes do Código Penal.²

Nesse contexto, a redação dos artigos 7º e 8º da Lei de Crimes Hediondos^{3,4} alterou os artigos 159 e 288 do Código Penal para constar a disposição segundo a qual, nos crimes de extorsão mediante sequestro e demais crimes hediondos praticados por quadrilha, o partícipe que colaborasse com informações relevantes acerca do delito praticado, voluntariamente e de modo eficaz, poderia ter sua pena reduzida de um a dois terços. Nesse caso, a eficácia da colaboração era medida pela libertação do sequestrado ou com a dissolução da quadrilha. A referida norma, no entanto, recebia críticas da doutrina por não disciplinar as formalidades procedimentais inerentes ao novo instituto (ARDENGI, 2015, p. 1.035).

Posteriormente, foi promulgada a Lei nº 9.034/1995, revogada pela Lei nº 12.850/2013, Lei de Combate ao Crime Organizado, igualmente criticada pela ausência de inovação referente às formalidades procedimentais, retrocedendo, inclusive, na questão da eficácia da informação prestada pelo partícipe como requisito para a concessão dos benefícios (ARDENGI, 2015, p. 1.035). Nesse primeiro modelo, não havia acordo com o Ministério Público ou qualquer espécie de negociação anterior com o acusado, pois a legislação limitava-se a determinar um parâmetro para redução da pena em caso de colaboração, e tal aplicação ficava a cargo do juízo, gerando insegurança jurídica quanto ao resultado da colaboração.

- 2 Nas exposições de motivos da referida lei, restou registrado o interesse em coibir o aumento desenfreado dos casos de sequestro, considerado "uma das atividades delituosas mais nefastas e que cresce dia a dia em qualidade e quantidade" (BRASIL, 1990).
- 3 "Art. 7º. Ao art. 159 do Código Penal fica acrescido o seguinte parágrafo: 'Art. 159. § 4º Se o crime é cometido por quadrilha ou bando, o coautor que denunciá-lo à autoridade, facilitando a libertação do sequestrado, terá sua pena reduzida de um a dois terços.'" (BRASIL, 1990).
- 4 "Art. 8º. Será de três a seis anos de reclusão a pena prevista no art. 288 do Código Penal, quando se tratar de crimes hediondos, prática da tortura, tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins ou terrorismo. Parágrafo único. O participante e o associado que denunciar à autoridade o bando ou quadrilha, possibilitando seu desmantelamento, terá a pena reduzida de um a dois terços." (BRASIL, 1990).

Com o advento da Lei nº 9.807/1999, editada para garantir proteção às vítimas e testemunhas, abriu-se espaço para a pactuação entre acusação e defesa, ampliando-se o escopo das possibilidades de delação pelo acusado e estabelecendo maior rigidez nos requisitos para a concessão dos consequentes benefícios. Em seu artigo 13, por exemplo, estipulou-se a possibilidade de perdão judicial como prêmio ao réu colaborador, considerada uma novidade em relação às leis anteriores. Atentou-se, naquele momento, para a necessidade de proteção aos acusados, bem como das testemunhas, que colaboram nas fases investigatórias e processuais.

Poucos anos depois, a Lei nº 10.409/2002, revogada pela Lei nº 11.343/2006, em seu artigo 37, IV, corroborou a hipótese de negócios jurídicos penais, permitindo que o Ministério Público propusesse o sobrestamento do processo, com a consequente suspensão da prescrição; concedesse redução de pena; e, até mesmo, deixasse de oferecer denúncia ao acusado que houvesse trazido informações eficazes ao combate de delitos ligados ao tráfico de entorpecentes. Não se tratava mais de mero arquivamento, tal como disposto no inciso I do mesmo artigo, mas da origem do acordo de colaboração previsto na Lei nº 12.850/2013.

Neste diapasão, o arcabouço jurídico da década de 1990 foi fundamental para que acordos em matéria penal fossem desenvolvidos e aperfeiçoados no país. Isso porque a Lei nº 9.099/1995 introduziu no Brasil os institutos da transação penal e da suspensão condicional do processo, trazendo, desse modo, o conceito de justiça penal pactuada, cabível aos casos de infrações penais de menor potencial ofensivo e a crimes de média gravidade, respectivamente.

Esse cenário propiciou a evolução e desenvolvimento do instituto da colaboração premiada, culminando na promulgação da Lei nº 12.850/2013, que estabelece, como um dos meios de obtenção de prova, a colaboração premiada, reservando uma seção inteira ao detalhamento de seus requisitos e limites. Assim, a Lei do Crime Organizado, ou Lei das Organizações Criminosas, aperfeiçoando algumas práticas já vigentes por meio de normas anteriores, conforme visto, prevê o perdão judicial, a redução ou a substituição de pena para o acusado que colabore, efetiva e voluntariamente, com as investigações e com o respectivo processo criminal, nos termos do *caput* do 4º: “O juiz poderá, a requerimento

das partes, conceder o perdão judicial, reduzir em até 2/3 (dois terços) a pena privativa de liberdade ou substituí-la por restritiva de direitos daquele que tenha colaborado efetiva e voluntariamente com a investigação e com o processo criminal [...]” (BRASIL, 2013).

A colaboração premiada deve, portanto, além de voluntária, ser relevante e efetiva. Importante não confundir voluntariedade e espontaneidade, uma vez que não é requisito que o colaborador coopere antes da persecução penal. Não há essa limitação temporal no instituto analisado. A voluntariedade adstringe-se à impossibilidade de o colaborador ser coagido a realizar delação, por meio de prisão preventiva, por exemplo (CAPEZ, 2011, p. 417). Ademais, nos termos mencionados, não basta a cooperação voluntária para com as autoridades investigativas, mas que essa colaboração atinja um dos resultados concretos, na investigação ou no processo penal, elencados nos incisos do artigo 4º.⁵

Desse modo, a voluntariedade pode ser compreendida como um pressuposto da colaboração premiada. Havendo voluntariedade, deve-se verificar efetivamente alguma das hipóteses de cabimento, resultando na: (i) identificação dos demais coautores e partícipes da organização criminosa e das infrações penais por eles praticadas; (ii) revelação da estrutura hierárquica e da divisão de tarefas da organização criminosa; (iii) prevenção de infrações penais decorrentes das atividades da organização criminosa; (iv) recuperação total ou parcial do produto ou do proveito das infrações penais praticadas pela organização criminosa; e (v) localização de eventual vítima com a sua integridade física preservada.

Os conceitos de colaboração premiada e delação, muito utilizados no atual contexto político-social, não se confundem. À luz do artigo 4º da Lei nº 12.850/2013, a colaboração premiada seria gênero, dividindo-se em cinco

5 “Art. 4º. O juiz poderá, a requerimento das partes, conceder o perdão judicial, reduzir em até 2/3 (dois terços) a pena privativa de liberdade ou substituí-la por restritiva de direitos daquele que tenha colaborado efetiva e voluntariamente com a investigação e com o processo criminal, desde que dessa colaboração advenha um ou mais dos seguintes resultados: I – a identificação dos demais coautores e partícipes da organização criminosa e das infrações penais por eles praticadas; II – a revelação da estrutura hierárquica e da divisão de tarefas da organização criminosa; III – a prevenção de infrações penais decorrentes das atividades da organização criminosa; IV – a recuperação total ou parcial do produto ou do proveito das infrações penais praticadas pela organização criminosa; V – a localização de eventual vítima com a sua integridade física preservada.” (BRASIL, 2013).

espécies, sendo a delação premiada uma delas. Seguindo a disposição legal, a delação premiada está relacionada à identificação dos demais coautores e partícipes da organização, prevista no primeiro inciso do referido artigo.

Desse modo, sendo o conceito de colaboração premiada mais amplo, é perfeitamente possível colaborar em qualquer fase da persecução penal, revelando as atividades da organização, impedindo delitos futuros e ajudando a recuperar ativos ou vítimas, sem, no entanto, identificar cúmplices por meio de delação. A delação pode ser considerada, historicamente, uma “traição premiada”.

Destaca-se da referida legislação, no artigo 4º, parágrafos 6º e 7º, a previsão da hipótese de acordo ofertado apenas pelo delegado⁶ responsável pela investigação ou pelo Ministério Público, limitando o juízo à homologação daquilo que já foi pactuado entre defesa e acusação.⁷ Dentre as principais inaugurações do novel dispositivo, garante-se a possibilidade de retratação da proposta ofertada ao colaborador, contexto em que as provas autoincriminatórias produzidas por este não poderão ser utilizadas na acusação. O juiz poderá conceder perdão judicial, reduzir em até dois terços a pena privativa de liberdade ou substituí-la por restritiva de direitos.

Além disso, uma das características basilares do instituto da colaboração premiada prevista na Lei nº 12.850/2013 e que interessa de forma mais enfática a este estudo é a vedação à condenação baseada exclusivamente em informações prestadas por delatores. Isso porque o instituto não foi inserido no ordenamento jurídico brasileiro como prova, ou seja, não é autossuficiente para gerar efeitos condenatórios por si mesma, configurando, na verdade, um

6 Cf. STF, 2018a.

7 “Art. 4º [...] § 6º O juiz não participará das negociações realizadas entre as partes para a formalização do acordo de colaboração, que ocorrerá entre o delegado de polícia, o investigado e o defensor, com a manifestação do Ministério Público, ou, conforme o caso, entre o Ministério Público e o investigado ou acusado e seu defensor.

§ 7º Realizado o acordo na forma do § 6º, o respectivo termo, acompanhado das declarações do colaborador e de cópia da investigação, será remetido ao juiz para homologação, o qual deverá verificar sua regularidade, legalidade e voluntariedade, podendo para este fim, sigilosamente, ouvir o colaborador, na presença de seu defensor.” (BRASIL, 2013).

meio de obtenção de prova. Por essa perspectiva, trata-se de informação que auxilia o processo investigatório de obtenção de provas.

Por essa razão, é válido frisar que a colaboração não se caracteriza como meio de prova e, conseqüentemente, é incapaz de gerar, de maneira autônoma, efeitos condenatórios (art. 4º, § 16). Verifica-se, na doutrina, a informação de que essa impossibilidade reforça a presunção de inocência, protegida constitucionalmente no inciso LVII, do artigo 5º:⁸

Não há como negar que a atividade do colaborador envolve prestar declarações que tragam elementos sobre outras pessoas integrantes de organização criminosa e as tarefas por elas desenvolvidas e os crimes para os quais concorreu. Assim, o conteúdo das declarações do colaborador – a lei não se refere a interrogatório, como no caso dos acusados, ou depoimento, como para as testemunhas – será diretamente valorável pelo julgador. [...]

O legislador não estabeleceu, abstratamente, o que é necessário para condenar, mas apenas, em reforço à presunção de inocência, o que é insuficiente para superar a dúvida do razoável.

Trata-se de uma regra de corroboração, exigindo que o conteúdo da colaboração processual seja confirmado por outros elementos de prova. Logo, a presença e o potencial corroborativo desse outro elemento probatório são *conditio sine qua non* para o emprego da delação premiada para fins condenatórios. Esse, aliás, já era o posicionamento que vinha sendo seguido pela jurisprudência, em relação às delações antes da Lei 12.850/2013. (BADARÓ, 2017, p. 135-136)

Percebe-se que, quanto à natureza jurídica, a colaboração premiada traduz-se em negócio jurídico processual, correspondente a um meio específico de obtenção de prova.⁹ Não há que se confundir o instituto com outros que

8 “Art. 5º [...]. LVII – Ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória.” (BRASIL, 1988).

9 Art. 3º da Lei nº 12.850/2013: “Em qualquer fase da persecução penal, serão permitidos, sem

figuram diretamente como meio de prova. Assim, por intermédio da colaboração premiada, o Estado concede determinados benefícios legais ao autor de infração penal disposto a cooperar com a investigação e/ou processo criminal, identificando coautores ou partícipes de crime, ajudando na localização de vítimas, na recuperação de ativos, ou na obtenção dos outros resultados previstos nos incisos do artigo 4º.

É possível notar que a colaboração representa confissão com tratamento penal especialíssimo, perfazendo, na prática, uma confissão premiada; não se confunde, portanto, com as figuras da testemunha ou do informante, não vinculados diretamente aos fatos investigados. Os meios de obtenção de prova servem indiretamente ao convencimento do juiz, tratando-se de instrumentos para colheita de elementos, como a busca e apreensão,¹⁰ por exemplo, que possam servir à formação de seu juízo (BADARÓ, 2012, p. 270). Os meios de obtenção de prova, também denominados “meios de investigação de prova” ou “meios de pesquisa de provas”, não são, por si só, elementos suficientes a formar e fundamentar a convicção sobre um determinado fato.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao se manifestar sobre a natureza jurídica do instituto, no julgamento do Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* (RHC) nº 69.988/RJ, ressaltou, na ementa do acórdão, que a colaboração premiada representa um negócio jurídico personalíssimo:

A colaboração premiada é uma técnica especial de investigação, meio de obtenção de prova advindo de um negócio jurídico personalíssimo, que gera obrigações e direitos entre as partes celebrantes (Ministério Público e colaborador), não possuindo o condão de, por si só, interferir na esfera jurídica de terceiros, ainda que citados quando das declarações prestadas, faltando, pois,

prejuízo de outros já previstos em lei, os seguintes meios de obtenção da prova: I – colaboração premiada [...]” (BRASIL, 2013).

10 Outros exemplos de meios de obtenção de prova podem ser extraídos do artigo 3º da Lei nº 12.850/2013: interceptação de comunicações telefônicas e telemáticas, nos termos da legislação específica; afastamento dos sigilos financeiro, bancário e fiscal, nos termos da legislação específica; cooperação entre instituições e órgãos federais, distritais, estaduais e municipais na busca de provas e informações de interesse da investigação ou da instrução criminal, etc.

interesse dos delatados no questionamento quanto à validade do acordo de colaboração premiada celebrada por outrem. (STJ, 2016)¹¹

Por essa perspectiva, a jurisprudência é no sentido de afastar os efeitos de colaboração premiada da esfera jurídica de terceiros, sendo considerada um negócio jurídico personalíssimo por atingir apenas as partes celebrantes do acordo, ou seja, o Ministério Público e o colaborador. Verifica-se, por esse motivo, que é destacada a ausência de interesse dos delatados quanto à validade do acordo de colaboração premiada celebrada pelo agente colaborador.

Nessa mesma linha, o Supremo Tribunal Federal (STF)¹² tem posicionamento de que as delações não podem justificar, de forma isolada, a abertura de uma ação penal. As informações prestadas pelos delatores dependem de confirmação independente e autônoma. Sendo assim, verifica-se claramente que a jurisprudência está alinhada à disposição legal, firme no sentido de que a colaboração premiada representa um meio de obtenção de prova, e não uma prova em si. As considerações legais, jurisprudenciais e doutrinárias acerca do instituto são fundamentais para a análise dos efeitos na esfera tributária. Antes, contudo, serão comentadas as principais questões relacionadas à tributação do ilícito e à prova no direito tributário.

3 A TRIBUTAÇÃO DO ILÍCITO E A PROVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O sistema tributário brasileiro apresenta, no plano constitucional, comandos norteadores da relação jurídico-tributária, delineando a estrutura central da tributação no Estado Social e Democrático de Direito. Nesse sentido, o constituinte originário, ao repartir a competência tributária para cada um dos sujeitos ativos, prestigia o pacto federativo e potencializa a autonomia dos entes. Por outro lado, no mesmo plano hierárquico, restou prestigiado o princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 150, inciso I, vinculando

11 Outros acórdãos no mesmo sentido: STJ (2017a) e STJ (2017b).

12 Cf. STF, 2018b.

o nascimento da obrigação de pagar determinado tributo à concretização do fato econômico indicado expressamente no texto legal.

As descrições contidas na norma jurídica abarcam atos lícitos, muito embora o princípio do *non olet*, previsto no artigo 118, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN),¹³ permita que a tributação alcance as manifestações de riqueza decorrentes de circunstâncias ilícitas. Assim, apesar da ilicitude não figurar como hipótese prevista na norma jurídica, poderá corresponder à realidade fática atingida pela tributação, visto que a validade do tributo independe da validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes. No cenário ideal, haveria completa observância dos comandos normativos expressos no ordenamento jurídico, considerando a sua imperatividade, o que tornaria irrelevante compreender a tipificação de condutas ilícitas. Não sendo essa a realidade, conforme menciona Marcos Bueno Brandão da Penha (2016, p. 72), a sanção pode ser considerada a consequência prevista em lei para o descumprimento da norma. Assim, além das relações jurídicas decorrentes de fatos lícitos, seja a obrigação principal ou acessória, existe na esfera tributária a relação jurídica sancionatória, possibilitando a aplicação de penalidade ao sujeito passivo. Nesse sentido:

Tendo como destinatários os livres comportamentos dos seres humanos, visando a organizar e otimizar o inter-relacionamento em sociedade, são criadas as regras jurídicas, e o não cumprimento desses deveres estabelecidos nos dispositivos legais faz surgir, por via de consequência, as chamadas sanções.

A ordem normativa tem caráter imperativo, absoluto, e a sua não observância, independentemente da respectiva natureza, tem que ser sancionada. Assim, a sanção é uma consequência necessária da normativa jurídica, seja ela administrativa ou penal. (RIBAS, 2013, p. 668)

13 “Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.” (BRASIL, 1966).

Com o crescente número de acordos de colaboração premiada,¹⁴ a tributação de valores ilícitos elevou o interesse arrecadatário sobre as expressões econômicas destacadas pelo colaborador, cabendo atentas reflexões sobre a aplicação do artigo 118, inciso I, do CTN. De igual sorte, a questão probatória merece atenção, na medida em que configura fundamento para a constituição do fato jurídico tributário, uma vez que, assim como o direito penal, a matéria tributária é regida pelo princípio da estrita legalidade. É elemento fundamental para assegurar o controle de legalidade e garantir a segurança jurídica. Sobre a prova em questões tributárias, José Eduardo Soares de Melo (2014) afirma:

Constituem provas diretas os documentos (notas fiscais, livros fiscais e contábeis, títulos de crédito, duplicatas, notas promissórias, cheques, balanços, contratos, respostas às intimações, declarações), perícias, depoimento pessoal, testemunhas.

Representam provas indiretas as “presunções”, que se encontram inseridas na esfera processual objetivando caracterizar ou positivar atos, fatos ou situações que se encaixem às molduras jurídicas. Entretanto, supor que um fato tenha acontecido ou que a materialidade tenha sido efetivada não é o mesmo que tornar concreta a sua existência, de modo a conferir legitimidade à exigência tributária. Portanto, não deveria a presunção manter atinência intrínseca aos aspectos estruturadores da norma de incidência, mas apenas referir-se a elementos que possam conduzir à tipificação tributária. (MELO, 2014, p. 274-275)

No sentido subjetivo, prova seria meio de convencimento do destinatário, sendo pressuposto processual da formação do espírito do julgador, que culminará na decisão jurisdicional consubstanciada na convicção de que certa alegação de fato é verossímil e hábil a gerar os efeitos jurídicos esperados pela norma (MENDES, 1961).

14 Em 4 de dezembro de 2017, em evento comemorativo ao dia internacional contra à corrupção, celebrado no dia 9 de dezembro, a Procuradoria-geral da República (PGR) divulgou que foram homologados 293 acordos de colaboração premiada efetivados no âmbito da Operação Lava Jato (MPF, 2017).

Assim, a produção de provas da ocorrência do fato jurídico tributário, uma vez pressuposto da exação, é dever instrumental que compete, privativa e obrigatoriamente, a autoridade administrativa. Considerando a indisponibilidade do procedimento tributário, o Fisco tem o dever, e não o ônus, de verificação dos contornos fáticos que ensejam o ato jurisdicional, independentemente de eventuais provas pré-constituídas ou presunções.

Desse modo, pode-se dizer que o ato administrativo é motivado pela demonstração concreta do fato preliminar à norma tributária (BORGES, 1999). Nem mesmo as prerrogativas da Administração, como a presunção de legitimidade dos atos administrativos, afastam a imprescindibilidade da comprovação da ocorrência do fato jurídico motivador do lançamento ou de eventual aplicação de penalidades tributárias. Isso porque tal presunção é *juris tantum*, ou seja, relativa. Logo, o ato nela fundamentado está sujeito a nulidade caso seja desmotivado, como ocorre quando se está diante de prova inábil a demonstrar os fatos em debate.

Convém lembrar que a atividade probatória é dever do Fisco e pressuposto do lançamento e, eventualmente, da aplicação de penalidades. A presunção de legalidade não exime a Administração do dever de comprovar a ocorrência do fato jurídico, em atenção à vinculação ao princípio da legalidade. O próprio lançamento tributário, nos termos do artigo 142, do CTN, deve ser devidamente fundamentado, cabendo à autoridade administrativa comprovar que o fato ocorreu na estrita conformidade com a previsão da norma. A comprovação do fato deve ser de tal modo verossimilhante com a norma que ensejou o lançamento ou a aplicação da pena, que não devem remanescer dúvidas acerca da improcedência da exação.

No estado de incerteza, o contribuinte deve ser protegido da interferência do Estado em seu patrimônio.¹⁵ Nesse contexto, o julgador, como destinatário da prova, é quem possui a última palavra sobre a veracidade, ou não, do fato, e este somente se considera comprovado no momento em que o juiz o admite como existente ou verdadeiro (LOPES, 2002, p. 53). O juiz é livre para se convencer acerca dos fatos, mas os elementos para essa convicção são apenas aqueles

15 Cf. CARF, 2004.

constantes dos autos (BARBI, 1975, p. 535). O critério utilizado pelas legislações que disciplinam o processo administrativo tributário¹⁶ é o livre convencimento motivado, devendo o julgador formar sua convicção a partir dos fatos alegados e provados. Busca-se, dessa maneira, evitar arbitrariedades, assegurando a razoabilidade entre as provas constantes dos autos e a decisão do julgador.

No entanto, apesar de afirmar-se que no ordenamento positivo brasileiro o critério adotado para tomada de decisão por parte do julgador é o livre convencimento, faz-se mister frisar que tal convencimento não deve ser lido literalmente, devendo ser obtido tecnicamente por meio de persuasão racional, exigindo-se que, apesar de certa margem de liberdade na decisão, esta se dê em consonância com o conjunto probatório constante do processo. Uma vez produzidas e inseridas no processo, todas as provas passam a integrar o campo probatório, estando à disposição de qualquer dos litigantes e ao interesse da justiça, com a finalidade de determinar a existência ou inexistência dos fatos a que se referem. Excetua-se, porém, a prova ilícita, que deve ser excluída dos autos, não sendo aproveitada por qualquer das partes (SILVA, 2003, p. 29).

A motivação, portanto, é elemento intrínseco ao lançamento tributário, e a sua ausência, consubstanciada na falta de elementos comprobatórios, é vício que macula o ato administrativo tributário. Os vícios formais referem-se ao procedimento de elaboração do ato administrativo; já os erros materiais atingem os elementos intrínsecos à norma, como é o caso da motivação. Considerando a impossibilidade de alteração dos pressupostos jurídicos da autuação,¹⁷ o ato será nulo e insuscetível de convalidação (SANTI, 1999, p. 115-116).

Seguindo as disposições legais e o entendimento jurisprudencial sobre a matéria, verifica-se claramente que a colaboração premiada não é um meio de prova, mas sim um meio de obtenção de prova. Ainda que assim não fosse, seu hipotético caráter probatório qualificar-se-ia, para fins tributários, como

16 Art. 29 do Decreto nº 70.235/1972: "Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias" (BRASIL, 1972).

17 CTN, Art. 146: "A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução" (BRASIL, 1966).

prova emprestada. Nesse caso, o entendimento firmado é no sentido de que a validade da autuação fica condicionada à participação do interessado no processo original, sendo-lhe oportunizado o contraditório naquele momento. Contudo, conforme visto, o delatado não compõe o negócio jurídico processual celebrado pelo agente colaborador. No âmbito do STJ, vale notar o seguinte trecho da ementa do REsp nº 1257058/RS:

7. Desse modo, diante da ausência de contraditório administrativo ou judicial prévio e diante da impossibilidade de contraditório judicial *a posteriori* em sede de execução fiscal ou embargos do devedor já ajuizados, deve ser desentranhada da execução fiscal a prova sigilosa emprestada. Contudo, é possível o envio dessas mesmas informações sigilosas à Administração Tributária a fim de que inaugure Processo Administrativo Fiscal onde se dará o contraditório sobre a prova, consoante item “10”. (STJ, 2015)

Conclui-se, desse modo, pela obrigatoriedade de retirada, do sistema jurídico, de ato administrativo ou judicial, de lançamento, autuação ou aplicação de penalidade tributária que não se sustente em provas, ou seja, que não demonstre cabalmente a vinculação do fato apontado para com a hipótese prevista na norma tributária, padecendo, assim, de ausência de motivação. Configura-se, portanto, vício de ordem material, e, considerando a vedação à alteração de critério jurídico fundamentador da autuação, impossível se faz a convalidação do ato. Na esfera tributária, ao ser utilizada prova emprestada, devem ser assegurados os princípios do contraditório e da ampla defesa, viabilizando a manifestação do delatado.

4 REFLEXOS DA COLABORAÇÃO PREMIADA NA ESFERA TRIBUTÁRIA E A IMPOSSIBILIDADE DE SERVIR COMO FUNDAMENTO PARA AUTUAÇÃO FISCAL

Na divulgação do *Plano anual da fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2018 e resultados de 2017*, elaborado pela Subsecretaria de Fiscalização da Receita Federal do Brasil, constam os resultados advindos de operações especiais deflagradas pela Polícia Federal, destacando, por exemplo, a

instauração de quase 2.500 procedimentos de diligências de fiscalização relacionadas às informações e dados da Operação Lava Jato. De fato, os acordos de colaboração premiada são fontes de informações sobre possíveis resultados econômicos decorrentes de atividades criminosas, como ocorre nos casos de lavagem de dinheiro. Segundo informações do referido documento, as principais infrações detectadas são:

- a) Núcleo de empreiteiras (contratantes de serviços fictícios): pagamento sem causa, glosa de custos ou despesas inexistentes.
- b) Núcleo de “noteiras” (prestadoras de serviços fictícios):
 - b1) empresas de passagem: fluxo do dinheiro, baixa de ofício, descaracterização dos serviços prestados às contratantes;
 - b2) empresas semioperacionais (“meia noteira”): fluxo do dinheiro, MFI, pagamento sem causa a outras “noteiras”/empresas de passagem, descaracterização dos serviços prestados às contratantes.
- c) Núcleo de ex-diretores ou políticos: VPD, MFI:
 - c1) empresas de passagem (consultorias): fluxo do dinheiro, distribuição dos lucros, descaracterização dos serviços prestados às contratantes;
 - c2) empresas patrimoniais: origem dos recursos, alocação dos bens (possíveis casos de lavagem de dinheiro), arrolamento dos bens.
- d) Núcleo de operadoras de câmbio fraudulento: pagamento sem causa, IOF, responsabilização solidária da corretora. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018)

Contudo, conforme analisado anteriormente, deve-se ter em vista que a colaboração premiada não representa um meio de prova, mas tão-somente um dos meios para obtenção de um conjunto probatório robusto e irrefutável, necessários a ensejar a condenação pelo eventual ilícito. Por essa razão, a colaboração premiada pode resultar em indícios da existência de possíveis fatos relevantes para a esfera tributária. No tópico anterior, foi possível perceber que a colaboração premiada se caracteriza como um meio indireto de prova,

razão pela qual não serve como fundamento para a tributação dos valores noticiados no bojo dos acordos.¹⁸

As obrigações tributárias estão condicionadas às regras do direito tributário. Nessa linha, o nascimento da obrigação tributária e a relação jurídico-tributária estão, necessariamente, vinculadas à ocorrência, no plano dos fatos, da hipótese de incidência, nos termos previstos em lei. Conforme aponta as lições de Amílcar Araújo Falcão (1999, p. 49), o fato gerador constitui o ponto de partida, o momento inicial da instauração de tal relação jurídica obrigacional.

Em relação aos delatados, terceiros apontados pelo delator no acordo de colaboração celebrado, não há que se falar em confissão. A confissão é um ato atinente ao próprio autor, não abarcando fatos alheios. Vale notar ainda que as declarações prestadas pelos delatores não configuram testemunho, haja vista decorrer de pessoa interessada, sobre quem também são imputadas determinadas acusações. Os efeitos da colaboração premiada são delimitados às partes que compõem o negócio jurídico processual. Sendo assim, na esfera tributária, não há nem mesmo a inversão do ônus da prova em relação aos fatos atribuídos pelo delator ao delatado. Nesse ponto, vale conferir as seguintes lições:

Sustenta-se que, no direito tributário, ao sujeito ativo da relação jurídica é permitido alegar a ocorrência do fato sem que apresente provas acerca desse acontecimento, já que, sobre os atos por ele expedidos, recairia a presunção de legitimidade. Em claro exemplo de inversão do ônus da prova, é o sujeito passivo quem deveria provar que a prática do fato que lhe está sendo imputado não corresponde ao que se sabe da realidade.

Não podemos concordar com esse entendimento. Os atos administrativos apresentam características que objetivam, simultaneamente, conferir garantia aos administrados e

18 De acordo com dados disponibilizados pela Polícia Federal, atualizados até 5 de junho de 2018, os valores analisados, no âmbito da Operação Lava Jato, em operações financeiras investigadas alcançam a quantia de 12,5 trilhões de reais. Foram apreendidos ou bloqueados bens no importe de 2,4 bilhões de reais (MINISTÉRIO DA JUSTIÇA E SEGURANÇA PÚBLICA, 2018).

prerrogativas à Administração. Dentre elas, revela destacar a presunção de validade, que não exige a Administração do dever de comprovar a ocorrência do fato jurídico: nem a presunção de validade dos atos administrativos, nem a falta de estrutura e pessoal são razões que autorizam a prática, ainda comum, de transferir ao particular o dever de provar. [...]

Se alguma obrigação tributária foi pretensamente descumprida, há de se reconhecer o dever de o Fisco demonstrar que o fato jurídico tributário ocorreu, já que tal demonstração é pressuposto necessário à fenomenologia da incidência. Não podendo ocorrer, em virtude de comprovada impossibilidade de prova direta acerca da ocorrência do fato, a Administração deverá utilizar-se das presunções legais, enunciados que não estabelecem a inversão do ônus da prova, mas se constituem em meios indiretos de prova e pressupõem a comprovação dos indícios. (FERRAGUT, 2016, p. 72-73)

Quanto aos efeitos em relação aos delatores, importante registrar o entendimento do STJ,¹⁹ que consolidou posicionamento no sentido de que a confissão de dívida não impede a discussão dos aspectos jurídicos dos créditos tributários, cabendo, por exemplo, afastar a constituição do crédito tributário uma vez detectada a ocorrência de decadência ou prescrição. O Tribunal Superior também impede a cobrança de tributo declarado inconstitucional, ainda que objeto de confissão, noticiando a iliquidez da CDA erigida dentro desse contexto.²⁰ Sobre a confissão, cabe a seguinte anotação:

A confissão consiste na declaração voluntária em que o indivíduo admite como verdadeiro fato contrário ao seu interesse e favorável a outra parte. Pode ser judicial ou extrajudicial (art. 389 NCPC). [...]

19 Foi firmada a seguinte tese: “A decadência, consoante a letra do art. 156, V, do CTN, é forma de extinção do crédito tributário. Sendo assim, uma vez extinto o direito, não pode ser reavivado por qualquer sistemática de lançamento ou autolancamento, seja ela via documento de confissão de dívida, declaração de débitos, parcelamento ou de outra espécie qualquer (DCTF, GIA, DCOMP, GFIP, etc.)” (STJ, 2013).

20 Cf. STJ, 2005.

Considerando-se que a confissão apresenta-se como enunciação exercida em observância às regras de produção probatória, tendo por objetivo convencer o julgador, ela é meio de prova cujo conteúdo, se confirmado pelos demais elementos probatório produzidos, será juridicamente verdadeiro. [...]

Se é assim, a confissão não cria direitos e obrigações para as partes, não vincula o julgador e não se confunde com a renúncia ao direito. Em contrapartida, torna o fato incontroverso, devendo o juiz atribuir à confissão o valor que entender cabível, considerando-se todos os demais elementos de prova existente nos autos.

Na esfera tributária, há confissão do contribuinte quando ele introduzir no sistema norma individual e concreta que constitua o crédito tributário; no parcelamento de dívidas e no reconhecimento total ou parcial, administrativo ou judicial, da procedência do débito. Seja como for, salvo se precluso judicialmente, será sempre possível questionar o conteúdo da confissão outrora feita, pois, diante dos princípios da legalidade e tipicidade tributárias, a confissão é retratável. (FERRAGUT, 2016, p. 42)

De acordo com as considerações iniciais do presente estudo, por não ser um meio de prova, o legislador cuidou de vedar condenações baseadas unicamente nas declarações do agente colaborador, segundo a redação expressa do artigo 4º, parágrafo 16, da Lei nº 12.850/2013. O STF tem seguido o entendimento indicado no referido dispositivo legal,²¹ afastando o uso das informações obtidas por meio da colaboração premiada como elemento de prova. Dentro do contexto tributário, percebe-se que há patente exigência de provas externas para a confirmação das informações prestadas pelo delator.

Cabe ainda pontuar que os órgãos administrativos que não aderirem aos acordos de colaboração premiada não estariam autorizados a usar as provas eventualmente obtidas para aplicar sanções contra os colaboradores.²² Assim, seguindo esse entendimento, a Receita Federal, como os demais órgãos, deveria

21 Cf. STF, 2014; STF, 2018c.

22 Conforme decisão judicial proferida em 13 de junho de 2018 pelo juiz federal Sérgio Fernando Moro,

buscar autorização específica para utilização das informações e eventuais provas obtidas. Por outro lado, a Orientação Conjunta nº 1/2018 do Ministério Público Federal autoriza o compartilhamento de provas para fins fiscais:

As provas decorrentes do acordo de colaboração premiada poderão ser compartilhadas com outros órgãos e autoridades públicas nacionais, para fins cíveis, fiscais e administrativos, e com autoridades públicas estrangeiras, inclusive para fins criminais, com a ressalva de que tais provas não poderão ser utilizadas contra os próprios colaboradores para produzir punições além daquelas pactuadas no acordo. Esta ressalva deve ser expressamente comunicada ao destinatário da prova, com a informação de que se trata de uma limitação intrínseca e subjetiva de validade do uso da prova, nos termos da Nota Técnica nº 01/2017, da 5ª Câmara de Coordenação e Revisão. (MPF, 2018)

Contudo, sobre o intercâmbio de informações sigilosas, importante destacar as disposições contidas no CTN, com as inclusões promovidas pela Lei Complementar nº 104/2001:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo. (BRASIL, 1966)

Ademais, deve-se lembrar que o artigo 196 do CTN prevê que “autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização

da 13ª Vara Federal de Curitiba, nos autos nº 5054741-77.2015.4.04.7000/PR, e Nota Técnica nº 02/2018 da 5ª Câmara de Coordenação e Revisão – Combate à Corrupção da PGR.

lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas” (BRASIL, 1966). Desse modo, não tendo efeito direto e imediato para terceiros, haverá necessidade de comprovação individualizada dos fatos atribuídos a estes, respeitado todo o trâmite administrativo da ação fiscal, desde a lavratura do termo de início da fiscalização até a constituição definitiva do crédito tributário com a notificação do contribuinte. Percebe-se, portanto, em razão da natureza do instituto, bem como dos seus efeitos, a impossibilidade de a colaboração premiada, por si só, fundamentar o lançamento tributário. Restou observado que a atividade administrativa é plenamente vinculada aos comandos legais, decorrendo a obrigação tributária da materialização do fato gerador.

5 CONCLUSÃO

Conforme demonstrado, os acordos de colaboração premiada estão em evidência nos últimos anos, em razão da intensificação de medidas anticorruptivas desenvolvidas no âmbito de diversas operações especiais deflagradas pela Polícia Federal. Os dados divulgados pelos órgãos administrativos demonstram o elevado número de acordos homologados, a partir dos quais são levantadas informações a respeito de valores ilícitos recebidos por terceiros.

Ao analisar as disposições legais, jurisprudenciais e doutrinárias, foi possível verificar que a colaboração premiada é um instituto que busca extrair voluntariamente informações úteis à investigação e ao processo criminal, dependendo da obtenção de resultado efetivo, listado nos incisos do artigo 4º da Lei nº 12.850/2013. A delação representa um negócio jurídico processual personalíssimo do qual os terceiros delatados não fazem parte, não sendo atingidos de forma direta e imediata pelos efeitos jurídicos decorrentes do acordo.

Por essa razão, o instituto é caracterizado como um meio de obtenção de prova, e não um meio de prova. Nesse ponto, visualizando os efeitos para a esfera tributária, nota-se que a colaboração premiada representa um meio indireto de prova. Não é, por si só, elemento suficiente para fundamentar uma

autuação fiscal. Pode ser compreendida como indício para a formalização do início da ação fiscal, sujeita ao regramento próprio do direito tributário. Indispensável, portanto, que o crédito tributário, eventualmente constituído, esteja em harmonia com o artigo 142 do CTN.

A constituição e a respectiva cobrança do crédito tributário estão vinculadas às normas próprias da matéria. Assim, da mesma análise realizada para os devidos fins penais e processuais penais, a colaboração premiada é insuficiente para legitimar isoladamente a pretensão fazendária. O ordenamento jurídico, assegurando a presunção de inocência, afasta a possibilidade de haver condenação fundamentada exclusivamente na colaboração premiada. Para fins tributários, a autoridade administrativa competente terá o dever probatório para efetivar a cobrança dos valores atribuídos aos terceiros delatados, no âmbito dos acordos celebrados. Desse modo, na esfera administrativa deverá ser resguardado o direito ao contraditório e à ampla defesa, sem inversão do ônus da prova.

REFERÊNCIAS

ARDENGI, Ricardo Pael. Fim do sigilo da delação premiada com o recebimento da denúncia: necessidade de uma interpretação à luz do garantismo penal integral. *In*: VITORELLI, Edilson (org.). **Temas atuais do Ministério Público Federal**. 3. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Juspodivm. 2015.

BADARÓ, Gustavo. **Processo penal**. Rio de Janeiro: Campus, 2012.

BADARÓ, Gustavo Henrique. A colaboração premiada: meio de prova, meio de obtenção de prova ou um novo modelo de justiça penal não epistêmica? *In*: MOURA, Maria Thereza de Assis; BOTTINI, Pierpaolo Cruz (coord.). **Colaboração premiada**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. p. 127-149.

BARBI, Celso Agrícola. **Comentários ao Código de Processo Civil**. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1975.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 15 abr. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Brasília, 6 mar. 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 7 maio 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 17 ago. 2018.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Legislação informatizada – Lei nº 8.072, de julho de 1990 – Exposição de motivos. **Diário do Congresso Nacional**, seção 2, p. 2.112, 18 maio 1990. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1990/lei-8072-25-julho-1990-372192-exposicaoodemotivos-150379-pl.html>. Acesso em: 20 abr. 2018.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 12.850, de 2 de agosto de 2013**. Brasília, 2 ago. 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12850.htm. Acesso em: 30 abr. 2018.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Processo Penal**. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARF. Câmara Superior de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 01-05.095**, 1ª Turma, relator: conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, julgado em: 17 out. 2004.

CAVALI, Marcelo Costenaro. Duas faces da colaboração premiada: visões “conservadora” e “arrojada” do instituto na Lei nº 12.850/2013? *In*: MOURA, Maria Thereza de Assis; BOTTINI, Pierpaolo Cruz (coord.). **Colaboração premiada**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. p. 255-274.

FALCÃO, Amílcar Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FERRAGUT, Maria Rita. **As provas e o direito tributário**: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica. São Paulo: Saraiva, 2016.

LOPES, João Batista. **A prova no direito processual civil**. 2. ed. São Paulo: RT, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. A prova em questões tributárias. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **A prova em questões tributárias**. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 270-300.

MENDES, João de Castro. **Conceito de prova em processo civil**. Lisboa: Edições Ática, 1961.

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA E SEGURANÇA PÚBLICA. Polícia Federal. **Operação Lava Jato – Números**. Brasília, 5 jun. 2018. Disponível em: <http://www.pf.gov.br/imprensa/lava-jato/numeros-da-operacao-lava-jato>. Acesso em: 20 ago. 2018.

MPF. Procuradoria-geral da República. **Acordos de leniência e de colaboração premiada fortalecem atuação do MPF no combate à corrupção**. Brasília, 4 dez. 2017. Disponível em: <http://www.mpf.mp.br/pgr/noticias-pgr/acordos-de-licencia-e-de-colaboracao-premiada-fortalecem-atuacao-do-mpf-no-combate-a-corrupcao>. Acesso em: 10 maio 2018.

MPF. 2ª e 5ª Câmaras de Coordenação e Revisão – Combate à Corrupção. **Orientação Conjunta nº 1/2018**: acordos de delação premiada. Brasília, 23 maio 2018.

PENHA, Marcos Buenos Brandão da. **Sanções não pecuniárias no Direito Tributário: análise crítica da doutrina e da jurisprudência acerca das denominadas sanções políticas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Plano anual da fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2018 e resultados de 2017**. Brasília: RFB, 2018. Disponível em: http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2018_02_14-plano-anual-de-fiscalizacao-2018-versao-publicacao_c.pdf. Acesso em: 22 abr. 2018.

RIBAS, Lídia Maria Ribas. Direito Penal Tributário: função promocional do Direito e aspectos da constituição definitiva do crédito tributário. **Tributação em Foco**, Recife, IPET, p. 655-678, 2013.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1999.

SILVA, João Carlos Pestana de Aguiar. **As provas no cível**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

STF. AP nº 465/DF, Tribunal Pleno, relatora: ministra Cármen Lúcia. **Diário da Justiça Eletrônico**, 30 out. 2014.

STF. ADI nº 5.508/DF, relator: ministro Marco Aurélio. **Diário da Justiça Eletrônico**, 26 jun. 2018a.

STF. INQ nº 4074/DF, 2ª Turma, relator: ministro Edson Fachin, julgado em: 14 ago. 2018. **Diário da Justiça Eletrônico**, 17 out. 2018b.

STF. AP nº 676/MT, 1ª Turma, relatora: ministra Rosa Weber. **Diário da Justiça Eletrônico**, 5 fev. 2018c.

STJ. REsp nº 258.565/RS, 2ª Turma, relator: ministro Francisco Peçanha Martins, julgado em: 20 ago. 2002. **Diário da Justiça**, 28 nov. 2005.

STJ. REsp nº 1.355.947/S, 2ª Turma, relator: ministro Mauro Campbell Marques. **Diário da Justiça Eletrônico**, 21 jun. 2013.

STJ. REsp nº 1257058/RS, 2ª Turma, relator: ministro Mauro Campbell Marques. **Diário da Justiça Eletrônico**, 28 ago. 2015.

STJ. RHC nº 69.988/RJ, 5ª Turma, relator: ministro Reynaldo Soares da Fonseca. **Diário da Justiça Eletrônico**, 2 dez. 2016.

STJ. AgRg no Inq nº 1.093/DF, Corte Especial, relatora: ministra Nancy Andrichi. **Diário da Justiça Eletrônico**, 13 set. 2017a.

STJ. RHC nº 43.776/SP, 5ª Turma, relator: ministro Jorge Mussi. **Diário da Justiça Eletrônico**, 20 set. 2017b.

VASCONCELOS, Vinícius Gomes. **Colaboração premiada no processo penal**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.



A COLABORAÇÃO PREMIADA E A TRIBUTAÇÃO DE VALORES ORIUNDOS DE ATIVIDADES ILÍCITAS

Lívia da Silva Queiroz

Procuradora da Fazenda Nacional.

Resumo: Este estudo investiga as eventuais repercussões da colaboração premiada na configuração do fato gerador do imposto sobre a renda, no que tange aos aspectos material, temporal e quantitativo. Para tanto, são examinados, sucessivamente, o instituto da colaboração premiada, os efeitos da sentença criminal e a legislação do imposto sobre a renda. Ao fim, apresentam-se os resultados encontrados a partir do cotejo das normas que regem o instituto da colaboração premiada com as previsões relevantes do direito penal e processual penal, bem como do direito tributário.

Palavras-chave: Imposto de renda. Fato gerador. Colaboração premiada. Efeitos da sentença criminal. Perdimento de bens.

Abstract: *This article investigates the repercussions of plea agreements in the configuration of the taxable event of the income tax, in terms of material, temporal and quantitative aspects. In this regard, the study analyses the institute of plea agreement, the effects of criminal conviction and income tax regulations. Finally, we present the results obtained from the exam of the institute of collaboration under the relevant provisions of criminal law and tax law.*

Keywords: *Income tax. Taxable event. Plea agreement. Criminal conviction effects.*

SUMÁRIO

1	Introdução	315
2	Da colaboração premiada	316
2.1	Antecedentes históricos. Previsões do direito penal contemporâneo	316
2.2	Colaboração premiada. Contornos atuais	318
2.3	Colaboração premiada. Natureza jurídica. Efeitos	325
2.4	Dos efeitos das decisões na esfera penal	328
2.5	Sentença penal e definição do dano. Sentença penal e perdimento de bens	330
3	Do fato gerador do imposto sobre a renda	333
3.1	Acréscimo patrimonial. Disponibilidade jurídica e econômica. Realização da renda	333
3.2	Do momento da ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda	347
3.3	Ausência de identidade entre os valores objeto de pena de perdimento e o fato gerador do imposto sobre a renda	351
4	Irrelevância da devolução de bens com fundamento no artigo 4º, IV, da Lei nº 12.850/13 para os fins de caracterização do fato gerador do imposto sobre a renda	353
5	Conclusões	355
	Referências	356

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho busca responder indagações formuladas em processos submetidos a julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Os questionamentos surgem em virtude das interações entre institutos do direito tributário e do direito penal. Embora o princípio *pecunia non olet* seja de conhecimento geral e esteja positivado no artigo 118, I, do Código Tributário Nacional, no artigo 3º, § 4º, da Lei nº 7.713/88 e no artigo 26 da Lei nº 4.506/64, tratar a tributação da renda oriunda de ilícitos penais pode ensejar questionamentos sobre a caracterização do fato gerador do tributo.

Neste estudo, as discussões se relacionam com o instituto da colaboração premiada, especialmente com a hipótese de colaboração prevista no artigo 4º, IV, da Lei nº 12.850/13 (Lei de Combate ao Crime Organizado – LCO). A busca da solução aos questionamentos passa pela análise detida dos institutos jurídicos debatidos. De um lado, as regras sobre a tributação da renda, normas que estabelecem os critérios sobre materialidade, aspectos quantitativos e temporais do imposto sobre a renda e, de outro, a regulação do instituto da colaboração premiada pelo direito penal.

A definição das características do instituto da colaboração premiada, todavia, em razão da recente introdução de alterações legislativas no ordenamento brasileiro, carece de maturidade, o que pode suscitar dúvidas conceituais.¹ A adequada definição do instituto é, pois, essencial para responder com precisão aos questionamentos oriundos da interseção entre o direito penal e o direito tributário. Sobre esse tópico deter-se-á a primeira seção deste trabalho.

Em seguida, faz-se uma breve recuperação sobre o fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física, com especial atenção à materialidade e ao momento da ocorrência do fato gerador do tributo.

1 Apesar de já introduzida no direito penal contemporâneo há quase trinta anos, desde a Lei nº 8.072/90 (Lei de Crimes Hediondos), a colaboração premiada somente ganhou seus contornos atuais, finalmente encontrando um processo para sua aplicação, a partir da Lei nº 12.850/13, Lei de Combate ao Crime Organizado.

Estabelecidas as bases para análise, o estudo se volta à relação entre os institutos do direito tributário e penal. Esse exame assume, primeiramente, uma perspectiva negativa, *i.e.*, visando a afastar eventuais atribuições equivocadas de características e consequentes efeitos à colaboração premiada, para, em seguida, delimitar a repercussão da colaboração premiada na esfera tributária.

2 DA COLABORAÇÃO PREMIADA

2.1 Antecedentes históricos. Previsões do direito penal contemporâneo

Embora se aponte que, desde as Ordenações Filipinas, nos títulos VI e CXVI, Livro V, vigentes no Brasil entre 1603 e 1830, já havia previsão no sentido de conferir perdão a criminosos que fornecessem informações úteis para a prisão de outros (ARAS, 2015), no direito contemporâneo brasileiro, o instituto da colaboração premiada foi introduzido por meio do artigo 8º, parágrafo único, da Lei nº 8.072/90 (Lei de Crimes Hediondos). A essa previsão, sucederam-se as disposições do artigo 6º da Lei nº 9.034/95; Lei nº 9.080/95, que alterou o artigo 25, § 2º da Lei nº 7.492/96 (Lei sobre Crimes contra a Ordem Financeira) e o artigo 16, parágrafo único, da Lei nº 8.137/90 (Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e contra as Relações de Consumo); Lei nº 9.613/98 (Lei de Lavagem de Capitais); Lei nº 9.807/99 (Lei de Proteção a Vítimas, Testemunhas e ao Réu Colaborador); Lei nº 11.343/2006, artigo 41 (Lei de Drogas) e, ainda, os artigos 86 e 87 da Lei nº 12.529/11, que trata do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência.

Vladimir Aras aponta que a colaboração premiada introduzida no direito contemporâneo brasileiro tinha feição de disposição unilateral do suspeito ou acusado, que poderia atuar por sua iniciativa própria, sem prévia negociação com o Ministério Público. Ademais, a legislação originalmente não estabelecia o procedimento, mas apenas o prêmio, fixado em percentual de diminuição da pena, cuja aplicação dependia exclusivamente da apreciação do julgador na sentença. Desse quadro, conclui o autor, derivava situação de insegurança jurídica, tanto quanto à própria existência e relevância da colaboração, para fins de fazer surgir o direito ao benefício, quanto à correta avaliação da contribuição

prestada pelo colaborador, pois a confissão qualificada se dava no interrogatório, ao fim do procedimento instrutório. Na mesma linha, Renato Brasileiro pontua que a colaboração era verbal e informal, cabendo ao investigado/réu *“mera expectativa de premiação se caso as informações por ele repassadas aos órgãos de persecução penal fossem objetivamente eficazes para atingir um dos objetivos listados nos diversos dispositivos legais que cuidam da matéria”* (LIMA, 2015, p. 551)

A Lei nº 9.807/97 é apontada como a primeira previsão de caráter geral, permitindo que a colaboração premiada fosse aplicada em relação a qualquer delito (LIMA, 2015, p. 532). É também o marco a partir do qual a colaboração passou a ter natureza bilateral. Note-se que a previsão é subsequente à introdução, no ordenamento brasileiro, da transação penal, trazida pela Lei nº 9.099/95.

A previsão mais recente sobre o instituto da colaboração premiada se encontra na Lei nº 12.850/2013, que é também a mais completa. A lei inovou ao estabelecer o procedimento para a efetivação da colaboração premiada de estrutura bilateral, *i. e.*, prescreveu etapas para a realização do acordo, estipulou condições para a eficácia, previu direitos para o colaborador. Dessa forma, confere segurança jurídica com o fim de incentivar o recurso à colaboração como meio de obtenção de benefícios pelos acusados.

Embora a Lei nº 12.850/13 não tenha revogado as leis que anteriormente cuidavam da colaboração premiada, exceto a Lei de Combate às Organizações Criminosas (Lei nº 9.034/95), ela foi o primeiro normativo a instituir um procedimento para a concretização dos acordos, razão pela qual se defende que esse procedimento deva ser aplicado às demais hipóteses de colaboração (MASSON; MARÇAL, 2017). Independentemente de eventuais controvérsias, esse normativo vem sendo efetivamente utilizado para embasar os acordos de colaboração premiada firmados nos processos penais relacionados aos procedimentos fiscais que chegaram ao CARF.

Exposta a evolução juspositiva do instituto, passa-se ao seu exame.

2.2 Colaboração premiada. Contornos atuais

Com base no regramento que foi trazido pela Lei nº 12.850/13, Renato Brasileiro de Lima define a colaboração premiada nos termos que seguem:

Espécie de direito premial [...] técnica especial de investigação por meio da qual o coautor e/ou partícipe da infração penal, além de confessar envolvimento no fato delituoso, fornece aos órgãos responsáveis pela persecução penal informações objetivamente eficazes para a consecução de um dos objetivos previstos em lei, recebendo, em contrapartida, determinado prêmio legal. (LIMA, 2015, p. 524)

O autor distingue, corretamente, a colaboração premiada da delação premiada, como institutos que guardam relação de gênero-espécie. A colaboração pode se caracterizar pela delação, ou seja, confissão do próprio colaborador conjugada à exposição de outras pessoas implicadas na infração penal (espécie positivada no artigo 4º, inciso I, da Lei nº 12.850/13), mas também por outras formas de colaboração, previstas nos incisos II a V do citado artigo desta lei.

Assim, a colaboração premiada compreende a *confissão* do colaborador, que deve ser qualificada por trazer à autoridade investigadora o conhecimento de *atos novos*. A caracterização da colaboração premiada exige que, além da confissão, sejam fornecidas “*informações objetivamente eficazes para a descoberta de fatos dos quais os órgãos incumbidos da persecução penal não tinham conhecimento prévio [...]*” (LIMA, 2015, p. 525). Significa dizer que não basta que o réu/investigado confesse, reforçando as provas já existentes. É imprescindível que traga novos elementos a permitir que a investigação se desenvolva.

Observe-se que a colaboração necessariamente importa confissão de autoria da infração penal pelo colaborador. Caso ausente confissão, trata-se de mero testemunho e não de colaboração premiada.

Ademais, não basta a *declaração* de fatos novos. Os fatos devem estar amparados em outros elementos probatórios, provas independentes. É a

chamada *regra da corroboração*, positivada no artigo 16, § 4º, da LCO, que se alinha ao que dispõe o artigo 197 do Código de Processo Penal sobre a força probatória da confissão. Nesse sentido, ver HC 75.226, STF, 2ª Turma; RE 213.937/PA, 1ª Turma; RHC 81740/RS, STF, 1ª Turma; HC 94.034/SP, STF, 1ª Turma; RHC 84.845/RJ, STF, 1ª Turma.

Atendidas as exigências legais, o colaborador pode obter um dos benefícios enumerados no artigo 4º, caput, da Lei nº 12.850/13, cuja concessão levará em conta a personalidade do colaborador, a natureza, as circunstâncias, a gravidade e a repercussão social do fato criminoso, bem como a eficácia da colaboração (artigo 4º, § 1º, LCO). São eles:

- (i) perdão judicial;
- (ii) redução da pena em até dois terços ou até a metade se a colaboração for posterior à sentença;
- (iii) substituição da pena privativa de liberdade por restritiva de direitos, ou progressão de regime ainda que não presentes os requisitos objetivos, se a colaboração for posterior à sentença;
- (iv) permissão da execução penal em regime prisional mais favorável, desde o início;
- (v) não oferecimento de denúncia, desde que o colaborador não seja o líder da organização criminosa e seja o primeiro a prestar efetiva colaboração. (MASSON; MARÇAL, 2017)

De outro viés, são cinco os pressupostos para a aplicabilidade dos prêmios legais: a) formalização adequada; b) pedido de homologação; c) homologação judicial; d) eficácia objetiva da colaboração; e) observância das circunstâncias judiciais especiais do artigo 4º da LCO.

Para as discussões na seara tributária, sobressai a relevância das “circunstâncias judiciais especiais” impostas pela lei para que os benefícios sejam conferidos a réus/indiciados. A lei exige que a colaboração seja voluntária e útil para a investigação criminal ou para o processo penal. A utilidade se manifesta por um dos seguintes resultados, elencados pelo artigo 4º, acima já referido, ou

seja, são critérios objetivos para aferir a utilidade para a investigação criminal. São eles:

- I – a identificação dos demais coautores e partícipes da organização criminosa e das infrações penais por eles praticadas;
- II – a revelação da estrutura hierárquica e da divisão de tarefas da organização criminosa;
- III – a prevenção de infrações penais decorrentes das atividades da organização criminosa;
- IV – a recuperação total ou parcial do produto ou do proveito das infrações penais praticadas pela organização criminosa;
- V – a localização de eventual vítima com a sua integridade física preservada.

Note-se que as condições são alternativas. A cumulação das contribuições em favor da resolução do caso será considerada na determinação do benefício a ser concedido ao colaborador.

Para os fins do presente trabalho, interessa a condição prevista no inciso IV, *“a recuperação total ou parcial do produto ou do proveito das infrações penais praticadas pela organização criminosa”*. No caso, o colaborador deve oferecer, devolver ou indicar como podem ser obtidos – indicar terceiro que deles disponham – bens que correspondam a produtos do crime (resultado imediato da infração penal) e/ou proveito do crime (bens que correspondem ao resultado indireto, e.g., bens adquiridos com valores oriundos da prática delituosa).

Os lançamentos de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) submetidos ao exame do CARF correspondem a valores percebidos pelos envolvidos no esquema criminoso confessados em sede de colaboração premiada. Assim, em regra, os autos de infração correspondem a IRPF incidente sobre rendas de cuja existência se tomou conhecimento a partir da colaboração premiada e os valores que se encontravam sob a titularidade dos colaboradores foram objeto de devolução por força do artigo 4º, IV, da Lei nº 12.850/13.

Acerca desses valores, frise-se, de logo, que a lei não exige a devolução total do proveito ou produto das infrações penais. As autoridades responsáveis pela investigação sequer têm, em regra, condições de verificar a veracidade das informações que são trazidas pelos colaboradores. Trata-se de quantias que os colaboradores admitem que receberam no bojo do esquema criminoso.

Em adição, promove-se a tributação de valores titularizados por colaboradores cuja origem é indeterminada. Estes últimos são tributados em virtude da omissão dos rendimentos independentemente de discussão sobre eventual ilicitude de sua origem.

Por fim, ressalte-se que são também lançados tributos sobre numerário recebido de acordo com o *modus operandi* do esquema ilícito, mas que não foi indicado pelos colaboradores para recuperação. Trata-se de quantias identificadas pela fiscalização sem qualquer cooperação dos interessados.

Nesta subseção, foram definidas a origem dos valores submetidos à tributação e sua correlação com os acordos de colaboração premiada.

Em prosseguimento, cumpre definir o tratamento tributário que lhes deve ser conferido. Para tanto, antes de focar as normas tributárias, urge analisar as normas penais e processuais penais que versam *sobre a natureza e os efeitos* da colaboração premiada e das decisões proferidas no processo criminal.

Os acordos de colaboração premiada examinados fundamentam-se na seguinte legislação:

- a) artigo 129, I, da Constituição da República, que cuida da competência do Ministério Público para promover a ação penal pública;
- b) artigos 13 a 15 da Lei nº 9.807/99, que correspondem ao capítulo II da lei, versando sobre a proteção aos réus colaboradores;

- c) artigo 1º, § 5º, da Lei nº 9.613/98, trata-se do dispositivo da Lei de Combate à Lavagem de Ativos que dispõe sobre a possibilidade de colaboração premiada;²
- d) artigo 26 da Convenção de Palermo. Trata-se da Convenção das Nações Unidas contra o Crime Organizado Transnacional, que cuida de medidas para intensificar a cooperação com as autoridades competentes para a aplicação da lei;
- e) artigo 37 da Convenção de Mérida, que é a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção e Cooperação com as autoridades encarregadas de fazer cumprir a lei;
- f) artigos 4º a 8º da Lei nº 12.850/13, a já mencionada Lei de Combate ao Crime Organizado.

Cabe observar que a legislação que regula o instituto da colaboração premiada não traz previsão acerca da destinação a ser conferida aos bens recuperados na forma do artigo 4º, IV, da Lei nº 12.850/13. A lei penal cuida da destinação dos bens que constituem *produto ou proveito do crime* em outras normas de caráter geral ou especial. Há previsão da destinação de bens no artigo 91 do Código Penal, que cuida dos efeitos da condenação, e também no artigo 7º da Lei nº 9.613/98.

Os acordos de colaboração recorrem às normas que versam sobre o produto ou proveito do crime como base legal para o tratamento a ser dispensado aos valores recuperados na forma do artigo 4º, IV, da Lei nº 12.850/13.

2 “Art. 1º Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal. (Redação dada pela Lei nº 12.683, de 2012).

[...]

§ 5º A pena poderá ser reduzida de um a dois terços e ser cumprida em regime aberto ou semiaberto, facultando-se ao juiz deixar de aplicá-la ou substituí-la, a qualquer tempo, por pena restritiva de direitos, se o autor, coautor ou partícipe colaborar espontaneamente com as autoridades, prestando esclarecimentos que conduzam à apuração das infrações penais, à identificação dos autores, coautores e partícipes, ou à localização dos bens, direitos ou valores objeto do crime. (Redação dada pela Lei nº 12.683, de 2012)”.

Tome-se, como exemplo, a colaboração de Z. W., publicada no sítio do jornal *O Estado de S. Paulo*, – blog do Fausto Macedo (2016). Na cláusula 11, o acordo faz referência ao tratamento a ser conferido aos bens não elencados pelo colaborador, estabelecendo que serão objeto de perdimento. A cláusula 13 do acordo, por sua vez, dispõe que o colaborador renuncia ao rol de bens “em favor da Justiça por se tratar de produtos e/ou proveito do crime”. Em seguida, na cláusula 14, que cuida das obrigações do colaborador, há previsão de que este se compromete a pagar multa cível no montante estipulado, o que se fará “mediante reconhecimento do perdimento de valores” (parágrafo primeiro, cláusula 14). A destinação dos valores também está prevista, noventa por cento serão endereçados ao ressarcimento da empresa Petrobras e dez por cento serão encaminhados aos órgãos de persecução penal e receberão o tratamento preconizado no artigo 7º, I e § 1º da Lei nº 9.613/98.

O exame do termo de colaboração e a legislação de referência permitem concluir que bens recuperados em virtude da colaboração premiada devem ser objeto de perdimento, podendo ser empregados para adimplemento da multa cível.

Os acordos invocam o artigo 7º, § 1º, da Lei nº 9.613/98, Lei de Lavagem de Ativos, que dispõe sobre a destinação dos bens objeto de perdimento no caso de produtos e proveitos do crime de ocultação de bens, direitos e valores (Lavagem de Dinheiro e Capitais). Eis o teor do preceito:

Art. 7º São efeitos da condenação, além dos previstos no Código Penal:

I - a perda, em favor da União – e dos Estados, nos casos de competência da Justiça Estadual –, de todos os bens, direitos e valores relacionados, direta ou indiretamente, à prática dos crimes previstos nesta Lei, inclusive aqueles utilizados para prestar a fiança, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé; (Redação dada pela Lei nº 12.683, de 2012)

[...]

§ 1º A União e os Estados, no âmbito de suas competências, regulamentarão a forma de destinação dos bens, direitos e valores cuja perda houver sido declarada, assegurada, quanto

aos processos de competência da Justiça Federal, a sua utilização pelos órgãos federais encarregados da prevenção, do combate, da ação penal e do julgamento dos crimes previstos nesta Lei, e, quanto aos processos de competência da Justiça Estadual, a preferência dos órgãos locais com idêntica função. (Incluído pela Lei nº 12.683, de 2012)

Embora se trate de legislação especial – aplicável aos crimes de lavagem de dinheiro e capitais –, verifica-se que, ressalvada a destinação prevista no parágrafo primeiro – órgãos de persecução criminal –, a disposição legal é similar ao que determina o artigo 91 do Código Penal. A destinação prioritária de tais valores é o ressarcimento dos danos ao lesado. Subsidiariamente, os bens devem ser destinados à União.

Art. 91 São efeitos da condenação: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

I - tornar certa a obrigação de indenizar o dano causado pelo crime; (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

II - a perda em favor da União, ressalvado o direito do lesado ou de terceiro de boa-fé: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

a) dos instrumentos do crime, desde que consistam em coisas cujo fabrico, alienação, uso, porte ou detenção constitua fato ilícito;

b) do produto do crime ou de qualquer bem ou valor que constitua proveito auferido pelo agente com a prática do fato criminoso.

A legislação penal preconiza que a parcela do patrimônio do colaborador que é oriunda das práticas criminosas, seja resultado direto (produto) ou indireto (proveito) do crime, deve ser perdida, haja vista que não deve o criminoso auferir proveitos da prática delitiva.

Verifica-se, ainda, que embora, nos acordos, sejam apontadas duas naturezas distintas para o destino dos valores – *adimplemento de multa cível ou ressarcimento de danos* – não sem certa confusão quanto aos institutos, a destinação das quantias é única: ressarcimento dos danos da vítima.

A destinação dos valores é relevante para posterior discussão sobre a repercussão do acordo de colaboração premiada na seara tributária. Uma vez constatado que, segundo a legislação de regência e expressa previsão dos acordos, os valores se prestarão ao ressarcimento do dano, mostra-se errônea a afirmação de que as quantias serão revertidas à União.

Quanto à parcela eventualmente destinada à União, o artigo 2º, IV, da Lei Complementar nº 79/94 dispõe que os valores decorrentes do perdimento para a União devem ser destinados ao Fundo Penitenciário Nacional. O artigo 7º, I, da Lei nº 9.613/98, por sua vez, prescreve que devem ser destinados ao aparelhamento de órgãos de combate ao crime organizado (VILARES; SOUZA, 2018/2017). Verifica-se, portanto, que, ainda que os valores sejam revertidos à União, a destinação que se lhes confere é específica e, pois, a devolução de valores não se confunde com o adimplemento de tributo.

Resta fixado, ao fim desta seção, que a colaboração premiada pode resultar na devolução voluntária de patrimônio do autuado, bem como a destinação a ser conferida a tais valores.

2.3 Colaboração premiada. Natureza jurídica. Efeitos

Efetuada análise conceitual do instituto da colaboração premiada, bem como do tratamento juspositivo do acordo e especialmente dos valores objeto de recuperação por força da colaboração, cumpre aprofundar o exame quanto à natureza e aos efeitos da colaboração premiada.

A colaboração premiada é *meio de obtenção de elementos de prova*, conforme expressa o artigo 3º da Lei nº 12.850/13. Também é chamada pela doutrina de “técnica especial de investigação” (LIMA, 2015, p. 544; ARAS, 2015). Vladimir Aras pondera, ainda, que a colaboração premiada ostenta a dúplice natureza de meio de defesa e instrumento de acusação. Pontua que a colaboração premiada permite que investigados/réus reduzam suas penas, tenham-nas substituídas por penas de outra natureza ou mesmo obtenham o perdão.

Quanto ao procedimento, a colaboração premiada é negociada e primeiramente documentada por meio do respectivo termo. O juiz não participa da negociação do acordo, inclusive para preservar sua imparcialidade. Essas atribuições competem ao Ministério Público e à autoridade policial, conforme previsão legal.

Após a conclusão do acordo, o termo é submetido à homologação judicial (art. 4º, § 7º da Lei nº 12.850/13). A decisão homologatória examinará a *regularidade, a legalidade e a voluntariedade* da colaboração. Não se debruçará sobre o teor das declarações do interessado e não resultará na aplicação imediata dos benefícios. A sentença é a sede adequada para apreciação dos termos do acordo e sua eficácia, conferindo ao colaborador, se cabíveis, os benefícios (art. 4º, § 11º, da Lei nº 12.850/13).

Nesse tocante, cumpre ressaltar que a decisão homologatória do termo de colaboração premiada *limita-se a examinar a regularidade formal do termo e aspectos procedimentais, i.e.*, se a pactuação celebrada ofende algum dispositivo legal e se há voluntariedade na assinatura. (BRASIL, 2015)

Não há qualquer eficácia relativa à interpretação dos fatos que se possa retirar do termo de colaboração premiada, como já decidiu o Supremo Tribunal Federal no HC 127.483, STF:

HABEAS CORPUS 127.483 PARANÁ

Acordo de colaboração premiada. Homologação judicial (art. 4º, § 7º, da Lei nº 12.850/13). Competência do relator (art. 21, I e II, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal). Decisão que, no exercício de atividade de delibação, se limita a aferir a regularidade, a voluntariedade e a legalidade do acordo. Ausência de emissão de qualquer juízo de valor sobre as declarações do colaborador. Negócio jurídico processual personalíssimo. (BRASIL, 2015)

A doutrina se inclina no sentido de que a sentença não pode deixar de observar o acordo homologado, servindo a decisão homologatória para conferir segurança jurídica ao colaborador. Nota Renato Brasileiro que, se o acordo de colaboração conferisse mera expectativa de direito, a eficácia do instituto seria reduzida,

uma vez que o delator não teria interesse em realizar a delação (LIMA, 2015, p. 556).

Já Cleber Masson e Vinícius Marçal (2017) afirmam que o acordo não tem vida própria e que a homologação é uma promessa do juiz quanto à aplicação dos benefícios. A eficácia do acordo fica condicionada à sentença final condenatória. Ressalvam, contudo, que, uma vez homologado o acordo, o magistrado não poderá desconsiderá-lo. O juiz deverá analisar se o acordo foi cumprido e atingido algum dos resultados previstos no artigo 4º da Lei nº 12.850/13. Em caso positivo, deverão ser concedidos os benefícios propostos.

Do exame em conjunto das duas diretrizes, de um lado, a de que a sentença não pode negar eficácia ao acordo de colaboração regularmente homologado e, de outro, a de que à sentença compete apreciar os termos do acordo e sua eficácia, conclui-se que a sentença deverá verificar, examinando o arcabouço probatório coligido aos autos (composto tanto pelos elementos trazidos pelo acordo de colaboração, como pelas demais provas colacionadas), se as obrigações impostas ao colaborador e as condições legais – gerais e especiais – foram devidamente cumpridas. Se cumpridos os pressupostos legais, os benefícios propostos no acordo deverão ser concedidos.

Assim, nesta subseção, em linhas gerais, ficou estabelecido o procedimento relativo à colaboração premiada. Também restou definido, quanto à sua natureza, cuidar-se de *meio de obtenção de prova*, que se compõe de uma confissão e de novas informações acerca dos fatos investigados.

Outrossim, definiu-se que esse conjunto de elementos de prova trazido por meio da colaboração será objeto de apreciação na sentença penal. Somente na fase da sentença haverá apreciação da prova, ocasião em que o julgador, no exercício da livre apreciação das provas, formará a sua convicção, fundamentando-a.

Em síntese, cabe à sentença penal, com exclusividade, apreciar o arcabouço probatório coligido aos autos para determinar o fato e a autoria da materialidade delitiva. Nem a decisão homologatória de acordo, muito menos o próprio acordo de colaboração premiada, que sequer conta com participação do Juízo, podem fazê-lo.

Em seguida, tecem-se algumas considerações adicionais acerca da sentença penal, com o fito de estabelecer qual a relação que pode haver entre a decisão no processo penal e o processo administrativo fiscal.

2.4 Dos efeitos das decisões na esfera penal

De início, cumpre ter em mente que, entre o juízo penal e o juízo cível ou administrativo, vige, em regra, relação de independência. É o que o dispõem o artigo 935 do Código Civil (CC) e o artigo 66 do Código Penal (grifos nossos):

Art. 935. A responsabilidade civil é independente da criminal, não se podendo questionar mais sobre a existência do fato, ou sobre quem seja o seu autor, quando estas questões se acharem decididas no juízo criminal. (Código Civil)

Art. 66. Não obstante a sentença absolutória no juízo criminal, *a ação civil poderá ser proposta quando não tiver sido, categoricamente, reconhecida a inexistência material do fato.* (Código Penal, grifos nossos)

As exceções à independência de instâncias constituem hipóteses específicas em que a sentença penal pode operar efeito preclusivo.

O efeito preclusivo negativo no juízo cível somente decorre, na interpretação conjugada dos artigos 66 do Código de Processo Penal (CPP) e 935 do Código Civil nas hipóteses de: a) *negativa do fato ou da autoria* (art. 386 do CPP); e b) legítima defesa, estado de necessidade, estrito cumprimento de dever legal, exercício regular de um direito.

Já quanto às sentenças condenatórias, além de não operarem efeito preclusivo negativo na esfera cível ou tributária, verifica-se que são seus efeitos extrapenais gerais: (i) a certeza da obrigação civil de indenizar (art. 91 do Código Penal) e (ii) a perda dos instrumentos e do produto ou proveito do crime.

A previsão de que a condenação penal torna certa a obrigação de indenizar significa que, após a condenação penal transitar em julgado, não se pode mais

discutir no litígio civil sobre a *existência do fato* e da *autoria* (art. 935 do CC). A sentença penal faz nascer o título executório, sem mais discussão sobre a culpa (*an debeat*), restando a análise do valor da indenização (*quantum debeat*).

Em relação à sentença condenatória, pois, o que se verifica é a existência de *efeito preclusivo positivo*. Uma vez que determinado fato é reconhecido como ocorrido e determinada autoria atribuída, não é cabível mais discutir sua existência na esfera cível. Assim, eventuais fatos reconhecidos pela sentença penal não poderiam ter sua existência negada nas esferas cível ou fiscal. Quanto a fatos que não foram apreciados pela sentença, não há qualquer manifestação negativa. A sentença penal tem seu escopo delimitado pelo objeto da ação, dado pela denúncia. A sentença penal, portanto, por ausência de competência, não se manifesta sobre matérias que lhe são estranhas, não repercutindo sobre outras atividades do réu, que não aquelas abrangidas pela denúncia.

Significa que não se pode extrair efeito preclusivo negativo geral de uma sentença penal para que sejam atingidos fatos sobre os quais a sentença não se pronunciou. Sobre as outras atividades, que não compuseram o objeto da ação, não houve pronunciamento sobre negativa de materialidade ou de autoria, que, como exposto cima, são as únicas hipóteses em que efeito preclusivo negativo dimana da esfera penal.

Assim, ao tempo em que a sentença proferida na esfera criminal *torna certa* a existência dos fatos que constituem o objeto da ação, *ela se restringe* a esse mesmo objeto.

Ainda na temática do objeto da ação penal, cumpre enfatizar que as esferas penal e tributária versam sobre objetos distintos e, portanto, não há que se falar em vinculação quanto à qualificação dos fatos promovida na esfera penal.

No processo administrativo fiscal não se busca determinar o que é crime nem quem o praticou, mas sim determinar a ocorrência de fato gerador do imposto sobre a renda e seu beneficiário, que deverá ocupar o papel de sujeito passivo na obrigação tributária. Como intuitivo, a análise probatória realizada no processo penal para identificar a ocorrência da conduta descrita no tipo penal é diversa da promovida na ação fiscal, em que se busca a identificação

de todos os aspectos da regra-matriz do tributo: (i) critério material; (ii) critério espacial; (iii) critério temporal (hipótese tributária); (iv) critério pessoal e (v) critério quantitativo.

A diferença entre as análises é manifesta. Exemplo: enquanto, no processo penal, o aspecto temporal tem relevância restrita à determinação da ocorrência do prazo prescricional da ação penal, ele assume maior relevância no processo administrativo fiscal; do mesmo modo, o aspecto quantitativo não é determinante para a ocorrência do tipo penal, mas sua determinação é essencial ao correto lançamento tributário. Assim, resta evidente que não é o reconhecimento de uma conduta ilícita que, necessariamente, levará a consequências na esfera tributária.

Assim, nesta subseção, restou estabelecido:

1. A sentença penal mantém relação de independência em relação às esferas cível e tributária. A independência, ademais, é consequência da diversidade de objetos. Assim, jamais caberá à sentença penal promover a qualificação de fatos de acordo com as normas tributárias. Poderá haver apenas juízo quanto à existência de determinados fatos.
2. Os efeitos da sentença penal estão cingidos ao objeto da ação penal, definidos na denúncia. Não se operam efeitos preclusivos gerais sobre fatos que não compuseram a lide.
3. sentença penal somente apresenta efeito preclusivo negativo quanto à existência de fato caso se trate de sentença de absolvição por negativa de fato ou de autoria.
4. A sentença penal condenatória torna certa a existência do dano e de sua autoria, portanto apenas pode emanar efeito preclusivo positivo.

2.5 Sentença penal e definição do dano. Sentença penal e perdimento de bens

Conforme visto acima, a sentença condenatória criminal constitui título executivo judicial na esfera cível, conforme a interpretação gramatical do artigo 91 do

Código Penal, do artigo 63, **caput** e parágrafo único do Código de Processo Penal, e do artigo 584, II, do Código de Processo Civil.

Não obstante, a sentença penal é, por natureza, ilíquida ou de liquidez limitada. Até a edição da Lei nº 11.719/08, para que ocorresse a execução de tal título executivo, fazia-se necessária a realização de sua liquidação, no juízo cível competente, nos moldes dos artigos 475-A a 475-H, mediante citação do devedor para acompanhar a definição do *quantum debeatur*.

A alteração promovida nos artigos 63 e 387, IV, do CPP fez com que a sentença penal condenatória passasse a ter em sua parte dispositiva a *determinação do mínimo* a ser pago como reparação ao dano sofrido pela prática da infração penal. Assim, a partir da reforma do CPP, a sentença penal condenatória passa a ser um título executivo líquido, suscetível de execução no juízo cível. Todavia, o *quantum debeatur* fixado pelo juiz criminal na sentença penal condenatória, com os elementos de prova de que dispõe, nem sempre será definitivo, pois o ofendido, não satisfeito, poderá executá-lo diretamente e, posteriormente, realizar a liquidação do restante do valor que provará ser devido (art. 63, parágrafo único, CPP).

Como se vê, a sentença penal, por sua própria natureza, não é o meio adequado para quantificar obrigações, o que, por si, afasta a possibilidade de que a sentença penal apure a obrigação tributária. Não bastasse, na seara tributária, essa impossibilidade é qualificada pelo entendimento sedimentado no enunciado da Súmula Vinculante nº 24 do STF: “*Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo*”.

Significa dizer que as ações penais envolvendo crimes contra a ordem tributária que importem supressão de tributo aguardam a conclusão dos processos administrativos fiscais respectivos para, só então, serem deflagradas, ocasião em que já estarão quantificados pela autoridade tributária os créditos fiscais, *i.e.*, o valor total do tributo devido e, pois, o dano à Fazenda Pública é determinado exclusivamente pelo lançamento promovido pela autoridade fiscal competente, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN):

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (grifos nossos)

Verifica-se, portanto, que não há qualquer manifestação na esfera penal que tenha o condão, nem mesmo em tese, de vincular a Administração Tributária no tocante à quantificação dos valores devidos a título de tributo.

Por fim, é de se distinguir a determinação do *dano* dos *bens* sujeitos à *pena de perdimento*. A diferença das grandezas é intuitiva. Enquanto o dano se dirige ao prejuízo que é infligido à vítima, cuja quantificação pode ser parcialmente realizada pela sentença penal condenatória, o perdimento de bens é efeito secundário que atinge os instrumentos, o produto e o proveito do crime.

O dano não se confunde com o produto do crime, muito menos com o proveito, que é o resultado do crime de forma indireta. O proveito pode ser maior ou menor que o dano infligido. É possível, inclusive, dano sem qualquer proveito.

O proveito do crime tampouco é definido pela sentença penal condenatória, que, nesse tocante, se limita a determinar de forma genérica que tais bens deverão ser perdidos, aliás sequer precisa determiná-lo por se tratar de efeito geral da condenação.

Ante o exposto nesta subseção, ficam estabelecidas as seguintes premissas:

1. Ainda que torne certa a existência do dano e da autoria, a sentença penal condenatória não torna líquida a obrigação, não quantifica o dano de forma definitiva.
2. Ainda que haja crimes contra a ordem tributária que importem supressão de tributo, cujo dano corresponde ao tributo suprimido, a quantificação do dano é prévia ao processo penal em virtude do enunciado da Súmula Vinculante STF nº 24 e é realizada mediante o competente lançamento fiscal nos termos do artigo 142 do CTN. Significa dizer que a autoridade

fiscal detém a exclusividade na competência para quantificar o dano ao erário.

3. A sentença penal não quantifica os bens objeto de perdimento.

Assim, ao fim desta subseção, especialmente nos três últimos subitens (2.3, 2.4 e 2.5), tem-se que, uma vez definido o papel do instituto da colaboração premiada na esfera penal, bem como delineados os efeitos das decisões penais na esfera tributária, conclui-se que nem o instituto da colaboração nem as decisões na esfera penal repercutem efeitos no lançamento tributário.

Nenhuma manifestação em sede penal (decisões e sentença) restringe a atividade da autoridade lançadora fiscal, seja quanto à apreciação dos fatos para subsunção à norma tributária, seja quanto à quantificação da obrigação tributária, exceto na hipótese da sentença de absolvição por negativa de fato ou de autoria.

Passa-se ao exame das normas sobre a tributação da renda para, então, verificar se as normas tributárias atribuem à colaboração premiada efeitos sobre o crédito tributário.

3 DO FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

3.1 Acréscimo patrimonial. Disponibilidade jurídica e econômica. Realização da renda

A norma geral acerca do fato gerador do imposto sobre a renda, em cumprimento ao artigo 146, III, da Constituição da República, é a previsão do artigo 43 do CTN, *in verbis*:

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)

A partir da definição legal, a doutrina se debruça sobre alguns conceitos fundamentais: *renda*, *acréscimo patrimonial*, *disponibilidade jurídica e econômica* e *realização da renda*. Ricardo Mariz de Oliveira, interpretando conjuntamente os dois incisos da disposição legal, leciona:

Dessa definição de fato gerador do imposto de renda emergem dois aspectos fundamentais, que são o seu conteúdo e o momento para a sua ocorrência.

Quanto ao conteúdo do fato gerador, retira-se do art. 43 duas constatações capitais, que são:

- o fato gerador é sempre a existência de aumento de patrimônio;*
- o aumento de patrimônio pode ser produzido por qualquer causa eficiente (existente dentro do patrimônio ou no seu titular)*

[...]

Na verdade, aqui chegamos à segunda constatação relativa ao conteúdo do fato gerador do imposto de renda: é ele constituído pelo aumento patrimonial derivado das rendas do trabalho, do capital ou da combinação de ambos, ou de quaisquer outras causas eficientes (internas) a produzir este efeito, que o art. 43 cataloga como proventos de qualquer natureza.

Enfim rendas e proventos são fatores de produção de aumento patrimonial. (OLIVEIRA, 2008, p. 284)

Na mesma linha, sobre acréscimo patrimonial, leciona Gilberto Uihôa Canto:

“1.14 Para encerrar esta seção do presente trabalho, resta fazer um breve comentário sobre o que se deve entender por “acréscimos

patrimoniais”, a que alude o texto do inciso II, do art. 43 do CTN. Não temos conhecimento de qualquer definição legal de “acréscimo patrimonial”, nem mesmo de “patrimônio”. Doutrinariamente, o conceito de patrimônio já foi muito bem delineado por diversos autores [...]

1.15 É da essência da própria noção de patrimônio a sua variabilidade no tempo. O natural dinamismo das relações entre pessoas e o próprio crescimento vegetativo de certos bens, dando origem a que os haveres do seu titular aumentem em quantidade, proporção e valor, de um lado, e o contraimento de encargos, obrigações e débitos, de outro lado, modificam o total das exigibilidades. E, como patrimônio se define como o conjunto de bens direitos e créditos e dos encargos e débitos, cabe dizer a sua expressão numérica muda continuamente.

1.16 Sendo assim, para efeitos de correta configuração do fato gerador e da base de cálculo do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza como enunciados nos arts. 43 e 44 do CTN, dever-se-ia, em princípio, considerar como tributável apenas o valor que se adiciona positivamente ao patrimônio do contribuinte. (CANTO; MUNIZ; SOUZA, 1986, p. 7-8, grifos nossos)

A partir da definição legal e com auxílio da doutrina, extrai-se que o fato gerador do imposto de renda se aperfeiçoa com o acréscimo patrimonial do contribuinte, entendido o *acréscimo patrimonial* como *aquisição de riqueza nova* ou *incremento do poder econômico*.

Não pairam maiores controvérsias quanto à identificação do fato gerador do tributo sobre a renda com o *acréscimo patrimonial*, embora parte da doutrina identifique no inciso I do artigo 43 do CTN uma referência à renda-produto,³ observando que os fluxos regulares de renda são tributáveis ainda que não resultem em incremento líquido ao final do período, por serem consumidos no próprio período ou sujeitarem-se à tributação em separado.

3 Nesse sentido, ver ANDRADE (2007, p. 175-176) e POLIZELLI (2012, p. 166).

Em que pese a pertinência da distinção proposta, resta claro que renda corresponde à aquisição de riqueza nova, ainda que o resultado líquido do período não seja positivo.

Em relação à noção de disponibilidade, Gilberto Ulhôa Canto pontua:

1.8 Se considerarmos os principais elementos integrantes necessários do conceito no art. 43 do CTN, devemos começar pela busca do sentido da expressão “aquisição de disponibilidade”. Embora não haja norma legal que o expresse, da natureza das coisas resulta claro que ela significa o poder de dispor ou o aperfeiçoamento, no seu titular, de todos os atributos necessários a que ele tenha a faculdade de dar ao bem ou direito de que se trate a utilidade que deseje. Não há aquisição de disponibilidade de bem ou direito que alguém não tenha a faculdade de usar, ou em relação ao qual não se esteja em condições de exercer os demais atributos do domínio.

1.9 Segue-se a questão de distinguir a aquisição da disponibilidade “econômica” e a da “jurídica”, modalidades referidas no texto sob comentário. Diz-se que há disponibilidade econômica quando alguém pode, efetivamente, tomar, usar e alienar bem ou direito. Jurídica é a disponibilidade quando o seu titular pode, embora não haja recebido fisicamente a coisa ou o direito, deles fazer uso ou tirar os proveitos resultantes do domínio porque a Lei ou o contrato lhe permitem, mesmo sem que seja preciso ter a sua detenção material. (CANTO; MUNIZ; SOUZA, 1986, p. 5, grifos nossos)

Já Mariz de Oliveira traz pertinentes ponderações sobre os termos “disponibilidade jurídica e econômica”:

Tradicionalmente, a doutrina entende que a aquisição da disponibilidade jurídica se constitui na aquisição do direito à renda, sem ter havido ainda a sua percepção em dinheiro ou em valores suscetíveis de avaliação em dinheiro.

Em complemento, o fato de o dinheiro da renda estar em caixa, isto é, no bolso do contribuinte, representaria a disponibilidade econômica da respectiva renda.

[...]

O que se observa numa situação como essa é que a aquisição do direito à renda não deixa de significar a existência de uma disponibilidade sobre ela, variando apenas o grau de disponibilidade em cada momento, pois, desde a sua aquisição, o direito já apresenta uma possibilidade de ser utilizado, por exemplo, para cessão a terceiros ou para oferta em garantia, assim como pode ser objeto de sucessão universal.

[...]

Por isso é que existem distintos graus de disponibilidade, ou seja, sob o ponto de vista econômico se pode identificar uma disponibilidade mais plena quando o dinheiro da renda já adquirida esteja em poder do seu titular, situação em que a maior plenitude econômica decorre da confrontação do dinheiro da renda já em caixa com a disponibilidade sobre o título de crédito que antecedeu o seu recebimento em dinheiro.

[...]

Não obstante, sempre há uma disponibilidade (um modo de dispor) a partir do momento em que o direito à renda seja adquirido, o que, entretanto, não ocorre quando o direito à renda esteja pendente de algum evento futuro e incerto (art. 125 do Código Civil).

O essencial é que desde esse momento da aquisição a pessoa já tem um direito, portanto algo a mais em seu patrimônio. E esse algo a mais carrega consigo todos os atributos da propriedade, quer dizer, os poderes de usar, gozar e dispor do respectivo direito, bem como da proteção contra terceiros.

Já quando o aumento do patrimônio decorre de um ato não regulado pelo direito – exemplo, um ganho em jogo de azar – ou mesmo um ato contrário ao direito – exemplo, um ganho na exploração da prostituição ou no tráfico de drogas – é impossível

falar em aquisição de disponibilidade jurídica, porque o direito não assegura a possibilidade de cobrar o ganho do jogo ou o ganho da exploração da prostituição.

Não há como, nestes casos, aludir à aquisição de disponibilidade jurídica no sentido da formação de um direito transformável em disponibilidade econômica pelo posterior recebimento.

Mas nestes casos é possível constatar-se existência de fato nuclear necessário à ocorrência do fato gerador – o aumento patrimonial –, cuja aquisição, entretanto, se dá apenas economicamente, ou seja, em decorrência de uma situação de fato e não jurídica. (OLIVEIRA, 2008, p. 300-301)

Das palavras do professor colhem-se três lições relevantes:

1. A disponibilidade da renda apresenta graus. A disponibilidade jurídica exige menos que a disponibilidade econômica (que, no entender do professor, sempre será antecedida pela jurídica, salvo em casos não albergados ou contrários ao direito).
2. Uma vez caracterizada a disponibilidade da renda em qualquer de seus graus, desde que em conformidade com o que prevê a norma tributária, está aperfeiçoado o fato gerador, a renda está adquirida em caráter definitivo. A ideia de aquisição em definitivo se contrapõe à ideia de condição, *i.e.*, somente não está adquirida a renda quando pende um negócio jurídico condicionado.
3. Os rendimentos oriundos de ilícitos constituem acréscimo patrimonial disponível, aperfeiçoando-se, portanto, o fato gerador do tributo.

Embora as discussões doutrinárias sobre os conceitos de disponibilidade da renda sejam virtualmente inesgotáveis, as referências feitas bastam para esclarecer os pontos relevantes ao deslinde das questões que constituem o objeto deste trabalho.

Em relação à disponibilidade econômica e jurídica, ambas as noções têm como núcleo comum a noção de *disposição*, que é a possibilidade de exercer

os direitos inerentes ao domínio, distinguindo-se quanto ao momento em que esses direitos se consideram adquiridos.

Nos casos concretos trazidos ao exame no CARF, o grau de disponibilidade dos rendimentos não gera controvérsias. Não há dúvida de que há disponibilidade de dinheiro em caixa em contas bancárias titularizadas pelos colaboradores/autuados, o que caracteriza tanto disponibilidade econômica quanto financeira. Há dinheiro em caixa e, pois, à disposição dos beneficiários.

Questionamentos podem surgir quanto à disponibilidade entendida como o caráter definitivo do acréscimo patrimonial. Sobre o ponto, cabe destacar a ponderação de Mariz de Oliveira no sentido de que, uma vez aperfeiçoado o negócio jurídico que deu ensejo ao ingresso da renda no patrimônio do beneficiário, configura-se a disponibilidade, *i.e.*, o acréscimo patrimonial ostenta caráter definitivo.

Dito de outro modo, somente há que se falar em disponibilidade pendente enquanto o negócio estiver sujeito à condição, seja ela suspensiva ou resolutória (artigos 121, 125 e 127 do Código Civil de 2002). Concretizado o evento que origina a renda e sendo esta (a renda) efetivamente percebida pelo beneficiário, o acréscimo patrimonial se caracteriza e, portanto, configura-se o fato gerador, que passa a irradiar os efeitos jurídicos que lhe são pertinentes.

Conseqüentemente, reconhece-se o aperfeiçoamento do fato gerador do tributo quando a renda é oriunda de atividade ilícita. Não cabe aduzir que, em tais casos, o recebimento dos valores se dá em caráter condicionado, pois a ilicitude da origem dos rendimentos não se equipara à condição. A possibilidade de que eventuais efeitos penais atinjam os valores adquiridos não se amolda a nenhuma das hipóteses do artigo 121, 125 ou 127 do Código Civil. Destarte, não se pode negar a ocorrência de disponibilidade econômica da renda em razão da origem ilícita. Como se verá adiante, essa é regra posta pelo direito positivo.

Por fim, quanto ao fato gerador do imposto sobre a renda, faz-se válido, ainda, mencionar o estudo de Cesar Augusto Seijas de Andrade. O autor, que nega relevância às expressões disponibilidade jurídica e econômica, colhe lições para

chegar a uma sucinta e clara definição de realização da renda, que contribui para a adequada definição do momento da ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda:

De acordo com Kevin Holmes, a realização ocorre numa operação de mercado, isto é, quando há alienação (por venda, permuta etc.) do bem ou direito [...]

Logo, para haver realização, deve-se estar diante de uma alteração no patrimônio do contribuinte, com a participação de terceiros. É o que ocorre, por exemplo, com a venda de um bem ou direito e o recebimento da contraprestação em dinheiro. A contraprestação precisa ser em dinheiro, todavia. Haverá realização se esta referir-se a outro bem ou direito, como ocorre numa permuta.

[...]

A doutrina tem admitido que a disponibilidade surge apenas com a realização. Alcides Jorge Costa assevera que “os ganhos de capital, quando tributados, são considerados apenas quando realizados através de alienação, de modo que o simples incremento de valor não dá margem à incidência do imposto”. (ANDRADE, 2007. p. 177-178)

Diante da noção de realização posta, é inconteste que os valores foram acrescidos aos patrimônios dos beneficiários em decorrência de negócios realizados com terceiros. A riqueza nova corresponde a contraprestações pela atuação em práticas criminosas.

Prosseguindo, examina-se a legislação tributária específica do imposto sobre a renda da pessoa física (IRPF), que dispõe que o fato gerador ocorre à medida em que os valores são recebidos. É a hipótese prevista no artigo 2º da Lei nº 7.713/88 (grifos nossos): “Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, *à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos*”.

A previsão legal não traz particular inovação em relação ao conceito geral do artigo 43 do CTN, salvo ser expressa quanto ao momento da ocorrência do fato gerador, adotando a disponibilidade econômica da renda, que se traduz no regime de caixa para reconhecimento de receitas.

Continuando a investigação sobre a configuração do fato gerador do tributo sobre a renda, cumpre ter em mente que a Lei nº 7.713/88 *não prevê qualquer condicionante* para a incidência do tributo (grifos nossos):

Art. 3º [...]

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, *títulos ou direitos*, da localização, *condição jurídica* ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

A previsão da legislação da pessoa física reflete as previsões gerais do § 1º do artigo 43 do CTN, anteriormente reproduzido, e a norma geral do artigo 118 do CTN:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; [...]

Quanto à irrelevância da licitude dos rendimentos para o fim de incidir o tributo, note-se que o Sistema Tributário Nacional não admitiria outra proposta doutrinária que não aquela acima referenciada. De outra forma não poderia ser, sob pena de contrariar previsões legais expressas, além de premiar a torpeza, concedendo isenção aos proveitos da atividade criminosa, o que constituiria, ademais, violação ao princípio da capacidade contributiva.

Nesse sentido, é o entendimento do Supremo Tribunal Federal:

HC 94240

2. A jurisprudência da Corte, à luz do art. 118 do Código Tributário Nacional, assentou entendimento de ser *possível a tributação de renda obtida em razão de atividade ilícita*, visto que a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica do ato efetivamente praticado, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Princípio do *non olet*. Vide o HC nº 77.530/RS, Primeira Turma, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 18/9/98. (Relator Ministro Dias Toffoli, Julg. em 23/08/2011, grifos nossos)

Sobre a repercussão da ilicitude nos fatos geradores do tributo, o Superior Tribunal de Justiça também já teve oportunidade de se manifestar. Cumpre transcrever excerto do Acórdão:

REsp 984.607/PR

Há certa convergência na doutrina de que a regra de tributação pode atingir o produto patrimonial de uma atividade ilícita. O que não pode é a regra de tributação tomar como hipótese para a incidência do tributo uma atividade ilícita.

Em outras palavras, se o ato ou negócio ilícito for acidental à norma de tributação (= estiver na periferia da regra de indigência), surgirá a obrigação tributária com todas as consequências que lhe são inerentes. Por outro lado, não se admite que a ilicitude recaia sobre elemento essencial da norma de tributação.

Assim, por exemplo, a renda obtida com o tráfico de drogas deve ser tributada, já que o que se tributa é o aumento patrimonial e não o próprio tráfico. Nesse caso, a ilicitude é circunstância acidental à norma de tributação.

No caso de importação ilícita, reconhecida a ilicitude e aplicada a pena de perdimento, não poderá ser cobrado o imposto de importação, já que "importar mercadorias" é elemento essencial do

tipo tributário. Assim, a ilicitude da importação afeta a própria incidência da regra tributária no caso concreto

Essa tese, aliás, foi expressamente consagrada na legislação do Imposto de Importação, como se observa do art. 1º, do Decreto-Lei 37/66:

[...]

Já os demais tributos que incidem sobre produtos importados (IPI, PIS e COFINS) não ensejam o mesmo tratamento.

O IPI incide sobre produtos industrializados (sejam nacionais ou estrangeiros). Assim, o fato de ser irregular a importação não atinge a materialidade da hipótese de incidência tributária, já que a importação é algo não essencial à norma, mas apenas aspecto accidental.

Já a contribuição ao PIS e à COFINS incidem, via de regra, sobre o faturamento. Mais uma vez, o fato de ser irregular a importação em nada abala a aplicação dessas normas tributárias.

Portanto, em relação a esses tributos, não se pode aplicar a mesma conclusão adotada para o imposto de importação.

Nesses termos, a aplicação da pena de perdimento, em face da ilicitude da importação, não afeta a incidência do IPI e das contribuições sociais (PIS e COFINS).

(Rel. Min. Castro Meira, outubro de 2008)

De logo, chama-se atenção para o fato de que a decisão cuida de dois temas distintos: (i) a possibilidade de tributação em relação a atividades ilícitas e (ii) os efeitos do perdimento de bens.

No tocante à eficácia do perdimento de bens para inibir a ocorrência do fato gerador do imposto de importação, note-se que decorre da qualificação dessa circunstância pelo direito positivo. Há previsão legal expressa no sentido de que o perdimento de bens afasta o fato gerador do tributo imposto de importação:

Verifico, porém, que o caso concreto insere-se na ressalva à aplicação da norma transcrita, qual seja, “existência de disposição expressa”, haja vista que, como dito acima, o Decreto-Lei 37/66 consagra, expressamente, a não-incidência do imposto de importação sobre mercadoria estrangeira “que tenha sido objeto de pena de perdimento”. Desse modo, não vislumbro nenhuma infringência ao princípio da reserva de plenário, mas, sim, a aplicação de exceção prevista na própria lei. (EmbDecl no REsp 984.607)

Infere-se da decisão, portanto, que um dado evento somente pode descaracterizar a ocorrência de um fato gerador aperfeiçoado se *houver previsão legal que assim o determine*. Nessa senda, o Código Tributário Nacional traz previsões gerais sobre eventos aptos a afastar o crédito tributário no artigo 156 (modalidades de extinção do crédito tributário) e artigo 175 (hipóteses de exclusão do crédito tributário, na letra da lei).

Em razão das limitações do presente trabalho, que cuida das repercussões da colaboração premiada na *configuração do fato gerador*, não serão examinados eventos posteriores que modifiquem ou extingam o crédito tributário. Não obstante, cumpre ressaltar que os eventos aptos a irradiar efeitos sobre a obrigação e o crédito tributário sujeitam-se à reserva da lei (arts. 146, III, a e b e 150, § 6º, da CF/88; artigos 170 e 176, CTN).

Diante das balizas postas pelo princípio da legalidade, não existe margem hermenêutica que permita vislumbrar no perdimento de bens, salvo se qualificado pela legislação tributária, evento hábil a desconstituir ou modificar o crédito tributário. Não se pode identificar na figura do perdimento de bens transação, remissão ou isenção mediante emprego de analogia (art. 107, CTN).

De outro lado, sob perspectiva material e lógica, a decisão judicial entendeu que o perdimento dos bens impediu a própria caracterização da materialidade tributária do imposto de importação, pois obstou a importação, elemento essencial da hipótese de incidência.

Diversos são os efeitos que a decisão atribuiu à ilicitude da origem dos rendimentos, que não impede o aperfeiçoamento do fato gerador do imposto sobre a renda, pois, na linha do posicionamento adotado no indigitado Voto, a

ilicitude não atinge elemento essencial da hipótese de incidência. Com efeito, a ilicitude não afasta o acréscimo patrimonial, a riqueza nova, que caracteriza o fato gerador do imposto sobre a renda, nem tampouco obsta a disponibilidade dos rendimentos.

Note-se ainda que, no caso, a decisão manteve a tributação pelo IPI, pelo PIS e pela Cofins, pois compreendeu caracterizados os respectivos fatos geradores, não obstante a importação da mercadoria não se tenha aperfeiçoado.

Antes de encerrar este tópico, também se deve enfrentar a tese de que a definição do fato gerador do imposto sobre a renda como acréscimo patrimonial seria incompatível com a tributação do ilícito ao argumento de que os valores oriundos das práticas ilícitas não se agregariam ao patrimônio porque este consiste em um conjunto de *direitos* de dimensão econômica, não havendo direito subjetivo aos valores ilicitamente auferidos.

Sem prejuízo de investigar a pertinência da tese perante os princípios que regem o STN, *e.g.*, capacidade contributiva, verifica-se de plano que, em que pese seu valor como exercício intelectual, o raciocínio esbarra nas previsões legais do artigo 118, I e artigo 43, parágrafo único, CTN, bem como do artigo 3º, § 4º, da Lei nº 7.713/88, que expressamente determinam que a tributação decorre do benefício econômico, *abstraindo-se a validade jurídica dos atos praticados* e independentemente do título com que a riqueza nova ingressou no patrimônio.

A interpretação conjunta dos normativos mencionados determina que, uma vez caracterizada a riqueza nova mediante a percepção de valores pelos beneficiários, eventual vício do título que originou a renda não afasta o acréscimo patrimonial tributável. Cuida-se de escolha do legislador, que optou por privilegiar a dimensão econômica na definição da hipótese de incidência do imposto sobre a renda.

Tratando-se a aquisição de renda de situação de fato, mostra-se, ademais, coerente que o aspecto econômico prevaleça sobre a legitimidade dos negócios jurídicos relacionados com a renda adquirida, os quais assumem caráter incidental na linha da decisão do STJ.

A partir do exame das disposições mencionadas, conclui-se que não se pode elevar o vício do título do qual deriva a renda a óbice à configuração do fato gerador por absoluta ausência de amparo legal.

Com o intuito de esgotar o tema, afasta-se eventual imputação de relação de incompatibilidade entre a definição de fato gerador do imposto de renda como acréscimo patrimonial e os dispositivos legais acima mencionados. Para aqueles que não aceitam a existência de patrimônio que contenha valores cuja origem se acha inquinada de ilicitude, não se olvide que o artigo 43, I, do CTN não exige o acréscimo patrimonial, bastando que se cuide de renda oriunda do capital e/ou trabalho.

O exame empreendido acerca da legislação do imposto de renda conduz ao entendimento de que o IRPF ocorre com a *aquisição de riqueza nova disponível* ao seu beneficiário, noção que se confunde com a de realização da renda. Conclui-se, ademais, que o tributo incide independentemente de qualquer condição e de eventual ilicitude dos atos praticados pelo contribuinte. A ilicitude da origem dos rendimentos não constitui condição suspensiva da aquisição nem impede o acréscimo patrimonial a teor do artigo 118, I, do CTN; artigo 3º, § 4º, da Lei nº 7.713/88 e artigo 26 da Lei nº 4.506/64,⁴ que se refletem no artigo 55, X, do Decreto nº 3.000/99⁵ e, ainda, no artigo 47 do novel Regulamento do Imposto de Renda.

4 “Art. 26. Os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas, ou percebidos com infração à lei, são sujeitos a tributação, sem prejuízo das sanções que couberem.”

5 “Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):

[...]

X - os rendimentos derivados de atividades ou transações ilícitas ou percebidos com infração à lei, independentemente das sanções que couberem; [...].”

3.2 Do momento da ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda

A investigação sobre o momento da ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda, em virtude de sua relação com a própria materialidade do tributo, sugere exame apartado, ainda que breve, para que se possa aprofundar a análise.

Os fatos geradores dos tributos em geral surgem no *momento* em que se verificam as *situações materiais necessárias a que as normas tributárias produzam os efeitos que normalmente lhe são próprios* nos termos dos artigos 114⁶ e 116⁷ do CTN. No caso do imposto sobre a renda, aplica-se o inciso I, uma vez que o fato gerador corresponde a fato jurídico (circunstância de fato, na letra da lei). O momento da ocorrência do fato gerador, ademais, coincide com a realização da renda, como visto na seção antecedente.

Assim, em consonância com as disposições dos artigos 114 e 116, I, do CTN, ocorrendo a condição necessária e suficiente para a configuração do fato gerador do tributo – no caso, o *acréscimo patrimonial em caráter definitivo* –, constitui-se a obrigação tributária. A posterior destinação conferida aos rendimentos é juridicamente irrelevante, pois, como já exposto, o critério de realização da renda adotado na legislação brasileira é o acréscimo de valor.

Veja-se, mais uma vez, a lição de Ricardo Mariz de Oliveira:

Ao momento de ocorrência do fato gerador vamos dedicar um capítulo especial (capítulo IX), mas, neste instante de reflexão sobre o art. 43, cabe mencionar um detalhe importantíssimo, que é derivado dele.

6 “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

7 “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”

Este detalhe repousa sobre a expressão segunda a qual o imposto “tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”, constante na cabeça do artigo.

Com isto, o art. 43 está afastando outros critérios teoricamente possíveis para a tributação da renda, tais como o da renda consumida, ou o da renda empregada, ou o da renda capitalizada, para se fixar no critério da renda adquirida.

Quer dizer, no Brasil, o imposto de renda incide a partir de quando a renda seja ganha, independentemente da posterior destinação que o contribuinte venha a lhe dar. É a partir do momento da entrada da renda – ou do provento – no patrimônio do contribuinte que ela pode ser tributada, seja ela entesourada, ou gasta, ou transferida para negócios ou outros destinos patrimoniais, seja dada para terceiros etc.

Isto, inclusive, se coaduna perfeitamente com a noção de fato gerador com acréscimo patrimonial, pois é desde quando o acréscimo se produz que o fato gerador pode existir. (OLIVEIRA, 2008, p. 287, grifos nossos)

É imprescindível considerar a relação entre o momento da ocorrência do fato gerador com o próprio conceito de renda como acréscimo patrimonial destacada pelo autor, que distingue esse conceito de renda de outros critérios para determinação da renda, os quais, se adotados pela legislação, afastariam o reconhecimento do fato gerador da renda para outro evento crítico.

Na mesma linha Victor Borges Polizelli em percuciente estudo sobre a realização da renda no Brasil:

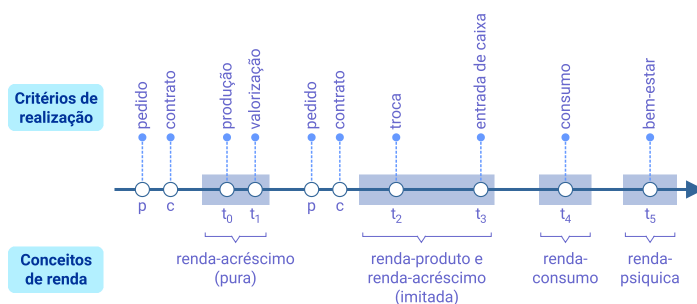
Um tal modelo de tributação (renda-consumo) teria diversas vantagens em relação aos modelos de tributação da renda-produto ou renda-acréscimo, sendo uma diferença marcante o alívio da tributação sobre a poupança. Explica-se: o modelo atualmente adotado (de tributação da renda-produto com uma certa dose de renda-acréscimo) não leva em consideração a utilização posterior

que se dá para a renda (se ela é poupada ou consumida). (POLIZELLI, 2012, p. 72, grifos nossos)

Na mesma obra, Victor Polizelli demonstra a associação entre os critérios da realização da renda e os diversos conceitos de renda que podem ser eleitos pelo legislador. A clareza da exposição é proveitosa para bem estabelecer que os eventos posteriores ou anteriores à concretização do fato gerador previsto em lei carecem de relevância jurídica. Transcreve-se:

Observadas sob a perspectiva temporal, as definições de renda que são discutidas nos tópicos seguintes normalmente envolvem a eleição de um ou mais acontecimentos/eventos que refletem algum momento temporal pertencente ao desenrolar de uma determinada atividade econômica. Teoricamente, qualquer um desses eventos pode ser tomado como terminativo do processo econômico e, portanto, determinante da realização da renda, uma vez que atenderia a alguma das noções de renda discutidas nas teorias econômicas.

Para ilustrar esse raciocínio com algumas formas de realização tratadas nas definições de renda discutidas abaixo, apresenta-se aqui uma linha do tempo simplificada que retrata uma sucessão de eventos abrangendo desde a produção de uma mercadoria até a sua venda e o uso dos recursos financeiros para compra de bens e serviços que serão consumidos.



Quase que instantaneamente após a produção de uma mercadoria (t₀), verifica-se a sua valorização (t₁), isto é, a pessoa que detém uma mercadoria produzida já experimenta um nível de riqueza

maior (um acréscimo patrimonial) do que na situação anterior (em que os bens de produção ainda não foram organizados para a geração de valor econômico). A este evento de acréscimo de valor corresponde uma noção de renda segundo a teoria do acréscimo patrimonial líquido.

Depois da produção, seguem-se diversos atos (muitos deles não retratados na figura acima, tais como oferta, fechamento de contrato de venda, recebimento de adiantamento, etc.) que poderiam, em tese, ser considerados eventos de realização. Para fins de simplificação, a figura apresenta o evento da troca (t₂), traduzido, de forma geral, no evento crítico que, em geral, é definido conforme o Direito Civil (englobando a tradição da mercadoria, a execução do serviço, etc.) e gera o surgimento do direito à contraprestação (sinalagma). A essa forma de realização, correlacionam-se os conceitos de renda-produto e renda-acréscimo (este último com as limitações práticas que lhe forem inerentes) adotados pela legislação tributária. Ao momento da troca corresponde também a noção de renda como competência (em sua visão tradicional: regime de competência ou disponibilidade jurídica da renda). Ao momento da entrada na caixa corresponde a noção de regime de caixa (ou disponibilidade econômica da renda).

Em torno das acepções ampla (pura) e restrita (limitada) de renda-acréscimo figuram também os eventos de pedido de compra e fechamento de contrato, os quais podem também ser considerados, em termos teóricos, como critérios possíveis para o princípio da realização, pois garantem ao contratante a aquisição de determinados direitos (por exemplo, o direito de, em caso de rescisão, ser ressarcido dos custos e despesas incorridos para o cumprimento do contrato).

Aos outros eventos relevantes dispostos na figura (o consumo dos bens e serviços adquiridos e o bem-estar decorrente do consumo) correspondem noções de renda tratadas nos itens seguintes (renda-psíquica e renda-consumo). (POLIZELLI, 2012, p. 64-65, grifos nossos)

Os trechos transcritos permitem concluir com segurança que a adoção do conceito de renda-acrécimo (ou renda-acrécimo e renda-produto) pelo Sistema Tributário Nacional acarreta a desimportância da destinação dada à renda *após o acréscimo* para a caracterização do fato gerador do tributo, eis que a forma por meio do qual foi a renda consumida (ou mesmo não consumida) é juridicamente irrelevante.

Conclui-se, com fundamento no exposto nesta seção e nas antecedentes, que, para as pessoas físicas, o fato gerador se aperfeiçoa e, por conseqüente lógico, surge a obrigação tributária quando ocorre a disponibilidade econômica da renda adquirida, a qual, consoante doutrina dominante e jurisprudência do CARF, corresponde ao regime de caixa. A partir desse momento somente eventos juridicamente qualificados pela competente legislação podem irradiar efeitos sobre a obrigação tributária já constituída.

Nesse ponto, encerra-se a exposição acerca do fato gerador do imposto sobre a renda e passa-se a tecer algumas considerações acerca do aspecto quantitativo do imposto de renda.

3.3 Ausência de identidade entre os valores objeto de pena de perdimento e o fato gerador do imposto sobre a renda

Cumprе recordar que o critério material para incidência do imposto sobre a renda, nos termos do artigo 43 do CTN, é o acréscimo patrimonial obtido em determinado intervalo temporal. Trata-se de medida atinente a fluxo e corresponde a todas as riquezas que entraram na disponibilidade de determinada pessoa em um dado período.

Por outro lado, a enumeração efetuada em termo de colaboração premiada descreve, em todo ou em parte, o patrimônio do colaborador. O patrimônio é o estoque de direitos economicamente avaliáveis de uma pessoa física ou jurídica.

Parte das riquezas que afluíram em razão das práticas ilícitas integrou o patrimônio do interessado, que também pode ter recebido acréscimos de fontes lícitas, ou de investimentos dos valores ilícitos. Por outro lado, parte

do fluxo foi consumido pelo colaborador. A parte consumida, por óbvio, não é suscetível de mensuração, salvo seus registros históricos.

Assim, não é possível, a partir do patrimônio num dado momento, precisar qual(is) foi(ram) o(s) fluxo(s) de riqueza que o originou(ram). Daí porque o patrimônio somente é usado como parâmetro para tributação em casos excepcionais, quando se verifica a existência de acréscimo patrimonial sem que o contribuinte tenha declarado auferir riqueza que justificasse esse aumento. É o chamado acréscimo patrimonial a descoberto.

Não sendo o caso de se aplicar a norma de exceção para determinar a base de cálculo do imposto sobre a renda, faz-se imprescindível indagar sobre os rendimentos, sobre o fluxo, as quantias recebidas mas não ofertadas à tributação.

Assim, fica evidente que o valor devolvido no processo penal não determina a base de cálculo da tributação sobre a renda. Não há relação quantitativa entre esses valores devolvidos para obter os benefícios da colaboração premiada e a base de cálculo do fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física.

Os valores auferidos com as práticas criminosas servem de referência para o cálculo do fato gerador do tributo não declarado, o qual pode corresponder ao dano em crimes contra a ordem tributária, mas jamais guardam relação de identidade com os ativos devolvidos por força de acordo de colaboração, que correspondem a patrimônio objeto de perdimento.

Uma vez examinados os aspectos material, temporal e quantitativo do imposto sobre a renda, passa-se ao exame crítico dos efeitos que podem ser atribuídos à colaboração premiada, tendo em vista as normas tributárias e as normas penais anteriormente discutidas.

4 IRRELEVÂNCIA DA DEVOLUÇÃO DE BENS COM FUNDAMENTO NO ARTIGO 4º, IV, DA LEI Nº 12.850/13 PARA OS FINS DE CARACTERIZAÇÃO DO FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

A partir do que restou definido nas subseções 2 e 3 deste estudo, conclui-se pela irrelevância da devolução de bens em sede de colaboração premiada para fins de caracterização do fato gerador do tributo.

Como estabelecido na subseção 2.3, a decisão homologatória da colaboração premiada não importa manifestação judicial vinculante em relação a qualquer dos elementos de prova colacionados aos autos por força do acordo. Significa dizer que não há nenhum pronunciamento judicial que verse sobre os bens ofertados pelo colaborador. Não há manifestação, seja sobre a qualificação jurídica desses bens, seja sobre os valores ofertados.

A constatação que decorre da natureza jurídica que é conferida à colaboração premiada – meio de obtenção de prova – é corroborada pelo exame do aspecto quantitativo da norma tributária, desenvolvido no item 3.2, no qual se evidencia a diversidade das grandezas que são tratadas, pois, enquanto no acordo de colaboração premiada se elencam itens do *patrimônio* a serem submetidos a perdimento, a tributação diz respeito à *renda* auferida.

A destinação conferida aos bens ofertados em sede de colaboração premiada também corrobora a conclusão pela dissociação entre este instituto e a tributação de rendimentos auferidos nas práticas criminosas, pois a aplicação das regras de perdimento resulta, primariamente, no emprego dos valores para o ressarcimento das vítimas. Apenas secundariamente esses valores seguem para o Estado e, quando o fazem, são empregados nos órgãos de persecução penal.

Por conseqüente, descabe dizer que a colaboração premiada, de qualquer forma, delimita ou influencia a determinação da base de cálculo da tributação da renda.

Na subseção 2.5, por sua vez, o exame promovido evidenciou que a sentença penal condenatória não importa pronunciamento judicial sobre o dano, que possa, em tese, operar efeitos sobre a base de cálculo do imposto sobre a renda. Como visto, a liquidez da sentença penal é limitada, sendo expressa a legislação no sentido de que a *apuração do dano efetivamente sofrido* deverá ser feita em procedimento próprio (art. 63, parágrafo único do CPP).

Note-se, ainda, que, além de não se manifestar sobre a quantificação do dano, a sentença penal também não quantifica os bens objeto de pena de perdimento.

Por sua vez, a investigação realizada na subseção 2.4 esclareceu que a relação entre o processo penal e o processo administrativo fiscal é de independência e que eventual efeito que a sentença penal condenatória venha a ostentar será preclusivo positivo, *i.e.*, conferirá certeza quanto à *existência de fatos e de autoria*. Significa dizer que a sentença penal condenatória jamais terá como efeito restringir a atividade da autoridade fiscal. Quando não se aplicar a regra geral de que os objetos são distintos, a sentença penal condenatória vinculará no sentido da *ocorrência* de um dado fato, não no sentido de sua inocorrência.

Assim, nessa primeira etapa da investigação, restou evidenciado que, consoante a legislação penal, a colaboração premiada não deflagra qualquer efeito apto a repercutir na esfera tributária. Também não o fazem a decisão homologatória, nem a sentença penal condenatória.

Outrossim, a investigação da legislação tributária estabeleceu uma série de premissas acerca do fato gerador do tributo sobre a renda, a partir das quais se conclui que a recepção de valores no bojo do esquema criminoso é hábil a aperfeiçoar o fato gerador do IR. Sintetizando o que se verificou na seção 3, extrai-se que:

1. Não há dúvida de que os valores oriundos de práticas ilícitas ingressaram no patrimônio dos colaboradores/autuados, caracterizando, pois, o acréscimo patrimonial e/ou fluxo de riqueza que constitui o núcleo do fato gerador do tributo sobre a renda em conformidade com os conceitos de renda-produto e renda-acréscimo.

2. Tais valores foram depositados em contas bancárias à disposição dos colaboradores/autuados, evidenciando, assim, a disponibilização econômica da renda, que, ressalte-se, não estava de qualquer forma condicionada.
3. Os valores foram recebidos de terceiros e em contraprestação a atividades realizadas em favor desses terceiros, a caracterizar a realização da renda.
4. Não se pode dizer que o fato de os valores serem oriundos de práticas ilícitas e, pois, sujeitos eventualmente à pena de perdimento, caracterizaria condição. A ilicitude tampouco obsta a aquisição da riqueza nova. Essas interpretações, além de não encontrarem respaldo no Direito Civil, resultariam em negar vigência às disposições do artigo 118, I, CTN, na interpretação que lhe confere o STF; do artigo 3º, § 4º, da Lei nº 7.713/88 e do artigo 26 da Lei nº 4.506/65.
5. A entrega de bens em sede de colaboração premiada, sendo ato posterior à perfectibilidade dos elementos do fato gerador do tributo, não tem o condão de afetá-lo retroativamente. A destinação conferida aos bens seria relevante para determinar a tributação da renda se o legislador tivesse adotado outro critério de renda, baseado em renda-consumo ou bem-estar. Não é o caso.

O exame da legislação tributária desautoriza qualquer atribuição de efeitos à colaboração premiada, pois se trata de evento posterior ao aperfeiçoamento do fato gerador do tributo, que não foi qualificado por lei como ato jurídico apto a operar efeitos sobre a incidência tributária. A colaboração premiada diz respeito apenas à destinação de renda já auferida, irrelevante, pois, para fins de caracterização do fato gerador do tributo.

5 CONCLUSÕES

Ante o exposto, conclui-se que não se afigura qualquer relação entre o fato gerador do imposto de renda e a assinatura dos acordos de colaboração premiada em que haja devolução de bens nos termos do artigo 4º, IV, da Lei

nº 12.850/13. O exame da legislação penal e processual penal e da legislação tributária coerentemente conduzem à mesma conclusão.

A colaboração premiada não afeta a materialidade do imposto sobre a renda, pois o acordo de colaboração não opera efeitos retroativos para descaracterizar o fato gerador do tributo. A devolução de bens em sede de acordo de colaboração premiada diz respeito à destinação conferida aos rendimentos, não guarda qualquer relação com o fato gerador do tributo. Trata-se de dispêndios voluntários promovidos pelos autuados com a finalidade de obter benefícios na esfera penal.

Na mesma linha, verifica-se que nem o acordo de colaboração, nem qualquer manifestação judicial oriunda da esfera penal repercutem, de qualquer modo, na quantificação do tributo. A regra é a independência entre as esferas penal e fiscal. Ademais, a legislação penal que versa sobre os efeitos das decisões criminais afasta qualquer entendimento nesse sentido ao delimitar as hipóteses em que a sentença penal pode resultar em efeitos extrapenais. Não bastasse, a sentença penal apresenta liquidez limitada por natureza.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Cesar Augusto Seijas de. O momento da ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 21, p. 169-190, 2007.

ARAS, Vladimir. **Origem do instituto da colaboração premiada**. Disponível em: <https://vladimiraras.blog/2015/05/12/origem-do-instituto-da-colaboracao-premiada>. Acesso em: 22 jan. 2018.

ARAS, Vladimir. **Conceito de colaboração premiada**. Disponível em: <https://vladimiraras.blog/2015/05/12/conceito-de-colaboracao-premiada>. Acesso em: 22 jan. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **HC nº 127.483/PR**, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 27/08/2015. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10199666>. Acesso em: 22 jan. 2019.

CANTO, Gilberto Ulhôa; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. Tema: Fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, n. 11, São Paulo, 1986.

LIMA, Renato Brasileiro. **Legislação criminal especial comentada**. Salvador: Juspodium, 2015.

MACEDO, Fausto. Blog. **O Estado de S. Paulo on-line**. Disponível em: https://politica.estadao.com.br/blogs/fausto-macedo/wp-content/uploads/sites/41/2016/10/zwi-527_OUT3.pdf.

MASSON, Cleber; MARÇAL, Vinícius. **Crime organizado**. 3. ed. São Paulo: Método, 2017.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda**: reconhecimento de receitas e despesas para Fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

VILARES, Fernanda Regina; SOUZA, Carolina Yumi. **Os interesses extrapenais e a colaboração premiada**: é possível conciliar? Disponível em: https://www.jota.info/?pagenome=paywall&redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/os-interesses-extrapenais-e-a-colaboracao-premiada-21082017. Acesso em: 23 jan. 2019.

PARTE 3

**DIREITO ADUANEIRO,
IPI E CONTRIBUIÇÕES
SOCIAIS**



A BASE DE CÁLCULO DO IPI NAS OPERAÇÕES ENTRE EMPRESAS INTERDEPENDENTES

Eduardo Maneira

Doutor em Direito Tributário e mestre em Direito Constitucional pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Professor associado de Direito Tributário da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). Diretor da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Membro da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB e conselheiro da Ordem dos Advogados do Brasil – Seccional Rio de Janeiro. Advogado.

Resumo: O objeto de estudo é a base de cálculo do IPI na operação de saída do produto de uma indústria para uma empresa comercial atacadista que tenham entre si uma relação de interdependência. Exatamente por existir essa interdependência – caracterizada pela participação de uma empresa na outra de quinze por cento ou mais do capital social, ou quando uma delas for a única adquirente de um ou mais produtos industrializados pela outra (art. 612 do RIPI/2010) –, o legislador criou uma regra antielisiva específica (Valor Tributável Mínimo – VTM), para evitar uma possível manipulação de preços tendente a reduzir a base de cálculo do IPI. A comercialização de produtos industrializados entre empresas interdependentes é uma realidade econômica, especialmente, da indústria de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos. A adoção de uma base de cálculo presumida, como medida antielisiva específica, não pode ser feita, contudo, sem o mínimo de respeito aos balizamentos do Direito Tributário brasileiro em relação aos princípios da legalidade e da capacidade contributiva.

Palavras-chave: Praça. Município. Norma antielisiva. Preço corrente. Média ponderada.

Abstract: *The subject of study is the tax base of the manufactured goods tax (IPI) on the shipping of the product from the industry to a wholesale company that has an interdependence relationship. This interdependence is characterized by the participation of one company in the other of fifteen percent or more of the capital stock, or when one of them is the sole buyer of one or more of these manufactured goods (article 612 of RIPI/2010). Precisely because of that interdependence, the legislator has created a specific tax avoidance rule, named Minimum Tax Value (VTM) to avoid possible price manipulation, in order to reduce the IPI tax base. The commercialization of manufactured goods between interdependent companies is an economic reality, especially in the personal hygiene, perfumery and cosmetics industries. The adoption of a presumed tax base, as a specific tax avoidance measure, must not disrespect the principles of legality and tax paying ability, bases of the Brazilian Tax Law.*

Keywords: *Market. Municipality. Tax avoidance rule. Market price. Weighted average.*

SUMÁRIO

1	Introdução	365
2	Ficção jurídica, presunção absoluta e relativa	366
3	Aspectos gerais da base de cálculo	369
4	As funções da base de cálculo.	371
4.1	Base de cálculo enquanto elemento de quantificação do tributo	372
4.2	Base de cálculo como elemento confirmatório da hipótese de incidência	373
4.3	Base de cálculo como elemento de graduação da capacidade contributiva	374
5	A base de cálculo do IPI entre empresas interdependentes.	375
6	Conclusão	382
	Referências.	384

1 INTRODUÇÃO

O CTN estabelece, em seu artigo 46, II, combinado com o artigo 47, II, “a” e com o artigo 51, que o fato gerador do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é a saída do produto do estabelecimento do industrial ou quem a lei a ele equiparar e que a sua base de cálculo é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria.

Duas observações: a primeira é que há outros fatos geradores referidos no CTN, mas que, por não terem pertinência com o tema que será objeto deste artigo, não serão examinados; a segunda é que o evento que o CTN trata como fato gerador do IPI é, na verdade, o *aspecto temporal* de sua hipótese de incidência, qual seja, a saída do estabelecimento industrial. O aspecto material, o núcleo da hipótese de incidência, é o negócio jurídico que promove a transferência do domínio do produto industrializado. A simples saída do produto, que não seja antecedida por um negócio jurídico, como por exemplo a saída para exposição em uma feira, não caracteriza o fato gerador do tributo.

O objeto do nosso estudo é a base de cálculo da operação de saída do produto da indústria para uma empresa comercial atacadista que tenham entre si uma *relação de interdependência*. Exatamente por existir essa interdependência – caracterizada pela participação de uma empresa na outra de quinze por cento ou mais do capital social, ou quando uma delas for a única adquirente, de um ou mais produtos industrializados pela outra (art. 612 do RIPI/2010) –, o legislador criou uma regra antielisiva específica (Valor Tributável Mínimo – VTM), para evitar uma possível manipulação de preços tendente a reduzir a base de cálculo do IPI.

A comercialização de produtos industrializados entre empresas interdependentes é uma realidade econômica, especialmente, da indústria de higiene pessoal, perfumaria e cosméticos.

A adoção de uma base de cálculo presumida, como medida antielisiva específica, não pode ser feita, contudo, sem o mínimo de respeito aos balizamentos do Direito Tributário brasileiro em relação aos princípios da legalidade, capacidade contributiva, bem como à função da base de cálculo na estrutura da norma

tributária. Oportuno relembrar, antes de examinarmos especificamente a regra antielisiva, os conceitos de ficção, presunção absoluta e relativa, bem como os aspectos gerais da base de cálculo.

2 FICÇÃO JURÍDICA, PRESUNÇÃO ABSOLUTA E RELATIVA

São conceitos que, de modo algum, podem ser confundidos. A presunção sempre toma como ponto de partida a verdade de um fato para se presumir outro. A presunção apoia-se na probabilidade. As presunções são a previsão lógica do desfecho de um caso, baseada no resultado da generalidade de casos semelhantes. Podem ser absolutas ou relativas. As presunções absolutas são aquelas que não admitem prova em contrário (*juris et de jure*), e as relativas são aquelas que podem ser ilididas pela prova.

As ficções são irrealidades que se tornam normas. Uma vez normatizadas, é incabível questionar se as ficções espelham verdades ou mentiras. Enquanto normas, ou seja, realidades jurídicas, o que importa verificar é se seguiram o trâmite regular do processo legislativo e se são compatíveis com o texto constitucional vigente, isto é, se existem validamente.

A diferença fundamental entre a ficção e a presunção é que a *ficção* deliberadamente torna realidade jurídica algo que não existe no mundo fenomênico, enquanto a *presunção* normatiza algo que não existe porque ainda não ocorreu, mas que, se vier a ocorrer, provavelmente será daquele modo presumido.

No Direito Tributário, pode-se, por ficção, considerar como operação de exportação a remessa de bens para a Zona Franca de Manaus, a fim de que aqueles produtos remetidos possam ser beneficiados pela imunidade ou pela isenção aplicadas às exportações em geral. A ficção, no entanto, é absolutamente proibida para gerar obrigação tributária. Isso porque tributam-se fatos de expressão econômica e que estejam minuciosamente descritos na

lei (norma) elaborada pela pessoa política constitucionalmente competente para instituir aquele tributo. Não se tributam fatos fictícios.

As presunções devem ser utilizadas no Direito Tributário, preferencialmente, no campo das provas. Por exemplo, o artigo 185 do Código Tributário Nacional (CTN) trata de uma hipótese considerada, pela jurisprudência majoritária, de presunção absoluta:

Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa. (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

De sua vez, o artigo 204 contempla hipótese de presunção relativa:

Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

As presunções, além de serem permitidas no que se refere às provas no Direito Tributário, podem ser utilizadas em nome da praticidade, para criar técnicas simplificadoras de tributação. Em vez de se apurar o valor venal individualizado de cada imóvel para fins de cálculo do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), adota-se a planta genérica de valores; em vez de se calcular o valor de cada veículo, adota-se uma tabela que servirá de base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); em vez de se apurar o imposto de renda com base no lucro real, pode-se dar a opção de o contribuinte adotar o regime do lucro presumido.

A substituição tributária para frente, por exemplo, ampara-se na presunção da ocorrência de fato gerador futuro, com base de cálculo também presumida.

Mas é importante que se diga, desde logo, que a presunção absoluta só é admitida naqueles casos em que o fato real não tem relevância para aquela situação jurídica. E, definitivamente, não se aplica ao Direito Tributário, a não ser por opção do contribuinte. Sobre a presunção absoluta, são lapidares as lições de Moreira (1977, p. 55 e p. 67):

[...] quando se diz que, na presunção absoluta, é inadmissível a “prova em contrário”, o que no fundo se quer afirmar é que nada adiantaria ministrar tal prova, pois, a despeito dela, o órgão judicial continuaria adstrito a pôr como fundamento fáctico de sua decisão aquilo que a lei presume. Nessa perspectiva, olhando mais de perto o fenômeno, a inadmissibilidade da “prova em contrário” aparece como um simples corolário de sua irrelevância, explicando-se pela razão óbvia de que no processo não se deve tolerar atividade inútil.

[...]

[...] no rigor da técnica, [...] os fatos legalmente presumidos *juris et de jure* [...] são fatos irrelevantes já do ponto de vista material, isto é, fatos que não precisam ocorrer para que se produza o efeito previsto na Lei. Certamente, por via de consequência, tampouco precisam ser provados; ou melhor: não são admissíveis como objeto de prova.

Não se admite ficção ou presunção absoluta para onerar a carga tributária. Pode-se conceder crédito presumido, jamais impor débito presumido. Pode-se dar a opção, ao contribuinte, de recolher o imposto de renda com base no lucro real ou no lucro presumido: optando pelo lucro presumido, torna-se absoluta a presunção de que o lucro representa, por exemplo, dez por cento da receita bruta do contribuinte para aquele exercício financeiro em que se fez a opção. A presunção absoluta só é admitida, pois, nas hipóteses em que os fatos ou as provas são irrelevantes para o resultado jurídico.

3 ASPECTOS GERAIS DA BASE DE CÁLCULO

De acordo com Baleeiro (1997, p. 116):

Fato gerador e base de cálculo são conceitos constitucionais (Emenda n. 1/1969, arts. 18, §§ 2º e 5º, 21, §1º), indissociavelmente vinculados à legalidade, porque fornecem o elemento fundamental para a identificação, a classificação e a diferenciação dos impostos, que a Constituição, nos arts. 21 a 26, discriminou e distribuiu à União, aos Estados-membros e aos Municípios.

A rigor, apesar de a base de cálculo ter sede constitucional, não há um conceito constitucional ou infraconstitucional expresso de base de cálculo, como existe de tributo. Há, sim, referências constitucionais à base de cálculo, submetendo o seu regramento à lei ou, por outras palavras, vinculando-a à legalidade (art. 145, § 2º; art. 146, III, “a”; art. 150, § 6º; art. 154, I, da Constituição Federal).

Na falta de um conceito legal, verifiquemos alguns conceitos doutrinários de base de cálculo.

Falcão (*apud* Moraes, 1987, p. 554) a compreende como a “grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o quantum a pagar”.

Segundo Canto (1982, p. 286), ela é “a extensão, o valor ou a quantidade que a lei manda considerar como índices da capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária que se aperfeiçoa com a ocorrência do respectivo fato gerador”.

Para Barreto (1987, p. 38), a base de cálculo consiste na “descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilite a quantificação da grandeza financeira do fato tributário”.

Para Ayala (1970, p. 96-97),

La base imponible, en abstracto, es un concepto legal en el que el legislador expresa una dimensión valorativa del hecho imponible,

para su aplicación ulterior cuando este último se realice como hecho jurídico concreto. Quiere decirse, por tanto, que el concepto legal de base imponible ha de contener siempre elementos que, según la naturaleza de las cosas, sean elementos que, concurren a, y estén presentes en, la realización concreta del hecho imponible, para todos los casos, y caso por caso. Si no, el concepto legal de la base imponible sería sencillamente inaplicable.

Por fim, para Lapatza (1990, p. 547-548):

[...] la base es siempre la dimensión o magnitud de un elemento integrante del hecho imponible, pues, en pura lógica, si el tributo se paga en relación con la base imponible, si no hay base imponible no hay cuota, no nace la obligación tributaria. Para que nazca la obligación tributaria es necesario que se dé el hecho imponible en todas sus partes completamente, y una de sus partes o elementos necesarios para que nazca la obligación tributaria es aquel cuya magnitud se toma como base.

La base imponible no coincide conceptualmente con el objeto del tributo: es precisamente una dimensión o magnitud del objeto del tributo. La dimensión o magnitud del objeto del tributo que sirve para determinar la capacidad contributiva relativa.

Pode-se afirmar que a base de cálculo está implicitamente enunciada desde a Constituição. Quando a Constituição diz, por exemplo, que poderão ser instituídas contribuições sociais sobre a receita e o lucro, já revela que o aspecto material da hipótese de incidência dessas contribuições será a realização de receita e de lucro e que a base de cálculo, por coerência lógica, será o montante da receita e do lucro realizados.

Assim, o aspecto material da hipótese de incidência de qualquer tributo prenuncia a base de cálculo que estará expressa na consequência da norma. Ou seja, a base de cálculo está explicitada na consequência da norma, mas a sua revelação encontra-se no aspecto material da hipótese.

Examinando a norma tributária, no seu aspecto dinâmico, e não no estático, é fácil constatar que, para que ocorra a subsunção do fato jurígeno à norma, não há necessidade de que haja a previsão hipotética da dimensão quantitativa do fato. O que importa saber é se alguém percebeu renda, se ocorreu a importação, a exportação, a prestação de serviços, etc. Após ocorrido o fato é que se torna importante a sua mensuração econômica. Portanto, a base de cálculo, que é critério de mensuração do aspecto material da hipótese, deve, obrigatoriamente, alojar-se na consequência da norma.

Aliás, verifica-se que a Constituição de 1988, como já ocorria com a de 1967, trata o fato gerador e a base de cálculo distintamente. No artigo 154, I, a Carta de 1988 preceitua que a União poderia instituir, “mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham *fato gerador ou base de cálculo* próprios dos discriminados nesta Constituição” (grifos nossos). Da mesma forma, no artigo 146, III, “a”, estabelece que cabe à lei complementar a “definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos *fatos geradores, bases de cálculo* e contribuintes”.

O que importa, em nome da unidade da norma tributária, é que a base de cálculo, estando na consequência, guarde coerência com a hipótese de incidência. Não se pode admitir que a base de cálculo do IPTU seja a renda de aluguel do imóvel, nem que a base de cálculo do imposto sobre a renda do assalariado seja o seu patrimônio. É evidente que não pode haver um descolamento entre a hipótese de incidência e o seu critério de mensuração. Mas isso não significa que a base de cálculo deva ser vista como elemento nuclear da hipótese, porque não é.

4 AS FUNÇÕES DA BASE DE CÁLCULO

Do conceito da base de cálculo extraem os doutrinadores as suas funções.

A primeira e óbvia função da base de cálculo é a de ser elemento de quantificação do tributo. Mas, além dessa, a base de cálculo tem a função fundamental de ser elemento confirmatório da hipótese de incidência; e, ainda, de ser elemento

de graduação da capacidade contributiva. Vejamos mais detalhadamente cada uma dessas três funções.

4.1 Base de cálculo enquanto elemento de quantificação do tributo

A primeira função da base de cálculo é a de ser, ao lado da alíquota, instrumento de quantificação do tributo. Isto é, a norma tributária elege uma base de cálculo sobre a qual se aplica a alíquota, apurando-se o montante do tributo devido.

Nas palavras de Barreto (1987, p. 43), no plano normativo, a alíquota é o indicador da proporção a ser tomada da base de cálculo. Aliás, a alíquota atua especificamente no campo da quantificação do tributo, não tendo importância na identificação da espécie tributária.

Enquanto fator de quantificação do tributo, a alíquota é de fundamental importância na graduação da carga tributária, sendo instrumento de efetivação da seletividade, da progressividade e da capacidade contributiva.

A base de cálculo de um tributo pode ser expressa em dinheiro e em outras magnitudes, tais como peso, volume, número de habitantes, etc. Quando a base de cálculo é expressa em dinheiro, o valor do tributo a pagar é o resultado da aplicação da alíquota *ad valorem* (um percentual fixado pela norma) sobre a base. Quando a base de cálculo é uma unidade de medida (peso, metro, etc.), o montante do tributo a pagar é o resultado da aplicação de uma alíquota específica (que se caracteriza por ser um valor em moeda qualquer) aplicado à unidade de medida. No caso do cigarro, por exemplo, pode-se considerar a vintena de cigarros como base de cálculo do IPI e os valores em reais sobre a vintena como alíquota específica; o valor a pagar de IPI é o resultado da alíquota específica (um real, *v.g.*) sobre a base de cálculo (50 vintenas de cigarros, *v.g.*). Setores da doutrina espanhola chamam a base genericamente de *parâmetro*, de *base imponible* a base expressa em dinheiro; e de *parâmetro em sentido estrito* as bases não expressas em dinheiro.

Por fim, cabe considerar a hipótese de existir tributo sem base de cálculo ou alíquota. Pode ocorrer que, em relação às taxas – e essa possibilidade é mais

fácil de se imaginar com as taxas – , a norma tributária estampe diretamente o valor do tributo, como, por exemplo, R\$ 2,00 por uma certidão. No entanto, supõe-se que tal valor remunere o serviço público consistente na emissão da certidão. Isto é, a taxa deve corresponder ao custo do serviço estatal refletindo o caráter sinalagmático que lhe é inerente ou, por outras palavras, a base de cálculo das taxas sempre será o custo do serviço estatal, implícito no valor “fixo” da taxa. Não se pode ignorar, contudo, a virtual impossibilidade de aferição matemática direta do custo de cada atuação do Estado, não se podendo exigir do legislador mais do que uma equivalência razoável entre o custo real dos serviços e o montante a que pode ser compelido o contribuinte a pagar. Ou seja, nos casos das taxas, a fixação da base de cálculo deve, na medida do humanamente possível, refletir o custo da atividade estatal.

4.2 Base de cálculo como elemento confirmatório da hipótese de incidência

O papel de confirmar ou infirmar a hipótese de incidência é reconhecido, sem maiores problemas, pela doutrina nacional e estrangeira.

Isto é, verifica-se se há coerência, simetria, conexão, entre a hipótese de incidência e a base de cálculo. Se o imposto é sobre a propriedade, a base de cálculo não poderá ser a renda auferida pela exploração da propriedade; se é sobre a renda, não poderá gravar o patrimônio que gera a renda; se é uma taxa sobre a conservação de estradas, não pode tomar por base de cálculo o valor dos veículos automotores dos contribuintes – e assim por diante.

Caso se institua uma taxa cuja base de cálculo seja uma grandeza econômica alheia à atividade estatal, estaremos diante de um imposto, que deverá ser reconhecido como tal e, em consequência, declarado inconstitucional, uma vez que não estaria contemplado no rol dos impostos autorizados pela Constituição. Destarte, ilustrativamente, uma taxa de fiscalização do arroz para prover, desde a sua comercialização, a sanidade do cereal em prol dos consumidores (serviço do poder de polícia) que tiver por base de cálculo o valor de mercado do arroz fiscalizado e não o trabalho fiscalizatório, ainda que estimado, será um imposto sobre circulação de mercadorias.

A impertinência entre o aspecto material da hipótese e a base de cálculo leva a uma exação com o corpo de uma coisa e a cabeça de outra e, portanto, ilegítima. A base de cálculo funciona como um teste de validade do tributo instituído e, como tal, deve prevalecer sobre o aspecto material, não para fins de legitimação da exigência, mas para fins de fulminá-la. Assim, se se institui uma taxa com base de cálculo de imposto, o que prevalece para os fins de caracterizar a exação é a base de cálculo, ou seja, estaremos diante de um imposto inconstitucional. Concluindo, nos casos em que não houver pertinência entre o aspecto material da hipótese de incidência e a base de cálculo, não haverá tributo algum para ser exigido.¹

4.3 Base de cálculo como elemento de graduação da capacidade contributiva

Na medida em que a base de cálculo deva ter pertinência lógica com o aspecto material da hipótese de incidência e na medida que o aspecto material da hipótese de incidência represente uma manifestação da capacidade contributiva ou da capacidade econômica de contribuir, é a base de cálculo, na consequência da norma, que irá medir a exata capacidade econômica do fato descrito na hipótese.

A necessária correlação entre a base de cálculo e a hipótese de incidência se justifica, ainda, por este outro aspecto fundamental, qual seja, a necessidade de a base de cálculo representar, na consequência da norma, o conteúdo

1 Neste sentido, Carvalho leciona (2000, p. 64): “[...] havendo discordância entre a hipótese de incidência e a base de cálculo, esta última deve prevalecer, em face de hospedar aspectos estruturais do fato previsto no antecedente da norma, ao passo que o suposto apenas a ele se refere, muitas vezes até de maneira obscura e imprecisa. Basta verificar, no plano concreto da experiência brasileira, como o legislador trata da hipótese de incidência e como disciplina a base de cálculo, nas várias figuras impositivas do nosso sistema. Cresce, consideravelmente, o número de enunciados prescritivos, quando o tema é a ‘base impositiva’, permanecendo em porção reduzida a matéria atinente ao ‘fato gerador’. Sobremais, os enunciados referentes à base de cálculo se cruzam em formas sintáticas mais rigorosas e precisas, justamente porque se articulam para medir a intensidade do acontecimento factual, alimentando, portanto, a pretensão de travar com ele, fato tributado, um contacto mais próximo. O fato tomado como antecedente normativo e o fato recolhido como base de cálculo hão de reter porção comum do ‘suporte fáctico’, entendida a expressão no sentido genuinamente ponteano, vale dizer, como o fato social bruto, antes que sobre ele recaia o corte que promove a jurisdicização”.

econômico – revelador de capacidade contributiva – do aspecto material da hipótese de incidência.

Em suma, não se pode admitir, em nome do princípio da capacidade contributiva, uma base de cálculo presumida que seja desconectada da dimensão econômica do aspecto material do fato imponível.

5 A BASE DE CÁLCULO DO IPI ENTRE EMPRESAS INTERDEPENDENTES

A regra antielisiva do VTM (Valor Tributável Mínimo) foi criada pela Lei nº 4.502/64, que instituiu o então imposto de consumo, substituído pelo IPI, e está atualmente contemplada nos artigos 195, I e 196, parágrafo único, II, do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI – Decreto nº 7.212/2010),² estabelecendo em síntese o seguinte:

- a) a base de cálculo da operação da saída da indústria para o atacadista interdependente não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça (município) do remetente (industrial);

2 “Valor Tributável Mínimo

Art. 195. O valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2o, alteração 5a);

[...]

Art. 196. Para efeito de aplicação do disposto nos incisos I e II do art. 195, será considerada a média ponderada dos preços de cada produto, em vigor no mês precedente ao da saída do estabelecimento remetente, ou, na sua falta, a correspondente ao mês imediatamente anterior àquele.

Parágrafo único. Inexistindo o preço corrente no mercado atacadista, para aplicação do disposto neste artigo, tomar-se-á por base de cálculo:

[...]

II - no caso de produto nacional, o custo de fabricação, acrescido dos custos financeiros e dos de venda, administração e publicidade, bem como do seu lucro normal e das demais parcelas que devam ser adicionadas ao preço da operação, ainda que os produtos hajam sido recebidos de outro estabelecimento da mesma firma que os tenha industrializado.”

- b) para se chegar ao valor do preço corrente, será considerada a média ponderada, que deverá ser assim apurada: imaginando que a indústria vendeu 100 (cem) produtos à empresa atacadista interdependente por R\$ 100,00 (cem reais) e que a atacadista tenha revendido 50 (cinquenta) desses produtos na mesma praça (município) da indústria por R\$ 200,00 (duzentos reais), a média ponderada será a soma dos produtos vendidos, na mesma praça (município), pela indústria e pelo atacadista: 100 por R\$ 100 (somam R\$ 10.000,00) e 50 por R\$ 200 (somam R\$ 10.000,00), ou seja 150 produtos por R\$ 20.000,00, chegando-se à média de R\$ 133,33 (por produto). Ressalte-se que as vendas realizadas pela empresa atacadista fora da praça do remetente (indústria) não foram levadas em consideração para o cálculo da média ponderada de preços;
- c) na inexistência de mercado atacadista na praça do remetente (praça da indústria), a apuração do preço corrente adotará outro critério, estabelecido no artigo 196, parágrafo único, II, do RIPI, que seria a soma dos custos de produção mais despesas mais margem de lucro normal.

Em suma, como devemos aplicar a regra antielisiva específica (VTM)? Se existir relação de interdependência entre a indústria e a adquirente e ambas estiverem estabelecidas na mesma praça (município), aplica-se a média ponderada dos preços, nos termos do artigo 195, I, do RIPI explicada na alínea “b” supra. Se as empresas não estiverem na mesma praça, aplica-se a regra do artigo 196, parágrafo único, II, do RIPI.

Ocorre que a Fazenda Nacional vem atuando as indústrias e as empresas atacadistas, dando à regra antielisiva interpretação diversa, com a expedição da Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 8/2012.³ A referida SCI Cosit nº 8/2012 alterou o entendimento sobre o conceito de praça como localidade/

3 “ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. O valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a estabelecimento distribuidor interdependente do estabelecimento industrial fabricante. O valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial fabricante, e que tenha na sua praça um único estabelecimento distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto. Dispositivos Legais: Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – Regulamento

município (desde sempre adotado), dando-lhe uma interpretação muito mais ampla, para alcançar o atacadista localizado fora do município da indústria. Tendo por base esse novo entendimento de praça, foram desenvolvidos argumentos que passaram a fundamentar as autuações fiscais e a atuação da Fazenda Nacional nos processos tributários administrativos, que poderiam ser assim sintetizados:

- a) inexistência, na legislação do IPI, limitação espacial do conceito de praça à área de um município, podendo ser ela o local do campo de atuação da empresa comercial atacadista;
- b) a jurisprudência trabalhista e anticoncorrencial, além de regras de Direito Administrativo, amplia o conceito de praça, havendo uma necessidade de modernização do conceito;
- c) falta de autonomia negocial entre as partes interdependentes;
- d) nas operações entre empresas interdependentes em que haja um único adquirente dos produtos industrializados, a base de cálculo do IPI é somente o preço de venda praticado pela empresa atacadista;
- e) acusações de subfaturamento de preços praticados pelas empresas industriais ou comparação de preços praticados pela empresa industrial e atacadista;
- f) o Parecer Normativo (PN) CST nº 44/1981 aplicar-se-ia somente em casos de mercado concorrencial, o que não ocorre quando todos os produtos são vendidos exclusivamente a uma empresa (monopolista), casos em que as conclusões do PN CST nº 89/1990 deveriam ser aplicadas.

Com o devido respeito, os argumentos da Fazenda Nacional estão amparados em grandes equívocos.

O primeiro é o que diz respeito ao fato que está sendo tributado. Lembre-se: o que se está tributando é a venda da indústria para o atacadista, e isso está

do IPI; Parecer Normativo CST nº 44, de 1981.”

sendo completamente ignorado, sem qualquer amparo legal. A norma antielisiva específica deve ser interpretada restritivamente, e a norma anterior ao Decreto nº 8.393/2015 (que equiparou a empresa interdependente à industrial) não permite, de forma alguma, deixar de levar em conta, na média ponderada, as vendas feitas pela indústria.

Além disso, há uma evidente confusão entre os conceitos de *praça* e *mercado atacadista*. Ora, de acordo com o PN CST nº 44/1981, com o Ato Declaratório Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação (ADN CST) nº 05/1982, diversas Soluções de Consulta expedidas pela RFB e a jurisprudência administrativa e judicial, o conceito de *praça* é tratado como o *espaço territorial do município*.⁴

4 Observe-se:

- Parecer Normativo CST nº 44/1981 (grifos nossos): “6.1. Isto significando, por certo, que *numa mesma cidade, ou praça comercial*, o mercado atacadista de determinado produto, como um todo, deve ser considerado relativamente ao universo das vendas que se realizam naquela mesma localidade, e não somente em relação àquelas vendas efetuadas por um só estabelecimento, de forma isolada”. Na regra em questão, cidade e praça comercial estão sendo utilizadas como expressões sinônimas e não de maneira alternativa.
- Ato Declaratório Normativo nº 5, de 29/04/1982: “Declara, igualmente, que, do produto assim caracterizado, para efeito de cálculo da média ponderada de que trata o § 5º do art. 46 do RIPI/79, que determinará o valor tributável mínimo a que alude o artigo 46, inciso I, do mesmo Regulamento, deverão ser consideradas as vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade, excluídos os valores de frete e IPI”.
- Decisão nº 14-13.413/DRJ em Ribeirão Preto, de 17/08/2006 (grifos nossos): “VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. REMESSAS PARA INTERDEPENDENTE. O valor tributável mínimo é o *preço corrente no mercado atacadista da cidade ou praça comercial do remetente*”.
- CARF – Acórdão nº 3402-004.341/Processo nº 16682.722461/201530, de 29/08/2017: “IPI. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. CONCEITO DE ‘PRAÇA DO REMETENTE’ E DE ‘MERCADO ATACADISTA’. O fato de a lei não promover a delimitação semântica de determinado signo na esfera jurídico-tributária não redundava em negar a existência, para tal signo, de um conteúdo jurídico próprio, sob pena de o princípio da legalidade em matéria tributária ser esvaziado de conteúdo. Assim, o preenchimento semântico de um signo jurídico em matéria tributária deve socorrer-se da própria lei. Nesse sentido, os inúmeros dispositivos legais que empregam o termo ‘praça’ o fazem no sentido de domicílio, i.e., limitando-se ao recorte geográfico de um Município, nos termos do art. 70 do Código Civil. Logo, a regra antielisiva a ser aqui convocada é aquela prescrita no art. 196, parágrafo único, inciso II do RIPI/2010. Precedentes administrativos e judiciais neste sentido.
Ademais, estender o conceito de praça ao de região metropolitana, além de não ter sustentação legal nem econômica, implicaria ainda tornar a regra do art. 195, inciso I do RIPI/2010, um sem-sentido jurídico, já que a tornaria redundante”.
- CARF – Acórdão nº 3401-003.873/Processo nº 10860.721922/201149, de 25/07/2017 (grifos nossos): “Assim, para fins de determinação do preço mínimo, deve a autoridade autuante: (i)

Talvez o ambiente bancário seja o mais categórico quando a chamada Lei do

verificar a existência de relação de interdependência entre os estabelecimentos da contribuinte fiscalizada, nos termos do art. 612 do RIPI/2010; (ii) caso configurada tal relação, deverá verificar se a contribuinte obedeceu, por sua vez, à regra do valor tributável mínimo, assim entendido como o 'preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente', em conformidade com o art. 195 do RIPI/2010 obtido por meio da média ponderada dos preços das 'vendas efetuadas pelos remetentes e pelos interdependentes do remetente, no atacado, na mesma localidade, excluídos os valores de frete e IPI'.¹² Para tal finalidade, deverá, ainda: (ii.a) considerar como 'produto' aquela mercadoria perfeitamente caracterizada e individualizada por marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e número, e (ii.b) *considerar o termo 'praça' como município, cidade, local ou freguesia do estabelecimento do remetente, preceptivos do Parecer Normativo CST nº 44/1981 e do Ato Declaratório Normativo CST nº 5/1982*. Por fim, caso constate que (iii) a parte interdependente é o único fornecedor/distribuidor da praça do remetente ('mercado monopolista local'), o valor tributável mínimo aplicável será a média ponderada dos preços praticados por este distribuidor único para aquele produto".

- CARF – Acórdão nº 1-78.103/Processo nº 730.000382/2001-70, de 01/12/2004 (grifos nossos): "E, por entender que *em uma mesma cidade ou praça comercial*, 'mercado' deve ser considerado como sendo o universo das vendas que se realizam nesta mesma localidade (fl. 268), a decisão recorrida não validou, portanto, a autuação no que diz respeito aos preços utilizados para apuração do valor tributável mínimo de IPI, em que foram consideradas as operações praticadas pelos distribuidores localizados em outras cidades que não aquela onde está situado o estabelecimento fabril do remetente, mantendo, em consequência, a exigência quanto àquelas praticadas na mesma localidade. [...] A decisão recorrida está, pois, em consonância com os preceitos legais, não havendo nenhum reparo a fazer".
- CARF – Acórdão nº 204-02.707/Processo nº 16175.000297/2005-64/Recurso nº 135.260, de 15/08/2007 (grifos nossos): "Todavia a fiscalização ao determinar o valor tributável mínimo nas operações realizadas pela empresa com interdependentes considerou as vendas da empresa para todo o Estado de São Paulo, e não o preço médio do *mercado atacadista da praça/cidade/município/domicílio/localidade*, do remetente, conforme definido anteriormente".
- CARF – Acórdão nº 204-02.706/Processo nº 16175.000298/2005-17, de 15/08/2007 (grifos nossos): "Todavia a fiscalização ao determinar o valor tributável mínimo nas operações realizadas pela empresa com interdependentes considerou as vendas da empresa para todo o Estado de São Paulo, e não o preço médio do *mercado atacadista da praça/cidade/município/domicílio/localidade*, do remetente, conforme definido anteriormente".
- CARF – Acórdão nº 3403002.285/Processo nº 11080.731081/201128, de 26/06/2013 (grifos nossos): "O problema da autuação não reside na motivação do lançamento, mas sim na metodologia aplicada para a determinação do valor tributável mínimo, uma vez que a própria fiscalização constatou a *inexistência de mercado atacadista de filtros de papel na cidade de Guaíba*. Tanto isso é verdade, que precisou recorrer ao *preço médio do mercado atacadista da cidade de Farroupilha*. [...] Por essa razão, o lançamento de ofício efetuado com base no valor tributável mínimo deve ser cancelado".
- CARF – Acórdão nº 203-10.133/Processo nº 10074.000138/98-40, de 17/10/2013, grifos nossos: "*Sendo a praça a cidade do Rio de Janeiro*, a fiscalização deveria ter levantado o preço médio, e não simplesmente considerado o da empresa COMPAS. Neste sentido cabe repetir o Parecer Normativo CST nº 44/81, cuja interpretação do art. 46 do RIPI/79 (Decreto nº 83.263/79) é plenamente aplicável ao caso em tela, na forma da decisão recorrida".
- Recurso Extraordinário nº 71.253/ES, de 21/05/1973: Conceitua praça como a Cidade de Maringá (fl. 01), comparando os preços correntes do produto em questão (mamona) em diferentes cidades do Estado do Paraná – Douradina e Moreira Sales – além de outros municípios de fora do Estado, por exemplo São Paulo-SP (fl. 2).

Cheque (Decreto nº 2.591/1912) trata da praça do cheque como sinônimo de *município*. O tema foi estudado com profundidade pelos conselheiros Carlos Augusto Daniel Neto e Diego Diniz Ribeiro, que publicaram importante artigo doutrinário, demonstrando que historicamente a expressão *praça* sempre foi atrelada aos limites territoriais do município.⁵ De todo modo, o que não se admite é tratar *praça* como o território nacional ou todo o território onde o comerciante possa atuar. A ampliação do conceito de praça a esse ponto, como pretende a Fazenda Nacional, faz letra morta da regra do artigo 195, I, do RIPI. Registre-se que o conceito de praça como *município* sempre foi confirmado pelo CARF até 2012. Em um passado recente que surgiu um entendimento

- AgRg no Ag em Recurso Especial nº 299.489/MS, de 08/04/2014: Conceitua na própria ementa que, para fins de cobrança de ISS, o relevante é o local do estabelecimento do prestador (item 3), que, no caso, é a praça do prestador, limitando então o conceito de praça ao município.
- Recurso Especial nº 926.312/SP, de 17/10/2011: “O cheque é ordem de pagamento à vista, sendo de 6 (seis) meses o lapso prescricional para a execução após o prazo de apresentação, que é de 30 (trinta) dias a contar da emissão, se da mesma praça, ou de 60 (sessenta) dias, também a contar da emissão, se consta no título como sacado em praça diversa, isto é, em município distinto daquele em que se situa a agência pagadora”.
- Recurso Especial nº 229.761/ES; 05/12/2000: Conceitua praça restringindo aos limites de um município, citando as praças de Vitória-ES, Rio de Janeiro-RJ e Campos-RJ (fl. 08).
- Recurso Cível nº 71004911483 (TJ-RS); 18/11/2014: 30 (trinta) dias a contar da emissão, se da mesma praça, ou de 60 (sessenta) dias, também a contar da emissão, se consta no título como sacado em praça diversa, isto é, em município distinto daquele em que se situa a agência pagadora.
- Apelação 0007137-95. 2014.8.19.0209 (TJ-RJ); 09/06/2017: Analisando então o caso concreto, tem-se que os cheques que embasam a lide foram emitidos em 05.11.2009 e 08.11.2009, para pagamento na mesma praça – Rio de Janeiro.
- Apelação 0017881-65. 2012.8.26.0132 (TJ/SP); 09/02/2017: Considerado o prazo de até 60 dias para a apresentação dos cheques, emitidos numa praça (Itajobi) para pagamento em outra (Catanduva).
- Apelação Cível nº 2009 011037258-8 (TJ/DF); 19/03/2014: Conceitua praça como município, citando a possibilidade de se ter um comprador “domiciliado [...] na mesma praça, em outra do mesmo Estado, em outro Estado ou no estrangeiro” (fl. 13). Em seguida, reforça o conceito de praça como município ao listar todas as praças em que a empresa atuava, sendo os municípios de Lins-SP, Marília-SP, Ourinhos-SP e São José do Rio Preto-SP (fl. 20).
- Apelação nº 2013 30326576 TJ/PA; 26/08/2014: “1. O cheque é ordem de pagamento à vista, sendo de 6 (seis) meses o lapso prescricional para a execução após o prazo de apresentação, que é de 30 (trinta) dias a contar da emissão, se da mesma praça, ou de 60 (sessenta) dias, também a contar da emissão, se consta no título como sacado em praça diversa, isto é, em município distinto daquele em que se situa a agência pagadora”.

5 Cf. DANIEL NETO; RIBEIRO (2018, p. 36-55).

divergente, no sentido de que praça poderia ser o local de comercialização, fazendo, como já se disse, confusão entre praça e mercado.

Outro equívoco das autuações é confundir o conceito de *monopólio* com o de *exclusividade*. Enquanto a exclusividade diz respeito ao direito de determinada empresa ser a única vendedora de determinada marca, o monopólio é uma situação de fato em que a empresa tem tal controle sobre o mercado, que pode impor preços e condições de venda, por falta de concorrência.

O mais grave dos equívocos: mesmo nas situações em que se reconhece que as empresas industrial e atacadista atuam na mesma praça (município), os autos de infração erram na quantificação do tributo, pois tomam como base somente as vendas praticadas pela empresa atacadista, descartando o conceito de média ponderada e ignorando, por completo, os preços praticados pela indústria. Ora, na aplicação da regra do inciso I do artigo 195 do RIPI, como vimos, a média ponderada dos preços não deve ser apurada levando em conta um único estabelecimento, mas dois, quais sejam, a indústria e a empresa atacadista.

Felizmente, a posição majoritária no CARF contempla os argumentos dos contribuintes, conforme se verifica do irretocável Acórdão nº 3402-004.341, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no processo nº 16682.722461/2015-30, tendo como redator designado o conselheiro Diego Diniz Ribeiro, cujos trechos da ementa abaixo transcrevemos:

O valor tributável mínimo – VTM é típica norma antielisiva específica para operações com produtos industrializados e tem por objetivo evitar uma manipulação artificial da base de cálculo do tributo quando da realização de operações com empresas interdependentes.

A delimitação de um dos dois métodos possíveis de apuração do VTM implica precisar qual o conteúdo semântico da expressão “praça do remetente” para então identificar se, naquela praça, há ou não um mercado atacadista, de modo a permitir a apuração do VTM com base em uma comparação mercadológica (preço

médio das empresas da localidade do remetente) ou com base em ficção jurídica (levando em consideração como elementos mínimos os custos de produção, as despesas e a margem de lucro ordinária naquele tipo de operação).

[...]

Nesse sentido, os inúmeros dispositivos legais que empregam o termo “praça” o fazem no sentido de domicílio, i.e., limitando-se ao recorte geográfico de um Município, nos termos do art. 70 do Código Civil. Logo, a regra antielisiva a ser aqui convocada é aquela prescrita no art. 196, parágrafo único, inciso II do RIPI/2010.

Ademais, estender o conceito de praça ao de região metropolitana, além de não ter sustentação legal nem econômica, implicaria ainda em tornar a regra do art. 195, inciso I do RIPI/2010 um sem sentido jurídico, já que a tornaria redundante.

6 CONCLUSÃO

Há mais de cinquenta anos (desde 1964), a legislação do IPI estabeleceu uma regra antielisiva específica, o valor tributável mínimo (VTM), para calcular a base de cálculo do imposto nos casos de operações entre empresas interdependentes (art. 195 e 196 do RIPI). Até 2012, a referida regra foi aplicada sem qualquer divergência, especialmente no que se refere ao conceito de *praça* como sinônimo de *município*, bem como ao fato de que a média ponderada de preços pressupõe as vendas praticadas por pelo menos dois estabelecimentos: a indústria e um atacadista.

A partir da SCI Cosit nº 08/2012, o Fisco, sob o pretexto de “modernizar” o conceito de praça, descolou-o do conceito de município para entender que *praça* poderia ser toda a área de comercialização da empresa atacadista, podendo alcançar a região metropolitana, o território de um Estado membro e até mesmo todo o território nacional. Mais grave, afrontando por completo a literalidade da legislação de regência, ao fazer o cálculo da média ponderada de preços, passou a considerar exclusivamente os preços praticados pelo atacadista, ignorando o preço praticado pela indústria, sob a alegação de que havendo

uma relação de interdependência e de exclusividade, conseqüentemente, estaria configurada uma situação fática de monopólio que justificaria excluir o preço praticado da indústria, o qual estaria, por presunção, manipulado. Em artigo publicado no portal JOTA, o procurador da Fazenda Nacional Fabrício Sarmanho sintetiza com precisão o entendimento de corrente da Fazenda Nacional, que considera haver uma “indefinição semântica” sobre o tema.⁶

- 6 Nas palavras de SARMANHO (2018): “O Valor Tributável Mínimo (VTM) foi criado para evitar que empresas interdependentes manipulem a base de cálculo do IPI. Funciona assim: se uma indústria vende seus produtos para sua própria comercial atacadista, a base de cálculo do IPI deixa de ser o valor da saída do industrial e passa a ser o preço praticado pelo mercado atacadista da praça do remetente, fixado a partir de uma média ponderada.

A regra evita a criação de mecanismos artificiais de definição de preços quando inexistente autonomia negocial entre os agentes econômicos. Em outras palavras: se eu vendo para mim, obviamente eu sou capaz de fixar valores fictícios para reduzir a base de cálculo dentro da cadeia do IPI.

O VTM tem sido objeto de muitos debates, até mesmo porque a multiplicidade de arranjos mercadológicos é quase infinita, o que exige que a Receita Federal adote soluções caso a caso. Como no futebol, se infinita é a criatividade de quem busca driblar o FISCO, também deve ser esperado que este tenha a habilidade de, dentro da mais estrita legalidade, usar as ferramentas das normas antielisivas para fazer a marcação e evitar uma goleada.

Vamos analisar aqui um desses pontos debatidos, que é o alcance do termo ‘PRAÇA DO REMETENTE’. Para alguns tributaristas ela seria sinônimo de município. Para outros, porém, essa nem de longe é a interpretação correta dos arts. 195 e 196 do RIPI/10.

[...]

Afinal, o que é praça?

Acreditamos que após todas essas reflexões já existe segurança e maturidade jurídica suficientes para se definir um conceito doutrinário e jurisprudencial de praça.

Quando a comercial atacadista interdependente for a distribuidora exclusiva dos produtos, o VTM será o valor por ela praticado, perdendo relevância, nesse caso, a questão da amplitude geográfica da praça. Aplica-se, nessa hipótese, a Solução de Consulta Cosit nº 8/2012.

Por outro lado, quando não estivermos tratando de comercial atacadista que recebe a totalidade da produção, entendemos que se torna relevante a reflexão trazida pelo Conselheiro José Henrique Mauri no Acórdão 3301-004.363 (21/3/2018). Naquela ocasião, entendeu que o termo praça não tem limite geográfico genericamente estabelecido, devendo ‘representar a região onde o preço do produto será o mesmo em qualquer parte desse território, sem interferência externa como frete, seguro, comissões, entre outras despesas, que, em se existindo, provocariam desnivelamento do preço a ser comparado’. Concluiu o conselheiro que ‘praça de comércio’ pode ter abrangência igual, superior ou inferior ao território de município, a depender dos fatores que integram a operação, dentre outros: produto, concorrência, exclusividade, produto único, segregação de preço por região de destino, tabelamento, segregado ou não por regiões.

Esse conceito se mostra interessante aos contribuintes, pois evita que se considere o preço atacadista a partir de valores praticados em regiões muito heterogêneas, nas quais condições específicas como o frete façam com que os produtos tenham um desvio de preços acima do normal. Por outro lado, auxilia o FISCO a delimitar um raio de atuação na hora de fazer autuação, evitando que a multiplicidade de preços e a pulverização de atacadistas tornem inviável a captação da média ponderada.

Ora, a cláusula antielisiva específica que prevê o VTM tem por objetivo evitar a manipulação da base de cálculo nas operações entre interdependentes e foi aplicada por quase cinco décadas sem divergência. Nenhum fato novo justifica essa nova interpretação fiscalista que gera insegurança jurídica em uma atividade econômica expressiva para o mercado brasileiro, especialmente pelo fato de inexistir previsão legal para se utilizar exclusivamente o preço do atacadista adquirente como base do preço corrente.

Espera-se que o CARF siga a corrente majoritária da doutrina e da sua própria jurisprudência que prestigia, em nome do princípio da legalidade e da segurança jurídica, a norma antielisiva específica, prevista no artigo 195, I e artigo 196, parágrafo único, II, do RIPI/2010, no sentido de que a expressão “praça” significa a localidade do município e que o preço corrente é a média ponderada dos preços praticados pela indústria e do atacadista, na praça do industrial remetente.

REFERÊNCIAS

AYALA, José Luis Pérez de. **Las ficciones en el Derecho Tributario**. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1970.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARRETO, Aires Fernandino. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Coordenação-geral de Tributação. **Solução de Consulta Interna Cosit nº 08, de 13 de junho de 2012**. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50716&visao=anotado>. Acesso em: 22 out. 2018.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Base de cálculo. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, n. 7, São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

Fica aqui a proposta de conciliação. Afinal, a quem beneficia a indefinição semântica?”

CARVALHO, Paulo de Barros. A definição da base de cálculo como proteção constitucional do contribuinte. *In*: ASOREY, Rubén O. (dir.). **Protección constitucional de los contribuyentes**. Madrid: Marcial Pons, 2000.

DANIEL NETO, Carlos Augusto; RIBEIRO, Diego Diniz. O valor tributável mínimo (VTM) no IPI e o conceito de 'praça' na sua apuração. **Revista Direito Tributário Atual – RDTA**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, v. 39, p. 36-55, 2018.

LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. **Curso de Derecho Financiero Español**. 12. ed. Madrid: Marcial Pons, 1990. p. 547-548.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. **Temas de direito processual**. São Paulo: Saraiva, 1977.

SARMANHO, Fabrício. **Conceito de praça para fins de fixação do Valor Tributável Mínimo**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/conceito-de-praca-para-fins-de-fixacao-do-valor-tributavel-minimo-30072018>. Acesso em: 22 out. 2018.



A BUSCA POR UM DEFINITIVO CONCEITO DE PRAÇA PARA FINS DE FIXAÇÃO DO VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO – VTM

Fabício Sarmanho de Albuquerque

Procurador da Fazenda Nacional e professor de Direito Constitucional. Bacharel em Direito, possui formação em magistério superior e é especialista em Direito Constitucional pela Unisul e pela Universidad Castilla-La Mancha, na Espanha. Também possui formação pela King's College London, na Inglaterra. Atualmente é mestrando na Universidade de Brasília.

Resumo: A legislação instituidora do Valor Tributável Mínimo criou um interessante mecanismo antielisivo, capaz de impedir a erosão arbitrária da base imponível do Imposto sobre Produtos Industrializados, no caso de saída de produtos acabados para atacadista interdependente. Para que se torne uma norma efetiva e segura, porém, é necessário que se delimite o alcance da expressão “praça do remetente”. A identificação do termo com o conceito de município não se mostra lógica, razoável e prática, motivo pelo qual é necessário fugir de soluções simplistas, buscando a formação de conceituação proporcional e definitiva.

Palavras-chave: Valor Tributável Mínimo. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Praça do remetente.

Abstract: *The legislation establishing the Minimum Tax Value created an interesting anti-tax mechanism capable of preventing the arbitrary erosion of the tax-exempt base of IPI, in the case of exit from finished products to interdependent wholesaler. In order to become an effective and safe standard, however, it is necessary to delimit the scope of the term “sender’s square”. The identification of the term with the concept of municipality is not logical, reasonable and practical, reason why it is necessary to escape from simplistic solutions, seeking the formation of proportional and definitive conceptualization.*

Keywords: *Minimum Tax Value. Tax on Industrialized Products – IPI.*

SUMÁRIO

1	Introdução	391
2	Conceito e alcance do termo "praça"	392
2.1	O legislador não utiliza palavras inúteis	392
2.2	O comércio não conhece fronteiras geopolíticas	394
2.3	Praça e globalização	395
2.4	A finalidade da norma do VTM	398
2.5	Da aplicação dos artigos 109 e 110 do CTN	398
2.6	O "mercado atacadista" quando o interdependente é destinatário exclusivo	401
2.7	Do Parecer Normativo CST nº 44/1981	402
2.8	O conceito de "praça" na jurisprudência do CARF	405
3	Afinal, o que é "praça"?	410
	Referências	411

1 INTRODUÇÃO

O Valor Tributável Mínimo (VTM) foi criado para evitar que empresas interdependentes manipulem a base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Funciona assim: se uma indústria vende seus produtos para sua própria comercial atacadista, a base de cálculo do IPI deixa de ser o valor da saída do industrial e passa a ser o preço praticado pelo mercado atacadista da praça do remetente, fixado a partir de uma média ponderada. Diz o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI/2010:

Valor Tributável Mínimo

Art. 195. O valor tributável não poderá ser inferior:

I - ao preço corrente no mercado atacadista da *praça do remetente* quando o produto for destinado a outro estabelecimento do próprio remetente ou a estabelecimento de firma com a qual mantenha relação de interdependência (Lei nº 4.502, de 1964, art. 15, inciso I, e Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 5ª); [...] (grifos nossos)

A regra evita a criação de mecanismos artificiais de definição de preços quando inexistente autonomia negocial entre os agentes econômicos. Em outras palavras: se eu vendo para mim, obviamente eu sou capaz de fixar valores fictícios para reduzir a base de cálculo dentro da cadeia do IPI.

O VTM tem sido objeto de muitos debates, até mesmo porque a multiplicidade de arranjos mercadológicos é quase infinita, o que exige que a Receita Federal adote soluções caso a caso. Como no futebol, se infinita é a criatividade de quem busca driblar o Fisco, também deve ser esperado que este tenha a habilidade de, dentro da mais estrita legalidade, usar as ferramentas das normas antielisivas para fazer a marcação e evitar uma goleada.

Vamos analisar aqui um desses pontos debatidos, que é o alcance do termo “praça do remetente”. Para alguns tributaristas ela seria sinônimo de Município. Para outros, porém, essa nem de longe é a interpretação correta dos arts. 195 e 196 do RIPI/2010.

Já antecipamos que o CARF vem reiteradamente fugindo da interpretação restritiva e definindo praça do remetente como “o local físico, geográfico, até onde se estende o campo de atuação de comercial atacadista da empresa. Dito de outra forma, compreende a área geográfica em que é permitido à empresa atuar, respeitados os limites legais e contratuais, quando exigidos” (conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, Acórdão CARF n. 3201-003.444, de 26/02/2018, Caso Avon Industrial).

2 CONCEITO E ALCANCE DO TERMO "PRAÇA"

Estabelecer uma interpretação bem delineada sobre o alcance do termo “praça” é um desafio que interessa ao Fisco e aos contribuintes. Vejamos algumas reflexões que podem nos ajudar nessa tarefa.

2.1 O legislador não utiliza palavras inúteis

O primeiro passo é, a meu ver, afastar a teratológica noção de que praça é sinônimo de Município. Tal visão restritiva fere um preceito interpretativo básico: o de que o *legislador não utiliza palavras inúteis*. O termo “Município” já era conhecido e perfeitamente delimitado à época da formulação das regras do atual VTM, em 2010, estando, assim, à disposição do Poder Regulamentar. Se o legislador, de forma consciente, optou por descartar a utilização da expressão “Município” para adotar um conceito jurídico de maior elastério – “praça” –, certamente queria que o conceito não fosse meramente geográfico, mas sim amplo e adaptável às diferentes formatações do mercado.

Apenas por um sadismo inimaginável se poderia cogitar que o legislador, querendo que o VTM fosse calculado segundo o mercado atacadista do município industrial, optaria por utilizar um termo de maior amplitude – “praça” – apenas para suscitar esforços interpretativos inúteis que resultassem, ao final, pela restrição à municipalidade. O legislador, é claro, não estava brincando com o intérprete. Ele adotou o conceito de praça justamente para evitar que se submetesse um conceito comercial às barreiras fictícias político-administrativas do federalismo.

A hermenêutica, sabemos, possui diversos limites. Um deles nos diz que não cabe ao intérprete ir contra a literalidade da norma. Emprestar ao termo “praça” um significado totalmente desligado do campo semântico da palavra “praça” extrapolaria o papel do intérprete. “Praça” não é um conceito jurídico indeterminado, como demonstraremos a seguir. Apesar de ser um conceito propositalmente flexível, não se trata de preceito indeterminado.

Acrescente-se que, ao falarmos de “praça”, não estamos falando em benefício, mas em norma antielisiva. Assim, *não cabe falar em interpretação restritiva*. Isso afasta a incidência dos artigos 111 e 112 do Código Tributário Nacional (CTN).

Ademais, há que se ter em mente que o dispositivo vizinho ao que define o VTM, artigo 197 do RPI 2010, ao abordar a hipótese de arbitramento, fez a opção por exigir a coleta, pelo Fisco, do preço médio do produto no mercado do *domicílio* do contribuinte. Vejamos o que diz a norma (grifos nossos):

Arbitramento do Valor Tributável

Art. 197. Ressalvada a avaliação contraditória, decorrente de perícia, o Fisco poderá arbitrar o valor tributável ou qualquer dos seus elementos, quando forem omissos ou não merecerem fé os documentos expedidos pelas partes ou, tratando-se de operação a título gratuito, quando inexistir ou for de difícil apuração o valor previsto no art. 192.

§ 1º Salvo se for apurado o valor real da operação, nos casos em que este deva ser considerado, o arbitramento tomará por base, sempre que possível, o *preço médio do produto no mercado do domicílio do contribuinte*, ou, na sua falta, nos principais mercados nacionais, no trimestre civil mais próximo ao da ocorrência do fato gerador.

Ora, o legislador, no artigo seguinte ao do VTM, fez a opção por eleger o preço do “domicílio” do contribuinte. Quisesse esse legislador que o VTM tivesse a mesma amplitude, teria utilizado a mesma expressão, pois podemos afirmar que ele não estava a brincar com o intérprete quando eleger o termo *praça*, de maior amplitude.

2.2 O comércio não conhece fronteiras geopolíticas

A Municipalidade é criada como forma de organização política do Estado, para que haja uma descentralização do poder estatal em unidades autônomas. O comércio é um fenômeno muito anterior à formação do Estado e hoje existe em Estados unitários centralizados, unitários administrativamente descentralizados, unitários política e administrativamente descentralizados, federados, confederados, etc. São, portanto, institutos totalmente diversos e desenvolvidos para finalidades totalmente díspares.

O capitalismo, como sabemos, se divide historicamente em três fases: comercial ou mercantil, do século XV a XVIII; industrial, dos séculos XVIII e XIX; e financeiro, a partir do século XX. O capitalismo comercial surgiu, principalmente, a partir do comércio de especiarias com o Oriente, enriquecendo diversas cidades italianas. A Itália, nesse período, era fragmentada em diversos reinos, apenas sendo unificada em 1861, após período tumultuado da história conhecido como “Il Risorgimento”. Ou seja, o comércio e seus comerciantes existem antes mesmo de se compreender a noção de Estado soberano moderno.

Esse prospecto histórico demonstra o que para muitos pode ser uma obviedade: a área de influência comercial não depende e, muito menos, restringe-se com base nas configurações político-administrativas do Estado.

Se um comerciante se instala de um lado de uma rua que representa o limite de seu município, mas comercializa toda a sua produção para compradores que se encontram do outro lado da rua, obviamente a sua praça abrangerá o município vizinho. Do contrário, chegaríamos à ilógica conclusão de que esse é um *comerciante sem praça*.

Outro problema teríamos na delimitação de praça no *Distrito Federal* ou em *Territórios Federais* não divididos em Municípios. Como aplicaríamos a regra do VTM nessas localidades, se chegássemos à teratológica conclusão de que a praça se restringe ao Município?

2.3 Praça e globalização

Continuando a problematizar, chegamos à necessidade de interpretação do conceito de praça na atual conjuntura, de mercados ainda mais globalizados. Com a globalização da economia, varejo e atacado alcançam uma amplitude inimaginável. O atacado, que é a atividade que nos importa, consegue alcançar mercados longínquos, sem uma significativa alteração de precificação. Essa *necessidade de interpretação contextualizada do conceito de praça* foi adotada no CARF em declaração de voto proferido pela conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, no Acórdão nº 3201003.444, proferido em 26 de fevereiro de 2018 (grifos nossos):

O Direito Tributário não admite, na atualidade, interpretações estanques, dissociadas da realidade econômica, social e política. A moderna doutrina tributária, no que vem acompanhada pela jurisprudência dos Tribunais Superiores, não mais admite que a obrigação tributária seja parametrizada por conceitos imutáveis.

A interpretação do direito tributário, à exemplo do que se verifica na interpretação conforme a Constituição e na própria mutação constitucional, deve acompanhar a evolução dos paradigmas sociais e econômicos.

Na hipótese específica dos autos, um conceito de natureza econômica forjado em 1850 pelo já revogado Código Comercial Brasileiro, por óbvio, jamais poderá ser interpretado da mesma forma quase 2 séculos depois.

Como já tive oportunidade de me manifestar, em junho de 2016, no sentido de que a *autoridade tributária não pode desprezar a realidade negocial*, ao não reconhecer a existência de uma modalidade contratual amplamente praticada no mercado nacional e internacional para fins de exigência tributária (Acórdão CARF nº 3201002.227), reafirmo que também o contribuinte não pode pretender afastar essa mesma realidade para fins de se eximir da obrigação tributária.

É a própria realidade mercadológica da Recorrente que inviabiliza restringir o conceito de praça comercial a um único município. Seus produtos são comercializados em todo o país (e mesmo internacionalmente), independentemente da sua presença física nos municípios, sendo seus produtos claramente individualizados e definíveis, e sem variações de valor.

Não se trata de negar primazia ao princípio da legalidade tributária, mas, sim, de interpretar a norma tributária em consonância com a realidade social, política e econômica.

E, na atual realidade, de economia globalizada, limitar o conceito de “praça comercial” de um comerciante de alcance internacional às barreiras geográficas de um único município significa corromper o próprio conceito normativo.

Há que se destacar que não estamos, contudo, modificando um conceito por meio da atividade hermenêutica. A atividade hermenêutica apenas extrai a norma contida no texto legal. Ainda que por conservadorismo extremo se resgatem as técnicas hermenêuticas de Saivigny, se utilize a clássica técnica da interpretação literal-gramatical, ou se adote a corrente estadunidense de interpretação chamada “interpretativista”, limitando a atuação do intérprete, a conclusão acerca do conceito de praça não seria outra, pois desde sua origem o legislador, em 1850, já não desejou que tal conceito fosse delimitado a partir de simples divisões federativas. O *Código Comercial*, em seu artigo 32, já estabelecia:

Art. 32. Praça do comércio é não só o local, mas também a reunião dos comerciantes, capitães e mestres dos navios, corretores e mais pessoas empregadas no comércio.

O federalismo, aliás, apenas surge oficialmente com o golpe militar de 15 de novembro de 1889, quando deposto dom Pedro II. Definitivamente, o conceito de praça nunca esteve acorrentado ao de municipalidade. O conceito de praça já estava definido pela legislação há décadas e nunca foi pensado, por motivos óbvios, dentro da visão restritiva do município.

Essa também foi a conclusão do conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, redator do voto vencedor no Acórdão CARF n. 3201003.444, que assim analisou o dispositivo em comento (grifos nossos):

Uma breve interpretação do dispositivo do código comercial conduz à alusão a termos que se aplicavam, creio que exclusivamente, aos locais próximos aos portos, mas nem por isso se restringia a lugar, localidade; ao contrário, transcendia o ambiente econômico daquele século.

Não se pode conjecturar que uma expressão cunhada nas primeiras e rudimentares transações comerciais, dos precários mercados à época organizados, e utilizadas há mais de 160 anos no direito pátrio, conceba hoje um sentido e conteúdo mais restrito frente a evolução comercial, tecnológica e globalização dos mercados.

Apenas como exercício de reflexão, no passado, mercado era o ponto físico de encontro para a realização de trocas, na verdade escambos, e posteriormente evoluindo-se para compra-venda. Dava-se nos poucos centros de comércio existente, em especial em portos e cidades de passagem. Assim, a abrangência geográfica era restrita e também significativa, dado ao distanciamento de outros mercados. Quanto às praças, inimaginável estendê-las para além das localidades habitadas.

Definitivamente, a evolução em todas as áreas da civilização permite afirmar que *hodiernamente não se tem fronteiras e limites às atividades financeiras e comerciais. Daí que, sem receio de cometer desatinos, para determinados ramos de atividade comerciais, em especial os mercados atacadistas e a praça, do menor comerciante à maior das corporações, é o próprio planeta* (veja por exemplo, vendas de manufaturas asiáticas por intermédio da internet).

2.4 A finalidade da norma do VTM

O conceito de praça deve ser abordado a partir da *ratio legis* da norma que estabeleceu o VTM. Uma norma que busca estabelecer o preço para interdependentes, evitando a utilização de valores fictícios apenas para redução da base imponible do IPI.

Entender que “praça” se restringe a Município *permitiria que uma simples opção gerencial* de segregação das atividades de uma empresa, com instalação de estabelecimento distribuidor em cidade diversa do estabelecimento industrial, *permitisse que o grupo econômico adotasse, como base imponible do IPI, valores inferiores aos reais e por ele arbitrados*, ferindo de morte a intenção do RIPI.

É justamente esse artificialismo que se pretende combater com a aplicação do VTM. Por isso entendemos que o termo “praça”, como veremos na conclusão deste estudo, deve corresponder à localidade na qual se exerce a atividade, podendo ser estabelecida alguma restrição no caso de mercado atacadista formado por diversos *players* em situação de real concorrência.

2.5 Da aplicação dos artigos 109 e 110 do CTN

Não se pode esquecer que precisamos encontrar o conceito de praça na legislação pátria, sem que se imponha um conceito tributário que destoe do conceito comercial. Vejamos o que dispõem os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional sobre o assunto:

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.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito

Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Em suma, tais dispositivos determinam que os institutos de Direito Privado não podem ser alterados pela lei tributária. Sendo assim, o conceito de praça, em um âmbito comercial, deveria ser investigado segundo as definições próprias, sem que a legislação tributária estabeleça conceituação que seja descolada da realidade da atividade comercial.

Ocorre que o conceito de praça, mesmo na legislação, não é unívoco. Muitas vezes os contribuintes querem que se utilize a Lei do Cheque, uma legislação de Direito Bancário, para que se defina “praça de comércio”.

A praça, concordamos, deve ser interpretada segundo seu uso próprio no Direito Privado. Mas, existindo vários conceitos privados de praça, deve-se buscar aquele que mais se adequa à finalidade desejada pela norma antielisiva do VTM.

Para tanto, vejamos a Lei nº 8.666/1993, que trata do conceito de praça dentro de uma visão contratualista, de fornecimento de bens e serviços. Essa lei define o termo pela grandeza do valor do contrato que se pretende celebrar, podendo alcançar, nos casos de licitação por concorrência, todo o território nacional.

A Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, que instituiu normas para licitações e contratos da Administração Pública, utiliza a palavra “praça” ao tratar de licitação na modalidade convite. O § 6º do artigo 22 da lei prevê (grifos nossos):

§ 6º Na hipótese do § 3º deste artigo, existindo na *praça* mais de 3 (três) possíveis interessados, a cada novo convite, realizado para objeto idêntico ou assemelhado, é obrigatório o convite a, no mínimo, mais um interessado, enquanto existirem cadastrados não convidados nas últimas licitações. (Redação dada pela Lei nº 8.883, de 1994).

A doutrina caminha no mesmo sentido. Joel de Menezes Niebuhr, na obra *Licitação pública e contrato administrativo* (2. ed. revista e ampliada), leciona que:

[...] conceito de praça não é definido pela Lei. Nada obstante, cumpre apreender o vocábulo praça em vista de municípios que sejam vizinhos e cujas atividades comerciais sejam integradas, mesmo em virtude da continuidade dos respectivos núcleos urbanos. A praça abrange, por corolário, os municípios que integram a mesma região metropolitana, microrregião ou aglomerado urbano.

Já Diógenes Gasparini, em *Direito Administrativo* (3. ed., p. 337), assegura que (grifos nossos):

[...] praça comercial é determinável pela grandeza do valor do contrato que se pretende celebrar. Assim, se o montante do ajuste é de convite, a exclusividade do produtor, empresa ou representante comercial é na localidade em que se realiza a licitação. Se o valor do contrato pretendido é de tomada de preços, a exclusividade é no registro cadastral. Se o vulto do contrato corresponde à concorrência, a exclusividade é no país. Considerando-se, em suma, produtor, empresa ou representante comercial exclusivo, no caso de convite, o que é único na localidade; no caso de tomada de preços, o que é único no registro cadastral; *no caso da concorrência, o que é único no país.*

Façamos a seguinte reflexão.

Como vimos, o Código Comercial já dizia que a praça correspondia não apenas à localidade, mas à reunião de comerciantes. Inspirado nesse preceito geral do Direito Privado, deveríamos importar o conceito de praça da Lei do Cheque, feito e contexto de viabilização do sistema de compensação de títulos de crédito, ou o conceito da Lei nº 8.666/1993, imaginada em um contexto de amplitude do contrato e da relação comercial? A segunda opção certamente atende com muito mais propriedade ao disposto nos artigos 109 e 110 do CTN.

Como se vê, o conceito de praça é amoldado à finalidade da norma na qual é inserido. Qualquer proposta em sentido inverso seria anacrônica e disfuncional.

2.6 O “mercado atacadista” quando o interdependente é destinatário exclusivo

Uma situação recorrente é aquela em que a comercial atacadista criada pela industrial se torna sua destinatária exclusiva. Se isso foi feito de boa-fé ou não, não cabe aqui investigar. O VTM não é uma regra punitiva, mas sim uma regra objetiva de obtenção da base de cálculo, de tal modo que não é necessário investigar o propósito da segregação de atividades da empresa.

Quando há uma atacadista exclusiva, fica claro que os preços desse distribuidor correspondem aos preços correntes do mercado atacadista.

Sobre o tema, consignou o conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida, redator do voto vencedor no Acórdão CARF n. 3401-003.955 (grifos do original):

Indo direto ao ponto, de fato, para o presente lançamento tributário, no caso específico das circunstâncias de mercado em que inseriam-se os atores únicos e exclusivos, o conceito de praça não exerce maior influência, pois, entendo, no mesmo sentido da decisão recorrida e da *Solução de Consulta Interna Cosit nº 8, de 13 de junho de 2012* (Publicado no sítio da RFB em 15/06/2012) que, *na hipótese de existir no mercado atacadista apenas um único distribuidor, interdependente de estabelecimento industrial fabricante de determinado produto*, o valor tributável mínimo aplicável a esse estabelecimento *industrial fabricante remetente* corresponde aos próprios preços praticados pelo *distribuidor único adquirente*, nas vendas por atacado do citado produto, até porque, tratando-se de distribuidor monopolista, restam esses preços como sendo os preços correntes do mercado atacadista, aplicável às praças do adquirente e do remetente, independente do entendimento restritivo de praça como a circunscrição territorial do município onde situa-se o adquirente ou o remetente.

O art. 15, da Lei nº 4.502/64, estabelece que o valor tributável, quando o produto for remetido a outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica ou a estabelecimento de terceiro interdependente,

não poderá ser inferior ao 'preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente', restando em situações como a presente, existindo no mercado atacadista apenas o interdependente como único distribuidor, descritas na SCI Cosit nº 8/12, a adoção do único preço praticado no mercado atacadista, pois, monopolizado pelo distribuidor interdependente, ditando o preço corrente do mercado atacadista da praça do remetente.

Na mesma linha o Acórdão CARF nº 3301-004.363, no qual o relator, conselheiro José Henrique Mauri, destacou (grifos nossos):

Em se tratando de mercado monopolizado, o preço praticado será único, sendo determinado pelo atacadista, único distribuidor, que detém o poder de lançar, distribuir o produto para o mercado consumidor. Na espécie, temos um mercado atacadista formado por uma única empresa, Natura Comercial, monopolista, exclusiva, quem determina o preço desse mercado, ainda que situado em cidade diversa da unidade produtora, sua interdependente.

Portanto, Natura Comercial compõe com exclusividade o mercado atacadista dos produtos que comercializa, porquanto única distribuidora de Natura Industrial, com quem mantém relação de interdependência, razão pela qual estão inseridas na mesma praça comercial, para fins do art. 136, I, do RIPI/2002.

Em outras palavras, tais julgados explicitam algo que chega a ser tautológico: quando um estabelecimento industrial vende toda a sua produção a um atacadista interdependente, a média de preços do mercado atacadista da praça do remetente é o próprio preço de venda de sua empresa atacadista monopolista, segundo a Solução de Consulta Cosit n. 8/2012. É alcançada, assim, a finalidade do VTM.

2.7 Do Parecer Normativo CST nº 44/1981

Muitas vezes encontramos equivocado argumento de que o Parecer Normativo CST nº 44/1981 equiparou praça a Município.

Ocorre que o referido parecer foi editado tendo como premissa a existência de diversos atacadistas a comercializar os produtos do industrial, havendo um “universo de vendas”. Dentro desse contexto, buscava tratar da necessidade de se abranger, na formação da média ponderada, mais de um atacadista. Essa perspectiva foi destacada pelo conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, redator do voto vencedor no Acórdão CARF nº 3201-003.444 (grifos nossos):

Não se pode olvidar a interpretação da recorrente ao conteúdo do Parecer Normativo CST nº 44, de 1981, que entende ter delimitado o conteúdo semântico do termo “praça do remetente”, restringido o significado à localidade ou cidade onde está localizado o remetente.

Parece-me que a interpretação deve ser dada segundo a premissa ali estabelecida, qual seja, apontou o Parecer que “o mercado atacadista de determinado produto como um todo deve ser considerado relativamente ao universo das vendas que se realizam naquela mesma localidade, e não somente em relação àquelas (vendas) efetuadas por um só estabelecimento, de forma isolada”.

Ora, o caso dos autos é distinto, exatamente porque não há o “universo das vendas”, assim considerado múltiplos atacadistas destinatários dos produtos do industrial-remetente.

São exclusivos os produtos e também o são os negócios entre remetente (Avon Industrial) e o único destinatário (Avon Cosméticos), em razão da relação de interdependência.

E tais exclusividades produto e negócio estendem-se a todo o território nacional, este sim, a real praça do remetente.

Tenho por certo, ainda que o mercado atacadista de determinado produto, com suas especificações e características próprias, possua um único vendedor, responsável pela primeira distribuição das mercadorias, esse fato não descaracteriza a existência de “mercado atacadista” e a conseqüente aplicação do art. 136, I do RIPI.

No presente caso, *trata-se de produto fabricado pela Avon Industrial, possuindo características específicas, identificados por*

códigos próprios, de forma a distingui-los de produtos de marcas industrializadas por outras empresas do mesmo setor. Neste caso, estando a primeira distribuição destes bens restrita à empresa comercial interdependente a Avon Cosméticos, não alcançando pessoas jurídicas independentes, há mercado atacadista e o Valor Tributável Mínimo será determinado a partir das vendas efetuadas pelo interdependente, nos termos do que é definido pela Solução de Consulta Interna COSIT nº 08/2012, conforme excerto transcrito: (omissis)

O Parecer Normativo CST nº 44/1981, aliás, sequer tratava especificamente do conceito semântico de “praça”, mas sim do conteúdo da locução “mercado atacadista”.

6.1. Isto significando, por certo, que numa mesma cidade, ou praça comercial, o mercado atacadista de determinado produto, como um todo, deve ser considerado relativamente ao universo das vendas que se realizam naquela mesma localidade, e não somente em relação àquelas vendas efetuadas por um só estabelecimento, de forma isolada.

7. Por isso, os preços praticados por outros estabelecimentos da mesma praça que a do contribuinte interessado em encontrar o valor tributável do IPI através do preço corrente do mercado atacadista devem ser considerados para o cálculo da média ponderada de que trata o§ 5º do artigo 46 do RIPI/79.

O referido parecer concluiu que, existindo diversos estabelecimentos atuantes no mercado atacadista, não será válida a determinação do valor tributável mínimo tomando por base o preço praticado por apenas um estabelecimento, isoladamente considerado, devendo-se levar em conta “o mercado atacadista de determinado produto, como um todo”.

Como se vê, o Parecer Normativo CST nº 44/1981 apenas empregou inadvertidamente e *exemplificativamente* as locuções *cidade, praça comercial e localidade*, sem se preocupar em delimitar o seu conteúdo, já que esse não era o foco da questão. O *emprego indiferente dessas palavras* já denota que

abordou de forma vaga o conceito. Não vinculou a Fiscalização a qualquer conceito sobre praça, muito menos a um conceito geográfico.

Há de se reconhecer, inclusive, que a locução “cidade” foi utilizada *en passant* e possui uma acepção extremamente vaga, por vezes usada como sinônimo de sede da municipalidade, em sentido ainda mais estrito do que o de município, e em outras utilizada de forma ampla, a abranger uma área conurbada.

2.8 O conceito de “praça” na jurisprudência do CARF

Listamos abaixo o que consideramos ser os principais precedentes do CARF ao analisar o conceito de praça, para fins de aplicação do VT. *Todos tratam de casos nos quais o estabelecimento industrial e o atacadista interdependente não se situavam no mesmo Município.*

Acórdão CARF nº 3201003.444, 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, julgado em 26 de fevereiro de 2018:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE NÃO CONFIGURADA.

O Auto de Infração lavrado por autoridade competente, com a indicação expressa das infrações imputadas ao sujeito passivo e das respectivas fundamentações, constitui instrumento legal e hábil à exigência do crédito tributário.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Todos os fatos observados pelo Fisco foram cuidadosamente relatados no Termo de Verificação Fiscal, construído como parte integrante do auto de infração do qual tomou ciência a autuada e o contestou com fartos argumentos de direito.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. ENFRENTAMENTO DE TODOS OS ARGUMENTOS DE DEFESA. NULIDADE REJEITADA.

Prescinde o enfrentamento de todos os argumentos de defesa pelo julgador quando suas razões de decidir encontram fundamentos suficientes de convencimento. Entendimento assentado em decisões de tribunais judiciais superiores.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

INTERDEPENDÊNCIA. CARACTERIZAÇÃO. RELAÇÃO.

A participação de uma empresa no capital social de outra, em percentual superior a 15 % (quinze por cento), configura a interdependência entre elas.

Provada nos autos a relação de interdependência com comerciante atacadista exclusivo, há de ser observado pelo sujeito passivo o valor tributável mínimo previsto no regulamento do IPI.

Em tal julgado, o voto vencedor, do relator, conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, concluiu que a praça, quando se trate de distribuidora interdependente única dos produtos da empresa industrial, será o próprio território nacional. Vejamos (grifos nossos):

Portanto, o atual sentido para a expressão “praça do remetente” é o local físico, geográfico, até onde se estende o campo de atuação de comercial atacadista da empresa.

Dito de outra forma, compreende a área geográfica em que é permitido à empresa atuar, respeitados os limites legais e contratuais, quando exigidos.

Especificamente à Avon Cosméticos não há limites geográficos no exercício de suas atividades comerciais atacadistas; no tocante à legislação do IPI, o território nacional é a sua praça.

Logo, considerando que a Avon Cosméticos é quem exerce o mercado atacadista na praça do remetente da Avon Industrial, daquela serão os preços correntes dos produtos no mercado atacadista a serem observados como o valor tributável mínimo nas remessas da unidade industrial para a comercial.

Basta, então, verificar se efetivamente o VTM foi calculado segundo as regras estabelecidas nos arts. 136 e 137 do RIPI/02.

Também podemos apontar o Acórdão CARF nº 3401-003.955 – 3ª Seção/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, julgado em 29 de agosto de 2017, que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010

OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE.

A relação de interdependência com comerciante atacadista exclusivo enseja a observância pelo sujeito passivo do valor tributável mínimo previsto no Regulamento do IPI.

COMPOSIÇÃO DO MERCADO ATACADISTA.

Provada a participação do estabelecimento interdependente no mercado atacadista da praça do remetente, seus preços devem servir de parâmetro para a definição do valor tributável mínimo, previsto no art. 136, inciso I, do RIPI/2002 e art. 195, inciso I, do RIPI/2010.

Recurso Voluntário Negado

Concluiu-se, no voto vencedor (grifos alterados do original):

Como bem acentuado na SCI Cosit nº 8/12, se "o mercado atacadista de determinado produto, como um todo", possui um único vendedor, é inevitável que o valor tributável mínimo seja determinado a partir das vendas por este efetuadas. Nem por isso tais operações de compra e venda por atacado deixarão de caracterizar a existência

de um “mercado atacadista”, possibilitando, portanto, a aplicação da regra estatuída no art. 136, inc. I, do RIPI/2002, e art. 195, inc., I, do RIPI/2010.

Entender de outra forma, nos casos de interdependente adquirente como único distribuidor, seria negar a aplicação da regra de apuração direta da base de cálculo sobre o preço de venda efetivamente praticado, ainda que inequívoco, pois, monopolizado por um único vendedor, entendendo inexistente o preço corrente no mercado atacadista do remetente, quando estes estiverem situados em “praças” ou municípios distintos, aplicando-se, como regra, as subsidiárias bases de cálculo indiretas, calculadas na forma das normas do parágrafo único, do art. 137 ou arbitradas nos termos do art. 138, do RIPI/2002, repisadas no parágrafo único, do art. 196 e no art. 197, do RIPI/2010, não resultando esta na interpretação mais adequada ou em consonância com a finalidade antielísiva das normas: garantir que as saídas dos produtos entre empresa fabricante e comercial interdependente sejam tributadas, no mínimo, pelo valor efetivamente praticado no mercado atacadista.

Assumir a posição proposta seria negar a finalidade da norma e o valor do preço efetivamente praticado no mercado atacadista, em detrimento de arbitramentos de ofício, seja por meio do cálculo de ofício, portanto, arbitramento em relação ao cálculo feito pelo contribuinte, proposto pelo parágrafo único, dos arts. 137 e 196; seja pelo arbitramento, propriamente dito, dos arts. 138 e 197.

Por fim, indicamos o Acórdão nº 3301-004.363 – 3ª Seção/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária, julgado em 21 de março de 2018, tendo como relator o conselheiro José Henrique Mauri. O julgado foi assim ementado (grifos nossos):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

IPI. OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE. VALOR TRIBUTÁVEL MÍNIMO. APURAÇÃO.

Provada nos autos a relação de interdependência, nos termos do art. 42 da Lei 4.502, há de ser observado o valor tributável mínimo, previsto no regulamento do IPI. O valor tributável não poderá ser inferior ao preço corrente no mercado atacadista da praça do remetente quando o produto for destinado a estabelecimento distribuidor interdependente do estabelecimento industrial fabricante.

O valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial fabricante, e que tenha na sua praça um único estabelecimento distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas por atacado do citado produto.

IPI. OPERAÇÕES COM INTERDEPENDENTE. PRAÇA DO REMETENTE. ALCANCE.

Não há na letra da Lei definição objetiva referente ao termo “praça comercial”, tampouco menção territorial que a limite ao espaço de Município.

O termo “praça”, na acepção do artigo 136, I, do RPI/2002, deve representar a região onde o preço do produto será o mesmo em qualquer parte desse território, sem interferência externa como frete, seguro, comissões, entre outras despesas, que, em se existindo, provocariam desnivelamento do preço a ser comparado, não havendo que se falar em limite geográfico, genericamente estabelecido.

Assim, “praça de comércio” pode ter abrangência igual, superior ou inferior ao território de Município, a depender dos fatores que integram a operação, dentre outros: produto, concorrência, exclusividade, produto único, segregação de preço por região de destino, tabelamento, segregado ou não por regiões.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Recurso Voluntário Negado.

Demonstrada, portanto, a conformidade do lançamento com a legislação vigente, deve o mesmo ser mantido.

3 AFINAL, O QUE É “PRAÇA”?

Acreditamos que essas reflexões já exista um mínimo de segurança e maturidade jurídica necessárias para se definir um conceito doutrinário e jurisprudencial de “praça”. Esse conceito, porém, precisa ser bipartido, segregando as situações em que há mercado atacadista múltiplo daquele em que há atacadista exclusivo.

Entendemos que quando a comercial atacadista interdependente for a distribuidora exclusiva dos produtos, o VTM será o valor por ela praticado, perdendo relevância, nesse caso, a questão da amplitude geográfica da praça. Aplica-se, nessa hipótese, a Solução de Consulta Cosit nº 8/2012, que assim definiu:

Agora, se “o mercado atacadista de determinado produto, como um todo”, possui um único vendedor, é inevitável que o valor tributável mínimo seja determinado a partir das vendas por este efetuadas. Nem por isso tais operações de compra e venda por atacado deixarão de caracterizar a existência de um “mercado atacadista”, possibilitando, portanto, a aplicação da regra estatuída no inciso I do art. 195 do RIPI/2010.

Assim, o valor tributável mínimo aplicável às saídas de determinado produto do estabelecimento industrial que o fabrique, e que tenha na sua praça um único distribuidor, dele interdependente, corresponderá aos próprios preços praticados por esse distribuidor único nas vendas que efetue, por atacado, do citado produto.

Essa conclusão, como vimos, segue a orientação do Parecer Normativo CST n. 44/81, pois determina que o mercado atacadista considere o “universo das vendas”, que no caso é composto por uma única empresa comercial.

Por outro lado, quando não estivermos tratando de comercial atacadista que receba a totalidade da produção, entendemos que se torna relevante a reflexão trazida pelo conselheiro José Henrique Mauri no Acórdão 3301-004.363 (21/3/2018). Naquela ocasião, entendeu que o termo praça *não tem limite geográfico genericamente estabelecido*, devendo “representar a região onde o preço do produto será o mesmo em qualquer parte desse território, sem interferência externa como frete, seguro, comissões, entre outras despesas, que, em se existindo, provocariam desnivelamento do preço a ser comparado”.

Concluiu o conselheiro que “‘praça de comércio’ pode ter *abrangência igual, superior ou inferior ao território de Município, a depender dos fatores que integram a operação*, dentre outros: produto, concorrência, exclusividade, produto único, segregação de preço por região de destino, tabelamento, segregado ou não por regiões”.

Esse conceito se mostra interessante aos contribuintes, pois evita que se considere o preço atacadista a partir de valores praticados em regiões muito heterogêneas, nas quais condições específicas como o frete façam com que os produtos tenham um desvio de preços acima do normal. Por outro lado, auxilia o Fisco a delimitar um raio de atuação na hora de fazer autuação, evitando que a multiplicidade de preços e a pulverização de atacadistas tornem inviável a captação da média ponderada.

Fica aqui a proposta de conciliação. Afinal, a quem beneficia a indefinição semântica?

REFERÊNCIAS

GASPARINI, Diógenes. **Direito Administrativo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

NIEBUHR, Joel de Menezes. **Licitação pública e contrato administrativo**. 2. ed. revista e ampliada. Belo Horizonte: Forum, 2015.



REPETRO-SPED: FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS, NATUREZA JURÍDICA E SEGURANÇA JURÍDICA DO CONTRIBUINTE

Márcio Ávila

Professor adjunto da Universidade Federal Fluminense (UFF), em Niterói-RJ. Pós-doutor em Direito Tributário pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Doutor e mestre em Direito Internacional (UERJ). Professor de Direito Tributário Internacional nas Pós-graduações do IBMEC, PUC e UFF. Advogado e consultor jurídico no Rio de Janeiro e na Bahia.

Resumo: O presente artigo analisa os fundamentos constitucionais do Repetro-Sped e sua natureza jurídica, diante da possibilidade de importação definitiva com suspensão do pagamento de tributos federais relacionados ao regime. Serão analisados, ainda, os parágrafos 6º e 10 do artigo 5º da Lei nº 13.586/2017 em face da segurança jurídica do contribuinte e da retroatividade das normas.

Palavras-chave: Isenção tributária. Repetro-Sped. Direito aduaneiro. Fundamentos constitucionais. Direito tributário.

Abstract: *This article analyzes the constitutional foundations of Repetro-Sped and its legal nature, given the possibility of definitive importation with suspension of the payment of federal taxes related to the regime. We will also analyze paragraphs 6 and 10 of article 5 of Law 13.586/2017, regarding the legal certainty of the taxpayer and the retroactivity of the rules.*

Keywords: *Tax exemption. Repetro-Sped. Customs law. Constitutional grounds. Tax law.*

SUMÁRIO

1 Introdução	417
2 Repetro-Sped: fundamentos constitucionais	418
3 Da natureza jurídica do Repetro-Sped	421
4 Importação definitiva e isenção condicionada	422
4.1 Segurança jurídica do contribuinte e retroatividade ilegítima	424
5 Conclusão	427
Referências	427

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo abordará aspectos jurídico-tributários e de comércio exterior relacionados ao novo regime aduaneiro especial de utilização econômica destinado a bens a serem utilizados nas atividades de exploração, desenvolvimento e produção das jazidas de petróleo e de gás natural (Repetro-Sped), especialmente o seu fundamento constitucional, além da natureza jurídica do benefício fiscal de suspensão do pagamento de tributos federais na importação definitiva relacionada ao regime.

O tema do Repetro-Sped é novo na comunidade jurídica e merece a devida atenção, seja pelos diversos aspectos jurídicos envolvidos, seja pela grande repercussão econômica que proporciona ao segmento em tela, representativa de aproximadamente 23% de toda exoneração tributário-aduaneira do país, superior à concedida à Zona Franca de Manaus, conforme gráfico elaborado pela Receita Federal do Brasil (RFB, 2015).

O corrente estudo ficará adstrito à legislação tributária federal, razão pela qual não abordará o seu reflexo em âmbito estadual, referente ao ICMS-importação (vide Convênio ICMS nº 3, de 16 de janeiro de 2018). Outrossim, é importante frisar que existe outro regime aduaneiro especial também destinado à indústria do petróleo e do gás, em vigor até 31 de dezembro de 2020, que é o Regime Aduaneiro Especial de Exportação e Importação de Bens Destinados às Atividades de Pesquisa e Lavra das Jazidas de Petróleo e de Gás Natural (Repetro), cuja base legal é o artigo 6º, inciso I da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999, e que já foi objeto de estudo anterior.¹

A Lei nº 13.586/2017, além de tratar do novo regime aduaneiro, traz regras específicas sobre dois pontos que estão em íntima relação com o tema aqui abordado, quais sejam: a incidência tributária de IRRF, PIS/Cofins e CSLL no *split* contratual e a dedutibilidade das despesas de desenvolvimento para fins de IRPJ e CSLL. Embora o presente estudo se dedique especificamente ao Repetro-Sped, vale a pena destacar que a Petróleo Brasileiro S/A (Petrobras),

1 A respeito do tema, ver ÁVILA, 2012, p. 281-295.

maior empresa de petróleo do país, acumulou contingente tributário superior a R\$ 68.000.000.000,00 (sessenta e oito bilhões de reais), relacionado tanto à tributação do *split* contratual quanto à despesa de desenvolvimento.²

As divergências interpretativas existentes entre o Fisco e o contribuinte são evidentes. Estruturas contratuais e de negócios que eventualmente não sejam aceitas pela fiscalização implicam a lavratura de autos de infração vultosos.

2 REPETRO-SPED: FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS

O Repetro-Sped foi veiculado pela Lei nº 13.586, de 29 de dezembro de 2017, objeto de conversão da Medida Provisória nº 795, de 17 de agosto de 2017. A sua desoneração tributária funciona como instrumento de política pública mais ampla, relacionada à garantia do desenvolvimento nacional, conforme preceitua a Constituição Federal de 1988 no rol dos objetivos da República Federativa do Brasil (art. 3º, inc. II).

A aprovação desse regime aduaneiro especial veio incentivar o investimento estrangeiro no setor de óleo e gás nacional. Nesses termos, o Brasil atua como importador de capital, o que é natural diante das reservas petrolíferas que possuímos. Por óbvio, o desenvolvimento da atividade petrolífera deve garantir a proteção do meio ambiente (art. 23, inc. VI, art. 170, inc. VI, dentre outros dispositivos da Carta Magna de 1988).

A atração do investimento estrangeiro através da novel legislação também garante a livre concorrência. No ordenamento jurídico brasileiro, esta é princípio geral da atividade econômica que interage com a livre iniciativa (CF/88, art. 1º, inc. IV e art. 170, *caput* e inc. IV).³ De acordo com Diego Marcel Bomfim,

2 Vide as demonstrações contábeis consolidadas da estatal, especificamente as demonstrações financeiras do terceiro trimestre (PETROBRAS, 2018).

3 A Constituição Federal de 1988 prevê no artigo 1º: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa”. O artigo 170, inciso IV, por sua vez, estabelece: “A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme

o princípio da livre concorrência “não tutela um direito subjetivo dos concorrentes, mas, antes disso, a preservação de um mercado ajustado que tenha o condão de fomentar o alcance dos objetivos da ordem econômica” (BOMFIM, 2012, p. 31). Os concorrentes que estejam atuando em condições similares devem ser tratados pelo Estado em igualdade de condições.

A importância da relação entre livre concorrência e tributação ganhou destaque no caso *American Virginia*, em que a Suprema Corte do país inadmitiu efeito suspensivo em recurso extraordinário interposto por indústria de cigarros que visava a afastar o cancelamento do registro especial para produção de cigarros, assim como a interdição de seus estabelecimentos.⁴ O STF, acertadamente, entendeu que o inadimplemento sistemático e isolado da obrigação de pagar o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), por parte da indústria de cigarros, ofende a livre concorrência, já que representa uma vantagem competitiva ilícita. No caso concreto, o princípio da livre concorrência prevaleceu sobre o da livre iniciativa, dentre outros motivos, em função do mercado concentrado da indústria de cigarros.

O Repetro-Sped promove o desenvolvimento nacional e o princípio da livre concorrência, mas, desde que a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, sejam exercidos pelo Ministério da Fazenda (art. 237 da Constituição Federal de 1988).⁵ O dispositivo constitucional foi bem analisado em controle incidental pelo Supremo Tribunal Federal, no caso de Portaria do Ministério da Fazenda que vedava a importação de automóveis usados.⁶

os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] IV - livre concorrência; [...]”. Eros Roberto Grau (2008, p. 209) entende o princípio da livre concorrência como corolário da livre iniciativa. A respeito do tema e de sua interação com a tributação internacional, ver ÁVILA, (2015, p. 74-95).

4 Ver BRASIL, 2007.

5 “Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda” (BRASIL, 1988).

6 Cf. BRASIL, 1997.

Na ocasião, o recorrente alegou, dentre outros, que haveria afronta ao princípio constitucional da isonomia, em prejuízo das pessoas de menor capacidade econômica. Mas o Plenário do STF entendeu não ter sido demonstrado que a abertura do comércio de importação aos automóveis usados teria o fito de propiciar o acesso da população, como um todo, ao produto de origem estrangeira, única hipótese em que a vedação da importação aos automóveis usados poderia soar como discriminatória, não fosse certo que, ainda assim, considerável parcela dos indivíduos continuaria sem acesso aos referidos bens.

A digressão ao referido precedente é feita para demonstrar a importância que a Receita Federal do Brasil, órgão subordinado ao Ministério da Fazenda, possui na fiscalização e no controle do comércio exterior. Nesse sentido, a Instrução Normativa RFB nº 1.781, de 29 de dezembro de 2017, ato infralegal dedicado ao Repetro-Sped, dá poderes para que a Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana) estabeleça orientações e procedimentos complementares para a aplicação da referida Instrução Normativa, tais como a segurança fiscal necessária à manutenção ou extinção da aplicação do regime em instalações destinadas ao armazenamento em depósito não alfandegado do próprio beneficiário, ou em estaleiro ou oficina de reparo ou manutenção, o estabelecimento de modelos de requerimentos, de planilhas ou de formulários para instrução ou controle do regime, dentre outros (vide art. 41 e incisos). Significa dizer que a IN RFB nº 1.781/2017 está em plena sintonia com a atribuição, prevista no texto constitucional, de que a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior sejam exercidos pelo Ministério da Fazenda.

O artigo 6º, § 1º, da IN RFB nº 1.781/2017 determina que o requerimento de habilitação no regime ou de sua prorrogação seja analisado e decidido em até 30 (trinta) dias, contados de sua protocolização. Trata-se de outro dispositivo que está em consonância com a duração razoável do processo no âmbito administrativo, como preceitua o artigo 5º, LXXVIII, da Carta Magna de 1988.

Portanto, o Repetro-Sped promove o desenvolvimento nacional, a livre concorrência, a duração razoável do processo no âmbito administrativo e a fiscalização e controle sobre o comércio exterior, exercidos pelo Ministério da Fazenda.

3 DA NATUREZA JURÍDICA DO REPETRO-SPED

O Repetro-Sped permite a utilização do regime de admissão temporária com suspensão total do pagamento dos tributos federais, ou com pagamento proporcional. Além dessas duas modalidades de admissão temporária, o artigo 5º, *caput*, da Lei nº 13.586/2017 inova ao prever a instituição de “regime especial de importação com suspensão do pagamento dos tributos federais de bens cuja permanência no País seja definitiva”.

Logo de plano, é necessário afirmar que os regimes aduaneiros especiais são incompatíveis com a ideia de importação definitiva. Isso porque, na importação submetida a regime aduaneiro especial, o bem importado permanece sendo de propriedade estrangeira e existe, via de regra, a “suspensão” do pagamento dos tributos aduaneiros e a não cobertura cambial. Assim funcionam os regimes aduaneiros especiais.⁷ Por outro lado, a transferência de propriedade para adquirente no País, o pagamento integral dos tributos aduaneiros e a cobertura cambial são, regra geral, características de um regime aduaneiro comum.

Na Lei nº 13.586/17, a suspensão do pagamento dos tributos federais (art. 5º, **caput**) é a única referência que poderia remeter à ideia de regime aduaneiro especial. Quanto às diversas referências ao regime aduaneiro comum, é possível começar com o próprio artigo 5º, **caput**, quando se refere a “bens cuja permanência no País seja definitiva” (vide, também, o art. 3º, § 7º, da IN 1.781/17). O artigo 7º, § 2º, também da Lei nº 13.586/17, estabelece que não se aplica a restrição de importação sem cobertura cambial quando se tratar de Repetro-Sped na modalidade de importação definitiva. Como a importação é definitiva, tem que haver cobertura cambial.

Outro dispositivo relevante é o artigo 16 da IN RFB nº 1.781/17, segundo o qual o despacho aduaneiro na importação definitiva será efetuado com base em Declaração de Importação (DI) para consumo.

7 No mesmo sentido, ver SILVA, T. P., 2017, p. 333-368.

A análise sistemática da legislação em vigor leva-nos a identificar a natureza jurídica do Repetro-Sped como um regime aduaneiro híbrido. É regime aduaneiro especial porque se vale de outros dois regimes aduaneiros especiais (admissão temporária e *drawback*) para aplicação em bens utilizados nas atividades de exploração, desenvolvimento e produção das jazidas de petróleo e de gás natural. Mas também é regime aduaneiro comum porque garante a concessão de benefício fiscal no contexto de importação definitiva.

4 IMPORTAÇÃO DEFINITIVA E ISENÇÃO CONDICIONADA

A importação definitiva torna o Repetro-Sped um regime aduaneiro híbrido, mas como justificar a “suspensão” do pagamento dos tributos federais? Na verdade, a importação definitiva com suspensão do pagamento dos tributos federais nada mais é do que uma isenção tributária condicionada, como será explicado a seguir.

O rol taxativo das hipóteses de suspensão do crédito tributário está previsto no artigo 151 da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional – CTN) e lá não está prevista a concessão de benefícios fiscais. O Tribunal da Cidadania, inclusive, já se manifestou no sentido de que o rol das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previsto no artigo supracitado, é exaustivo.⁸

Ademais, a suspensão do crédito tributário é matéria reservada à lei complementar, conforme preceitua o artigo 146, inciso III, da Constituição Federal de 1988.⁹ Não pode uma medida provisória, convertida em lei ordinária, criar nova hipótese de suspensão do crédito tributário.

Como o rol das hipóteses de suspensão do crédito tributário é taxativo e se trata de matéria reservada à lei complementar, a suspensão do pagamento dos tributos federais prevista na importação definitiva apenas pode ser mantida no

8 Ver BRASIL, 2005.

9 De acordo com o art. 146, inciso III da Carta Magna: “Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”.

ordenamento jurídico por meio de interpretação conforme à Constituição que a reconheça como isenção condicionada. Nos termos do artigo 178 do CTN, a “isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo”.

No caso do Repetro-Sped, as condições e os prazos da isenção estão perfeitamente configurados. Afinal, a aplicação do regime está condicionada a que os bens sejam destinados às atividades de exploração, de desenvolvimento e de produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos (art. 5º, caput, da Lei nº 13.586/17).

O prazo certo também está previsto em lei. A “suspensão” do pagamento do Imposto sobre Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados converte-se em isenção após decorridos cinco anos, contados da data de registro da declaração de importação (art. 5º, § 4º, da Lei nº 13.586/17). Mas não é a “suspensão” do pagamento que se converte em isenção. É a isenção condicionada que, decorridos cinco anos, se converte em isenção definitiva.

No mesmo sentido, quando o art. 5º, § 4º, da Lei nº 13.586/17 prevê que a suspensão do pagamento da contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação converte-se em alíquota de 0% (zero por cento) após decorridos cinco anos, contados da data de registro da declaração de importação, está a se referir a uma isenção condicionada que se converte em alíquota de zero por cento depois de cinco anos.

A indústria do petróleo e do gás realiza investimentos significativos e de longo prazo, de maneira que fazem parte de seus projetos os benefícios fiscais previstos na legislação. A isenção condicionada proporciona direito subjetivo ao contribuinte, como preconiza o verbete da Súmula nº 544 do STF (“Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”).¹⁰ A segurança jurídica do contribuinte deve ser preservada.

10 No mesmo sentido, ver BRASIL, 2011.

4.1 Segurança jurídica do contribuinte e retroatividade ilegítima

A legislação do Repetro-Sped determina que o descumprimento do regime obriga o beneficiário a recolher os tributos não pagos em decorrência da “suspensão” usufruída, acrescidos de juros e multa de mora, calculados a partir da data de ocorrência dos respectivos fatos geradores (art. 5º, §§ 6º e 10, da Lei nº 13.586/2017).¹¹

Via de regra, o fato gerador dos tributos aduaneiros se dá no momento do registro da declaração de importação (DI), como é o caso do Imposto de Importação e do PIS e da Cofins incidentes na importação, ou no momento do desembaraço aduaneiro, como ocorre com o Imposto sobre Produtos Industrializados e com o ICMS-importação. A isenção condicionada não altera ou desloca o fato gerador para momento posterior. Contudo, tem o efeito de excluir o crédito tributário (art. 175, inc. I, do CTN), enquanto as condições de concessão do regime forem mantidas.

Caso as condições para fruição do benefício fiscal sejam descumpridas, será a partir do momento do descumprimento que os juros e a multa de mora deverão ser computados.¹²

A Primeira Turma do STF possui entendimento no sentido de que a revogação de benefício fiscal significa aumento indireto do imposto (no caso julgado, do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS), daí surgindo o dever de observância aos princípios da anterioridade geral e nonagesimal.¹³

11 Vide, também, o art. 36 da IN RFB 1.781/17: “No caso de descumprimento do Repetro-Sped na modalidade de importação para permanência definitiva com suspensão total do pagamento de tributos, o beneficiário deverá providenciar o recolhimento: I - dos tributos com pagamento suspenso, acrescidos de juros moratórios, calculados a partir da data de ocorrência dos respectivos fatos geradores; e II - da multa de mora, calculada a partir da data de ocorrência dos respectivos fatos geradores, quando se tratar de recolhimento espontâneo”.

12 Esse também é o entendimento de Luís Eduardo Schoueri (2014, p. 694-695): “Em síntese, na isenção condicionada, a incidência tributária somente surge se descumprida a condição [...]. Como visto acima, por força da isenção, enquanto as condições são satisfeitas ou cumpridas, não há fato jurídico tributário”.

13 Ver BRASIL, 2014.

Na ADI nº 2.325 MC/DF, o ministro Marco Aurélio assentou que a regra da anterioridade não especifica o modo de implementar-se o aumento, de maneira que toda modificação na legislação que implicar o aumento da carga tributária, seja direta ou indiretamente, somente deve ter eficácia no ano subsequente à sua implementação.¹⁴

A regra dos precedentes citados indica que o término de um benefício fiscal resulta em majoração da carga tributária, razão pela qual a segurança jurídica do contribuinte deve ser protegida. No caso aqui em estudo, não se trata de sucessão de normas no tempo, mas de ato do contribuinte que deu causa ao descumprimento do benefício fiscal sob a égide de uma única lei. De qualquer forma, os consectários da norma de incidência tributária (juros e multa de mora) apenas devem incidir a partir do seu descumprimento, não podendo retroagir para alcançar período no qual era válido o efeito jurídico produzido pela isenção condicionada, qual seja, a exclusão do crédito tributário.

O STJ já se manifestou pela retroatividade para fins de incidência do tributo em caso de descumprimento das condições para se obter a isenção.¹⁵ Todavia, no caso analisado pelo Tribunal da Cidadania, o contribuinte não atendia, desde o início, as condições para usufruir do benefício. Nessa hipótese, o ato concessivo da isenção é nulo, razão pela qual os efeitos da declaração de sua invalidade retroagem ao momento de sua edição.

O raciocínio não é o mesmo se o contribuinte cumpre todos os requisitos e condições no momento da concessão da isenção e, somente em um momento posterior, descumpre uma ou mais dessas condições. O inadimplemento da obrigação tributária principal não se dá a partir do fato gerador, mas do descumprimento das condições do benefício fiscal.¹⁶

14 Ver BRASIL, 2006.

15 Ver BRASIL, 2003.

16 “Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária” (CTN, art. 161).

Nos termos do artigo 161 do CTN, o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, que serão calculados, nos termos do artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, que é calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo até o dia em que ocorrer o seu pagamento (art. 61, *caput*, e § 1º da Lei nº 9.430/96).

No caso da isenção condicionada, de acordo com nosso entendimento, o vencimento do prazo para pagamento do tributo coincide com a data do descumprimento do regime do Repetro-Sped, não podendo retroagir à data do fato gerador do tributo, sob pena de desvalorizar a atuação do contribuinte durante o período de gozo do benefício fiscal. A retroatividade, como afirma Humberto Ávila (2011, p. 441), “não é exclusivamente relação entre normas no tempo; é relação entre efeitos normativos, exercício de direitos e atuação estatal”. Arremata afirmando que a retrospectividade só é legítima se necessária e moderada.

Portanto, a pretensão de retroatividade dos juros e da multa de mora à data de ocorrência dos fatos geradores, tal como pretendido nos parágrafos 6º e 10 do artigo 5º da Lei nº 13.586/2017, viola a segurança jurídica do contribuinte, além de não estar enquadrada como uma das exceções previstas no artigo 106 do CTN.¹⁷

O legislador tributário tem que preservar os efeitos jurídicos produzidos durante o período em que o contribuinte usufruiu da isenção condicionada. Durante esse período não há mora, razão pela qual não há juros. No mesmo sentido, a multa de mora só se justifica depois do inadimplemento da obrigação tributária.

17 “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática” (CTN, art. 106).

5 CONCLUSÃO

O presente artigo demonstrou que o Repetro-Sped promove o desenvolvimento nacional, a livre concorrência, a duração razoável do processo no âmbito administrativo e a fiscalização e controle sobre o comércio exterior, exercidos pelo Ministério da Fazenda.

O Repetro-Sped possui natureza jurídica de regime aduaneiro híbrido porque conjuga regras relacionadas tanto a regime aduaneiro comum (importação definitiva) quanto a regime especial (admissão especial e *drawback*) para aplicação em bens utilizados nas atividades de exploração, desenvolvimento e produção das jazidas de petróleo e de gás natural.

A importação definitiva com suspensão do pagamento dos tributos federais é uma isenção tributária condicionada. O vencimento do prazo para pagamento do tributo coincide com a data do descumprimento do regime do Repetro-Sped, não podendo retroagir à data do fato gerador do tributo.

A pretensão de retroatividade dos juros e da multa de mora à data de ocorrência dos fatos geradores, tal como pretendido nos parágrafos 6º e 10 do artigo 5º da Lei nº 13.586/2017, viola a segurança jurídica do contribuinte, além de não estar enquadrada como uma das exceções previstas no artigo 106 do CTN. É uma retrospectividade ilegítima, desnecessária e imoderada.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica**: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Márcio. **A constitucionalização do Direito Tributário Internacional**. Rio de Janeiro: Multifoco, 2015. p. 74-95.

ÁVILA, Márcio. Regimes aduaneiros especiais na indústria do petróleo. *In*: CATÃO, M. A; GOMES, Marcus (coord.). **Estudos sobre Direito do Comércio Internacional**: Livro em homenagem ao professor Adilson Rodrigues Pires. Teresópolis: TereArt, 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 203.954/CE**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 7 de fevereiro de 1997.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **REsp nº 437.560/RJ**, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 09.12.2003.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Resp nº 575.002**, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 26.09.2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI nº 2.325 MC/DF**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 06.10.2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Cautelar nº 1.657 MC/RJ**, Tribunal Pleno, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Rel. p/ o Acórdão Min. Cezar Peluso, DJ 31.08.2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 582.926 AgR**, Primeira Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 27.5.2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 564.225 AgR**, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, julgado em 02.09.2014, DJe 18.11.2014.

BOMFIM, Diego Marcel. Reconsiderações sobre a neutralidade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 197, p. 27-39, São Paulo, fev. 2012.

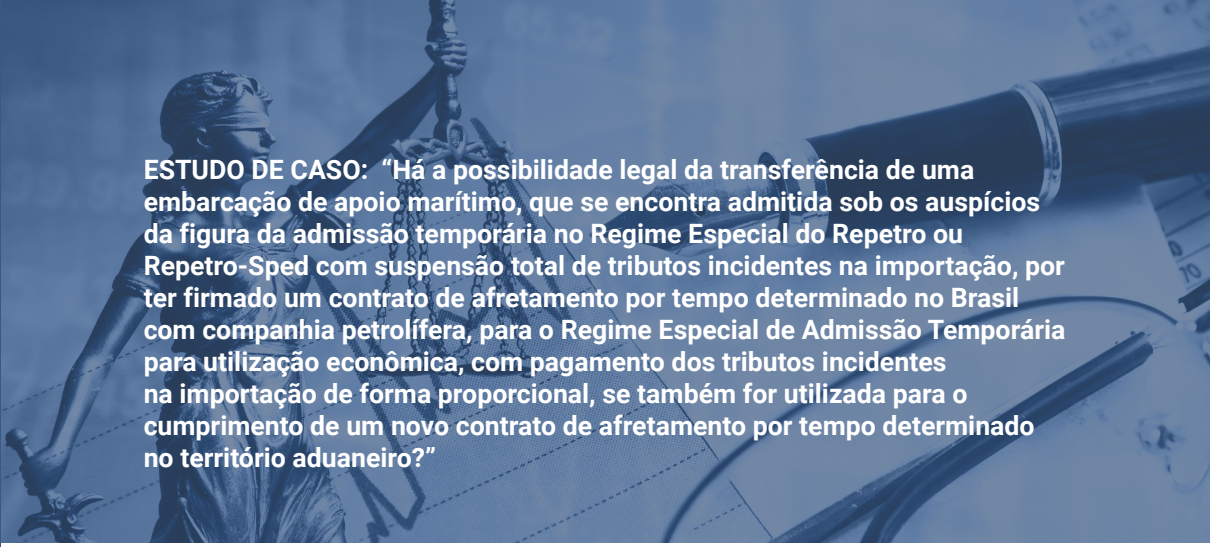
GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

PETROBRAS. Resultados e comunicados. Relatórios anuais. 27 de fevereiro de 2018. Disponível em: <http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/resultados-financeiros/holding>. Acesso em: 28 fev. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Manual do Repetro – Estatísticas**. Brasília, 3 jul. 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/repetro/estatisticas>. Acesso em: 28 fev. 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SILVA, Tom Pierre Fernandes da. Regimes aduaneiros especiais. **Direito aduaneiro e tributação aduaneira em homenagem a José Lence Carluci**. In: LEÃO, G. J. C.; ARAUJO, R. A. de F. Villela de (coord.). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.



ESTUDO DE CASO: “Há a possibilidade legal da transferência de uma embarcação de apoio marítimo, que se encontra admitida sob os auspícios da figura da admissão temporária no Regime Especial do Repetro ou Repetro-Sped com suspensão total de tributos incidentes na importação, por ter firmado um contrato de afretamento por tempo determinado no Brasil com companhia petrolífera, para o Regime Especial de Admissão Temporária para utilização econômica, com pagamento dos tributos incidentes na importação de forma proporcional, se também for utilizada para o cumprimento de um novo contrato de afretamento por tempo determinado no território aduaneiro?”

Tom Pierre Fernandes da Silva

Mestre em Administração de Empresas pela Epabe e pós-graduado em Ciências Contábeis, ambos pela FVG-RJ. Bacharel em Ciências Contábeis e Ciências Jurídicas, com curso de Formação de Auditor Fiscal na área aduaneira pela Esaf-RJ. Na área técnica, desde 1997 é auditor fiscal da Receita Federal do Brasil. Atualmente, é julgador da 4ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro. Ex-consultor tributário BDO Directa, da PricewaterhouseCoopers e da Arthur Andersen. Ex-contador do TCM-RJ. Na área acadêmica, é professor de pós-graduação no IDE-FGV Management desde 2001, na COMEX e na Supply Chain Logística e, desde 2008, no MBA em Direito Fiscal – Instituto de Direito da PUC-RJ. Na área do Direito Aduaneiro, é palestrante da ABDF e da OAB-RJ, é autor e coordenador de Tributação no Comércio Exterior Brasileiro (Editora FGV, 2014) e coautor de Direito Aduaneiro e Tributação Aduaneira (Editora Lumen Juris, 2017), entre outras publicações.

Resumo: O presente artigo realiza um histórico detalhado sobre a legislação aduaneira aplicada ao Repetro (leis, medidas provisórias, decretos e instruções normativas) e da política fiscal realizada pela Petrobras S/A na concessão de incentivos fiscais para estimular o ingresso de novas empresas no mercado petrolífero brasileiro. Analisa, minuciosamente, o novo modelo vigente: o Repetro-Sped, válido até 31 de dezembro de 2040, cujo escopo é a facilitação e a redução fiscal incidentes nas operações petrolíferas de comércio exterior. Desta feita, examina e oferece resposta à complexa questão proposta no título do artigo em tela.

Palavras-chave: Legislação aduaneira. Repetro. Incentivos fiscais. Petróleo. Contrato. Importação.

Abstract: *This article presents a detailed history of the customs legislation applied to Repetro (laws, provisional measures, decrees and normative instructions) and the fiscal policy carried out by Petrobras S/A in the concession of fiscal incentives to stimulate the entry of new companies into the Brazilian oil market. It analyzes, in detail, the new model in force: the Repetro-Sped, valid until December 31, 2040, whose scope is the facilitation and the tax reduction incident in the petroleum operations of foreign trade. This time it examines and offers the answer to the complex question proposed in the title of the article on screen.*

Keywords: *Customs legislation. Repetro. Tax incentives. Petroleum. Contract. Import.*

SUMÁRIO

1 Introdução	433
2 Histórico da legislação aduaneira aplicada ao Repetro até os dias de hoje	433
3 A partir do histórico sobre os regimes aduaneiros especiais Admissão Temporária Econômica e Repetro, enfrenta-se a solução do caso em tela.....	458
Referências	481

1 INTRODUÇÃO

Inicialmente, antes de analisarmos a solução ao caso alvo do presente estudo, teremos que adentrar em breve histórico legislativo de ambos os regimes aduaneiros especiais capitulados no Regulamento Aduaneiro, Decreto nº 6.759/2006, Regime Especial de Admissão Temporária Econômica e Repetro (Repetro-Sped) respectivamente nos capítulos III e XI, nos seus artigos 373, §1º, e 458.

2 HISTÓRICO DA LEGISLAÇÃO ADUANEIRA APLICADA AO REPETRO ATÉ OS DIAS DE HOJE¹

O Brasil, com um território extenso e vasto, um verdadeiro continente, tem diversas riquezas naturais, entre as quais se destacam o petróleo e o gás natural.

A fim de trazer a história aduaneira e fiscal praticada pelas autoridades governamentais e pelo próprio Estado brasileiro, será descrito neste tópico de forma cronológica os principais pontos que cercaram os processos de importação temporária de ativos estrangeiros, que se aplicaram às atividades de exploração e produção de óleo e gás.

1970 – O Brasil, via Petrobras S/A, intensifica a exploração petrolífera em face da crise internacional do petróleo. A criação da Organização de Produtores e Exportadores de Petróleo, que agregou os principais países produtores com destaque para as nações árabes, levou ao crescimento dos valores internacionais dos preços do barril de petróleo no mercado mundial que, no Brasil, acabou por se refletir numa crise de abastecimento. Para enfrentá-la, o Estado brasileiro tratou de impulsionar as suas pesquisas petrolíferas, em destaque pela descoberta de uma grande área petrolífera em águas profundas por meio da sua empresa estatal Petrobras, no Estado de Rio de Janeiro,

1 Segundo o capítulo 2 do livro *Questão atuais sobre o REPETRO*, de Tom Pierre Fernandes da Silva, coautor da obra, Rio de Janeiro, Lumin Juris, 2018, p. 1-31.

próxima à cidade de Campos, que até hoje continua a produzir e colaborar com nossa política energética.

1980 – Regime de Admissão Temporária – empresas nacionais e estrangeiras que firmaram contratos com a Petrobras poderiam importar temporariamente plataformas, embarcações, máquinas, equipamentos e suas partes e peças para aplicarem aos serviços de geologia, engenharia e marítimos, a fim de atenderem as atividades da estatal para exploração e produção de petróleo e gás. A norma aduaneira que regulamentava tal operação de importação era o Regulamento Aduaneiro – Decreto nº 91.030/85, que trazia a matéria sobre o Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária. O caso de importação de bens destinados às atividades petrolíferas era disciplinado pela Instrução Normativa SRF nº 136/87. Esse texto da Instrução Normativa literalmente trazia permissão para que empresas que houvessem assinado contratos de serviços na área petrolífera realizassem suas importações sob auspícios do regime.

Neste ponto a história merece uma pequena pausa, para se afirmar que a IN SRF nº 136 de 1987, até o seu último ano de vigência em 1998, resumir-se-ia em uma frase: *Eles eram felizes e não sabiam*.

O porquê dessa frase?

Até a edição da Lei nº 9.430/96, que somente foi regulamentada pelo Decreto nº 2.889/98, não existia nenhum diploma legal que permitisse o regime de admissão temporária econômica, que somente vigorou a partir de 1998.

Logo, aquelas empresas parceiras da Petrobras usufruíram, por meio de mera Instrução Normativa, a IN SRF nº 136/87, a possibilidade de importar seus ativos estrangeiros com suspensão total de tributos. O texto da própria IN em seu item 4 trazia o seguinte benefício:

4 - A admissão temporária poderá ser aplicada, ainda, aos bens a seguir discriminados:

I - máquinas, equipamentos, aparelhos, instrumentos, ferramentas, materiais de reposição, partes, peças e acessórios importados para a execução de contratos firmados por empresas nacionais

ou estrangeiras com a Petróleo Brasileiro S/A (Petrobras) e destinados, exclusivamente, a empreendimentos de pesquisa, lavra, refinação ou transporte de petróleo bruto e seus derivados, bem como de gases raros de qualquer origem;

Além disso, havia a possibilidade de trazer tudo isso com a suspensão do pagamento total de impostos incidentes na importação para admissão temporária de bens também para as atividades de refino e transporte – benefício que por fim foi revogado a partir do Decreto nº 2.889/98, mantendo-se somente para pesquisa e lavra, como permanece até hoje no Repetro, segundo o Regulamento Aduaneiro em vigência.

1990 – Abertura do mercado de exploração petrolífera no Brasil – profundas alterações legais e introdução de novos marcos regulatórios no mercado – Emenda Constitucional nº 9/95 e, posteriormente, edição da Lei nº 9.478/97 – mais conhecida como “Lei do Petróleo” –, que trouxe novos paradigmas do Direito Administrativo e Econômico para normatizar as novas relações jurídicas visando ao desenvolvimento da pesquisa e lavra de petróleo e gás. O mercado é aberto a empresas estrangeiras do setor, também com vistas a fomentar a criação de novas empresas nacionais.

Em 1996, um ano antes da Lei do Petróleo, tivemos no Brasil a edição de outra norma de natureza aduaneira, a Lei nº 9.430, que, em paralelo à norma de abertura do mercado do petróleo e gás, não permitiria, sob o aspecto tributário, a importação de ativos estrangeiros temporariamente para realizarem atividades de pesquisa e lavra de petróleo e gás com suspensão total do pagamento de tributos.

Ocorre que aquela empresa que pagou relevantes cifras ao Estado brasileiro para ter o direito de explorar o petróleo e gás, por vencer um lance no leilão junto à Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), teria também que desembolsar novos valores ao Estado brasileiro, via tributação, para poder importar seus ativos de exploração e produção pela admissão temporária em atividade econômica, segundo a regra do artigo 79 da Lei nº 9.430/96.

Pela simples confrontação das duas políticas adotadas pelo Estado brasileiro para o mercado petrolífero – por um lado, a lei que normatizava a concessão da exploração do petróleo para empresas estrangeiras, por outro, a política de tributação pelo ingresso oriundo do exterior dos ativos estrangeiros, tais como máquinas, aparelhos e equipamentos da mesma empresa estrangeira para levar a bom termo aqueles processos petrolíferos – ocorreriam pagamentos ao Estado de dois valores ou preços distintos.

Um preço ou valor pelo pagamento para vencer o leilão para obter o direito à lavra, e outro pelos tributos proporcionais a serem cobrados, que incidiriam sobre os seus ativos estrangeiros na importação temporária, justamente para realizarem as operações próprias de sua atividade econômica permitida pela nossa Constituição e pela Lei do Petróleo.

Logo, tal situação denotaria dois custos a serem suportados pelas empresas petrolíferas que iriam investir em nosso mercado.

Assim, na verdade ocorreu, infelizmente, um descompasso legislativo e político entra a norma administrativa da lei de concessões e a nova norma aduaneira. Dupla cobrança de recursos aos investidores ou dois preços prévios sobre o investimento e sobre o risco muito alto, que representam o prospectar as áreas petrolíferas para posterior sucesso em sua produção, sem nenhum retorno imediato e sim de longo prazo. Tudo isso significava um grande investimento e dois custos a serem pagos ao Brasil, antes de a empresa usufruir da obtenção real da produção de petróleo e gás.

Para acertar o rumo político de oneração do capital a ser investido no Brasil, o governo federal da época, fins da década de 1990, promoveu uma necessária regulamentação e disciplinamento do Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária Econômica, por meio da Lei nº 9.430/96, artigo 79, regulamentado pelo Decreto nº 2.889/98, disciplinado por meio das Instruções Normativas SRF nºs 163 e 164 de 1998.

O presidente da República, por meio de seu Decreto, criou uma lista de bens que seriam importados temporariamente, para atividades econômicas, serviços relacionados à pesquisa e lavra de petróleo e gás, por força do artigo 6º e

contrariando a Lei nº 9.430/96, artigo 79, que deveriam ser tributados de forma proporcional.

O artigo 6º do citado Decreto nº 2.889/98 assim rezava:

Art. 6º Até 31 de dezembro de 2001, o disposto no art. 2º não se aplica aos bens constantes do Anexo, que poderão ser importados em regime de admissão temporária, nos termos dos arts. 290 a 313 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 5 de março de 1985.

§ 1º A importação em regime de admissão temporária na forma deste artigo aplica-se, inclusive, às máquinas e aos equipamentos sobressalentes, às ferramentas e aos aparelhos, importados sem cobertura cambial, destinados a garantir a continuidade operacional dos bens constantes do Anexo.

§ 2º Os bens referidos neste artigo deverão observar classificação fiscal estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

Por sua vez, o artigo 2º citado no artigo 6º trazia:

Art. 2º Os bens submetidos ao regime de admissão temporária sujeitam-se ao pagamento dos impostos federais exigidos na importação, proporcionalmente ao seu tempo de permanência no território nacional.

Posteriormente, por motivos legais, foi realizado um novo ato do chefe do Poder Executivo, no ano de 1999, o qual, via a Medida Provisória nº 2.189-49, cria parágrafo único ao artigo 79 da citada Lei nº 9.430/96; assim se cria o Direito para haver a possibilidade jurídica de o próprio chefe do Executivo quebrar a regra da tributação proporcional em termos do Regime de Admissão Temporária de bens destinados às atividades econômicas, consideradas por si mesmos de interesse para a economia nacional, por meio certamente de regulamentação específica ao tema. Agora sim ocorre o devido ajuste para retirar o peso dos tributos sobre as operações petrolíferas. O novo parágrafo único cria legalmente uma forma de retirar o ônus fiscal sobre a importação

de bens estrangeiros de forma temporária e trouxe ao **caput** do art. 79 da Lei nº 9.430/96 a seguinte exceção:

“Art. 79. Os bens admitidos temporariamente no País, para utilização econômica, ficam sujeitos ao pagamento dos impostos incidentes na importação proporcionalmente ao tempo de sua permanência em território nacional, nos termos e condições estabelecidos em regulamento.

Parágrafo único. *O Poder Executivo poderá excepcionar, em caráter temporário, a aplicação do disposto neste artigo em relação a determinados bens.* (Incluído pela Medida Provisória nº 2.189-49, de 2001)". (grifos nossos)

A partir de tal Medida Provisória, cria-se o modelo aduaneiro de regime especial denominado Repetro, instituído com base no Decreto nº 3.161/99 com benefício até 31/12/2005 da suspensão total de pagamento de tributos incidentes nas operações de importação temporária de bens destinados à exploração e produção de óleo e gás nos termos da Lei nº 9.478/97. Vejam que aqui, diferentemente do Decreto nº 91.030/85, disciplinado pela IN SRF nº 136/87, não mais há a possibilidade de se ter admissão temporária para as fases de transporte e refino.

Sendo assim, o novo regime nasce distinto do espírito do antigo decreto, trazendo ao mundo aduaneiro um regime especial que é a soma de três tratamentos aduaneiros:

- A utilização do **Regime Aduaneiro Especial Drawback na modalidade Suspensão**. A inclusão do *Drawback* no Repetro teve por objetivo permitir que indústrias nacionais ou sob controle de empresas com capital estrangeiro sediadas no Brasil pudessem incrementar seus processos fabris e de exportação agregando itens alienígenas com tecnologia inexistente em nosso país e importantes para garantir a qualidade e operacionalidade, quando utilizados na atividade de E&P, principalmente nas áreas de *off-Shore*.

- A permissão de se aplicar o **Tratamento Aduaneiro Especial de Exportação com Saída Ficta**. Tal facilitador permite que o exportador entregue a sua produção de bens aplicáveis ao Repetro transformados com custos produtivos nacionais e aqueles insumos importados ao manto do *Drawback* Suspensão, sem pagamento de tributos, em área sob controle aduaneiro. As áreas alfandegadas são os portos, aeroportos e portos secos, onde ocorrem os processos de despacho de exportação com saída ficta ou jurídica registrada no Sistema Integrado do Comércio Exterior (Siscomex), sem a necessidade de embarque ou transposição da fronteira. A operação ocorre por conta do seu comprador-importador e por ordem daquele, quando o exportador nacional concluí a obrigação de adimplir com o regime *Drawback* Suspensão, ao entregar o seu processo aos auspícios de um auditor-fiscal da RFB, onde concluí a exportação por meio de averbação própria e reconhecia que aquele bem foi desnacionalizado pela venda ao estrangeiro. Nessa mesma ocasião em ato contínuo concedia, agora, ao mesmo bem desnacionalizado ainda na mesma área alfandegada a sua entrada em nosso território aduaneiro, sob os auspícios do regime de admissão temporária econômica, porém com suspensão do pagamento de tributos.
- A possibilidade de importar do exterior ou mesmo manter no território aduaneiro aquele produto exportado com saída ficta sob o manto do **Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária no Repetro**, conforme lista permissiva e exaustiva disciplinado pela legislação de regência.

Este novo regime especial nasce já das disputas de mercado internacional *versus* mercado estrangeiro, todos interessados nos volumosos recursos que seriam despendidos nos investimentos da estatal Petrobras para dar continuidade a sua ambiciosa política de crescimento e autonomia na produção de jazidas de petróleo, principalmente em áreas marítimas. Assim como abocanhar os outros contratos de serviços e marítimos com as demais empresas exploradoras internacionais no Brasil.

Pelo lado do mercado estrangeiro estão as empresas exploradoras internacionais do ramo de geologia e marítimas, que querem firmar contratos entre si e também em consórcios ou não com a empresa estatal Petrobras.

Neste instante elas pretendem, sempre na medida do possível, para atender à demanda no Brasil, adquirir ativos no exterior, pois é uma grande forma indireta de fomentar e transferir moeda estrangeira para seus Estados Nacionais. Esses bens estrangeiros feitos em seus respectivos países se tornam ativos importados temporariamente aqui no Brasil sem tributação e vão se somar aos esforços de faturamento por intermédio de contratos assinados. Os contratos são assinados seja com a Petrobras seja com outra empresa estrangeira exploradora, que esteja em nosso território aduaneiro, e por fim remetem suas remunerações de tais custos operados em **contratos de serviço ou marítimos**, etc. Eles somente usariam o regime especial de admissão temporária e não teriam interesse em realizar a aquisição no mercado brasileiro de tais ativos a serem aplicados na exploração e produção petrolífera e gasífera.

Do outro lado, temos as empresas nacionais, que querem criar novos negócios ou expandir os já existentes. Fomentar a indústria nacional, onde se destacam os fabricantes de bens e insumos, os quais poderiam ser agregados em produto final brasileiro e serem todos exportados com despacho em saída ficta e retornarem em admissão temporária. Assim, podemos afirmar que:

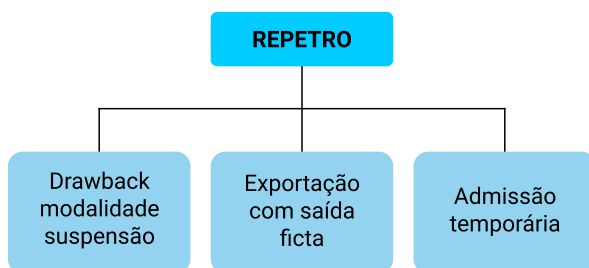
O Regime Aduaneiro Especial de *Drawback* modalidade Suspensão e o Tratamento Aduaneiro de Exportação com Saída Ficta significam atender às necessidades genuínas das empresas brasileiras, fabricantes de insumos e bens, inclusive estaleiros, para promoverem a exportação de seus produtos a serem posteriormente aplicados no processo de pesquisa e lavra, por intermédio do reingresso jurídico no Brasil, uma vez que seriam desnacionalizados e importados em admissão temporária também com suspensão total do pagamento de tributos incidentes.

Já o Regime Especial de Admissão Temporária permitiria que todas as empresas estrangeiras que explorassem petróleo no Brasil ou prestassem serviços ou apoio marítimo, pudessem remunerar suas próprias economias internacionais ao entrarem com ativos, adquiridos em fábricas ou estaleiros de seus países,

sem pagar tributos na importação temporária. Também poderiam auferir rendas pelos serviços e remeter moeda estrangeira para sua respectiva economia.

Logo, a instituição do Regime Repetro no âmbito federal tem como motivo a necessidade de aperfeiçoamento do mecanismo de incentivo fiscal para a cadeia econômica envolvida nas atividades de pesquisa e lavra de jazidas gasíferas e petrolíferas.

Abaixo se traz o desenho do modelo:



Fonte: Elaborado pelo autor.

2000 a 2017 – Com a edição da Instrução Normativa SRF nº 27/2000, a Receita Federal mantinha o seu enfoque da atividade petrolífera nas atividades *off-shore* e permitia que a Coordenação de Administração Aduaneira pudesse incluir novos itens acessórios na lista positiva do Repetro. Não existia ainda a figura da habilitação ao Regime Especial Repetro previamente à sua utilização.

A seguir, revoga-se a IN SRF nº 27/2000 e a nova IN SRF nº 87/2001 é editada. Institui-se a figura da habilitação ao regime previamente à sua utilização por parte dos importadores com importantes mudanças para qualificar o perfil dos operadores do Repetro até o prazo do regime, que é 31 de dezembro de 2005.

A figura da habilitação ao Repetro nada mais era que um controle meramente de natureza administrativa, que tinha por interesse em afastar do processo do Repetro aqueles que de fato e direito não atendiam aos perfis previstos.

O regime fora criado para atender às empresas, que aqui chamamos de primárias, no processo de desenvolvimento da indústria de petróleo e gás,

tais como empresas de exploração e lavra, empresas de geologia e engenharia aplicada a tal mercado e empresas que prestem serviços correlacionados e que foram contratadas pela empresa-mãe desse processo. Exemplo simples: a Petrobras S.A. contrata os serviços das empresas mundialmente conhecidas pelas suas capacidades geológicas, como a Halliburton ou a Schlumberger.

Logo, uma empresa ou outra poderia usufruir da importação temporária dos bens autorizados e concedidos pela aduana brasileira para permanecer durante todo o tempo dos seus contratos em atividades diretas e relacionadas às áreas de pesquisa e lavra para atender aos objetivos máximos de qualidade da empresa estatal.

Entra em cena a Instrução Normativa SRF nº 04/2001, que revogou a Instrução Normativa SRF nº 87/2001, e agora o prazo do regime se estende até 31 de dezembro de 2020. A IN SRF nº 87/2001 foi a responsável pela consolidação do Repetro na área federal. Com duração de sete anos, ela manteve certa segurança jurídica, e foi revogada somente em 2008 pela IN SRF nº 844/2008.

Com a edição da Instrução Normativa SRF nº 844/08, surgem mais oportunidades para utilizar o Regime Repetro para ativar a economia nacional. Em seu anexo, a IN traz uma lista bem maior de bens que poderiam beneficiar-se do regime, sob os aspectos tributário e logístico, se comparado com a norma anterior, a Instrução Normativa RFB nº 04 de 2001. É possível dizer que a dispensa da classificação fiscal dos bens possíveis de concessão ao regime e principalmente a inclusão de bens a utilizar em terra foram alguns dos mais importantes incentivos ao desenvolvimento também da produção petrolífera e gasífera na área de *off-shore*, como, por exemplo, a permissão de importar os veículos especiais terrestres, que trazem no corpo aquelas sondas de perfuração em terra.

Tal Instrução Normativa SRF nº 844/08 também significou a continuidade do processo de agregar bens nacionais ao rol de bens estrangeiros no processo de petróleo e gás. Nesse período o Repetro, juntamente com demais instruções normativas da Receita Federal, consolidou-se numa ponte para que a indústria nacional pudesse produzir itens de grande valor agregado e fossem a eles aplicados os incentivos fiscais. Numa combinação com outros regimes

aduaneiros especiais, o Repetro permitiu a criação e a alavancagem de projetos que viabilizaram o ressurgimento dos estaleiros navais em vários estados da Federação.

Destaca-se que construídas ou reformadas as plataformas petrolíferas, que pertencem a Petrobras, porém com matrículas em países estrangeiros, foram aqui produzidas, reformadas e exportadas sob o manto do tratamento aduaneiro da exportação da saída ficta, conforme reza o Repetro, e importadas temporariamente pela admissão temporária com suspensão total do pagamento de tributos.

Além disso, já mesmo sob a égide da Instrução Normativa nº 04/2001 e alçando plenamente a sua revogadora IN SRF nº 844/2008, houve uma complementação por necessidade de a indústria naval, principalmente, atender às demandas da Petrobras S.A. para exportação para a Holanda, para a empresa *off-shore* da PNBV da estatal brasileira, com a utilização em seus processos de outros regimes aduaneiros especiais, conforme consta em trabalho de dissertação aprovado na Escola Brasileira de Administração Pública e Empresarial (Ebape) da Fundação Getulio Vargas em 2007.



Fonte: Elaboração do autor conforme Silva (2007)

Em destaque citam-se as instruções normativas e seus respectivos regimes econômicos:

- **Entrepósito Aduaneiro de Importação e Exportação** para instalação de estaleiro naval em áreas alfandegadas, previamente autorizadas pela Receita Federal segundo a Instrução Normativa nº 241/2002, onde tais locais são denominados plataforma portuária industrial, porto seco industrial e aeroporto industrial.
- **Entrepósito Aduaneiro Industrial em locais não alfandegados** em áreas de porto ou mesmo próximas, para instalação de estaleiros para a construção de plataformas e embarcações destinadas ao Repetro, tudo em consonância a IN SRF nº 513/05.
- **Depósito Especial**, segundo a IN SRF nº 206/2002, para estocagem de partes, de peças e matérias destinadas a máquinas e equipamentos que estejam nas atividades de prospecção e exploração de minerais.
- **Admissão Temporária para aperfeiçoamento ativo**, atualmente disciplinada na Instrução Normativa nº 1.600/2015, que permite a entrada de bens estrangeiros para sofrerem a ação de atividade industrial para reparo, manutenção, montagem e aperfeiçoamento, sendo que por fim eles poderão migrar por mudança de regime para o Repetro.
- **Depósito Alfandegado Certificado**, segundo a Instrução Normativa SRF nº 266/02, que permite aos estaleiros nacionais ou a outras empresas nacionais exportadoras realizarem exportações de bens destinados ao Repetro sem necessidade de efetivo embarque ao exterior.

O bem será entregue sob o controle aduaneiro em área de alfândega por meio do despacho de exportação com seu registro de exportação em DAC, quando a carga será transferida na porta do armazém para alguém que a receba em nome do importador estrangeiro. Ao entregar a carga, receberá do armazém o documento denominado Certificado de Depósito Alfandegado. Tal documento significa, para todos os fins fiscais, comerciais e cambiais, que o bem nacional está sendo exportado ou entregue por conta e ordem do importador a uma pessoa que o represente. Nesse caso estará sendo operada a figura da tradição, entrega da coisa, o que perfaz o contrato internacional de compra e venda.

Sendo assim, a autoridade aduaneira irá reconhecer a figura da exportação de mercadoria desnacionalizada, que irá ficar sob depósito na alfândega e responsabilidade de um fiel depositário e agora é desnacionalizada. Após tal processo de exportação, sem o embarque efetivo ao estrangeiro, poderá ser importada sob a égide da admissão temporária no Repetro, com todos os seus benefícios.

Nesse período sob a égide da IN RFB nº 844/08, é brutal a necessidade de aperfeiçoar outros regimes especiais, para facilitar todo o processo logístico da indústria e de serviços correlacionados, sendo aplicáveis antes, durante ou simultaneamente a utilização do Repetro. Os regimes industriais que permitem a futura exportação dos seus bens e o retorno ao Brasil sob o manto do Repetro são chamados de regimes pré-Repetro, como, por exemplo, o Entrepasto Aduaneiro. Já os regimes que podem auxiliar nas atividades de logística ao Repetro podem ser conhecidos como regimes pós-Repetro, tais como Admissão Temporária para Aperfeiçoamento Ativo ou Depósito Especial.

Nesta Instrução Normativa o item *riser*, que é um tubo utilizado para conduzir e proteger a coluna de perfuração no mar, assim como para conceder o retorno do fluido de perfuração do poço para a plataforma, para auxiliar nas operações de perfuração, foi esquecido da lista. Criaram-se com tal esquecimento grandes dificuldades para seu ingresso no regime ou sua manutenção pela prorrogação em admissão temporária. Os novos foram admitidos como partes da plataforma ou navio sonda, uma forma criativa, mas passível de questionamento, pois parte ou peça são aqueles itens que compõem o ativo acabado e não que sejam depositados a bordo de uma embarcação ou plataforma.

Durante a vigência da IN RFB nº 844/08, ocorreu o aperfeiçoamento dos modelos aduaneiros, que seguem as mudanças nos cenários do desenvolvimento do modelo econômico do petróleo, o qual é afetado por variáveis de política governamental e por novos atributos de técnicas de geologia e engenharia petrolífera, que por sua vez impulsionaram as novas demandas dos agentes do mercado nacional e internacional correlacionados.

A repercussão de tal necessidade resultou nos ajustes na legislação com alterações pontuais no Repetro, por meio de alterações de sua Instrução

Normativa, que afetavam os atores do cenário petrolífero diretamente envolvido. Como exemplos pode-se citar a Instrução Normativa RFB nº 941, de 25 de maio de 2009, a Instrução Normativa RFB nº 1.070, de 13 de setembro de 2010, a Instrução Normativa RFB nº 1.089, de 30 de novembro de 2010 e a Instrução Normativa RFB nº 1.284, de 23 de julho de 2012.

Novas variáveis atingem o modelo econômico nacional do petróleo, seja pela repercussão dos preços do barril do petróleo com grande declínio do valor internacional dessa *commodity*, seja pelos graves problemas que afetaram a gestão da maior empresa petrolífera do Brasil, a Petrobras S.A. Essas variáveis fizeram a estatal adotar novos processos para sua melhor administração, e o Estado, por meio do seu Poder Judiciário, levou para as cadeias públicas ou prisão domiciliar em todo o Brasil diversos agentes privados, desde administradores da estatal até executivos de empresas que tinham contratos com a empresa, incluindo altas autoridades da política brasileira.

O processo de habilitação ao Repetro tornou-se muito pesado para sua análise e por consequência muito lento o tempo de sua concessão ou prorrogação por parte das autoridades aduaneiras. O processo não habilitava a empresa a permitir a futura importação com suspensão total de tributos incidentes. Na verdade, a cada nova concessão ou sua transferência, a cada contrato e subcontrato, era necessária a publicação de um novo ato declaratório no *Diário Oficial da União*, onde a autoridade aduaneira reconhecia, após muito estudo e leitura, que tal concessão ou espécie de contrato estava estritamente relacionada com os objetivos do Repetro.

Ocorriam verdadeiras perícias individuais de cada contrato e não um processo de auditoria fiscal por amostragem. Em face do universo expansivo de novas empresas e tecnologias, o número de contratos tornou-se muito superior à capacidade técnica e administrativa da Aduana em emitir tais atos declaratórios, por consequência gerando um gargalo no processo de entrada desses bens no Brasil e levando o mercado petrolífero a consequências negativas em seus objetivos.

A partir do contexto anterior, nasce mais uma Instrução Normativa, a IN RFB nº 1.415/2013, que revoga a IN RFB nº 844/2008, cujo principal objetivo era

minimizar o tempo para habilitar as empresas previamente ao processo de importação no Repetro.

Começou ainda nesse período a despertar no Estado Fiscal o interesse de maior controle daqueles contratos firmados entre as empresas detentoras do direito à exploração e produção de petróleo e gás, pois a partir dessa Instrução Normativa da Receita Federal as empresas petrolíferas têm a obrigação de natureza administrativa e fiscal de apresentar à Receita Federal aquelas empresas com que firmaram contratos para prestação de serviço ou afretamento de bens da atividade petrolífera.

Logo, nos processos de habilitação que eram antes realizados independentes pelo prestador de serviço ou responsável pelo apoio marítimo, deveria entrar com o processo sendo reconhecido pelo seu contratante em documento assinado perante a Receita Federal que tal empresa tinha relação contratual com a empresa petrolífera e iria atuar na área petrolífera como sua parceira. Neste caso, sob o aspecto tributário e administrativo, reconhece a empresa petrolífera que também é responsável pelo controle aduaneiro de forma solidária à sua contratada, que se beneficiou da citada habilitação com aquele aval no processo de habilitação por firmar documento junto a Aduana declarando tal relação entre ambas.

Quando uma empresa contratada descumprir o regime e não utilizar aquele bem importado ao abrigo do Repetro, fora das finalidades, condições e prazos estipulados, e não assumir tais responsabilidades por seu ato, transparece que poderia a Receita Federal cobrar tributariamente e aplicar multas de forma solidária à empresa dona da área de exploração petrolífera, que avalizou a habilitação da empresa contratada recalcitrante aos olhos do Fisco.

2017 – Em consequência de o Estado, indiretamente, estar sem recursos para injetar nos projetos petrolíferos, por meio de sua empresa de exploração e produção estatal Petrobras S.A., muda-se o norte da política aduaneira e fiscal para o setor, criando-se novos incentivos fiscais com o claro intuito de incentivar o ingresso de novas empresas no mercado petrolífero brasileiro para fortalecer o caixa da União.

Foi necessário atrair novo capital externo e incentivar investimento nacional na atividade de pesquisar e lavar as jazidas gasíferas e petrolíferas para gerar rápido desenvolvimento econômico. Tal política ocorre no fim de 2017, quando houve a retomada de concessões da exploração petrolífera via ANP, leilões e novas parcerias entre a estatal Petrobras S.A. com empresas estrangeiras.

Na verdade, fortalece-se naquele ano de 2017 o marco legal do Repetro, com aplicação de novos institutos aduaneiros e tributários. Começou o processo legislativo pela Medida Provisória nº 795, de 2017, que após algumas discussões no Congresso Nacional se converteu na Lei nº 13.586, de 28 de dezembro de 2017. O assunto foi regulamentado pelo Decreto nº 9.128, de 2017, com seus efeitos produzidos a partir de 1º de janeiro de 2018, que alterou o Decreto nº 6.759/06, atual Regulamento Aduaneiro, disciplinados pela IN RFB nº 1743/2017, publicada em 26 de setembro de 2017, inicialmente, tendo sido logo em seguida revogada pela IN RFB nº 1.781, de 29 de dezembro de 2017 e complementada pela edição da IN RFB nº 1.796, de 2 de março de 2018, quando estende o Regime Repetro com todos os seus benefícios já conhecidos e agora somados a outros.

É necessário registrar que nesses anos desde 1999 nunca se viu a Receita Federal, ao disciplinar com sua competência um ato normativo, realizar em tão pouco tempo tantas alterações para atender aos anseios do mercado de forma tão insegura, pois em menos de cinco meses mexeu na edição desta Instrução Normativa pelo menos três vezes e alterou outras, como o regime de admissão temporária, pelo menos duas vezes.

Além disso, para tentar esclarecer dúvidas e tentar uniformizar os processos de desembaraço aduaneiro, por meio de atos na internet em seu *site* oficial, dispôs de perguntas e respostas e manual próprio para orientar a fiscalização aduaneira e tentar expressar uma visão institucional sobre o importante regime especial Repetro-Sped.

O novo modelo Repetro, agora revigorado, chamado como Repetro-Sped somente pela Instrução Normativa e não pelo próprio Regulamento Aduaneiro, hierarquicamente superior àquela, tem como prazo de sua existência até 31 de dezembro de 2040, com um novo enfoque fiscal e aduaneiro mais abrangente,

que irá substituir integralmente, a partir de 31 de dezembro de 2020, o antigo Repetro.

O escopo ou objetivo da norma continuam sendo a facilitação e a redução fiscal incidentes nas operações de comércio exterior, que têm como alvo o fato gerador dos tributos incidentes sobre tais operações. Por seu turno, a norma também acaba por aperfeiçoar o controle interno das operações, tendo por pano de fundo o controle dos tributos incidentes nas operações mercantis.

Porém, devemos externar que de fato houve outro importante e inovador objetivo econômico ao estender ao mercado nacional um novo fôlego na participação indireta, pelo fornecimento de matérias-primas, insumos intermediários e materiais de embalagem a serem utilizados integralmente no processo produtivo, em que a grande novidade é a suspensão do pagamento de tributos incidentes na circulação econômica desde quando adquiridos internamente ou mesmo importados para serem aplicados exclusivamente nas atividades industriais destinadas ao Repetro.

Além disto, os produtos fabricados com insumos tanto nacionais quanto estrangeiros poderão ser vendidos internamente às empresas que operem, por meio de habilitação, ao Repetro, desde que estejam em consonância com a instrução normativa da Receita Federal.

Nesse caso do mercado interno brasileiro temos os tributos federais IPI, PIS/Pasep e Cofins incidentes no mercado quando da aquisição de insumos para o processo produtivo de bens que serão vendidos, internamente, direto às empresas petrolíferas ou prestadoras de serviço de engenharia ou geologia que atuem naquelas atividades do Repetro-Sped, como, no antigo Repetro, ocorria com pesquisa e lavra de petróleo e gás no Brasil. Ou mesmo se houver aqueles processos de exportação com a saída ficta para permanecerem, aqui mesmo no Brasil, em admissão temporária no Repetro-Sped, conforme também era feito no antigo Repetro e esclarecido em linhas anteriores.

É necessário registrar, por fim, que o novo Regime Especial Aduaneiro Repetro-Sped, assim como já era previsto no Repetro modelo em término, tem as seguintes atividades finalísticas:

- a) Para aqueles bens utilizados nas atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo e de gás natural definidos no artigo 6º da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, *in verbis*:

Art. 6º Para os fins desta Lei e de sua regulamentação ficam estabelecidas as seguintes definições:

I - Petróleo: todo e qualquer hidrocarboneto líquido em seu estado natural, a exemplo do óleo cru e condensado;

II - Gás Natural ou Gás: todo hidrocarboneto que permaneça em estado gasoso nas condições atmosféricas normais, extraído diretamente a partir de reservatórios petrolíferos ou gaseíferos, incluindo gases úmidos, secos, residuais e gases raros;

[...]

VII - Transporte: movimentação de petróleo, seus derivados, biocombustíveis ou gás natural em meio ou percurso considerado de interesse geral; (Redação dada pela Lei nº 12.490, de 2011)

VIII - Transferência: movimentação de petróleo, seus derivados, biocombustíveis ou gás natural em meio ou percurso considerado de interesse específico e exclusivo do proprietário ou explorador das facilidades; (Redação dada pela Lei nº 12.490, de 2011);

[...]

XV - Pesquisa ou Exploração: conjunto de operações ou atividades destinadas a avaliar áreas, objetivando a descoberta e a identificação de jazidas de petróleo ou gás natural;

XVI - Lavra ou Produção: conjunto de operações coordenadas de extração de petróleo ou gás natural de uma jazida e de preparo para sua movimentação;

XVII - Desenvolvimento: conjunto de operações e investimentos destinados a viabilizar as atividades de produção de um campo de petróleo ou gás;

- b) Também se destina aos bens utilizados nas atividades de pesquisa e lavra de que trata a Lei nº 12.276, de 30 de junho de 2010, pela qual a União foi autorizada a ceder onerosamente à Petróleo Brasileiro S.A. (Petrobras) o exercício das atividades de pesquisa e lavra de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos de que trata o inciso I do art. 177 da Constituição Federal.
- c) Igualmente, nas atividades de exploração, avaliação, desenvolvimento e produção de que trata a Lei nº 12.351, de 22 de dezembro de 2010, que dispõe sobre a exploração e a produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, sob o regime de partilha de produção, em áreas do pré-sal e em áreas estratégicas. Ressalta-se que seu artigo 3º traz:

Dispõe sobre a exploração e a produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, sob o regime de partilha de produção, em áreas do pré-sal e em áreas estratégicas.

Assim como literalmente menciona as atividades em seu artigo 27, onde destaca:

Art. 27. O contrato de partilha de produção preverá 2 (duas) fases:

I - a de exploração, que incluirá as atividades de avaliação de eventual descoberta de petróleo ou gás natural, para determinação de sua comercialidade; e

II - a de produção, que incluirá as atividades de desenvolvimento.

Nova Instrução Normativa do chamado agora Repetro-Sped admite a possibilidade de utilização dos seguintes tratamentos aduaneiros:

I - exportação, sem que tenha ocorrido a saída do bem do território aduaneiro, e posterior aplicação de uma das modalidades de:

- Importação de bens principais para permanência definitiva no País com suspensão do pagamento dos tributos federais incidentes na importação, que atualmente estão listadas em Instrução Normativa em seu anexo I e II, sendo que se converte em isenção depois de

decorridos cinco anos, contados da data de registro da declaração de importação. Assim como a suspensão do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação converte-se em alíquota de zero por cento depois de decorridos cinco anos, contados da data de registro da declaração de importação;

- Importação em admissão temporária para utilização econômica com dispensa do pagamento dos tributos federais proporcionalmente ao tempo de permanência dos bens principais, segundo listados no anexo II da Instrução Normativa, no território aduaneiro;
- Importação em admissão temporária para utilização econômica com pagamento dos tributos federais proporcionalmente ao tempo de permanência dos bens no território aduaneiro, prevista no artigo 373 do Decreto nº 6.759, de 2009.

II - exportação, sem que tenha ocorrido a saída do bem do território aduaneiro, e posterior aplicação do regime, no caso de partes e peças de reposição, nacionais ou estrangeiras, destinadas a bens principais já admitidos em uma das modalidades de importação previstas a seguir:

- Importação de bens para permanência definitiva no país com suspensão do pagamento dos tributos federais incidentes na importação;
- Admissão temporária para utilização econômica com dispensa do pagamento dos tributos federais proporcionalmente ao tempo de permanência dos bens no território aduaneiro;
- Admissão temporária para utilização econômica com pagamento dos tributos federais proporcionalmente ao tempo de permanência dos bens no território aduaneiro.

Observa-se que a exportação com saída ficta será efetivada segundo os preceitos da IN SRF nº 369/2003. Essa situação é uma novidade desde edição do Decreto nº 3.161/99, pois o tratamento aduaneiro especial da exportação com saída ficta para o Repetro tinha o seu processo inscrito em sua própria instrução disciplinadora; agora pela primeira vez dever-se-á observar aquela instrução geral para tal situação.

III - importação de bens para permanência definitiva no país com suspensão do pagamento dos tributos federais incidentes na importação, prevista no inciso IV, art. 458, do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, listados no anexo I e II da IN RFB nº 1.713/2017;

IV - admissão temporária para utilização econômica com dispensa do pagamento dos tributos federais proporcionalmente ao tempo de permanência dos bens no território aduaneiro, prevista na alínea "a", inciso I, art. 376 do Decreto nº 6.759, de 2009;

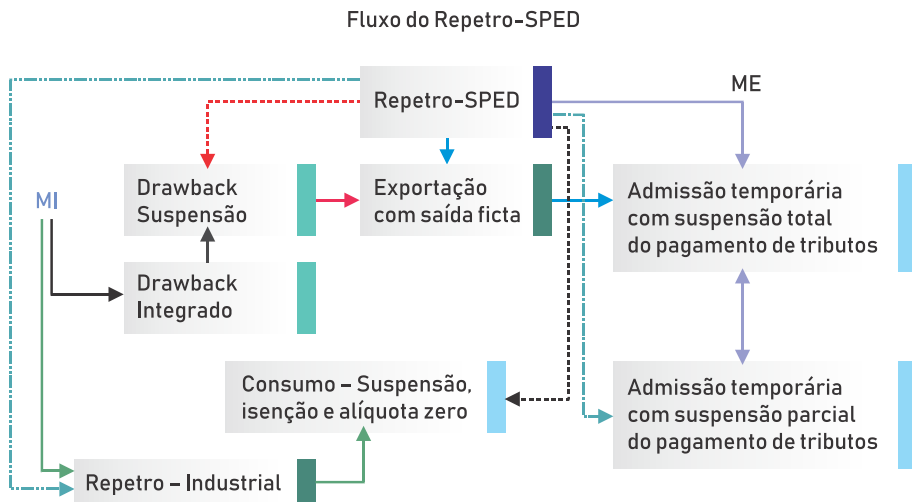
São aquelas importações com suspensão total do pagamento de tributos incidentes no Regime Aduaneiro Especial Repetro Sped (no antigo Repetro, isso já existia) com novo prazo até 31 de dezembro de 2040. Sendo que a destinação dos bens se refere àquela feita para as atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural constantes da relação a que se refere o § 1º do artigo 458 do Decreto nº 6.759/09; e aos bens destinados às atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo e de gás natural, cuja permanência no país seja de natureza temporária, constantes da relação estabelecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), nos termos da redação dada pelo Decreto nº 9.128, de 2017. Os bens relacionados pela RFB, no caso atual a nova IN RFB nº 1781, de 2017, são aqueles que representam os bens principais, listados no seu anexo II. Porém, também são permitidos os ingressos com o mesmo tratamento daqueles bens considerados acessórios, assim como das ferramentas utilizadas diretamente na manutenção dos bens principais.

V - admissão temporária para utilização econômica com pagamento dos tributos federais proporcionalmente ao tempo de permanência dos bens no território aduaneiro, prevista no artigo 373 do Decreto nº 6.759, de 2009; e

VI - importação ou aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem a serem utilizados integralmente no processo produtivo de produto final destinado às atividades precípuas do Repetro-Sped. Será aplicada a suspensão do pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para

o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

A seguir há uma descrição visual das possíveis transações por meio de fluxos de entrega de bens e mercadorias sejam de origem no mercado interno (MI), sejam do mercado externo (ME).



Fonte: Elaborado pelo autor levando em consideração as possibilidades negociais dentro do Repetro, rebatizado de Repetro-Sped.

Destaque-se que esse novo Repetro, denominado Repetro-Sped, tem as seguintes proibições para sua utilização aos bens relacionados pela nova Instrução Normativa (art. 3º, § 1º, incisos I, II e III):

I - aos bens de valor aduaneiro unitário inferior a US\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil dólares dos Estados Unidos da América), doutrinariamente compreendidos como bens principais e bens acessórios no tratamento de admissão temporária com suspensão total do pagamento de tributos na importação;

II - aos tubos destinados ao transporte da produção, nos termos do inciso VII, art. 6º, da Lei nº 9.478, de 6 agosto de 1997, nas hipóteses de importação definitiva ou temporária, sendo principais ou acessórios no último caso;

III - sob a forma de admissão temporária, aos bens cuja permanência no país seja em caráter definitivo. Imposição meramente lógica quando aplicamos o Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária na modalidade econômica ou não econômica;

O limite citado no inciso II não se aplica aos bens em admissão temporária para utilização econômica com pagamento dos tributos federais proporcionalmente ao tempo de permanência dos bens no território aduaneiro e aos tubos constantes dos Anexos I (bens permanentes) ou II (bens temporários) da portaria Repetro-Sped. A lógica aqui reside se houve consumo proporcional o custo tributário aduaneiro foi pago para ter liberdade para exercício das atividades de prestação de serviços em todo o território aduaneiro.

Já o inciso III é uma restrição espacial, pois os bens submetidos ao regime deverão ser utilizados exclusivamente nos blocos de exploração ou nos campos de produção indicados nos contratos de concessão, autorização, cessão ou de partilha de produção.

Além disso, não se aplica a admissão temporária para utilização econômica, com ou sem dispensa do pagamento dos tributos federais proporcionalmente ao tempo de permanência dos bens no território aduaneiro, nas seguintes hipóteses:

I - quando o valor total das contraprestações decorrentes do contrato de afretamento a casco nu, de locação, de cessão, de disponibilização ou de arrendamento, ajustado a valor presente pela taxa London Interbank Offered Rate (LIBOR) pelo prazo de 12 (doze) meses vigente desde a data de assinatura do contrato, seja superior ao valor dos bens vinculados ao respectivo contrato, inclusive quando se tratar de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico;

II - quando constar a opção de compra de bens no contrato apresentado para instrução da concessão do regime;

III - quando os contratos de locação, de cessão, de disponibilização ou de arrendamento não contemplem a individualização completa dos bens ou

o valor unitário de locação, cessão, disponibilização ou arrendamento para cada bem individualmente;

IV - quando os bens objetos dos contratos de locação, de cessão, de disponibilização, de arrendamento ou de afretamento a casco nu não forem importados diretamente pelo prestador de serviços ou operadora; ou

V - quando constar no contrato o fornecimento de bens a serem consumidos durante a prestação de serviços.

O item I deverá ser muito questionado pois não é possível estabelecer na via administrativa ou tributária o comportamento e as regras das operações financeiras internacionais do livre-mercado.

Na ocorrência de uma das hipóteses, o interessado poderá optar, conforme o caso, pela:

- a) devolução do bem ao exterior, nos termos da legislação específica;
- b) adoção do regime comum de importação; ou
- c) extinção da aplicação do regime.

A admissão temporária para utilização econômica com pagamento dos tributos federais proporcionalmente ao tempo de permanência dos bens no território aduaneiro não está sujeita à limitação relativa a valor ou à lista de bens relacionados nos Anexos I e II previstos na Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil.

A modalidade de importação de bens na forma definitiva no país com suspensão do pagamento dos tributos federais incidentes na importação somente poderá ser aplicada aos bens cuja propriedade tenha sido transferida para o beneficiário no país.

A admissão temporária para finalidade econômica com suspensão total de tributos poderá ser aplicada às plataformas de produção e às unidades

flutuantes de produção e estocagem de petróleo e gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, classificadas nos códigos 8905.20.00 ou 8905.90.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), relacionadas no Anexo I, desde que atendidos os requisitos e as formalidades para a sua concessão e verificada uma das seguintes condições:

I - o contrato de frete, de arrendamento ou de locação do bem esteja combinado com o serviço de operação da plataforma ou unidade e seja realizado entre pessoas jurídicas não vinculadas. Pessoas vinculadas são aquelas que se enquadrem na hipótese legal prevista nos incisos do § 7º do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997 (“Dispõe sobre a incidência de imposto de renda na fonte sobre rendimentos de beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, e dá outras providências”), senão vejamos:

Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses:

[...]

§ 7º Para efeitos do disposto nos § 2º e § 9º, a pessoa jurídica fretadora, arrendadora ou locadora de embarcação marítima sediada no exterior será considerada vinculada à pessoa jurídica prestadora do serviço, quando:

I - for sua matriz, filial ou sucursal; (Redação dada pela Medida Provisória nº 795, de 2017).

Chama atenção de forma flagrante que os navios-sondas, bem como os veículos especiais de terra, que tanto são importantes em sua utilização para prospecção do petróleo e gás em áreas marítimas e terrestres, não estão relacionados na nova legislação que irá beneficiar o mercado petrolífero até 31 de dezembro de 2040. Se cotejarmos com as legislações anteriores, tal fato demonstra que houve algum tipo de esquecimento ou corte por parte do Fisco federal na sua Instrução Normativa vigente.

Outra coisa que salta aos olhos dos conhecedores do Repetro é que as listas constantes na Instrução Normativa não só trazem os bens com a devida

classificação fiscal e descrição segundo a NCM *como também incluíram a descrição comercial desses bens.*

Sendo assim, se porventura houver algum bem que esteja com a sua classificação descrita na lista positivada pela norma, enquadrada na descrição da NCM, porém não tenha o seu nome comercial descrito, certamente estará impedido de usufruir do regime especial Repetro.

Por fim, a habilitação ao Repetro-Sped é outorgada por meio de Ato Declaratório Executivo (ADE) do chefe da unidade da RFB de jurisdição do requerente e tem validade nacional, no máximo, até 31 de dezembro de 2040.

Observa-se, ademais, que na hipótese de alteração, realizada pela União, da pessoa jurídica detentora de concessão, de autorização ou de cessão, ou da contratada sob o regime de partilha de produção, como operadora, não invalida o ADE de habilitação ao Repetro-Sped da antiga operadora, que permanecerá vigente até que se conclua todos os requisitos e formalidades necessários à substituição do beneficiário do regime.

3 A PARTIR DO HISTÓRICO SOBRE OS REGIMES ADUANEIROS ESPECIAIS ADMISSÃO TEMPORÁRIA ECONÔMICA E REPETRO, ENFRENTA-SE A SOLUÇÃO DO CASO EM TELA

Em primeiro lugar, deve-se analisar que o Regime Especial de Admissão Temporária para ingresso em nosso território aduaneiro, para atividades econômicas, é a permissão para a importação temporária de bens a fim de serem aplicados em atividades de serviço a serem prestados a terceiros ou à produção de outros bens destinados à venda, por prazo certo, conforme o contrato de importação – base legal: § 1º do art. 373 do Regulamento Aduaneiro.

CAPÍTULO III

DA ADMISSÃO TEMPORÁRIA

Seção II

Da Admissão Temporária para Utilização Econômica

Art. 373. Os bens admitidos temporariamente no País para utilização econômica ficam sujeitos ao pagamento dos impostos federais, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, proporcionalmente ao seu tempo de permanência no território aduaneiro, nos termos e condições estabelecidos nesta Seção (Lei nº 9.430, de 1996, art. 79; e Lei nº 10.865, de 2004, art. 14).

§1º Para os efeitos do disposto nesta Seção, considera-se utilização econômica o emprego dos bens *na prestação de serviços a terceiros ou na produção de outros bens destinados a venda*. (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013) (grifos nossos)

Conforme visto acima no § 1º, nesse regime somente poderão ingressar bens estrangeiros com finalidade específica, segundo o Regulamento Aduaneiro, destinados a atividades de prestação de serviços e produção de bens.

No caso em tela, temos que uma embarcação estrangeira foi importada temporariamente para atender a um contrato interno da modalidade afretamento por tempo determinado.

Quanto aos tipos de contratos de importação temporária, sem cobertura cambial, por prazo determinado, que são permitidos pelo RA, que suportam juridicamente o Regime Especial de Admissão Temporária em Atividade Econômica, eles são restritos aos contratos do tipo de arrendamento operacional, *de aluguel* ou de empréstimo, celebrado entre o importador e a pessoa estrangeira, segundo o seu prazo e prorrogável na medida da extensão do prazo estabelecido, para servirem a atividades de prestação de serviço ou produção de bens no Brasil, limitados a prazo máximo de vigência de cem meses, segundo o artigo 374 e seu § 1º, do Regulamento Aduaneiro.

Já em seu parágrafo 3º, tal prazo limitativo não se aplicará ao regime aduaneiro previsto no artigo 458.

O capítulo XI do Regulamento Aduaneiro traz o artigo 458, que trata do regime especial Repetro:

CAPÍTULO XI

DO REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE EXPORTAÇÃO E DE IMPORTAÇÃO DE BENS DESTINADOS ÀS ATIVIDADES DE PESQUISA E DE LAVRA DAS JAZIDAS DE PETRÓLEO E DE GÁS NATURAL – REPETRO

Art. 458. O regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural – REPETRO, previstas na Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, é o que permite, conforme o caso, a aplicação dos seguintes tratamentos aduaneiros (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 93, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 3º):

I - exportação, sem que tenha ocorrido sua saída do território aduaneiro e posterior aplicação do regime de admissão temporária, no caso de bens a que se referem os §§ 1º e 2º, de fabricação nacional, vendidos a pessoa sediada no exterior;

[...]

§ 1º Os bens aos quais se pode aplicar o regime de admissão temporária previsto no inciso I do *caput* são aqueles constantes de relação elaborada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pelo Decreto nº 9.128, de 2017) (Produção de efeito)

§ 2º O tratamento aduaneiro poderá ser aplicado, ainda, aos aparelhos e a outras partes e peças a serem incorporadas aos bens referidos no § 1º para garantir sua operacionalidade, e às ferramentas utilizadas na manutenção desses bens, nos termos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pelo Decreto nº 9.128, de 2017) (Produção de efeito)

§ 3º Quando se tratar de bem referido nos §§ 1º e 2º, procedente do exterior, será aplicado, também, o regime de admissão temporária.

O art. 376 acaba também pautando que, para o Regime Especial Suspensivo Repetro, a figura da admissão temporária, que se aplica a si, tenha prazo limitado até 31 de dezembro de 2040, senão vejamos:

Art. 376. O disposto no art. 373 não se aplica (Lei nº 9.430, de 1996, art. 79, parágrafo único, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001, art. 13):

I - até 31 de dezembro de 2040: (Redação dada pelo Decreto nº 9.128, de 2017)

a) aos bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural constantes da relação a que se refere o § 1º do art. 458;

Depois dessas primeiras premissas temos a conclusão cristalina de que o Regime Repetro se utiliza, entre os tratamentos aduaneiros e tributários, do Regime Especial de Admissão Temporária para aplicação à atividade econômica de forma bem específica quanto aos bens, listados pela Receita Federal do Brasil, destinados à exploração e produção de petróleo e gás, com limite de prazo até 31 de dezembro de 2040, conforme já foi também devidamente historiado.

Outra premissa que é necessário destacar quanto à utilização do Regime Especial de Admissão Temporária no Repetro é o perfil das empresas importadoras, que irão atuar na atividade econômica de exploração e produção de petróleo em conjunto com as empresas que detêm o direito à pesquisa e lavra, segundo as normas vigentes no Brasil, reguladas pela ANP.

Nesse sentido faz-se mister transcrever literalmente que a pretensa empresa importadora deve ser previamente habilitada a operar no regime Repetro, por força novamente do Regulamento Aduaneiro, que apresenta a seguinte redação, ainda dentro do seu capítulo XI:

Art. 461-A. O REPETRO será utilizado exclusivamente por pessoa jurídica habilitada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Incluído pelo Decreto nº 7.296, de 2010).

§ 1º Poderá ser habilitada ao REPETRO a pessoa jurídica: (Incluído pelo Decreto nº 7.296, de 2010).

I - detentora de concessão ou autorização, nos termos da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, para exercer, no País, as atividades de que trata o art. 458; (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

I-A - detentora de concessão, nos termos da Lei nº 12.276, de 2010; (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

I-B - contratada sob o regime de partilha de produção, nos termos da Lei nº 12.351, de 2010; e (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

II - contratada pela pessoa jurídica referida nos incisos I, I-A ou I-B, *em afretamento por tempo ou para a prestação de serviços* destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, ou por suas subcontratadas. (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

§ 2º A pessoa jurídica contratada de que trata o inciso II do § 1º, ou sua subcontratada, também poderá ser habilitada ao REPETRO para promover a importação de bens *objeto de contrato de afretamento, em que seja parte ou não*, firmado entre pessoa jurídica sediada no exterior e a detentora de concessão ou autorização, desde que a importação dos bens esteja prevista no contrato de prestação de serviço *ou de afretamento por tempo*.

§ 3º Quando a pessoa jurídica contratada de que trata o inciso II do § 1º não for sediada no País, poderá ser habilitada ao REPETRO a empresa com sede no País por ela designada para promover a importação dos bens, observado o disposto na legislação específica. (Incluído pelo Decreto nº 7.296, de 2010).

§ 4º A pessoa jurídica designada, nos termos do § 3º, deverá constar do contrato de prestação de serviço *ou de afretamento por tempo*. (Incluído pelo Decreto nº 7.296, de 2010) (Grifos nossos).

Já segundo o artigo acima, essas empresas importadoras devem estar previamente habilitadas ao Repetro para conseguirem desembaraçar tais bens

com a suspensão total do pagamento de tributos, desde que tenham firmado basicamente dois tipos de contratos com as empresas petrolíferas no Brasil, onde irão exercer especificamente as atividades econômicas: prestação de serviço ou afretamento por tempo determinado de embarcações.

Em nosso caso em estudo, de forma inicial, justamente a empresa marítima já tinha obtido o regime de admissão temporária no Repetro, com a suspensão do pagamento de tributos, pois já atendia à condição acima, enquadrada no inciso II, §1º, do artigo 461-A, pois detinha um contrato de afretamento por tempo determinado, entre outras condições necessárias.

A partir da admissão temporária no Repetro, neste caso sob estudo, a empresa marítima terá que extingui-lo e migrar para o Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária para Atividade Econômica, pois pretenderá permanecer no Brasil temporariamente, agora com um novo contrato de afretamento por tempo determinado para atender outra empresa e por recolher os tributos incidentes na importação de forma proporcional.

Sendo assim, temos aqui o cerne do caso a ser respondido: Poderá a empresa marítima ter aquela mesma embarcação, para se manter no território nacional, para cumprir um novo contrato do tipo de afretamento por tempo determinado, firmado com empresa petrolífera? Trata-se de um bem estrangeiro, embarcação que estava aos auspícios do regime próprio de Repetro ou Repetro-Sped, que por algum motivo tem interesse em não utilizar mais a admissão temporária do Repetro, mas sim utilizar exclusivamente o Regime Especial de Admissão Temporária Econômica com o pagamento proporcional de tributos.

Nesse diapasão, como norma disciplinadora e complementar ao Regime Repetro-Sped, a Instrução Normativa nº 1.781/17, dentre os seus diversos artigos, prevê claramente que o Regime da Admissão Temporária Econômica com pagamento proporcional e Admissão Temporária para o Repetro-Sped seriam da mesma espécie de regime especial, sem fazer qualquer clara restrição pela utilização de embarcação como no caso em questão, que se apliquem aos contratos de afretamento, seja a casco nu, ou seja, por tempo determinado. A Instrução em vigor traz em seu artigo 2º, inciso IV, e artigo 14 c/c o artigo 20, § 2º, inciso I, quando discorre sobre o a concessão do regime:

Art. 2º A aplicação do Repetro-Sped compreende a utilização dos seguintes tratamentos aduaneiros:

[...]

IV - admissão temporária para utilização econômica com dispensa do pagamento dos tributos federais proporcionalmente ao tempo de permanência dos bens no território aduaneiro, prevista na alínea “a” do inciso I do art. 376 do Decreto nº 6.759, de 2009;

CAPÍTULO III DA APLICAÇÃO DO REGIME

Seção III

Da Concessão da Admissão Temporária para Utilização Econômica

Art. 14. O despacho aduaneiro de bens a serem importados temporariamente para utilização econômica, *com ou sem dispensa do pagamento dos tributos federais proporcionalmente ao tempo de permanência dos bens no território aduaneiro*, será efetuado com base em DI registrada no Siscomex, observado o disposto no art. 13, em qualquer unidade de despacho da RFB. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1796, de 02 de março de 2018)

[...]

Seção V - Da Análise de Conformidade da Aplicação do Regime

[...]

Art. 20. No caso de indeferimento do pedido inicial de concessão, de prorrogação do prazo de vigência, de nova admissão no regime ou de permanência em local não alfandegado, o importador será intimado a manifestar-se por escrito, no prazo de 10 (dez) dias, sobre o novo tratamento aduaneiro a ser dado ao bem ou a apresentar recurso na forma prevista no art. 38.

[...]

§ 2º Na hipótese de não atendimento de requisito para a aplicação do regime na modalidade referida no inciso IV do art. 2º, ou de ser desfavorável ao importador a decisão sobre a análise a que

se refere o § 2º do art. 19, serão devidos os tributos proporcionais previstos no art. 373 do Decreto nº 6.759, de 2009, acrescidos de juros e multa de mora, contados a partir:

I - da data do registro da declaração, quando se tratar de indeferimento de concessão no Repetro-Sped na modalidade referida no inciso IV do art. 2º; (Grifos nossos)

Nesses artigos não existe qualquer reserva para que uma embarcação admitida sob os auspícios do Repetro, que está no art. 458 do Regulamento Aduaneiro, se transforme em um regime de admissão temporária para atividade econômica com pagamento proporcional de tributos, em destaque a redação dada pela citada Instrução Normativa da RFB nº 1.781/17 do inciso I, § 2º, art. 20 c/c art. 2º, inciso IV.

Logo, pela Instrução Normativa que disciplina o Repetro, agora chamado de Repetro-Sped, em resposta ao questionamento do caso sob estudo, será possível manter no território aduaneiro uma embarcação por meio de sua transferência de admissão temporária no Repetro para o regime especial de admissão temporária para atividade econômica, pois implicitamente entende que seriam os mesmos regimes, apesar de estarem regulamentados como regimes aduaneiros distintos.

Além disso, também em análise há as decisões do CARF em processos nos quais as empresas marítimas foram autuadas por não poderem, por motivos diversos, usufruir mais dos auspícios do regime especial Repetro, com suspensão total de tributos, quando foram obrigadas de ofício a pagar o crédito tributário suspenso de forma proporcional, segundo aquelas regras do regime especial de admissão temporária para finalidade econômica.

Logo, o auto de infração lavrado contra a empresa marítima estava correto, que havia lançado os tributos na forma proporcional, pois a autoridade julgadora entendeu correto o entendimento do Fisco de que houve mudança do conceito de admissão do Repetro para o Regime de Admissão Temporária Econômica com o pagamento proporcional de tributos, uma vez que a embarcação iria atender ao contrato de afretamento por tempo determinado, no qual a empresa marítima foi contratada por uma empresa operadora na área petrolífera no Brasil.

A fim de comprovar nosso entendimento, trazemos abaixo um julgado, que atesta que seria devido, segundo o CARF-MF, a cobrança de tributos proporcionais na importação temporária de empresas marítimas que perderam o direito a usufruir a suspensão do total do pagamento de tributos, quando não atenderam mais àquelas condições de permanência no regime especial Repetro, para atenderem à demanda prevista no contrato de afretamento por tempo determinado de embarcação.

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 08/03/2001

Ementa: MUDANÇA DE REGIME. NÃO OBSERVÂNCIA PROCEDIMENTAL. PAGAMENTO: EXAÇÃO TRIBUTÁRIA NA MODALIDADE PROPORCIONAL.

A desistência expressa do regime aduaneiro especial, com isenção tributária (REPETRO), pelo contribuinte, acrescido de requerimento de retificação da declaração de importação, implica o reenquadramento do pedido, com benefício incentivo, no regime de admissão temporária com pagamento proporcional restrito ao período em que o bem operou em território nacional. O Acórdão DRJ/FOR nº 2.715/05 (fls. 136/160) prolatou a decisão que julgou o lançamento procedente, cujo entendimento firmado sobre a matéria encontra-se sintetizado na ementa adiante transcrita:

“ADMISSÃO TEMPORÁRIA. REPETRO. DESISTÊNCIA. MUDANÇA DE REGIME ADUANEIRO.

É cabível o lançamento de ofício do crédito tributário que deixar de ser recolhido, caso o contribuinte desista da fruição do regime de admissão temporária vinculado ao REPETRO e retifique a Declaração de Importação, com o objetivo de alterar o regime aduaneiro para admissão temporária com pagamento dos tributos proporcionalmente ao tempo de permanência do bem no território nacional.

Lançamento

O voto condutor que resultou no acórdão retromencionado (fls. 136/160) argumentou que a embarcação submetida ao regime aduaneiro especial REPETRO foi utilizada antes da concessão desse regime, fato devidamente comprovado pela documentação que instrui o Auto de Infração e também aceito pelo contribuinte, que, na impugnação, justificou o fato com o argumento de que a embarcação teve que ser utilizada por força do contrato de *afretamento de embarcação*, feito com a empresa 'British Petroleum Brasil Ltda.'

Procedente.” (Acórdão nº 301-33.707, 3º Conselho de Contribuintes, grifos nossos)

Aqui também temos duas instâncias de julgamento administrativo, bem antes da edição da nova Instrução Normativa que denomina o regime Repetro de novo Repetro-Sped, para a interpretação que uma embarcação que ingressou no território aduaneiro para atender a uma demanda de um contrato de afretamento por tempo determinado, quando o transforma em admissão temporária econômica, pois terá que assumir os tributos incidentes na importação de forma proporcional.

Aparentemente não restaria outra interpretação ao nosso caso exposto inicialmente, após análise da nova Instrução Normativa que rege, agora, o regime especial, Repetro-Sped, em entender que a embarcação, admitida sob o Repetro-Sped com suspensão total de tributos incidentes na importação, para atender a um contrato de afretamento por tempo determinado, poderá ficar no Brasil também sob a égide do regime aduaneiro especial de admissão temporária econômica com o pagamento proporcional de tributos incidentes na importação.

Sendo tal tese afirmativa atestada pela decisão do CARF supracitada, em que foi considerada correta a cobrança de tributos incidentes na importação na forma proporcional pela admissão de uma embarcação importada para atender a um contrato de afretamento por tempo determinado de embarcação, que foi desenquadrada do regime especial de Repetro.

Por outro lado, com máxima vênia, há uma tese contrária, que NÃO permite ou possibilita conceder o regime especial de admissão temporária econômica a embarcação, com pagamento proporcional de tributos, que adentre ao território aduaneiro, com o fito de atender a demanda de um contrato de afretamento por tempo determinado, por força do que determina o Decreto nº 6.759/09, Regulamento Aduaneiro (RA), que está acima da nova Instrução Normativa que disciplina o “novo” Repetro-Sped e mesmo das Instruções Normativas que disciplinaram o “antigo” Repetro, o qual não prevê literalmente em seu § 1º, artigo 373. Senão, vejamos:

- 1) A situação de afretamento por tempo determinado está totalmente fora do conceito literal do regime especial de admissão temporária econômica previsto no Regulamento Aduaneiro, no § 1º do artigo 373, que novamente se reproduz:

Art. 373. Os bens admitidos temporariamente no País para utilização econômica ficam sujeitos ao pagamento dos impostos federais, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, proporcionalmente ao seu tempo de permanência no território aduaneiro, nos termos e condições estabelecidos nesta Seção (Lei nº 9.430, de 1996, art. 79; e Lei nº 10.865, de 2004, art. 14).

§1º *Para os efeitos do disposto nesta Seção, considera-se utilização econômica o emprego dos bens na prestação de serviços a terceiros ou na produção de outros bens destinados a venda. (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013) (Grifos nossos)*

A conclusão trazida é que ativos estrangeiros no Brasil importados sob regime de admissão econômica com pagamento proporcional somente poderão ser utilizados quando vierem a atender a demandas de *prestação de serviço por parte do beneficiário do regime*, ou para a produção de bens para venda, que difere juridicamente do contrato de afretamento por tempo determinado.

- 2) Quanto à interpretação do Direito Tributário: Cotejamento da Instrução Normativa do Retro-Sped em face do Regulamento Aduaneiro especificamente determinado em seus Capítulos III e VII.

A seguir serão apresentadas as premissas válidas para correta interpretação e alcance do Regulamento Aduaneiro pela utilização dos distintos e complementares Regimes Aduaneiros Especiais de Admissão Temporária, modalidade Econômica e o Regime Aduaneiro Especial Repetro.

Preliminarmente, é pacífico na doutrina que para utilizar uma norma tributária de cunho aduaneiro para aplicar a um caso, com o objetivo de saber corretamente se tal situação econômica está ou não ao abrigo de um benefício fiscal, é mandatário adotar precipuamente as regras de interpretação previstas no Código Tributário Nacional.

À guisa de esclarecimento citam-se as regras previstas no artigo 111 do Código Tributário Nacional, com destaque, em nosso caso, para o previsto no seu inciso I: “Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário [...]”.

No caso apresentado temos uma importação de embarcação estrangeira com finalidade de atender temporariamente a um contrato de afretamento da espécie afretamento por tempo determinado, segundo as normas previstas no §1º do artigo 373 do Regulamento Aduaneiro, Decreto nº 6.759/09.

A regra tributária é clara: somente se aplicam os casos concretos de suspensão do pagamento de tributos quando estiverem literalmente explícitos na norma os casos que justifiquem essa suspensão.

Assim, somente poderá ser afastado o desembolso para pagamento INTEGRAL de tributos por parte do contribuinte quando determinado fato esteja totalmente e literalmente capitulado pela legislação tributária.

Por sua vez, o artigo 96 define que a 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.

E por fim, o artigo 100 do CTN traz:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Da leitura e do estudo dos citados artigos nºs 96 e 100 do CTN, constata-se que existe uma rígida hierarquia das normas fiscais, como em todo o Direito, em que uma norma complementar não pode adentrar em matéria específica de um Decreto e muito menos inovar ou se contrapor a ele.

Assim como não é possível ao Decreto querer regulamentar uma lei e, na sua redação, não seguir os ditames da norma, que foi aprovada por rígido processo legislativo.

Além disso, no caso da edição de atos administrativos, como é a Instrução Normativa, disciplinadora emitida pela Receita Federal do Brasil, para os distintos Regimes Aduaneiros Especiais de Admissão Temporária e Repetro, respectivamente, capítulos III e XI previstos no Decreto do presidente da República nº 6.759/09, Regulamento Aduaneiro, segundo os seus artigos 377, 458, §1º e §2º, e 462, deve a toda obediência ao princípio da hierarquia do Direito Tributário, segundo o artigo 96 do CTN.

Tal Instrução Normativa do Repetro-Sped nunca poderá inovar em termos do que prevê o Regulamento expressamente como regra para a matéria específica, que versa sobre o Regime Especial de Admissão Temporária Econômica, com pagamento de tributos de forma proporcional, segundo o capítulo III do RA.

E não pode também a mesma autoridade fiscal abstrair-se de que a norma disciplinar deve rígida obediência também ao que dispõe o artigo 111 do Código Tributário Nacional, para que não se afaste o devido pagamento integral de tributos, por uma situação econômica que não está prescrita, de forma literal, na Lei e no próprio Regulamento, cujos artigos delimitaram

estritamente as situações de fato, econômicas, que poderão pagar tributos de forma proporcional, segundo repisamos, nos seus capítulos III e XI (Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária e Regime Aduaneiro Especial Repetro).

E por fim, aquela autoridade administrativa, que se investe de julgador, quando expressa as decisões de órgãos de jurisdição administrativa, deve ater-se, justamente, em primeiro lugar aos princípios norteadores do Código Tributário, depois do Regulamento Aduaneiro em matéria específica tributária e por fim das Instruções Normativas da Receita Federal do Brasil, que vêm na esteira de simples pavimentação do Direito Fiscal, segundo as disposições dos artigos 96 e 111 do CTN.

Os julgadores são intérpretes do Direito e devem também estrita obediência a tal hierarquia e à sua forma literal de interpretação, sob o risco de verem suas decisões serem fulminadas pelo Poder Judiciário.

As próprias decisões administrativas dos julgadores se enquadram em norma complementar no Direito Tributário, por força do inciso II, artigo 101, do CTN.

Adentrando especificamente no objeto de nosso estudo, defende-se, notadamente de forma respeitosa, posição contrária ao que está disciplinado na Instrução Normativa do Repetro-Sped e ao julgado do CARF acima citado, que entendem que é possível aplicar a uma embarcação importada temporariamente, com a finalidade de atender a contrato de afretamento por tempo determinado, sob o Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária com pagamento proporcional de tributos.

O entendimento deveria ser o pagamento integral de todos os tributos incidentes na importação de embarcação estrangeira a ser destinada a contrato de afretamento por tempo determinado, por total falta de previsão legal para conceder a renúncia parcial de tributos, segundo o Regime Especial de Admissão Temporária Econômica, pois a previsão legal do §1º, artigo 373, do Regulamento Aduaneiro, Decreto nº 6.759/09, não dá guarida a esse tipo de contrato.

Logo defendemos justamente posição contrária à tese defendida no disciplinamento do Repetro-Sped, bem como no Acórdão do CARF ou em qualquer outra decisão administrativa no sentido de permitir o ingresso de admissão temporária com pagamento proporcional de tributos no caso apresentado neste estudo, pois o Regulamento Aduaneiro não prescreve tal fato econômico, que foi devidamente embasado nas matrizes legais: o artigo 84, **caput**, inciso IV, da Constituição; artigo 93 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com redação dada pelo artigo 3º do Decreto-Lei nº 2.472/88; Lei nº 9.430, de 1996, artigo 79; e Lei nº 10.865, de 2004, artigo 14; Lei nº 9.430, de 1996, artigo 79, parágrafo único, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.189-49, de 2001, artigo 13; Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997.

Tais normas são aquelas que justamente dão poderes expressos à Presidência da República brasileira para, por meio de Decreto Regulamentar, definir as regras aplicáveis aos dois distintos e complementares Regimes Aduaneiros Especiais: *Admissão Temporária Econômica* e o *Repetro*.

A partir dessa premissa de legalidade de poder de o chefe do Executivo editar os artigos pertinentes aos dois regimes especiais, iremos entender como cada um dos Regimes Especiais recepciona o fato da importação de uma embarcação destinada a atender a demanda de um contrato da espécie afretamento por tempo determinado, para de uma vez por todas esclarecer que atualmente é impossível a sua utilização sob o manto do Regime Especial de Admissão Temporária Econômica, §1º, artigo 373, previsto no capítulo III, seção II do Regulamento nº 6.759/09.

O Regulamento Aduaneiro especificamente traz, literalmente, como o Regime Especial Repetro, segundo os seus artigos 458, §§§ 1º, 2º e 3º, art. 376, inciso I, alínea “a”, art. 461-A, §1º, inciso II, §§§ 2º, 3º e 4º, deve ser aplicado aos casos singulares de importação de bens listados pela Receita Federal do Brasil, até somente 31/12/2040, para serem aplicados as atividades de Exploração e Produção de Petróleo e Gás, com a dispensa total de pagamentos de tributos incidentes na importação, quando seus importadores atenderem expressamente aos contratos de prestação de serviços e afretamento por tempo determinado, nas áreas petrolíferas e gasíferas, com permissão ou

concessão da União, por meio da sua Agência Reguladora – ANP, conforme já exposto neste trabalho.

Por sua vez, o outro regime aduaneiro Especial de Admissão Temporária com pagamento proporcional de tributos incidentes sobre o valor aduaneiro, declarado tem como objeto a importação de bens destinados a prestação de serviços a terceiros ou produção de bens a serem destinados a venda, conforme o art. 373, § 1º do RA:

Art. 373. Os bens admitidos temporariamente no País para utilização econômica ficam sujeitos ao pagamento dos impostos federais, da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, proporcionalmente ao seu tempo de permanência no território aduaneiro, nos termos e condições estabelecidos nesta Seção (Lei nº 9.430, de 1996, art. 79; e Lei nº 10.865, de 2004, art. 14).

§1º *Para os efeitos do disposto nesta Seção, considera-se utilização econômica o emprego dos bens na prestação de serviços a terceiros ou na produção de outros bens destinados a venda.* (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013) (Grifos nossos)

A questão crucial do entendimento contrário ao que sustenta a nova Instrução Normativa do Repetro (Repetro-Sped), bem como as decisões das autoridades julgadoras das Delegacias de Julgamento e do CARF, é apresentar que as naturezas jurídicas dos contratos de prestação de serviços e afretamento por tempo determinado são distintas, isto é, não são os mesmos tipos de contratos no mundo jurídico.

Tal distinção já foi levantada no ano de 2010 pela própria Receita Federal, quando foi indeferida a habilitação ao regime econômico Repetro daqueles contratos finalísticos sobre afretamento por tempo determinado que não estavam no decreto regulamentador à época.

A figura de habilitação orbitava exatamente em pedidos de natureza administrativa, com futuros efeitos fiscais, pois posteriormente, com a publicação de um Ato Declaratório no *Diário Oficial da União*, firmado pelo

superintendente da Região Fiscal da Receita Federal, declarava-se a condição de legitimidade para a empresa beneficiária realizar a futura importação de bem estrangeiro, sob os auspícios do Repetro.

Destaca-se que os contratos de afretamento por tempo determinado não estavam, até 2010, literalmente previstos como hipótese finalística e motivadora da legislação pertinente ao ingresso na admissão temporária com suspensão total de tributos no Repetro.

Justamente por falta de previsão legal no Regulamento Aduaneiro para agasalhar os contratos de afretamento por tempo determinado no regime Repetro, ocorreu uma grande modificação nele, por intermédio da publicação de um novo diploma legal, o Decreto nº 7.296, de 10 de setembro de 2010.

Este novo decreto incluiu o artigo 461-A no regime especial Repetro, que vigora até o presente momento. Fez constar literalmente a previsão para habilitação daquelas empresas que têm *contrato de afretamento por tempo determinado* junto àquelas empresas operadoras da área petrolífera e gasífera, em soma à atividade já existente desde 1999, a *prestação de serviço*.

Além disso, foi necessário que a área aduaneira da Receita Federal realizasse a complementação da IN RFB nº 844/2008 por meio da edição da IN RFB nº 1.070/2010, de 13 de setembro de 2010, que incluiu no artigo 5º, § 1º, inciso II, do Repetro a permissão da figura de habilitação para empresas marítimas que detêm no Brasil um contrato de afretamento por tempo determinado somando-se à única figura até existente, permitida desde 1999, a prestação de serviço, firmado com aquelas firmas operadoras da exploração e produção de petróleo e gás.

Logo, se em 2010 houve a necessidade de aperfeiçoamento do Repetro com a inclusão finalística da entrada temporária de bens para serem aplicados na atividade de afretamento por tempo determinado, não houve até o presente momento o mesmo para o Regime Especial de Admissão Temporária.

O Regime de Admissão Temporária Econômica foi inicialmente introduzido no Regulamento Aduaneiro pelo Decreto nº 2.889/98, sendo disciplinado pelas Instruções Normativas nºs 163/98, 164/98, 150/99 e 1.360/2008.

A atual Instrução Normativa RFB nº 1.600, de 2015, em seu artigo 56, **caput**, somente permite a admissão temporária para finalidade econômica com pagamento proporcional de bens destinados à prestação de serviços a terceiros no Brasil, em perfeita consonância com que está capitulado pelos Decretos nºs 91030/85, 4543/2002, e o atual Decreto nº 6.759/09, artigo 373, § 1º, onde nunca foi permitido ingresso de bem, no caso objeto embarcação, ao abrigo de contratos de afretamento por tempo determinado.

A nova Instrução Normativa – que agora se autobatiza de Repetro-Sped, a *contrario sensu* do próprio Regulamento Aduaneiro, que somente chama esse regime de Repetro – prevê, conforme já foi exposto acima, a utilização de embarcação para atender a contrato de afretamento por tempo determinado com pagamento proporcional de tributos, sem se ater ao que está descrito no capítulo III do Regulamento Aduaneiro, o citado artigo 373, § 1º, que literalmente só prevê a finalidade de *serviço* e produção.

Tal situação do regime Repetro era a mesma, ou seja, não previa no Regulamento Aduaneiro a possibilidade jurídica do ingresso de embarcação objeto do contrato de afretamento por tempo determinado e somente passou a permiti-la com a edição do Decreto nº 7.296/2010, ao incluir finalmente a situação do afretamento por tempo determinado como permissivo ao Repetro, no seu capítulo VII.

Logo, se não se poderia realizar a habilitação e a utilização do regime Repetro para embarcações por falta de previsão legal, no Regulamento Aduaneiro, como devidamente descrito até 2010, como poderá agora uma Instrução Normativa denominada Repetro-Sped debelar-se e incluir uma situação que também não se encontra prevista no Regime Especial de Admissão Temporária Econômica?

Seriam dois pesos e duas medidas: a inclusão do afretamento via Instrução Normativa, pois a inclusão de afretamento para suspensão total de tributos no Repetro em 2010 somente ocorreu com a nova redação dada pelo Decreto

nº 7.296/10 e acertadamente a Receita Federal acabou por incluir na IN SRF nº 844/08, que lhe trouxe uma nova redação, que foi feita, pois tal inclusão estava devidamente autorizada pelo Regulamento Aduaneiro modificado.

Isso não é que ocorre, pois até o presente momento o Regulamento Aduaneiro não foi alterado para incluir o benefício da Admissão Temporária Econômica com pagamento proporcional de tributos incidentes na importação por ocasião da importação temporária de embarcações para atender ao contrato de afretamento por tempo determinado. Logo, senão existe previsão no Regulamento, norma hierarquicamente superior, por força do Decreto-Lei nº 37/66, artigo 93 c/c a Lei nº 9.430/96, artigo 79, parágrafo único, e tendo o que dispõe o artigo 84, **caput**, inciso IV, da Constituição, somente o presidente de República poderá inovar na legislação fiscal/aduaneira a hipótese de promover a dispensa de cobrança dos tributos incidentes na importação.

Ficou claro que tanto na nova Instrução Normativa, como nos julgados do CARF, não foi vista a falta de previsão legal no Regulamento Aduaneiro no Regime Especial de Admissão Temporária com pagamento proporcional para o ingresso de embarcações destinadas atenderem aos contratos de afretamento por tempo determinado.

A outra hipótese mais plausível é querer entender que as autoridades fiscais, ao darem a redação da nova Instrução Normativa e aqueles julgados, compreenderam que o ingresso de embarcações para empresas marítimas que vêm atender aos contratos de afretamento por tempo determinado seria da mesma natureza do contrato de prestação de serviços.

Essa posição, respeitosamente é divergente da história da própria Receita Federal do Brasil, quando indeferiu o ingresso de embarcações afretadas por tempo determinado, pois justamente foi defendido que aquele contrato de serviço não equivale juridicamente ao contrato de afretamento na espécie mencionada, tudo conforme acima já historiado.

O próprio Poder Judiciário, ano a ano, tem jurisprudência firmada no sentido de que tais contratos têm naturezas distintas sob a ótica do Direito Civil, em que o afretamento por tempo determinado é indivisível para fins tributários.

Justamente pode-se mencionar o acórdão do STJ do voto relator de lavra da ministra Eliana Calmon, proferido no Recurso Especial nº 792.444 RJ (2005/0178205-4), que esclareceu e deu início à jurisprudência, agora pacífica nos tribunais, de que os contratos de afretamento a casco nu equiparam-se ao contrato de locação e, por sua vez, os de afretamento por tempo determinado são de natureza complexa, em que existe um contrato de locação da embarcação que se soma a diversos contratos de serviços distintos, entre os quais se inclui a acessão de mão de obra.

Sendo assim, o contrato de afretamento por tempo determinado é um contrato complexo de outra espécie e juridicamente distinto do contrato de serviço, pois este faz parte daquele, sendo indevida a possibilidade de divisão desse contrato para fins tributários.

A própria Receita Federal do Brasil, na via administrativa, em esclarecimentos para tirar dúvidas sobre o regime Repetro-Sped, demonstrou plena concordância com a tese, ora apresentada, de que o contrato de afretamento por tempo determinado é distinto do contrato de serviço, pois reconhece que é um contrato complexo; para tanto, replica-se o texto exposto no *site* oficial da Receita Federal:

4.4) Dúvida: IN RFB nº 1.781, de 2017, art. 14, § 1º, inciso V.

Assunto: Contrato de afretamento por tempo.

Pergunta: Considerando que o contrato de afretamento por tempo não está previsto no inciso V do § 1º do artigo 14 da IN RFB nº 1.781, de 2017, pode-se concluir que a Receita Federal vedou a possibilidade de utilização deste tipo de contratação?

Resposta: Não, o inciso V trata apenas de importação de bens, o qual é composto das seguintes modalidades: afretamento a casco nu, arrendamento operacional, locação, cessão, disponibilização ou comodato. *O afretamento por tempo, por sua natureza, equivale a contrato complexo, o qual não pode ser desmembrado para efeitos tributários ou aduaneiros, e é composto tanto pela importação de um bem (embarcação ou plataforma), quanto pela importação de serviços (relativos à navegação e demais serviços conexos).*

Os demais serviços contratados (perfuração, engenharia, etc.) também serão analisados em momento posterior.

Destarte, a RFB entendeu oportuno que a análise dos aspectos de importação ocorresse no curso do despacho aduaneiro (IN 1.781, art. 14, § 1º, inciso V) e que a análise do contrato de afretamento por tempo e/ou do contrato de prestação de serviços ocorresse em momento posterior por equipe de fiscalização de zona secundária (IN 1.781, art. 14, § 1º).

Assim, a contratação em afretamento por tempo é permitida tanto no Repetro quanto no Repetro-Sped, conforme disposto no inciso II do § 1º do artigo 461-A do Regulamento Aduaneiro; na alínea “a” do inciso II do § 1º do artigo 4º da IN RFB nº 1.781, de 2017 e na alínea “a” do inciso II do § 1º do artigo 4º da IN RFB 1.415, de 2013”. (Grifos nossos)

O entendimento da indivisibilidade do contrato de afretamento por tempo determinado é importante, por exemplo, pois certos municípios, no afã de aumentarem suas arrecadações, ficam tentados em lançar o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, que acreditam deve incidir nesse tipo de contrato, pois existe serviço em sua composição entre os seus diversos objetos. O entendimento dos julgados na plenitude é afastar tal tributação, pois o contrato de afretamento por tempo determinado é definido como contrato complexo, visto que, além da locação de embarcação, com a transferência do bem, há a prestação de uma diversidade de serviços, dentre os quais se inclui acessão de mão de obra, de modo que não podem ser desmembrados para efeitos fiscais e são impassíveis da incidência do referido imposto do ISSQN. (Processo – Apelação nº 0024418-59.2013.8.19.0028 RIO DE JANEIRO – MACAÉ – 2ª VARA CÍVEL. Órgão Julgador – DÉCIMA QUINTA CÂMARA CÍVEL – Partes: APELANTE: MUNICÍPIO DE MACAÉ, APELADO: COMPANHIA BRASILEIRA DE OFF SHORE – Publicação 25/11/2016)

Logo, se houver ingresso de plataforma de petróleo ou de embarcação com contrato de importação na modalidade locação ou afretamento a casco nu para permanecerem no território aduaneiro não estariam nesse caso cobertas por interpretação dentro das hipóteses do artigo 374 do Regulamento Aduaneiro, pois a finalidade não é o serviço, já que o afretamento por tempo determinado

é contrato complexo (soma de locação da embarcação com diversos serviços, que são indivisíveis para o Direito) e deveria estar explicitamente indicado no artigo 373 do nosso Regulamento Aduaneiro.

Tal argumentação foi sustentáculo para a inclusão no regime Repetro via o citado Decreto que incluiu no Regulamento Aduaneiro o artigo 461-A, que de fato e de direito contemplou a admissão temporária com suspensão total de tributo para aquelas embarcações afretadas por tempo determinado.

Outra situação muito questionável ocorre por ocasião da admissão temporária com pagamento proporcional de tributos, segundo o artigo 373, § 1º, do RA, quando houver a apresentação de dois contratos firmados entre a operadora que afreta a casco nu no exterior uma embarcação estrangeira, e um segundo contrato firmado por si com outra empresa no Brasil, aquela que prestar serviço ao armar e tripular a embarcação. Nesse caso por força da Lei Complementar nº 116/2003, pode-se entender que é situação distinta da do afretamento por tempo determinado, já que a posse da embarcação foi realizada por uma importação a casco nu, que, segundo a jurisprudência, equivale a um contrato de aluguel e como tal está ao abrigo do **caput** do artigo 374 do Regulamento Aduaneiro; de fato, ao embarcar, manobrar ou dar assistência e fazer funcionar máquinas e equipamentos de bordo, há um serviço marítimo, que é inclusive tributado pelo Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, pois está no anexo da Lei Complementar nº 116/03.

Portanto, se houver ingresso temporário para admissão no contrato finalístico de afretamento por tempo determinado, veremos que não é possível aplicar aqui o Regime Especial de Admissão Temporária Econômica com pagamento de tributos na forma proporcional, pois não está previsto literalmente no artigo 373, § 1º, e tampouco poderá utilizar-se de contratos de afretamento na importação como guia mestre temporal, pois também não está previsto no artigo 374 do RA, cujo **caput** literalmente permite como suporte para importação os contratos de arrendamento operacional, de aluguel, ou empréstimo.

Se houver a entrada do bem para atender a contrato de serviço, mesmo assim os contratos nominados acima como afretamento, cessão e disponibilização

não estão literalmente no rol de permissão do artigo 374 do RA, conforme acima explicado.

Também é possível inferir que nova Instrução Normativa do agora chamado Repetro-Sped, a nosso juízo, com máxima vênia, extrapola os limites do Regulamento Aduaneiro, quando traz que é possível que embarcação afretada, sob a modalidade por tempo determinado, venha acolher para o Regime Especial de Admissão Temporária Econômica, em colisão ao que foi sustentado acima pelo previsto nos artigos 100 e 111 CTN, pois impõe limite aos atos da autoridade fiscal, que deve se ater ao que prevê o artigo 373, § 1º, do Regulamento Aduaneiro, onde tal situação não tem qualquer espécie de abrigo.

Dessa forma temos que um contrato de serviço difere do contrato por tempo determinado, logo não há previsão no Regulamento Aduaneiro, Decreto nº 6.759/2009, artigo 373, § 1º, que não prevê essa situação de afretamento, que não permite outra interpretação para conceder o regime a embarcação importada temporariamente para ser usada nesse tipo regime especial de Admissão Temporária Econômica, assim como tampouco poderá haver disciplinamento *a contrario sensu* do mesmo regulamento por parte de qualquer autoridade fiscal.

A resposta ao caso é a impossibilidade em adotar o Regime Especial de Admissão Temporária para atividade econômica para ingresso, por tempo determinado, de embarcação estrangeira, que logo deverá, se quiser permanecer no Brasil temporariamente, RECOLHER INTEGRALMENTE OS TRIBUTOS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO, no comércio exterior brasileiro, POR SER UM FATO ECONÔMICO NÃO ACOLHIDO NO § 1º, ARTIGO 373, DO REGULAMENTO ADUANEIRO, DECRETO Nº 6.759/09. Sendo assim, não é correto tributariamente aceitar que qualquer embarcação estrangeira, que esteja sob o Regime Especial Repetro ou Repetro-Sped para cumprir obrigação contratual por contrato de afretamento por tempo determinado, tenha a sua transferência para um segundo, como o Regime Aduaneiro Especial de Admissão Temporária Econômica.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Decreto nº 2.889, de 21 de dezembro de 1998. Dispõe sobre admissão temporária de bens para utilização econômica no País. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 22 dez. 1998.

BRASIL. Decreto nº 3.161, de 2 setembro de 1999. Institui o regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural - REPETRO. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 3 set. 1999.

BRASIL. Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 6 fev. 2009.

BRASIL . Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 jun. 2010.

BRASIL. Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 21 nov. 1966.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972. Dispõe sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico da exportação, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 nov. 1972.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.578, de 11 de outubro de 1977. Dispõe sobre o imposto sobre a exportação, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 12 out. 1977.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.742, de 1ª de setembro de 1988. Altera disposições da legislação aduaneira, consubstanciada no Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 2 set. 1988.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 dez. 1996.

BRASIL. Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997. Dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 8 ago. 1997.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Dispõe sobre alteração da legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 dez. 2003.

BRASIL. Ministério da Indústria e Comércio Exterior. Portaria da Secretaria de Comércio Exterior nº 23, de 14 de julho de 2011. Dispõe sobre operações de comércio exterior. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 19 jul. 2011.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa RFB nº 136, de 8 de outubro de 1987. Dispõe sobre a aplicação dos regimes aduaneiros especiais de admissão temporária. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 8 out. 1987.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998. Fixa prazo de vida útil e taxa de depreciação dos bens que relaciona. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 7 jan. 1999.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 163, de 31 de dezembro de 1998. Dispõe sobre a classificação fiscal na Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM dos bens que poderão ser importados em regime de admissão temporária, sem exigência de impostos, conforme disposto no artigo 6º do Decreto nº 2.889, de 21 de dezembro de 1988. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 7 jan. 1999.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 164, de 31 de dezembro de 1998. Disciplina a aplicação do regime especial de admissão temporária. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 20 jan. 1999.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 112, de 6 de setembro de 1999. Dispõe sobre a aplicação do regime aduaneiro especial de exportação e importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e

de gás natural – Repetro. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 9 set. 1999.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa nº 27, de 1º de março de 2000. Dispõe sobre a aplicação do regime aduaneiro especial de exportação e importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural – Repetro. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 8 mar. 2001.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 87, de 1º de setembro de 2000. Dispõe sobre a aplicação do regime aduaneiro especial de exportação e importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural – Repetro. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 4 set. 2000.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 4, de 10 de janeiro de 2001. Dispõe sobre a aplicação do regime aduaneiro especial de exportação e importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural – Repetro. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 jan. 2001.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa RFB nº 844, de 9 de maio de 2008. Dispõe sobre a aplicação do regime aduaneiro especial de exportação e importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural – Repetro. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 12 maio 2008.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa RFB nº 513, de 17 de fevereiro de 2005. Dispõe sobre a aplicação do regime aduaneiro especial de entreposto aduaneiro em plataformas destinadas à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural em construção ou conversão no País, contratadas por empresas sediadas no exterior. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 21 fev. 2005.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa RFB nº 1.600, de 14 de dezembro de 2015. Dispõe sobre a aplicação dos regimes aduaneiros especiais de admissão temporária e exportação temporária. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15 dez. 2015.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa RFB nº 1.415, de 4 de dezembro de 2013. Dispõe sobre a habilitação e a aplicação do regime aduaneiro especial de exportação e importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural (Repetro). Alterada pela Portaria Coana nº 3, de 3 de fevereiro de 2014. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 5 dez. 2013.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 241, de 6 de novembro de 2002. Dispõe sobre o regime especial de entreposto aduaneiro na importação e na exportação. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 8 nov. 2002.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa SRF nº 266, de 23 de dezembro de 2002. Dispõe sobre o regime de depósito alfandegado certificado. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 24 dez. 2002.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa RFB nº 1.781, de 29 de dezembro de 2017. Dispõe sobre o regime aduaneiro especial de utilização econômica destinado a bens a serem utilizados nas atividades de exploração, desenvolvimento e produção das jazidas de petróleo e de gás natural (Repetro-Sped) e altera as Instruções Normativas RFB nºs 1.415, de 4 de dezembro de 2013, e 1.600, de 14 de dezembro de 2015. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 2 jan. 2018.

CARLUCCI, José Lence. **Uma introdução ao direito aduaneiro**. São Paulo: Aduaneiras, 1997.

MEIRA, Liziane Angelotti. **Regimes aduaneiros especiais**. São Paulo: IOB, 2002.

ROCHA, Paulo Cesar Alves. **Regulamento aduaneiro anotado com textos legais transcritos**. 19. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2016.

SILVA, Tom Pierre Fernandes da. **REPETRO – Regime aduaneiro especial de importação e exportação de bens destinados à pesquisa e lavra de petróleo e gás**: análise dos entraves e propostas de soluções. Rio de Janeiro: Ebape; Editora FGV, 2007.

SILVA, Tom Pierre Fernandes da. **Tributação no comércio exterior brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2014.

SILVA, Tom Pierre Fernandes da (coautor). **Questão atuais sobre o Repetro**. Rio de Janeiro: Lumin Juris, 2018.

WERNECK, Paulo. **Missão da aduana brasileira sob a ótica empresarial**. Curitiba: Juruá, 2005.

WERNECK, Paulo. **Mercadores. Admissão temporária. Coletânea (versão histórica)**. Disponível em: mercadores.blogspot.com.br. Rio de Janeiro, 2015.

PARTE 4

NORMAS GERAIS



A ECONOMIA DIGITAL, OS CRIPTOATIVOS E O DESAFIO DA TRIBUTAÇÃO

Felipe Kertesz Renault Pinto

Pós-graduado *Lato Sensu* em Direito Fiscal pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC/RJ), mestre em Direito Constitucional pela Universidade Federal Fluminense (UFF) e doutorando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento na Universidade do Estado do Rio de Janeiro (Uerj). Professor convidado de Educação Executiva da FGV e do IBMEC/RJ. Advogado no Rio de Janeiro e em São Paulo.

Gustavo da Gama Vital de Oliveira

Professor adjunto de Direito Financeiro da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (Uerj). Doutor e mestre em Direito Público pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (Uerj). Procurador do Município do Rio de Janeiro. Advogado.

Tadeu Poretz Iglesias

Pós-graduado *Lato Sensu* em Direito Tributário e Contabilidade Tributária pelo IBMEC/RJ. Mestrando em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Advogado no Rio de Janeiro e em São Paulo.

Resumo: O presente estudo tem por objetivo analisar a natureza jurídica dos criptoativos no contexto da economia digital, com intuito de estabelecer os limites e os desafios da tributação desta nova – e disruptiva – forma de exteriorização de riquezas. Para tanto, analisaremos a legislação tributária brasileira em vigor para, em seguida, investigar se e quais são os tributos, a partir do direito positivo posto, passíveis de incidência sobre tais ativos.

Palavras-chave: Criptoativos. Tributação.

Abstract: *This paper seeks to analyze the legal nature of cryptocurrencies in the context of the digital economy, in order to establish the limits and challenges of the taxation of this new – and disruptive – form of economic capacity. To do so, we will analyze the Brazilian tax law in force to then investigate which taxes are, based on positive law, likely to be taxed on such assets.*

Keywords: *Cryptocurrencies. Tax law.*

SUMÁRIO

1	Introdução	493
2	Das novas tecnologias, disruptividade e as criptomoedas.	493
3	Criptomoedas, tecnologia <i>blockchain</i> e o redesenho das transações financeiras no mundo	498
4	Criptoativos como moeda.	500
5	Criptoativos como valores mobiliários	503
6	Classificação dos criptoativos para a Receita Federal do Brasil	507
7	As possíveis incidências tributárias	508
	7.1 IOF	508
	7.2 Imposto sobre a renda e ganho de capital	509
	7.3 IPI	510
	7.4 ICMS	511
	7.5 ITCMD	513
	7.6 ISS	514
8	Conclusões	515
	Referências	517

1 INTRODUÇÃO

O cenário internacional enfrenta um dos maiores desafios das últimas décadas: decifrar as novas formas de compatibilizar os novos negócios com os antigos paradigmas da tributação, enfrentando modalidades pioneiras de negócios que exigem o rompimento de fronteiras. A internet e os meios de comunicação dificultaram sobremaneira o controle das transferências de ativos, passando a demandar plena cooperação entre as mais diferentes soberanias no ambiente internacional.

Nesse cenário, o pano de fundo passa a ser a defesa dos interesses arrecadatários de cada ente internacional, a vigilância sobre os seus jurisdicionados para fins fiscais e a segurança nacional, na medida em que as novas tecnologias geraram inúmeras novas rotas para a circulação de riquezas. Interessante o exercício de imaginar a vida em um país que não detém controle sobre as “moedas” que circulam e as atividades econômicas práticas. Na mesma linha, imaginemos esse mesmo Estado sem controle sobre os meios de comunicação. Imaginemos, por fim, que ele, sobretudo, precise enxergar o invisível, isto é, o que não é físico, tangível, para verificar eventuais fatos geradores tributários, condutas delitivas ou até mesmo atentatórias ao sistema financeiro.

O presente estudo busca examinar os criptoativos – de todas as novas tecnologias, a inegavelmente e essencialmente mais disruptiva - analisando as possíveis naturezas jurídicas de tal instrumento econômico, bem como os possíveis cenários à luz do sistema brasileiro de tributação.

2 DAS NOVAS TECNOLOGIAS, DISRUPTIVIDADE E AS CRIPTOMOEDAS

As novas tecnologias passaram a chamar a atenção na década de 1990, com o *boom* dos *softwares* e, principalmente, das vendas remotas, mais conhecidas como vendas *on-line*. Logo o cenário internacional percebeu a quebra das barreiras físicas, a interface dos mais diferentes mercados e a simbiose de economias antes separadas pela tangibilidade. E, exatamente por não serem

físicas, as novas tecnologias levaram as economias a se preocuparem com as vendas sem que o vendedor tivesse qualquer presença física ou nexo.¹

Em 1998, a OCDE, em reunião realizada na cidade de Ottawa, elegeu a neutralidade, entendida como a necessária manutenção de uma tributação neutra e equânime, sobre a economia digital que se avizinhou, de modo que toda e qualquer operação econômica deveria observar e ser motivada por considerações econômicas, e não por economia fiscal. A preocupação manifestada visava a garantir que contribuintes que desempenhassem atividades semelhantes deveriam estar submetidos a cargas tributárias semelhantes, mas, sobretudo, garantir que os países não teriam suas bases tributáveis deterioradas por planejamentos tributários tidos pela OCDE como abusivos.

Não à toa, anos depois, quando da divulgação do projeto BEPS – Base Erosion and Profit Shifting –, a OCDE elegeu a equidade como pilar dessa nova fase da economia. Nessa ocasião, tratou-se a equidade no plano horizontal: entre os contribuintes; da equidade no plano vertical: em relação às distribuições de receitas; e, por fim, da equidade entre nações. As palavras de ordem passaram a ser, a partir daquela oportunidade, *tax transparency*.²

Dessas relações – que evoluíram inicialmente das vendas *on-line* e aportaram nas operações com intangíveis de grande espectro econômico causado pelo marketing digital e pela circulação de dados – destaca-se sobremaneira a presença digital em todo o globo das empresas norte-americanas atuantes no setor tecnológico. Em balanço publicado em 2018 pela revista *Fortune*, nota-se essa importância:

1 Precedente importante para a construção de um entendimento jurisprudencial sobre o tema foi, indubitavelmente, a decisão da Suprema Corte Norte-Americana (504 U.S. 298) ao analisar, em 1992, *Quill Corporation v. North Dakota*, decidindo ser constitucional a proteção aplicada a vendedores remotos que não possuem o *substantial nexus*, entendido na ocasião como nexos de uma estrutura física. A superação do precedente ocorreu apenas em 2018, no caso *South Dakota v. Wayfair Inc.*

2 Sobre o tema, recomenda-se a leitura do *Annual Report* de 2017 da OCDE.

The 10 Most Valuable Companies on the Fortune 500

While Walmart is king on the Fortune 500, which ranks by revenue, investors see more promise in tech firms—bestowing Silicon Valley with some of the highest market values out there.

Value Rank	Company	Market Value	Sector	Revenues (Bil)	F500 Rank
1	Apple	\$921 bil.	Technology	\$229 bil.	4
2	Amazon.com	\$765 bil.	Retailing	\$178 bil.	8
3	Alphabet	\$750 bil.	Technology	\$111 bil.	22
4	Microsoft	\$746 bil.	Technology	\$90 bil.	30
5	Facebook	\$531 bil.	Technology	\$41 bil.	76
6	Berkshire Hathaway	\$492 bil.	Financials	\$242 bil.	3
7	JPMorgan Chase & Co.	\$388 bil.	Financials	\$114 bil.	20
8	Exxon Mobil	\$349 bil.	Energy	\$244 bil.	2
9	Johnson & Johnson	\$332 bil.	Health Care	\$77 bil.	37
10	Bank of America Corp.	\$315 bil.	Financials	\$100 bil.	24

As of 5/21/2018

SOURCE: [Fortune 500](#)

FORTUNE

Fonte: Fortune (2018).

Outras publicações mostram uma tímida, mas indiscutível importância de empresas chinesas, como se verifica no estudo realizado pelo *site Statista.com* publicado no ano de 2018:

Nome	US\$ bilhões
Apple	926.9
Amazon.com	777.8
Alphabet	766.4
Microsoft	750.6
Facebook	541.5
Alibaba	499.4
Berkshire Hathaway	491.9
Tencent Holdings	491.3
JPMorgan Chase	387.7
ExxonMobil	344.1
Johnson & Johnson	341.3
Samsung Electronics	325.9
Bank of America	313.5
ICBC	311
Royal Dutch Shell	306.5

Fonte: Statista (2018).

Na mesma linha, interessante apontar as lições extraídas dos estudos do professor Yariv Brauner (2014) sobre as principais diretrizes do BEPS, que aponta, de forma resumida, os três pontos centrais do projeto da OCDE/G20. São eles: (i) o aprimoramento da cooperação entre países, e o afastamento da competição fiscal predatória; (ii) a substituição das abordagens pontuais por um plano de ação mais abrangente, que aborde o problema em todas as suas facetas (*holistic approach*); e (iii) liberdade para o desenvolvimento de soluções inovadoras para os novos e complexos problemas tributários internacionais, ainda que, de alguma forma, estas pudessem conflitar com os fundamentos tradicionais do Direito Tributário Internacional.

Ainda no contexto do projeto BEPS, a ação 1, exclusivamente dedicada à economia digital, sofreu duras críticas por supostamente trazer mais dúvidas do que respostas efetivas sobre os problemas postos no bojo da tributação da economia digital.

É certo que para que haja equidade – e harmonização das normas tributárias em ambiente internacional, cujo pilar inexorável consiste na transparência entre as nações – é preciso que se alcance grau mínimo de harmonização e consenso entre os mais de 110 países signatários do projeto BEPS, cujos interesses, cultura e características são inegavelmente distintos. No entanto, a definição dos pontos a serem debatidos, a melhor definição das características do mercado digital, bem amadurecidas no *Interim Report – Tax Challenges Arising from Digitalisation* (OECD, 2018), materializaram importantes pontos de partida, dos quais destacamos os seguintes:

- i) negócios altamente digitalizados (*Highly Digitalised Businesses* – HDBs);
- ii) escala local inter-jurisdicional sem massa (presença física);
- iii) dependência de ativos intangíveis;
- iv) dados, participação do usuário e propriedade intelectual.

A partir da análise da publicação, verifica-se que a OCDE veicula duas principais propostas, cujas bases decorrem da presença digital significativa e da criação de valor, como elementos de conexão e da criação de um tributo sobre operações digitais. São elas:

1ª PROPOSTA:

- i) Desenvolvimento do conceito de Estabelecimento Permanente Digital, viabilizando a tributação sem presença física. Segundo a proposta da OCDE, a caracterização de tal elemento de conexão verificar-se-ia a partir da (i) obtenção de receita anual superior a 7 milhões de euros em determinado Estado membro; (ii) acima de 100 mil utilizadores num Estado membro num ano fiscal; (iii) mais de 3 mil contratos comerciais para serviços digitais criados entre a empresa e os usuários corporativos em um ano fiscal.
- ii) Nova repartição de receitas, por meio da apropriação de lucros aos Estados membros: criação de valor *on-line* (Conflito origem x destino ou residência x fonte)

2ª PROPOSTA:

Criação do Tributo Provisório sobre Atividades Digitais (*Digital Services Tax – DST*), incidente sobre o faturamento, cobrado na fonte, a alíquota de 3%. O referido tributo, todavia, seria cobrado apenas daquelas companhias cujas receitas anuais globais totais superem a marca de 750 milhões de euros e receitas na União Europeia de 50 milhões de euros.

O *Digital Services Tax*, por incidir apenas sobre empresas de faturamento elevado, revela espécie de direcionamento da tributação às gigantes da tecnologia de origem americana, que se mostraram nos últimos anos motivo de grande preocupação das autoridades fiscais globais, especialmente a partir da descoberta de estruturas societárias criadas com o objetivo de afastar a tributação, em evidente encontro com as ideias centrais do projeto BEPS/G20.

No Brasil, em que pese a pouquíssima energia gasta com discussões dessa natureza, o debate sobre novas atividades, como de provimento de internet e desenvolvimento ou comercialização de *softwares*, garantiu-nos algum tempo de pesquisa e decisões dos tribunais superiores. Verifica-se que de todas as novas atividades e desafios decorrentes da digitalização da economia – mesmo se destacando em termos de quebra de paradigmas e redesenho do controle

e da intervenção estatais –, os criptoativos foram objeto de poucos avanços no escopo da Ação 1 do BEPS.

Analisando o espaço dedicado ao tema pela OCDE, tem-se que esta se limitou a apontar a relevância das atividades digitais no cenário internacional, a ausência de “curso legal” e de “emissão governamental”, e a existência de algumas das espécies de criptoativos, tais como aqueles voltados à utilização específica, como ocorre nos jogos *on-line*, bem como na modalidade de compra de bens e serviços no mundo real, destacando, como grande característica e risco, o fato de as transações serem, em sua maioria, anônimas.

A relativa timidez da OCDE em analisar tema de relevância central no direito tributário internacional nos instiga a estudar com maior profundidade o tema, apontando novas perspectivas e desafios no cenário internacional a partir do direito posto, com o intuito de desenvolver e estimular mais estudiosos a colaborarem com o avanço da matéria.

3 CRIPTOMOEDAS, TECNOLOGIA *BLOCKCHAIN* E O REDESENHO DAS TRANSAÇÕES FINANCEIRAS NO MUNDO

A origem da tecnologia *blockchain* e das criptomoedas, por meio da sua mais famosa moeda – o *bitcoin* – confunde-se e se deu em meio à crise das instituições financeiras norte-americanas, especialmente a partir do ano de 2008. A crise dos chamados créditos “*subprime*” levou à quebra de bancos e de gigantes hipotecárias a partir de forte recessão da economia norte-americana e a um sentimento de plena desconfiança com relação ao sistema financeiro daquele país. Nesse cenário, surge uma ideia com viés disruptivo e descentralizador, que permitiu a realização de transações financeiras com múltiplas finalidades, sem a presença de um órgão regulador de uma instituição financeira e cuja informação fosse absolutamente segura. Dessas premissas nascem a tecnologia *blockchain* e o *bitcoin*.

A tecnologia *blockchain* consiste em sistema descentralizado, “ponta a ponta”, em que as informações ficam registradas simultaneamente em todos os seus usuários, de modo que não sejam passíveis de ser corrompidas ou

alteradas. Passou, então, a ser chamado popularmente de “livro-razão”, em que as novas transações são concentradas em blocos e esses blocos são unidos por encadeamentos denominados “hash”. Para que o hash seja criado, torna-se necessária a depuração das operações criptografadas e a sua alocação à cadeia de registros do sistema. A essa atividade se convencionou chamar de “mineração”.

Outro participante usual nessa cadeia são as *exchanges*, atividade similar às casas de câmbio, em que o titular de criptoativos oferece suas “moedas” e os compradores as localizam, refletindo verdadeira atividade de intermediação. De todas, talvez a menos complexa e a mais enquadrável nas atividades de todos conhecidas na economia contemporânea.

Logo, quando falamos da tecnologia *blockchain*, estamos tratando de uma plataforma tecnológica passível de utilização por infindáveis modelos de criptoativos, não sendo ela – tecnologia – nosso ponto de partida para o estudo da natureza jurídica dos criptoativos.

É exatamente pela multiplicidade de espécies de criptoativos³ passíveis de serem criados que partimos para a complexa tentativa de definição de sua natureza jurídica, destacando, desde já, que evitaremos o uso da expressão “criptomoeda”, que poderia levar o leitor a, intuitivamente, direcionar-se para a natureza de moeda, atribuição que será melhor analisada a seguir.

Como dito, o mais conhecido das criptoativos é o *bitcoin*, cujo surgimento se confunde com o da própria tecnologia que o suporta, o *blockchain*. O tema em análise, ainda que novo, pode ser considerado verdadeiro marco na história da economia, na medida em que protagoniza o maior fenômeno de volatilidade registrado na história, superando os famosos casos conhecidos como “Mania das Tulipas” e a “Bolha de Mississippi”.⁴

A título de ilustração, pode-se verificar que o *bitcoin*, cujo valor de mercado em julho de 2010 era de aproximadamente USD 0,06, valorizou-se à incrível monta de USD 7.890,00 em março de 2017, refletindo o maior registro de volatilidade

3 Atualmente, há inúmeros criptoativos conhecidos, entre eles o Bitcoin, Ethereum, Ripple, Litecoin, EOS, Cardano, Stellar NEO, IOTA.

4 Sobre as grandes bolhas econômicas, vale a leitura da obra *Crash: uma breve história da economia*, de Alexandre Versignassi (2015).

da história da economia. A questão que se coloca, de início, consiste em investigar se apenas a volatilidade seria elemento suficiente para indicar a insegurança desse ativo virtual. A resposta nos parece negativa. São diversos outros fatores que contribuem para as incertezas acerca dos criptoativos, tais como a ausência de governança, transparência, lastro e possível ligação com atividades ilícitas.

Feitas essas considerações preliminares, a primeira questão que se coloca consiste em investigar se os criptoativos podem ser considerados uma moeda, com base nos critérios econômicos conhecidos.

4 CRIPTOATIVOS COMO MOEDA

O mercado global conceituou moeda como um ativo que possui, simultaneamente, três características: a) seja meio de pagamento ou investimento; b) possua reserva de valor; c) possua unidade de medida ou medida de valor. Para que se possua reconhecida aceitação como meio de pagamento ou investimento é preciso verificar – sem considerar a sua emissão por órgão oficial e previsão legal de instituição como meio oficial – se o mercado o reconhece como tal, não bastando que apenas uma parte dele assim o faça. Mais do que isso: a natureza de moeda demanda que o ativo seja um instrumento seguro de transações, ou seja, que seu valor seja submetido a controles de volatilidade (inflação) que garantam que o valor, no momento da transação, reflita o poder de compra em bases razoáveis.

Nessa esteira, a caracterização de determinado ativo como moeda demanda que a sua reserva de valor possa ser minimamente controlada e previsível. Ademais, deve-se indicar como característica necessária a presença de unidade de valor que viabilize as operações, de tal sorte que seja possível precificar um determinado bem ou serviço por unidades de medidas facilmente identificáveis. Não à toa, as moedas convencionais se utilizam de duas casas decimais.

Em face de tais parâmetros de definição, parece-nos que os criptoativos, no atual cenário, são disruptivos inclusive no que tange à verdadeira essência de uma moeda. Melhor explicarmos: a sua aceitação vem crescendo inegavelmente em todo o mundo, a sua volatilidade poderá ser facilmente gerida caso os criptoativos estejam lastreados e observem *standards* reconhecidos de

governança e transparência. Entretanto, quanto à unidade de medida, como exemplo, o *bitcoin* se utiliza de até 8 (oito) casas decimais, o que poderia levar o observador a pensar que o requisito unidade de medida jamais seria atingido. Imagine comprar uma escova de dente por 0,00000063 BTC? Ou um sabonete por 0,00000057 BTC?

No entanto, os meios de pagamento eletrônicos vêm, em velocidade acelerada, tornando-se presentes no dia a dia dos consumidores e o simples toque da tela do celular em um sensor é suficiente para que, eletronicamente, a operação com criptoativos seja realizada, não sendo mais necessária para tanto a utilização de papel-moeda para efetivação de uma operação, tangibilidade essa que, notadamente, fundamenta a ideia de unidade de medida. De fato, criar moedas de centavos ou notas que se desdobrem em oito casas decimais, o que parece pouco prático, foi algo superado pelo avanço da tecnologia que, conforme mencionado, permite transações integralmente digitais.

Por outro lado, em que pese a possibilidade de assim se caracterizar, o atual cenário não pode ser considerado suficiente para afastar a observância do sistema jurídico vigente, razão pela qual, por exemplo, no ordenamento jurídico brasileiro, somente a previsão legal poderia atribuir a natureza jurídica de moeda a um criptoativo.

A caracterização do criptoativo como verdadeira moeda, no cenário jurídico atual brasileiro, esbarra em diversos dispositivos da Constituição Federal de 1988:⁵ o artigo 21, VII, estabelece que compete à União “*emitir moeda*”; o artigo 48 estabelece a competência do Congresso Nacional, com a sanção do presidente da República, para dispor sobre as matérias de competência da União, especialmente sobre “*matéria financeira, cambial e monetária, instituições financeiras e suas operações*” (inciso XIII); “*moeda, seus limites de emissão, e montante da dívida mobiliária federal*” (inciso XIV). O artigo 164 estabelece que “*a competência da União para emitir moeda será exercida exclusivamente pelo banco central*”. Por seu turno, a Lei nº 8.880/94 estabelece o Real como padrão monetário de curso legal e poder liberatório. Na mesma linha o artigo 1º da Lei nº 9.069/95.

5 “Estamos certos, por exemplo, de que a Constituição ofereceu um conceito de ‘moeda’ ao qual as ‘criptomoedas’ não se podem subsumir” (FOLLADOR, 2017).

O Comunicado nº 25.306/14⁶ do Banco Central destaca que as moedas virtuais, como o *bitcoin*, não se confundem com a chamada “moeda eletrônica”, termo utilizado pela Lei nº 12.865/13, que possibilita à instituição de pagamento integrante do Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB) a conversão de moeda física ou escritural em moeda eletrônica (art. 6º). Em verdade, a moeda eletrônica representa o próprio dinheiro emitido pelo governo (Real) armazenado em sistema eletrônico em instituições financeiras.

Embora não seja moeda no sentido jurídico do termo e à luz das regras de Direito Econômico, é inegável que o criptoativo pode ser entendido como um instrumento que viabiliza relações de troca de bens e serviços entre duas pessoas. Sob tal prisma, o criptoativo, do ponto de vista econômico, cumpre a função de moeda por ser um bem incorpóreo que pode ser oferecido para aquisição de outro bem (corpóreo ou incorpóreo) ou de um serviço. Portanto, poderia restar caracterizada a celebração de um contrato de permuta (art. 533 do Código Civil), no qual o criptoativo funciona como um dos bens que serão trocados.

Superadas essas questões, é importante analisar se os criptoativos podem ser considerados valores mobiliários. O estudo sob essa perspectiva se faz necessário especialmente porque a eventual inserção dos criptoativos nessa categoria atrairia o controle e a fiscalização da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), refletindo importante medida de regulação por parte do Estado, cujas consequências, outrora mencionadas, seriam relevantes sob o ponto de vista da principal característica dessa espécie de ativo: a regulamentação estatal.

6 “O Banco Central do Brasil esclarece, inicialmente, que as chamadas moedas virtuais não se confundem com a ‘moeda eletrônica’ de que tratam a Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, e sua regulamentação infralegal. Moedas eletrônicas, conforme disciplinadas por esses atos normativos, são recursos armazenados em dispositivo ou sistema eletrônico que permitem ao usuário final efetuar transação de pagamento denominada em moeda nacional. Por sua vez, as chamadas moedas virtuais possuem forma própria de denominação, ou seja, são denominadas em unidade de conta distinta das moedas emitidas por governos soberanos, e não se caracterizam dispositivo ou sistema eletrônico para armazenamento em reais.”

5 CRIPTOATIVOS COMO VALORES MOBILIÁRIOS

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), no exercício das suas competências regulatórias, mesmo não reconhecendo os criptoativos como valores mobiliários, ocupou-se de regular a atuação dos fundos de investimento. Por meio do Ofício Circular nº 1/2018/CVM/SIN, a Superintendência de Relações com Investidores Institucionais (da CVM) assinala, em síntese, que os criptoativos “não podem ser qualificad[o]s como ativos financeiros [...] e por essa razão, sua aquisição direta pelos fundos de investimento ali regulados não é permitida”.

Ato contínuo, a mesma Superintendência de Relações com Investidores Institucionais (SIN) publicou o Ofício Circular nº 11, de 19 de setembro de 2018, autorizando o investimento, por fundos de investimento brasileiros, em fundo no exterior que detenha criptoativos. Dispôs o citado ofício:

A Instrução CVM nº 555, em seu arts. 98 e seguintes, ao tratar do investimento no exterior, autoriza o investimento indireto em criptoativos por meio, por exemplo, da aquisição de cotas de fundos e derivativos, entre outros ativos negociados em terceiras jurisdições, desde que admitidos e regulamentados naqueles mercados. No entanto, no cumprimento dos deveres que lhe são impostos pela regulamentação, cabe aos administradores, gestores e auditores independentes observar determinadas diligências na aquisição desses ativos.

Dentre os requisitos consignados pela manifestação em tela, destacam-se a reiterada ênfase na governança dos fundos investidos, bem como a vedação a financiamento de práticas ilegais ou lavagem de dinheiro (CVM 301 e Exchange); o combate à fraude (emissão, gestão, governança e demais características do criptoativo – liquidez, por exemplo); a necessidade de *due diligence* quando se tratar de criptoativos representativos, ou seja, lastreados; a identificação de eventuais valores mobiliários, bem como o valor justo de investimento, sendo este último ponto polêmico à luz dos preceitos contábeis, na medida em que, ao contrário do valor de aquisição – salvo quando originária, como ocorre com os criptoativos adquiridos pela mineração –, considera-se que o valor justo é, essencialmente, o valor de mercado do ativo comercializado ou do passivo liquidado, e não o determinado por um dos contratantes da operação.

Nessa linha, segundo se extrai do CPC 46, valor justo consiste no “preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data da mensuração”. Para se aferir tal valor, as práticas contábeis estabelecem⁷ que o valor justo deverá seguir uma das três técnicas de avaliação, quais sejam, pela abordagem de mercado, de receita ou de custo.

A nota explicativa nº 08/1978 da CVM aborda, de forma didática, as razões para obtenção de preço justo de transferência:

Toda companhia aberta em algum momento captou parcela da poupança popular, utilizando mecanismo de mercado, posto à sua disposição pelo Estado. O investidor ao aplicar a sua poupança na companhia tem a expectativa de que os valores mobiliários por ele recebidos terão negociabilidade no mercado e que a companhia divulgará ao público todas as informações necessárias sobre o seu investimento seja qual for o seu valor. Esta expectativa do investidor não pode ser revertida por simples vontade dos acionistas controladores ou pelos próprios administradores da companhia. É necessário que os acionistas minoritários fiquem protegidos através da opção de vender as suas ações por um preço conveniente ou por mecanismo que dê a uma minoria acionária substancial o poder de impedir o cancelamento do registro.

A título de ilustração, indica a legislação que, para alcançar o preço justo, a regulamentação da Oferta Pública de Aquisições (OPA) estabelece a necessidade de avaliação, por instituição intermediadora ou empresa especializada com notório conhecimento do tema, do valor justo de cada ação ofertada para compra. Ocorre que os criptoativos são precificados por órgãos não oficiais, que se baseiam em critérios desconhecidos, mas influenciados, sem sombra de dúvidas, pela especulação. Exatamente este fator faz com que a CVM

7 O artigo 46 do CPC em seu parágrafo 61 assevera que: “A entidade deve utilizar técnicas de avaliação que sejam apropriadas nas circunstâncias e para as quais haja dados suficientes disponíveis para mensurar o valor justo, maximizando o uso de dados observáveis relevantes e minimizando o uso de dados não observáveis”.

expresse sua plena preocupação, inclusive, com eventuais operações de *wash trading*, isto é, operações realizadas pelos próprios detentores dos criptoativos, simulando demanda de mercado, fomentando a especulação.

Não à toa, mesmo em meio a ausência de normas expressas sobre os criptoativos, a CVM estabeleceu contínua e incansável fiscalização às práticas de mercado que pudessem configurar crimes contra o mercado, tais como operações com indícios de pirâmide financeira, expedindo, apenas no ano de 2017, 121 ofícios ao Ministério Público.⁸

É importante lembrar que à luz da Lei nº 6.385/76 (Lei do Mercado de Capitais) consideram-se valores mobiliários: i) as ações, debêntures e bônus de subscrição; ii) os cupons, direitos, recibos de subscrição e certificados de desdobramento relativos aos valores mobiliários; iii) os certificados de depósito de valores mobiliários; iv) cédulas de debêntures; v) as cotas de fundos de investimento em valores mobiliários ou de clubes de investimento em quaisquer ativos; vi) as notas comerciais; vii) os contratos futuros, de opções e outros derivativos, cujos subjacentes sejam valores mobiliários; viii) outros contratos derivativos, cujos ativos subjacentes sejam valores mobiliários; ix) quando ofertados publicamente, quaisquer outros títulos ou contratos de investimento coletivo, que gerem direito de participação, de parceria ou de remuneração, inclusive resultante de prestação de serviços, cujos rendimentos advêm do esforço do empreendedor ou de terceiros.

Nesse sentido, conforme se verifica da análise das espécies acima dispostas e expressamente presentes na redação do artigo 2º da Lei nº 6.385/76, os valores mobiliários se caracterizam pela expressa previsão legal e decorrem, ou de direitos e obrigações sobre patrimônio preexistente, ou sobre participação sobre ativo financeiro em formação, do qual o detentor do direito tenha contribuído para a formação.

Em trabalho dedicado ao tema, Ary Oswaldo Mattos Filho (1985, p. 51) classifica valores mobiliários como ativo que *“simboliza a exteriorização jurídica de um elo econômico, independentemente da existência de uma cártula – o qual surge da relação obrigacional que une o poupador (credor) e o empreendedor (devedor) no investimento comum”*.

8 Vide VALOR ECONÔMICO, 2017.

Na mesma linha, prossegue o autor:

[O] que resulta claro da análise das tentativas classificatórias dos valores mobiliários, que agora se começa a fazer, é que o grau de incertezas é muito superior ao desejável. A incerteza advém da tentativa de compatibilização de duas estruturas distintas. De um lado o conceito e categorização dos títulos de crédito existentes e peculiar ao sistema italiano e por nós copiada e absorvida a partir da segunda metade da década de 1960. (MATTOS FILHO, 1985, p. 26-27) ⁹

Em outras palavras, pode-se assegurar que a classificação dos criptoativos como valores mobiliários demandaria definição como tal por lei ou por manifestação expressa da CVM. Ademais, parece-nos de todo complexo conceituar os criptoativos, sem qualquer distinção, como valores mobiliários. Isso porque, pela simples análise dos disponíveis no mercado, salta aos olhos que não necessariamente guardam similitude para além, quando muito, da tecnologia que utilizam, vide a diferença inegável entre eventuais criptoativos comercializados em ambiente fechado de *gamers*, passando pelos utilizados como meios de obtenção de financiamento por doações (*crowdfunding*), até as “moedas” como o *bitcoin*.

Conhecidas as questões postas, bem como a incerteza acerca da verdadeira natureza jurídica desses ativos como valores mobiliários – ideia que se extrai justamente da ausência de regulação estatal e apoio legal ao tema –, cumpre apresentar como a Receita Federal do Brasil vem se manifestando sobre o tema, com o intuito de traçar, ainda que de forma preliminar, os limites e os desafios da fiscalização nesse cenário absolutamente inovador.

9 Destacamos, também, a opinião de José A. Engrácia Antunes (2008, p. 88): “O termo valor mobiliário consiste em conceito jurídico polissêmico, ao qual não corresponde uma precisa noção legal ou doutrinal universalmente aceita”. Gabriela Cordoniz, Laura Patela e Marina Copola (2015, p. 52, p. 54) alertam para a ausência de padronização dos valores mobiliários e da necessidade de permanente atuação pela CVM: “Permanece, contudo, a ausência de um conceito legal de valor mobiliário, apesar de ser possível destacar algumas características que, a princípio, são comuns a grande parte dos títulos, tais como a captação de poupança popular, a padronização dos direitos inerentes e a qualificação dos títulos em massa” [...] “A adoção de um modelo aberto de valores mobiliários exige que a CVM desempenhe constante exercício de interpretação para responder às demandas que lhe são postas pelo mercado”.

6 CLASSIFICAÇÃO DOS CRIPTOATIVOS PARA A RECEITA FEDERAL DO BRASIL

A Receita Federal publicou em 2018 o “Perguntão”, a fim de esclarecer o entendimento do órgão sobre determinados temas tributários e orientar os contribuintes para a declaração de ajuste do imposto sobre a renda da pessoa física. No que tange aos criptoativos, manifestou-se a RFB, na pergunta 447, que “as moedas virtuais (bitcoins, por exemplo), muito embora não sejam consideradas como moeda nos termos do marco regulatório atual, devem ser declaradas na Ficha de Bens e Direitos como outros bens, *uma vez que podem ser equiparadas a um ativo financeiro*” (grifos nossos).

Nesse sentido, em que pese não reconhecer os criptoativos como ativos financeiros, as autoridades fiscais parecem equiparar-lhes a tais, dispondo, em observação afixada na supracitada “pergunta 447”, que há a ausência de cotação oficial para fins de conversão dos valores para fins tributários. Na mesma linha, em resposta à pergunta 607, manifestou-se a Receita Federal no sentido de que os ganhos obtidos na alienação de “moedas virtuais”, cujo total alienado seja superior a R\$ 35 mil serão tributados como ganho de capital, à alíquota de 15%, bem como que as operações devem ser consideradas idôneas.

Atesta-se, pois, o desafio ao qual está submetido o Fisco brasileiro: classificar um ativo que vem gerando acréscimo patrimonial perfaz fatos econômicos que poderiam estar sujeitos à tributação, entretanto, sem base legal que o torne um fato jurídico-econômico que se subsuma a uma hipótese de incidência, é impor uma difícil escolha: (i) não ignorar tais fatos econômicos e vesti-los com alguma materialidade hoje existente; ou (ii) aguardar o Legislativo e ver esvair-se o direito de o Estado tributar os fatos jurídico-econômicos não abrangidos para alguma espécie de limitação constitucional ao poder de tributar.

Como já dissemos, os criptoativos têm em comum apenas o fato de utilizarem a tecnologia *blockchain* e não serem, atualmente, regulados. Por outro lado, cada criptoativo pode possuir uma natureza diametralmente distinta da dos demais, uma vez que seu criador pode lhe atribuir objetivos e características de todo distintas, podendo assumir a natureza de “moeda”, de valor mobiliário, de doação, de ativo financeiro, de compra e venda de um bem ou serviço ou até de permuta.

Nessa linha, buscar conceituação singular para os criptoativos não nos parece a melhor escolha. Ou se opta por vesti-los, individualmente, com a natureza jurídica que mais se aproxima no ordenamento jurídico hoje vigente, o que desde logo assinalamos que nos parece violar a segurança jurídica e a necessária previsibilidade informada pela confiança legítima, ou conformamos tais ativos digitais em *standards* legais a serem editados, mesmo que tais padrões nos levem a múltiplas naturezas jurídicas ou mesmo a uma só, tão inovadora quanto a tecnologia sobre a qual disporá.

7 AS POSSÍVEIS INCIDÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

7.1 IOF

As definições sobre as incidências tributárias específicas no caso de operações com criptoativos dependem especialmente de sua caracterização como moeda ou como bem incorpóreo. Com efeito, o nome usualmente utilizado para identificar os criptoativos – moedas virtuais – não revela necessariamente que eles seriam verdadeira moeda no sentido jurídico do termo.

A conclusão de que o criptoativo não caracteriza verdadeira moeda traz consequências relevantes no campo tributário. A operação de aquisição ou alienação de criptoativo não pode assim ser considerada “câmbio” para efeito de incidência do IOF-câmbio (art. 153, V, da CF). Com efeito, a expressão utilizada pelo constituinte deve ser entendida como designando operações envolvendo *moeda estrangeira*. Como o criptoativo, como o *bitcoin*, em regra não constitui uma moeda emitida por nenhum país estrangeiro, a hipótese não encontra subsunção no enunciado de competência constitucional.

Como adverte Ricardo Lobo Torres (2007, p. 193), embora o legislador ordinário possa esmiuçar o fato gerador do IOF previsto na CF, não poderá “se afastar dos conceitos econômicos e jurídicos de câmbio, crédito e seguro”.

Pode ocorrer ainda a hipótese de o criptoativo representar algum valor mobiliário, embora atualmente tal caracterização nos pareça difícil, como já assinalado. Com efeito, considerando a cláusula de abertura do conceito de valor mobiliário constante do artigo 2º, inciso IX, da Lei nº 6.385/76, não se pode excluir

totalmente a referida possibilidade.¹⁰ Havendo tal caracterização, o IOF-valor mobiliário seria cabível em tais operações.

7.2 Imposto sobre a renda e ganho de capital

Atualmente, a posição da Receita Federal do Brasil¹¹ é no sentido de que as moedas virtuais não são consideradas moeda “nos termos do marco regulatório atual”. O criptoativo deve ser, segundo posição daquele órgão, declarada na “Ficha bens e direitos”, reforçando assim a tese de que seria um bem incorpóreo ou ativo financeiro. A RFB esclarece que os criptoativos devem ser declarados pelo seu respectivo valor de aquisição. Sobre o ponto, ressalta:

Como esse tipo de “moeda” não possui cotação oficial, uma vez que não há um órgão responsável pelo controle de sua emissão, não há uma regra legal de conversão dos valores para fins tributários. Entretanto, essas operações deverão estar comprovadas com documentação hábil e idônea para fins de tributação.

A grande dificuldade consiste em saber qual seria a “*documentação hábil e idônea*” mencionada na observação. Em primeiro lugar, caso a aquisição do criptoativo ocorra de forma originária, pelo processo de mineração, qual seria o valor de aquisição? No caso de aquisição derivada de criptoativo, como comprovar com “*documentação hábil e idônea*” uma operação que ocorre integralmente em meio digital? Um *print* da tela do *smartphone* seria suficiente?

No caso de aquisição originária pela técnica da mineração, poderia o proprietário levar em consideração os custos de aquisição que o levaram à aquisição do criptoativo, tal como ocorre no caso de custos na construção de imóveis?

Conforme a regra geral dos bens, os ganhos de capital obtidos com a alienação de criptoativos cujo total alienado no mês seja superior a R\$ 35 mil são tributados

10 “Art. 2º São valores mobiliários sujeitos ao regime desta Lei: [...] IX - quando ofertados publicamente, quaisquer outros títulos ou contratos de investimento coletivo, que gerem direito de participação, de parceria ou de remuneração, inclusive resultante de prestação de serviços, cujos rendimentos advêm do esforço do empreendedor ou de terceiros.”

11 RFB, *Perguntas e respostas – Imposto de Renda Pessoa Física 2017*. Pergunta 447.

pelo IR, seguindo as alíquotas progressivas em função do lucro com prazo de recolhimento até o último dia do mês seguinte ao da alienação.¹²

Outra questão que precisa ser definida é saber se haveria ganho de capital apenas na hipótese em que a alienação do criptoativo ocorrer com a aquisição de dinheiro pelo vendedor (disponibilidade financeira). Na hipótese de o criptoativo ser objeto de uma permuta com outro bem, haveria ganho de capital na hipótese, caso o valor do bem adquirido seja superior ao custo de aquisição do criptoativo (torna ou reposição)? E na hipótese de a referida permuta ocorrer sem qualquer torna ou reposição?

7.3 IPI

A atividade de mineração de criptoativos estaria sujeita ao IPI? Para responder a tal questionamento, deve-se, em primeiro lugar, analisar se a mineração pode ser equiparada à atividade que resulta em produto industrializado.

O artigo 46, parágrafo único, do CTN considera industrializado o *“produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”*.

A atividade de mineração, como sabemos, não parece encontrar subsunção na descrição da norma geral tributária, visto que a mineração não modifica a natureza ou a finalidade dos criptoativos, bem como não se destina a aperfeiçoá-los para o consumo. A mineração, a rigor, “cria” o criptoativo.¹³ Pode-se equiparar em certo sentido, por analogia, a referida atividade a uma verdadeira “extração mineral”, não se verificando assim a hipótese de produto industrializado.¹⁴

Conforme destaca Ricardo Lobo Torres (2007, p. 175), embora o conceito constitucional de produto industrializado seja aberto e dependa da atuação do legislador para a sua integração, *“ao legislador é defeso atuar discricionariamente,*

12 Idem, ibidem, pergunta 607.

13 “[A]s criptomonedas são criadas a partir de operações matemáticas geradas em computadores, ou seja, não há transformação material” (MORAIS; BRANDÃO NETO, 2014).

14 Cf. MELO, 2009, p. 74: “[...] não é produto industrializado a produção artística, artesanal, extrativa. Exclui-se, desse conceito, o produto pecuário, agrícola, pesqueiro, os demais produtos extrativos e as obras de arte, à luz de uma conceituação comum”.

atribuindo a qualidade de industrializado aos produtos que a técnica e a experiência não admitem que assim sejam considerados, pois as palavras da Constituição já trazem em si algumas limitações.”

Assim, diante dos aspectos traçados pelo legislador complementar sobre o alcance da definição de produto industrializado, a tributação da atividade de mineração de criptoativos pelo IPI não seria possível ainda que houvesse a inclusão expressa de tal hipótese na lei ordinária federal de incidência.

7.4 ICMS

A incidência do ICMS em operações envolvendo criptoativos deve ser compreendida a partir da definição do alcance das principais expressões que compõem a hipótese de incidência constitucional do tributo (art. 155, II, da CF).

Caso seja adotada a tese de que a expressão “mercadoria” abrangeria apenas os bens corpóreos, não haveria a incidência do ICMS em operações envolvendo a alienação de criptoativos. A tese de que o termo “mercadoria”, para efeito do ICMS, somente abrangeria bens corpóreos é aceita por parcela significativa da doutrina tributária.¹⁵ Todavia, o STF, em sede de julgamento da Medida Cautelar na ADI nº 1945, considerou viável cogitar da incidência de ICMS no caso de operações envolvendo *software*, que é bem incorpóreo.¹⁶

15 “É o bem corpóreo da atividade profissional do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, compreendendo-se no estoque da empresa, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, como é o caso do ativo permanente” (PAULSEN; MELO, 2013, p. 237).

16 “[...] ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis” (ADI 1945 MC, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/2010, DJe-047 DIVULG 11-03-2011 PUBLIC 14-03-2011).

Além disso, a incidência do ICMS em operações envolvendo bens incorpóreos é aceita pelas Fazendas Estaduais, como demonstra o convênio nº 106/2017 do Confaz.¹⁷

Todavia, mesmo admitida a possibilidade de ICMS na circulação de bens incorpóreos, ainda assim seria necessário perquirir o alcance do termo “circulação” para concluir acerca da incidência do imposto em operações envolvendo a alienação de criptoativos.

Nessa linha, cumpre expressar que não é qualquer circulação que caracteriza fato gerador do ICMS, pois é preciso conjugar o aspecto material da hipótese de incidência com o aspecto pessoal do imposto. E nos termos da Lei Complementar nº 87/96, a regra geral é de que contribuinte do ICMS é apenas a pessoa que realiza “*com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial*” operações de circulação de mercadoria (art. 4º). Logo, quando uma pessoa física adquire uma quantidade limitada de criptoativos e a aliena posteriormente, obtendo uma contraprestação em dinheiro, caso não estejam caracterizados tais elementos, não haverá a incidência do ICMS.

A conclusão pela não incidência do ICMS no caso de alienações realizadas sem habitualidade, com contraprestação em dinheiro, parece-nos aplicável seja na hipótese de a operação ocorrer diretamente entre particulares, seja na hipótese de intermediação entre particulares realizada por “corretoras” (*exchanges*).

Caso a alienação de criptoativos ocorra com habitualidade, como no caso de algumas *exchanges* (que não se limitam apenas a servir de intermediárias entre compradores e vendedores interessados), poder-se-ia cogitar, em tese, da incidência do imposto estadual.

Ainda que estivesse caracterizada a habitualidade típica do aspecto pessoal do fato gerador do ICMS, seria preciso verificar se a incidência do referido tributo estaria caracterizada caso o criptoativo não seja alienado com o intuito de obter remuneração em dinheiro, mas seja utilizado como um meio de permuta para aquisição de bens e serviços.

17 “Cláusula primeira – As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio.”

A referida indagação leva à necessidade de definir se a permuta é fato gerador do ICMS, ou seja, se o termo “*circulação de mercadorias*”, adotado pela CF/88 e pela LC nº 87/96, abrange apenas o negócio jurídico compra e venda ou também a permuta de bens.

Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo defendem que a permuta em valores equivalentes renderia ensejo à tributação do ICMS. Caso a troca não fosse de bens de valores equivalentes, o ICMS incidiria no valor em que eles equivalem, sendo que o valor excedente seria caracterizado como ato gratuito, que não é sujeito ao imposto (PAULSEN; MELO, 2013, p. 235).

A conclusão de que não é apenas a compra e venda o negócio jurídico que caracteriza o termo “*circulação*” é reforçada pela Lei Kandir, ao aduzir, no seu artigo 2º, § 2º, que a “*caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitui*”.

Todavia, a consideração de que a permuta consistiria em fato gerador do ICMS pressupõe a obediência ao critério pessoal do imposto, já mencionado. Assim, não é qualquer permuta que pode ser tributada pelo ICMS, mas apenas a permuta realizada “*com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial*”.

Logo, se uma empresa de varejo de eletrodomésticos aceita criptoativos como meio de “pagamento”, o fato de a transação restar caracterizada como permuta não afastaria a incidência do ICMS devido pela empresa, pois na hipótese restou caracterizada uma circulação de mercadoria com habitualidade. Na mesma linha de raciocínio, ausente a habitualidade, não se poderia cogitar da incidência do ICMS, como na hipótese de permuta de um livro por um criptoativo, realizada entre duas pessoas físicas, pois nenhuma das partes do negócio jurídico poderia ser caracterizada como comerciante, sujeito passivo do ICMS.

7.5 ITCMD

Uma vez caracterizado como bem, a transmissão gratuita (doação) de um criptoativo está sujeita ao ITCMD. Note-se que a locução constitucional alude à doação de “*quaisquer bens ou direitos*” (art. 155, I, CF/88), o que abrange os bens incorpóreos.

Na mesma linha, a transmissão *causa mortis* de criptoativos está abrangida pela hipótese de incidência do imposto, apesar de ser difícil caracterizar, pelas peculiaridades que envolvem o processo de utilização de criptoativos, quais os instrumentos práticos que poderiam viabilizar a transmissão *causa mortis* de tais bens.

7.6 ISS

Na hipótese de um criptoativo ser utilizado como meio de “pagamento” de uma prestação de serviço constante da lista da Lei Complementar nº 116/03, está caracterizado o fato gerador do ISS.¹⁸

Com efeito, o fato gerador do imposto é a prestação de serviços, “*ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestado*” (art. 1º da Lei Complementar nº 116/03). Logo, se a remuneração do prestador ocorrer mediante a entrega de uma criptomoeda, tal circunstância é irrelevante para a incidência do imposto. Ademais, a própria jurisprudência do STF ressalta que o ISS pode ser exigido mesmo antes do pagamento do preço ao prestador do serviço.¹⁹

Em relação às atividades desenvolvidas pelas *exchanges*, que oferecem plataformas aptas para a aproximação de pessoas interessadas na compra e venda de criptoativos, está caracterizada a hipótese de “*serviços de intermediação e congêneres*” prevista no item 10 da lista de serviços da Lei Complementar nº 116/03, sendo possível enquadrá-las em algum dos subitens. O subitem 10.02 destaca a incidência do ISS no agenciamento, corretagem ou intermediação de “*títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer*” e o subitem 10.05

18 Cf. MORAIS; BRANDÃO NETO, 2014: “Sobre o ISS, ocorre a incidência sobre a prestação de serviço, mesmo que o serviço seja pago com moeda virtual, tendo a base de cálculo o valor do serviço”.

19 “DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ISS. EXIGÊNCIA DO TRIBUTO ANTES DO PAGAMENTO DO PREÇO AO PRESTADOR DO SERVIÇO. POSSIBILIDADE. 1. Nos termos da jurisprudência desta Corte, a exigibilidade do ISS, uma vez ocorrido o fato gerador – que é a prestação do serviço –, não está condicionada ao adimplemento da obrigação de pagar-lhe o preço, assumida pelo tomador dele. [...]” (ARE 936067 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 09/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJE-215 DIVULG 06-10-2016 PUBLIC 07-10-2016).

menciona o agenciamento, corretagem ou intermediação de “bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens”.

8 CONCLUSÕES

A análise do cenário global demonstra evidente avanço tecnológico, revelando cenário absolutamente disruptivo, tendo em vista a crescente evolução da economia digital. Nesse contexto, o direito, pautado em uma realidade fincada na economia de bens materiais, tangíveis, passou a encontrar dificuldades em regular a economia digital, cuja inovação e capacidade de transformação podem ser consideradas características marcantes.

Na mesma linha, a partir do cenário de crise econômica observada em 2008, com início nos Estados Unidos e posterior repercussão no resto do mundo, passou-se a conhecer a figura dos criptoativos, formas de realizar transferências de recursos inovadoras, que em poucos anos causaram grandes questionamentos das autoridades econômicas globais.

O primeiro desafio enfrentado no presente estudo buscou investigar a compatibilidade dos criptoativos na natureza de moeda, com base nos critérios tradicionalmente adotados pela economia e pela legislação brasileira. Concluímos, sobre o tema, que nada obstante sejam os criptoativos passíveis de troca por mercadorias e serviços, estariam, por ausência de regulamentação estatal – especialmente por ser a moeda, no direito brasileiro, descrita em lei – afastados de tal natureza.

O segundo desafio enfrentado consistiu em verificar se os criptoativos poderiam ser considerados valores mobiliários, o que atrairia a necessidade de regulamentação, revelando avanços importantes no que se refere à principal crítica a tais espécies de bens: a ausência de regras claras que gerem segurança ao usuário das “moedas virtuais”. A CVM, preocupada com a popularização dos criptoativos no Brasil, manifestou-se em dois comunicados oficiais, demonstrando, gradualmente, maior abertura e aproximação com esses tipos de transação. Na última manifestação a agência passou a permitir que fundos de investimentos brasileiros operem ativos virtuais.

No teste da natureza jurídica desse tipo de ativo, a ausência de previsão legal também foi determinante para afastar a natureza de valores mobiliários aos criptoativos. Nessa linha, mencionamos que a busca de conceituação singular para os criptoativos não nos parece a melhor escolha. Alertamos para a dificuldade de vesti-los, individualmente, com a natureza jurídica que mais se aproxima deles no ordenamento jurídico hoje vigente, assinalando a possível violação da segurança jurídica que reflete a necessária previsibilidade informada pela confiança legítima. Outra possibilidade é considerar que tais ativos digitais nos levem a múltiplas naturezas jurídicas ou mesmo a uma só, tão inovadora quanto a tecnologia sobre a qual disporá.

No que se refere aos aspectos eminentemente fiscais, analisamos o tema por duas perspectivas: a primeira delas verificando o tratamento dado atualmente pela Receita Federal aos criptoativos e a segunda apresentando nossas impressões acerca da incidência de cada um dos tributos previstos em nosso ordenamento jurídico.

Em que pese o esforço que vêm fazendo os governos no sentido de aproximar as novas tecnologias da realidade da regulamentação seja louvável, deve-se alertar que ainda estamos diante de atuação incipiente, em face da importância que a economia digital vem alcançando no mundo moderno.

A alegação posta, em relação aos criptoativos, revela-se ainda mais importante, na medida em que diante do avanço tecnológico dos meios de pagamentos digitais, estaremos, em pouquíssimos anos, diante de realidade em que serão raras as formas de pagamentos por meios físicos, cenário em que a ausência de regulamentação e atuação estatal ensejará insegurança jurídica – e econômica – no contexto nacional e internacional.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, José A. Engrácia. Os valores mobiliários: conceito, espécies e regime jurídico. **Revista da Faculdade de Direito de Porto**, v. 5, 2008.

BRAUNER, Yariv. What the BEPS. **UFA Law Faculty Publications**, 2014. Disponível em: <http://scholarship.law.ufl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1652&context=facultypub>. Acesso em: 25 out. 2018.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Nota Explicativa CVM 08. **Instrução CVM nº 3**, de 17 de agosto de 1978 que dispõe sobre cancelamento de Registro de Companhia. CVM, 1978. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/legislacao/notas-explicativas/nota008.html>. Acesso em: 28 out. 2018.

CORDONIZ, Gabriela; PATELA, Laura; COPOLA, Marina. Comentários ao art. 2º da Lei nº 6.385/76. In: CORDONIZ, Gabriela; PATELA, Laura (coord.). **Comentários à Lei do Mercado de Capitais – Lei nº 6.385/76**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

FOLLADOR, Guilherme Broto. Criptomoedas e competência tributária. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, Brasília, v. 7, nº 3, 2017 p. 79-104.

FORTUNE MAGAZINE. Here Are the Fortune 500's 10 Most Valuable Companies (Lucinda Shen). **Fortune 500**. Disponível em: <http://fortune.com/2018/05/21/fortune-500-most-valuable-companies-2018/>. Acesso em: 28 out. 2018.

MATTOS FILHO, Ary Oswaldo. O conceito de valor mobiliário. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, nº 59, 1985.

MELO, José Eduardo Soares de. **IPI – teoria e prática**. São Paulo: Malheiros, 2009.

MORAIS, Carlos Yury Araújo de; BRANDÃO NETO, João Batista. Tributação das operações com criptomoedas. **Arquivo Jurídico**, Teresina, v. 1, n. 7, p. 41-60, jul./dez. 2014.

OECD. **Tax challenges arising from digitalisation – Interim Report 2018**: Inclusive framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2018. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en#. Acesso em: 28 out. 2018.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Perguntas e respostas – Imposto de Renda Pessoa Física 2017**. Brasília, 2018.

STATISTA. **The 100 largest companies in the world by market value in 2018**. Disponível em: <https://www.statista.com/statistics/263264/top-companies-in-the-world-by-market-value/#0>. Acesso em: 28 out. 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. V. 4.

VALOR ECONÔMICO. Disponível em: <https://www.valor.com.br/financas/5413147/autarquia-encaminhou-121-oficios-ao-mp-em-2017>. Acesso em: 28 out. 2018.

VERSIGNASSI, Alexandre. **Crash: uma breve história da economia**. 2. ed. São Paulo: Leya, 2015.



COMENTÁRIOS À NÃO CUMULATIVIDADE E À NOVA DEFINIÇÃO DE INSUMOS DO STJ

Fabio Rodrigues de Oliveira

Advogado. Mestre em Ciências Contábeis. Doutorando em Ciências da Informação. Coordenador, autor e coautor de livros em matéria contábil. Professor em diversas instituições (BSSP, Fecap, FGV, Fipecafi, Unicamp, entre outras). Pesquisador do grupo de pesquisas em Controladoria e Gestão Tributária da Universidade de São Paulo (USP), com trabalhos apresentados no Brasil e no exterior. Sócio nas empresas Systax Sistemas Fiscais, Busca Legal Tecnologia e BSSP Centro Educacional.

Resumo: Em 2002, foi instituída a não cumulatividade das contribuições sociais. O modelo adotado, no entanto, foi diverso daquele empregado para os demais tributos brasileiros. Somado a essa inovação, a Administração Tributária, ao regular o aproveitamento dos créditos, adotou uma definição restritiva para o conceito de insumos, trazendo inúmeros questionamentos quanto à sua extensão. Diante desse cenário, este estudo discorre sobre não cumulatividade e faz uma análise do conceito de insumos em várias perspectivas, considerando, inclusive, o Recurso Especial nº 1.221.170-PR, que trouxe uma nova definição a ser observada pela Administração Tributária e pelos órgãos julgadores.

Palavras-chave: PIS. Cofins. Não cumulatividade. Créditos. Insumos.

Abstract: *In 2002, was created the non-cumulativeness of the social contributions. The model adopted, however, was different from that employed to other Brazilian taxes. In addition to this innovation, the tax administration, in regulating the use of credits, adopted a restrictive definition for the concept of inputs, bringing numerous questions about its extension. In view of this scenario, this study discusses non-cumulativity and analyzes the concept of inputs from various perspectives, including the Decision n. 1,221,170-PR of STJ, which brought a new definition to be observed by the tax administration and the judiciary.*

Keywords: *PIS. Cofins. Non-cumulativeness. Credits. Inputs*

SUMÁRIO

1	Introdução	523
2	Não cumulatividade	524
2.1	Breve histórico	524
2.2	Cumulatividade <i>versus</i> não cumulatividade	525
2.3	Princípio, subprincípio, regra ou técnica?	525
2.4	Sistemas de realização da não cumulatividade	527
2.5	Não cumulatividade na Constituição Federal	530
2.6	Não cumulatividade das contribuições sociais	532
2.7	Método indireto subtrativo	535
2.8	Créditos da sistemática não cumulativa	536
3	Insumos em diferentes perspectivas	537
3.1	Insumos na legislação tributária	537
3.2	Insumos na visão da Administração Tributária	538
3.3	Insumos na jurisprudência administrativa e judicial	541
3.4	O STJ e a nova definição de insumos	550
3.5	Insumos na teoria contábil	553
4	Conclusões	556
	Referências	558

1 INTRODUÇÃO

Atendendo aos anseios do setor empresarial, crítico à tributação “em cascata”, foi instituída a não cumulatividade das contribuições sociais. Essa sistemática de apuração alcançou, em outubro de 2002, a Contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e, em fevereiro de 2004, passou a abranger a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

O modelo adotado para as contribuições sociais, no entanto, foi distinto daquele empregado para o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), baseados no Método de Crédito do Tributo.

Para a sistemática não cumulativa das contribuições foi adotado o Método Indireto Subtrativo, no qual os créditos que podem ser descontados das respectivas contribuições são taxativamente relacionados na legislação, ou seja, somente os encargos descritos nas Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, possibilitam a apropriação de créditos.

E entre os créditos admitidos no regime não cumulativo das contribuições sociais, os mais polêmicos são os bens e serviços utilizados como insumos, tanto pela subjetividade desse termo, quanto pela extensão que deles se possa esperar.

Enquanto os contribuintes esperavam incluir nesse conceito os mais diversos gastos, a Administração Tributária adotou uma definição bem restritiva, limitando as possibilidades de aproveitamento dos créditos. Tal questão motivou este estudo, que primeiramente apresenta a não cumulatividade, inclusive as peculiaridades do modelo adotado em relação às contribuições sociais, para então analisar as diversas definições adotadas para o conceito de insumos.

2 NÃO CUMULATIVIDADE

Tributo não cumulativo é aquele que incide somente sobre o valor agregado em cada operação. Assim, não obstante as formulações doutrinárias apontem distinções entre tributos não cumulativos e tributos sobre valor agregado, os objetivos de ambos, em termos econômicos, são os mesmos: garantir que o tributo incida somente sobre o valor acrescido a cada operação.

Cabe observar que a não cumulatividade é uma qualidade característica dos tributos plurifásicos, que são aqueles que incidem ao longo da cadeia de comercialização de determinado produto. Essa modalidade busca evitar o efeito “em cascata”, ou seja, que o tributo incida sobre bases que já foram tributadas anteriormente. Em síntese, os tributos não cumulativos são aqueles que evitam a incidência sobre bases já agravadas pela tributação.

2.1 Breve histórico

Os tributos sobre valor acrescido, mais conhecidos no Brasil por não cumulativos, ingressaram no direito positivo em 1954, quando a França transformou o seu velho imposto sobre o volume de negócios (*taxe sur le chiffre d'affaire*) em um tributo sobre o valor acrescido, denominado *taxe sur la ajoutée* (TORRES, 2004).

A não cumulatividade “surgiu de estudos de economistas e financistas que buscavam soluções para evitar os malefícios causados pela tributação em cascata” (FURLAN; VELLOSO, 2009, p. 27) e é considerada uma das maiores inovações dos sistemas tributários contemporâneos (SAMPAIO, 2004). Por suas vantagens econômicas, logo após seu nascimento, esse tipo de tributo se irradiou pela Europa, estando presente, atualmente, em toda a União Europeia, na qual é conhecido como Imposto sobre Valor Agregado (IVA).

Os tributos não cumulativos também estão presentes na América Latina (Chile, Peru, México etc.), inclusive no Brasil, onde apareceu pela primeira vez em 1958, com o IPI, que à época ainda se denominava Imposto de Consumo, conforme a Lei nº 3.520/58.

Em 1965, essa técnica de cálculo também passou a ser adotada no Brasil para o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), atualmente denominado ICMS, que substituiu o Imposto sobre Vendas e Consignações.

2.2 Cumulatividade *versus* não cumulatividade

No regime cumulativo, o tributo (SIQUEIRA; RAMOS, 2004, p. 170):

[...] é cobrado em diversas etapas do processo produtivo, de forma que haja a cobrança sobre uma base que contém o tributo cobrado em etapas anteriores, ou seja, a cobrança de tais tributos, quando não é acompanhada de mecanismos de compensação dos montantes cobrados nas etapas anteriores das cadeias de produção, produz um quadro de incidência em cascata.

A principal característica dos tributos cumulativos é, portanto, repetir sobre bases de cálculo que ficam cada vez mais elevadas pela adição de novas margens de lucro, de novas despesas acessórias e do próprio tributo incidente sobre operações posteriores (FERRAZ JR., 2000).

A não cumulatividade, por sua vez, tem por finalidade essencial evitar essa incidência “em cascata”. Por essa característica, os impostos incluídos nessa modalidade são conhecidos como “impostos sobre valor agregado” ou “impostos sobre valor adicionado”, destacando a característica de que o tributo deveria incidir somente sobre o valor que foi efetivamente “acrescido” em cada operação.

2.3 Princípio, subprincípio, regra ou técnica?

Uma das diversas questões discutidas em relação à não cumulatividade refere-se à sua natureza, ou seja, em saber se a não cumulatividade deve ser encarada como um princípio ou uma técnica.

De acordo com Fátima Fernandes Rodrigues de Souza (2004, p. 241), a não cumulatividade é um princípio informador dos tributos sujeitos a essa sistemática. Para dar fundamento a sua posição, a autora se baseia em Celso Antonio Bandeira de Mello (2003, p. 818), o qual define princípio como “disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico”.

Esta também é a posição de Sacha Calmon Navarro Coêlho (2009), o qual recorda que no Brasil o primeiro tributo a adotar a não cumulatividade foi o Imposto de Consumo, substituído pelo IPI (Leis nºs 297/1956 e 4.502/1964, art. 25). Na época, a não cumulatividade era um princípio infraconstitucional. A sua elevação a princípio constitucional se deu por meio da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, passando a alcançar o IPI e o ICM, este último substituído pelo ICMS. O autor (2009) ainda recorda que o princípio se manteve intacto na Constituição Federal de 1967 e na chamada Constituição emendada de 1969, o mesmo ocorrendo com a atual Constituição de 1988.

De acordo com Ricardo Lobo Torres, no entanto, princípios são “enunciados genéricos”, o que o leva a enquadrar a não cumulatividade como um subprincípio do princípio constitucional da repercussão obrigatória, por possuir maior concretude e menor abstração em relação aos princípios. Conforme Torres (2004, p. 144):

Os subprincípios vinculam-se diretamente aos princípios e se situam na etapa seguinte da concretização dos valores. Já possuem maior concretude e menos abstração que os princípios e aparecem quase sempre por escrito no discurso da Constituição ou da lei, mais ainda não criam direitos e deveres para quem quer que seja.

Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2009), por seu turno, encara a não cumulatividade como uma regra (técnica), uma vez que os princípios admitem ponderação, podendo ser afastados no caso concreto. Ou seja, os princípios seriam “ordens para que determinados valores sejam realizados no plano fático, no plano do comportamento humano” (PIMENTA, 2009, p. 412).

De acordo com Pimenta (2009, p. 412), o que se busca com a não cumulatividade

[...] é evitar que o ônus financeiro decorrente da incidência de tributos, que gravam a circulação e a produção de mercadorias, não seja repassado para o consumidor final. Trata-se, pois, de uma técnica de tributação posta em dispositivo constitucional que veicula uma regra, a qual não pode ser ponderada no caso concreto.

Hugo de Brito Machado também enfrentou essa questão. Para o autor (2009), a não cumulatividade pode ser encarada como princípio e técnica. É um princípio, quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição. Nos dispositivos que a mencionam, embora de certa forma já esteja definido o que se deve entender por não cumulatividade, não está estabelecido exaustivamente o modo pelo qual esta será efetivada. Não se estabelece a técnica, tem-se simplesmente o princípio.

Assim, considerando que a não cumulatividade, enquanto posta na Constituição Federal, seja um comando de observação para o legislador infraconstitucional, deduz-se que a “técnica” utilizada para dar efetividade à não cumulatividade deve estar em harmonia com o “princípio” constitucional.

É esse o entendimento de Yoshiaki Ichihara (2009, p. 305), ao levantar que

A não cumulatividade aparece como um verdadeiro princípio constitucional, e sua agressão importa numa inconstitucionalidade máxima, que nem o legislador ou o agente público pode restringir o alcance ou o conteúdo desta diretriz.

2.4 Sistemas de realização da não cumulatividade

De acordo com Kiyoshi Harada (2004), a não cumulatividade comporta duas espécies de realização:

a) incidência do tributo sobre o valor acrescido em cada etapa de movimentação da mercadoria, conhecido como IVA, que figura no âmbito latino-americano em geral e na União Europeia;

b) incidência do imposto sobre o valor total de mercadoria, seguido de dedução daquele cobrado nas etapas anteriores, sistema este adotado no Brasil, e aplicado, por exemplo, no ICMS, onde há direito à dedução de créditos do imposto apurado nas operações anteriores.

Essa também é a posição de Yoshiaki Ichihara (2009, p. 508), ao citar que “existem duas formas de calcular o imposto não cumulativo: a) calcular o imposto sobre o valor acrescido; b) calcular o imposto sobre o valor total da operação e deduzir o valor pago na operação anterior”.

No Brasil se adota a segunda opção, ou seja, o tributo incide sobre o total da operação, com a consequente dedução de créditos. Tendo em vista a característica do modelo adotado no país, faz-se importante analisar a natureza desses créditos, que se dividem em créditos financeiros ou físicos, como sinaliza Sacha Calmon Navarro Coêlho (2009, p. 461), quando prevê que a não cumulatividade pode ser operacionalizada de duas formas, mediante

[...] a concessão de crédito financeiro dedutível, que abrange o imposto pago relativo a qualquer bem entrado no estabelecimento, essencial e imprescindível à atividade;

[...] a concessão de crédito físico, o qual restringe o direito à compensação ao imposto pago na aquisição de bens que fisicamente se incorporam ao produto final ou que se consomem no curso do processo de produção, dele se excluindo as máquinas, ferramentas e outros integrantes do ativo fixo.

Para o autor (2009), a não cumulatividade presente no direito pátrio se consubstancia na concessão de créditos financeiros, uma vez que a Constituição Federal de 1988 não estabelece nenhuma limitação à apropriação de créditos. Não obstante, como já mencionado, as técnicas que vêm sendo empregadas no país para dar efetividade ao princípio têm inserido inúmeras restrições à apropriação de créditos, aproximando-os do sistema de créditos físicos.

A par dessa classificação bipartida adotada pelos autores nacionais (HARADA, 2004; ICHIHARA, 2009), Edison Carlos Fernandes e Ives Gandra da Silva Martins (2007), com base na literatura estrangeira, dividem a não cumulatividade em:

- a) Método direto subtrativo;
- b) Método direto aditivo;
- c) Método indireto aditivo;
- d) Método indireto subtrativo;
- e) Método de crédito do tributo.

O quadro 1 traz um resumo dos métodos adotados pela literatura estrangeira, suas fórmulas e seus correspondentes exemplos de aplicação:

Quadro 1 – Sistemas de realização da não cumulatividade

Método	Fórmula	Exemplo de aplicação
Método direto subtrativo	$T = a \times (R - C)$	ISS devido Construção Civil
Método indireto subtrativo	$T = (a \times R) - (a \times C)$	PIS e Cofins
Método direto aditivo	$T = a \times (MO + MP + D + L)$	IVA (União Europeia)
Método indireto aditivo	$T = (a \times MO) + (a \times MP) + (a \times D) + (a \times L)$	IVA (União Europeia)
Método de crédito do tributo	$T = \text{Débito} - \text{Crédito}$	ICMS e IPI

onde:

(a) alíquota do tributo

(R) vendas

(C) compras

(MO) mão de obra

(MP) outras matérias-primas e insumos

(D) outras despesas

(L) margem de lucro

(Crédito) tributo devido na etapa anterior

(Débito) débito a ser pago referente à transação corrente

Fonte: Elaboração do autor.

Verifica-se, assim, que há várias formas para se buscar um único objetivo, qual seja, evitar que o tributo se acumule nas diversas fases de sua cadeia de comercialização. Em outras palavras, há várias técnicas para dar efetividade ao princípio da não cumulatividade.

2.5 Não cumulatividade na Constituição Federal

O estudo do direito tributário, bem como o estudo de qualquer outro ramo do direito, deve partir da Constituição Federal, fonte de excelência de todas as regras jurídicas. Nesse diploma, além dos princípios basilares do direito tributário, é possível identificar os contornos dos tributos que poderão ser instituídos pelo legislador infraconstitucional.

No Brasil, a não cumulatividade, como já mencionado, ganhou o contexto de princípio constitucional na Constituição de 1946, por meio da EC nº 18, de 1º de dezembro de 1965, alcançando os tributos que atualmente foram substituídos pelo IPI e pelo ICMS. O princípio também foi mantido na Constituição Federal de 1967 e na Emenda 1, chamada de Constituição emendada de 1969.

Na Carta Magna de 1988, a não cumulatividade também se encontra prevista para diversos tributos, como se constata dos trechos a seguir transcritos da Constituição Federal:

a) IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)

Art. 153. [...]

§ 3.º O imposto previsto no inciso IV:

[...]

II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; [...]

b) ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação)

Art. 155. [...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; [...]

c) Contribuições sociais

Art. 195. [...]

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput [contribuições sociais incidentes sobre a receita ou faturamento e na importação], serão não cumulativas.

d) Imposto residual

Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; [...]

A Constituição Federal, como se observa, em diversas passagens se refere à não cumulatividade. Em relação ao IPI, ao ICMS e aos impostos residuais, a Carta Magna é taxativa, eles “serão não cumulativos”.

Com relação às contribuições sociais, a Constituição determina que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições serão não cumulativas. Ou seja, para essa espécie tributária poderão coexistir duas modalidades de incidência, a cumulativa e a não cumulativa.

Ao contrário do que acontece com outros sistemas jurídicos, nos quais o princípio da não cumulatividade não merece nem mesmo consagração constitucional, no Brasil a Carta Magna não se conformou em ditar o princípio concisamente,

como destaca Sacha Calmon Navarro Coêlho (2009). A Constituição Federal o fez em minúcia, já lhe ditando as regras mais importantes.

Justamente por isso, Coêlho e Derzi (2005, p. 107) defendem que a não cumulatividade se encontra prevista e delimitada na própria Constituição Federal. Em relação ao ICMS e ao IPI, não há como discordar de tal afirmativa, haja vista a literalidade da Carta Magna. Em relação às contribuições sociais, no entanto, a Constituição Federal se limitou a prevê-las, sem detalhar a forma de sua operacionalização, o que deu margem para a instituição do presente modelo de não cumulatividade.

2.6 Não cumulatividade das contribuições sociais

Em 2003, o poder constituinte derivado, por meio da EC nº 42, introduziu a possibilidade de cobrança das contribuições sociais de forma não cumulativa. Observa-se, no entanto, que o Poder Executivo já havia instituído a sistemática não cumulativa em relação ao PIS, por meio da Medida Provisória nº 66, de 29 de outubro de 2002, convertida posteriormente na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

A Medida Provisória nº 66/2002, em seu art. 11, já previa, inclusive, que até 31 de dezembro de 2003 o Poder Executivo submeteria ao Congresso Nacional projeto de lei tornando não cumulativa a cobrança da Cofins. Com a publicação da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida posteriormente na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, essa previsão legal foi concretizada.

De acordo com o Ministério da Fazenda (2004), o regime cumulativo possuía uma série de distorções que prejudicavam a eficiência e a competitividade nacional, como a verticalização das empresas. Assim, a instituição do regime não cumulativo teve como principal motivo, conforme declara o próprio Ministério da Fazenda (2004), permitir um expressivo ganho de eficiência da economia nacional. É o que se conclui, também, da análise da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135/2003.

Desde o início, uma das questões mais discutidas em relação à não cumulatividade refere-se à possibilidade de o legislador estabelecer quais são os créditos permitidos e os vedados, e é possível dividir as opiniões, basicamente, em dois grupos. Há aqueles que entendem que a não cumulatividade é um princípio constitucional, o qual deve ser observado pelos tributos que adotam essa sistemática, ainda que de forma opcional. Para esses teóricos, o legislador não é livre para relacionar quais são os créditos admitidos ou não.

Faz parte dessa corrente, denominada constitucionalista, José Eduardo Soares de Melo (2009, p. 273), para o qual “a estrutura de um regime não cumulativo pressupõe – de modo lógico, natural e jurídico – a adoção de critérios consistentes em determinadas posturas que objetivem evitar a cumulação das cargas tributárias, e mecanismos hábeis e eficazes para a sua plena operacionalidade”. Raquel Mercedes Motta Xavier (2011, p. 151) também segue esse entendimento, ao concluir que “não se pode aceitar a tese que somente as despesas relacionadas na Lei 10.637/2002 e 10.833/2003 autorizam o abatimento de crédito”.

Do lado oposto aos autores que veem a não cumulatividade como um princípio que não comporta restrições, há os partidários da corrente legalista, para os quais o legislador está livre para relacionar os créditos que podem ser apropriados.

É partidário dessa corrente Carlos César Sousa Cintra (2009), para o qual, tendo em vista que a Constituição não traz um detalhamento acerca de como se deve operacionalizar a não cumulatividade, não haveria, a princípio, vício algum no modo escolhido pelo legislador para operacionalizá-la. A Administração Tributária também acompanha esse raciocínio. É importante destacar que essa divisão entre corrente constitucionalista e legalista interfere diretamente na compreensão da não cumulatividade e na extensão dos créditos.

Para a corrente constitucionalista, em que a não cumulatividade é um princípio, a relação de créditos prevista no artigo 3.º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 é meramente exemplificativa.

Seguindo essa corrente e tendo em vista que as contribuições incidem sobre as receitas, todos os custos e despesas necessários à geração de receitas deveriam permitir a apropriação de créditos. Despesas com propaganda ou comissões de venda, por exemplo, estariam enquadradas nessa categoria e permitiriam o aproveitamento de créditos.

Para essa corrente não se discute, por exemplo, o que são ou não insumos. Isso pouco importa. O critério para a apropriação de crédito é saber se o custo ou a despesa são necessários para a geração da receita.

Para a corrente legalista, entretanto, o legislador está livre para relacionar os créditos que podem ser apropriados. Para essa corrente, que é seguida pela Administração Tributária e de forma geral pelo CARF e pelo Judiciário, a relação de créditos prevista no artigo 3.º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 é taxativa. Com isso, para aproveitamento de créditos, não basta que o custo ou a despesa sejam necessários à geração da receita, é preciso que eles estejam previstos na legislação.

A palavra final sobre essa questão cabe ao Supremo Tribunal Federal, que inclusive já reconheceu Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo nº 790.928. De acordo com o órgão:

[...] as recorrentes sustentam preliminar de repercussão geral e, no mérito, apontam violação ao artigo 195, § 12, da Constituição Federal. Discute-se, na espécie, a eventual ofensa ao artigo 195, I, “b”, e § 12, da Constituição Federal, que conferiu status constitucional à não cumulatividade do PIS e da COFINS e que, segundo as recorrentes, restou restringido em razão da regulamentação infraconstitucional pertinente (art. 3º, notadamente inciso II e §§1º, 2º e 3º, das Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003, e art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865/2004).

Destaca-se que essa ação foi posteriormente substituída para julgamento de Repercussão Geral pelo processo nº 841.979, ainda pendente de julgamento.

2.7 Método indireto subtrativo

Por força constitucional, a não cumulatividade do ICMS e do IPI baseia-se no sistema de débitos e créditos, também conhecido como Método de Crédito do Tributo, em que o imposto incidente em cada operação é compensado com o montante incidente na operação anterior.

Em relação à não cumulatividade do PIS e da Cofins, por força das características próprias desses tributos, não há essa vinculação direta entre débitos e créditos, uma vez que a regra matriz de incidência das contribuições é distinta daquela aplicável aos aludidos impostos.

Naqueles, a incidência tributária está intimamente ligada às operações realizadas pelo contribuinte. O ICMS incide sobre a circulação da mercadoria e o IPI sobre a produção da mercadoria. No caso das contribuições, no entanto, a incidência afeta de maneira indireta as operações realizadas pela empresa, uma vez que incidem sobre as receitas auferidas pelo contribuinte.

Tendo em vista as características materiais de incidência das contribuições, o Poder Executivo, ao instituir a não cumulatividade das contribuições, optou por um sistema diferenciado, atribuindo situações específicas onde o crédito é assegurado, denominado “Método Indireto Subtrativo”, cujo objetivo, de acordo com a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135/2003, seria garantir a neutralidade da incidência tributária sobre os agentes da cadeia comercial.

De acordo com Edison Carlos Fernandes e Ives Gandra da Silva Martins (2007, p. 7), no Método Indireto Subtrativo, a não cumulatividade é alcançada por meio da concessão de crédito fiscal sobre as compras (custos e despesas) definidas em lei, na mesma proporção da alíquota que grava as vendas (receitas).

Esses créditos não estão vinculados, portanto, àquilo que foi pago na operação anterior, como ocorre com o ICMS e o IPI. Com isso, em alguns casos, o crédito é apurado, inclusive, em montante superior àquele da operação anterior. Isso ocorre, por exemplo, no caso de aquisições de contribuintes sujeitos ao regime cumulativo. Enquanto estes tributam suas operações às alíquotas de 0,65%

(PIS) e 3% (Cofins), os adquirentes desses produtos, sujeitos ao regime não cumulativo, poderão apurar seus créditos às alíquotas de 1,65% e 7,6%.

Por outro lado, há situações em que a legislação veda o direito ao crédito, mesmo que a operação anterior tenha sido onerada pelas contribuições. Isso ocorre, por exemplo, na aquisição de bens para o ativo imobilizado, quando não empregados na produção de bens ou na prestação de serviços. Nesse método, o fato de a aquisição anterior ter sido tributada pelas contribuições não é critério seguro e suficiente para garantir o direito ao crédito.

2.8 Créditos da sistemática não cumulativa

Ao instituir a não cumulatividade das contribuições sociais, o Poder Executivo optou por relacionar os créditos que poderão ser descontados das aludidas contribuições, o que, para Melo e Lippo (2008), viola os princípios constitucionais diretivos da economia, com comprometimento empresarial, uma vez que nem sempre é possível a respectiva transferência do ônus ao consumidor.

Essa posição também é defendida por Raquel Mercedes Motta Xavier (2011, p. 201), a qual destaca que:

A liberdade do legislador para escolher o método para efetivar a não cumulatividade restringe-se à escolha do método, e não à extensão dos seus efeitos, de modo que o legislador tem o dever de garantir, quando da escolha do método, que os maléficis efeitos econômicos da cumulatividade sejam impedidos.

De qualquer forma, não obstante respeitáveis opiniões, seguindo a corrente legalista, para se conhecer quais são os créditos que poderão ser apropriados, faz-se necessário analisar as Leis n^{os} 10.637/2002 e 10.833/2003, mais precisamente o seu art. 3.º, o qual vem sofrendo inúmeras alterações desde a instituição da não cumulatividade.

Apesar das inúmeras discussões acerca das Leis n^{os} 10.637/2002 e 10.833/2003, cabe destacar o princípio da presunção de constitucionalidade das leis, o qual

reconhece que toda espécie normativa nasce de acordo com a Constituição Federal. Assim, salvo se o STF declarar a inconstitucionalidade das citadas leis, é necessário que se reconheça a sua validade no ordenamento jurídico.

O reconhecimento dessa presunção de validade não implica considerar, no entanto, que a relação dos créditos deva ser interpretada de forma restritiva, como vem fazendo a Administração Tributária. Essa é a conclusão de Ricardo Mariz de Oliveira (2009, p. 446), quando destaca que “na perseguição do sentido do termo ‘insumo’, que é um dos itens permissivos de créditos, deve-se compreender que o que não for insumo não está na lista dos créditos, mas tudo quanto puder ser compreendido como ‘insumo’ deve gerar dedução”.

3 INSUMOS EM DIFERENTES PERSPECTIVAS

O objetivo desta seção é apresentar a extensão do conceito “insumos” em várias perspectivas. Primeiramente, será identificado o que é previsto sobre o conceito nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Em seguida, será analisada a extensão do conceito de acordo com o entendimento da Administração Tributária e da jurisprudência administrativa e judicial, com destaque à decisão constante do Recurso Repetitivo do Superior Tribunal de Justiça – STJ. Por fim, será identificado o conceito de insumos de acordo com a teoria contábil.

3.1 Insumos na legislação tributária

A Constituição Federal brasileira não traz uma definição para insumos, e tendo em vista que esse conceito não é utilizado para definir ou limitar competências tributárias, a legislação tributária é competente para alterar sua definição, conteúdo e alcance. Assim, importa conhecer a produção legislativa em relação a esse conceito.

Nesse sentido, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 preveem que poderão ser descontados créditos em relação a:

II – bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2.º da Lei 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [...]

Como se verifica, a legislação do PIS e da Cofins, em sua redação atual, permite a apropriação de créditos em relação a bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens, inclusive combustíveis e lubrificantes.

O legislador não trouxe uma definição para o que seriam insumos, como também não relacionou taxativamente quais seriam esses bens e serviços que possibilitariam a apuração de créditos. Apenas condicionou que eles deveriam ser utilizados “na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

Apesar da subjetividade da expressão “insumos”, já apontada por Paulo Henrique Pêgas (2003), pode-se concluir, de plano, que só se inserem nesse conceito os bens e serviços utilizados (a) na prestação de serviços ou (b) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Insumos utilizados em produtos que tenham destinação diversa da venda, como uma doação, por exemplo, não possibilitam a apropriação de créditos, em face da limitação imposta na legislação.

3.2 Insumos na visão da Administração Tributária

Tendo em vista que o legislador não trouxe uma definição para insumos, a RFB, em sua função de regular a apuração e o recolhimento das contribuições sociais, determinou, por meio da Instrução Normativa nº 404, de 12 de março de 2004,¹ o que se entende como insumos:

1 A RFB expressou seu entendimento acerca do conceito de insumos, inicialmente, por meio da Instrução Normativa nº 358, de 9 de setembro de 2003, a qual alterou a Instrução Normativa nº

I – utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II – utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Dessa definição, fortemente influenciada pela legislação do IPI, de imediato se conclui que não é todo e qualquer gasto que possibilita a apropriação de créditos, ainda que necessário à atividade empresarial.

A definição de insumos para a RFB, denominada neste estudo como “definição fiscal de insumos”, nem mesmo corresponde ao total dos custos incorridos para a produção de um bem ou para a prestação de um serviço, como se poderia esperar. Somente estão alcançados por esse conceito os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção de outros bens ou na prestação de serviços.

Se a ausência de uma definição nas leis instituidoras da não cumulatividade já trazia inúmeras dúvidas, com esse posicionamento da RFB o número de questionamentos só aumentou. Para dirimir essas dúvidas, vários contribuintes

247, de 21 de novembro de 2002. A definição adotada já possuía, no entanto, a mesma extensão da Instrução Normativa nº 404/2004.

ingressaram com consultas formais ao órgão fiscalizador, no objetivo de obter segurança e uma resposta concreta aos seus casos.

Isso se comprova, inclusive, pelas inúmeras soluções de divergência expedidas pela Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit), as quais buscam unificar o entendimento da Administração Tributária em relação à definição de insumos. Esse é um procedimento necessário, uma vez que as consultas feitas pelos contribuintes eram respondidas de forma descentralizada, havendo, muitas vezes, divergências entre as decisões do próprio órgão.

No quadro 2 é possível verificar alguns gastos que não se enquadram como insumos no entendimento da Administração Tributária.

QUADRO 2 – Encargos excluídos da definição fiscal de insumos

Encargo	Fundamentação
Alimentação, vale-transporte, fardamento e diárias	Soluções de Divergência nº 8/2006, nº 15/2008, nº 17/2008, nº 24/2008, nº 25/2008, nº 33/2008 e nº 43/2008
Atividades preparatórias de florestamento e reflorestamento	Solução de Divergência nº 7/2016
Direitos autorais	Solução de Divergência nº 14/2011
Exaustão	Solução de Divergência nº 3/2011
Gastos com desembaraço aduaneiro	Solução de Divergência nº 7/2012
Equipamento de Proteção Individual (EPI)	Solução de Divergência nº 9/2011
Frete para o transporte de produtos acabados ou em elaboração	Soluções de Divergência nº 11/2007, nº 12/2008, nº 26/2008 e nº 2/2011
Rastreamento de veículos e cargas, seguros de qualquer espécie e pedágio	Soluções de Divergência nº 15/2007, nº 14/2008, nº 18/2008, nº 19/2008 e nº 20/2008
Telefonia para a execução de serviços contratados	Solução de Divergência nº 10/2011

Fonte: Elaboração do autor.

Por meio dessa relação de encargos, é possível inferir que a questão mais importante para o enquadramento de um bem ou serviço como insumo é a forma de seu emprego no processo produtivo. Ele deve ser aplicado ou consumido na produção ou fabricação de um bem ou na prestação de serviço ou, pelo menos, sofrer desgaste em função da ação diretamente exercida sobre o produto.

Cabe observar, no entanto, que o entendimento fixado pela RFB encontra validade apenas “no âmbito das repartições subordinadas à autoridade autora da interpretação, não obriga os contribuintes (embora nos seus limites os proteja) e não se impõe perante outros órgãos, inclusive de julgamento, do Poder Executivo, e muito menos do Poder Judiciário” (OLIVEIRA, 2009, p. 443).

3.3 Insumos na jurisprudência administrativa e judicial

O contribuinte pode discordar do procedimento adotado pela Administração Tributária em relação a determinado assunto, a exemplo da definição de insumos adotada pela RFB para a apropriação de créditos do PIS e da Cofins.

Quando isso ocorre, para resolver a controvérsia instalada, o contribuinte pode ingressar com medida judicial ou administrativa para ter a solução do seu caso concreto. Da solução dessas discussões se forma a jurisprudência judicial e administrativa.

As decisões, sejam administrativas ou judiciais, não se aplicam, em regra, a terceiros. Entretanto, como adverte Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 73), “a jurisprudência é uma fonte complementar do direito porque, constituindo um precedente emanado dos órgãos técnicos especialmente encarregados de aplicar a lei, ajuda a entender-lhe o sentido e fixar o seu alcance”.

Justamente por isso, faz-se importante conhecer tais decisões na busca do conceito de insumos.

3.3.1. Jurisprudência administrativa

Na esfera administrativa federal, o início da discussão sobre determinado assunto se inicia nas Delegacias da Receita Federal de Julgamento. É a primeira instância, da qual cabe recurso para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Da leitura dos inúmeros acórdãos, é possível verificar que as decisões do CARF passaram por três fases, cada uma com um entendimento sobre a definição de insumos, demonstrando, inclusive, uma evolução em relação a esse assunto, como demonstrado a seguir.

1ª fase – Restritiva – Adoção da definição de IPI

Em suas primeiras decisões, o CARF foi influenciado pela definição de insumos adotada pela RFB, a qual, por sua vez, é baseada fortemente na legislação do IPI.

As decisões, conseqüentemente, eram restritivas e prejudiciais ao contribuinte, uma vez que exigia, para tomada do crédito, que o bem ou serviço fosse aplicado ou consumido diretamente na prestação de serviços ou na produção de bens.

É exemplo dessa fase o Acórdão 201-79.759, de 7 de novembro de 2006, da 1.ª Câmara do 2.º Conselho de Contribuintes, o qual prevê que:

No cálculo da COFINS o sujeito passivo somente poderá descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços, não se considerando como tal despesas realizadas com fretes, despachos, carretos, bônus de terceiros, aluguéis, comissões, depreciações ou gastos com vendas e despesas administrativas.

Adotou-se nessa primeira fase, portanto, a mesma definição constante da Instrução Normativa SRF nº 404/2004.

2ª fase – Ampla – Adoção da definição do IRPJ

A primeira fase de interpretação do CARF sofreu uma grande mudança com o Acórdão 3202-00.226, de 8 de dezembro de 2010 (2.ª Câmara/2.ª Turma Ordinária). Foi uma decisão polêmica, da qual é transcrito o seguinte trecho:

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

Como se verifica, essa segunda fase trouxe uma grande inovação, ao afastar a definição de insumos adotada pela legislação do IPI e ao optar pela definição do IRPJ. Tendo em vista a materialidade de incidência das contribuições, é coerente essa definição, mas sem dúvida inovadora em relação ao contido nas leis instituidoras da não cumulatividade, que em momento algum sinalizaram que tal conceito deveria abranger todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa.

3ª fase – Intermediária – Adoção de definição própria

Apesar das comemorações por parte dos contribuintes com uma definição ampla de insumos, essa inovação foi logo revista, com a decisão constante do Acórdão 9303-01.036, da 3.ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Mais equilibrada, essa decisão afastou tanto a definição restritiva do IPI quanto a definição extensiva do IRPJ. Optou-se pela construção de uma definição a partir da própria legislação das contribuições sociais.

Com isso, passou a se consolidar no âmbito do CARF que os dispêndios, denominados insumos, são aqueles relacionados com a produção do contribuinte. São diversos os acórdãos que consideram uma definição própria de insumos para as contribuições sociais, cada um com suas peculiaridades, a exemplo dos citados a seguir:

QUADRO 3 – Acórdãos com adoção de definição própria

Acórdão	Tipo de gasto
Acórdãos nº 9303-002.651, nº 9303-002.652, nº 9303-002.653 e nº 9303-002.655, da 3.ª Turma da CSRF	Bens consumidos durante o processo de produção
Acórdão nº 3301-01.470, da 3.ª Câmara da 1.ª Turma Ordinária	Combustível, lubrificante, retífica e movimentação de mercadorias
Acórdão nº 3401-01.096, da 4.ª Câmara da 1.ª Turma Ordinária	Combustíveis e lubrificantes dos veículos utilizados no transporte de insumos e mão de obra do parque industrial
Acórdão nº 3402-001.663, da 4.ª Câmara da 2.ª Turma Ordinária	Combustível, peças e material de embalagem
Acórdão nº 3403-001.283, da 4.ª Câmara da 3.ª Turma Ordinária	Defensivos agrícolas e transporte de trabalhadores
Acórdão nº 3201-000.959, da 2.ª Câmara da 1.ª Turma Ordinária	Despacho aduaneiro e telefonia
Acórdão nº 3302-001.781, da 3.ª Câmara da 2.ª Turma Ordinária	Embalagem de transporte
Acórdão nº 3803-03.100, da 3.ª Turma Especial	Embalagem de transporte
Acórdão nº 3803-003.440, da 3.ª Turma Especial	Embalagem de transporte
Acórdão nº 9303-003.069, da 3.ª Turma da CSRF	Exploração de florestas (celulose)
Acórdãos nº 9303-01.035 e nº 9303-01.036, da 3.ª Turma da CSRF	Gastos gerais na produção de bens ou serviços
Acórdão nº 9303-01.741, da 3.ª Turma da CSRF	Indumentária

Acórdão	Tipo de gasto
Acórdão nº 3802-001.479, da 2. ^a Turma Especial	Produtos para higienização e tratamento de resíduos
Acórdão nº 3403-002.052, da 4. ^a Câmara da 3. ^a Turma Ordinária	Produtos para limpeza, higienização, entre outros
Acórdão nº 3803-003.389, da 3. ^a Turma Especial	Recuperação ambiental e retificação de motores
Acórdão nº 3403-002.043, da 4. ^a Câmara da 3. ^a Turma Ordinária	Remoção de resíduos
Acórdão nº 3402-001.659, da 4. ^a Câmara da 2. ^a Turma Ordinária	Seguro de mercadorias
Acórdão nº 3403-001.611, da 4. ^a Câmara da 3. ^a Turma Ordinária	Serviços de terraplanagem
Acórdão nº 3402-001.982, da 4. ^a Câmara da 2. ^a Turma Ordinária	Serviços técnicos e controle de qualidade
Acórdão nº 3301-001.788, da 3. ^a Câmara da 1. ^a Turma Ordinária	Subcontratação e outros gastos por empresa de transporte de cargas
Acórdão nº 3803-004.025, da 3. ^a Turma Especial	Uniformes, remoção de resíduos e análises laboratoriais
Acórdão nº 9303-01.740, da 3. ^a Turma da CSRF	Vestimentas

Fonte: Elaboração do autor.

Como se verifica, o entendimento do CARF tem sido mais amplo que aquele adotado pela RFB, mas inferior ao esperado muitas vezes pelo contribuinte.² Nesse sentido, inclusive, o recurso nº 13855.721049/2011-51, julgado pela Câmara Superior, envolvendo uma empresa varejista, manteve a glosa dos créditos abrangendo diversos gastos, como embalagens, combustíveis,

2 O Núcleo de Estudos Fiscais da FGV Direito de São Paulo desenvolveu uma interessante pesquisa em relação à definição de insumos no CARF. O material preliminar pode ser acessado no link: http://cdn2.jota.info/wp-content/uploads/2016/02/NEF_PISCOFINS_INSUMOS.pdf.

manutenção de empilhadeiras, taxas devidas às administradoras de cartão de crédito e juros.

3.3.2. Jurisprudência judicial

Sempre que uma controvérsia envolver a União, a discussão dessa matéria judicialmente será feita no âmbito da Justiça Federal. O juízo federal é o órgão de primeira instância responsável por receber, em regra, essas discussões. Os recursos, no caso de discordância da decisão, são levados aos Tribunais Regionais Federais (TRF).

Além desses órgãos, ainda há a justiça especial, composta pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ e pelo Supremo Tribunal Federal – STF, sendo que este último decide matérias que contrariam dispositivos da Constituição Federal.

A seguir, são analisadas algumas decisões dos Tribunais Regionais Federais, as quais, de forma semelhante às do CARF, também passaram pelas três fases de definição de insumos.

1ª fase – Restritiva – Adoção da definição de IPI

Na linha de decisões restritivas, que acompanham o entendimento da RFB, a 2.ª Turma do TRF da 4.ª Região, por meio de ApCiv 200771070014746, de 11 de novembro de 2008, reconhece como válida a Solução de Consulta nº 189, de 4 de junho de 2009, da 8.ª Região Fiscal, cuja ementa é transcrita a seguir:

Além dos lubrificantes e combustíveis expressamente referidos no art. 3.º, II, da Lei 10.637, de 2002, consideram-se “insumos”, para fins de desconto de créditos na apuração da contribuição para o PIS/PASEP não cumulativa, as matérias-primas e produtos intermediários, stricto sensu, o material de embalagem, e quaisquer outros bens ou serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da

empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço. E, ainda, em se tratando de aquisição de bens, estes não poderão estar incluídos no ativo imobilizado.

Madeira, em toras ou cortada em pedaços, é matéria-prima para fabricação de lápis, e, por conseguinte, nessa hipótese, enquadra-se no conceito de insumo para efeito de apropriação de créditos da contribuição para o PIS/PASEP. Entretanto, os bens e serviços adquiridos para emprego na formação de projetos florestais desenvolvidos por empresa fabricante de lápis, dos quais será obtida madeira, não são passíveis de idêntico enquadramento pois não se tratam de bens e serviços aplicados ou utilizados diretamente no produto em fabricação ou em seu processo de industrialização, mas, sim, de bens e serviços aplicados para a eventual obtenção de uma matéria-prima industrial, a madeira, sendo sua relação com o produto industrializado apenas indireta.

Essa posição está em consonância com a Instrução Normativa SRF nº 404/2004, que reconhece como insumos apenas os custos aplicados ou consumidos diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços, afastando os demais custos que não se insiram nessa definição, a exemplo dos gastos com projetos florestais que, posteriormente, irão gerar recursos para a produção de lápis, ou seja, que possuem uma contribuição indireta com o produto final.

2ª fase – Ampla – Adoção da definição do IRPJ

A fase restritiva sofreu uma grande guinada com a decisão constante da ApCiv 0029040-40.2008.404.7100/RS (TRF 4.ª Região). De acordo com essa decisão, a seguir transcrita:

Conquanto o legislador ordinário não tenha definido o que são insumos, os critérios utilizados para pautar o creditamento, no que se refere ao IPI, não são aplicáveis ao PIS e à COFINS. Prova disso é que combustíveis e lubrificantes são insumos na legislação de PIS/COFINS, mas não na de IPI, porque não se aglutinam

ao processo de transformação do qual resultará a mercadoria industrializada, nem se consomem no processo de industrialização em decorrência de contato físico ou de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou por esse diretamente sofrida.

Para definir o que é insumo, para efeito de creditamento de PIS e Cofins, é necessário abstrair a concepção de materialidade inerente ao processo industrial, porque a legislação também considera como insumo os serviços contratados que se destinam à produção, à fabricação de bens ou produtos ou à execução de outros serviços.

Partindo desse entendimento, o TRF ainda prevê que:

[...] os atos normativos da administração tributária não oferecem a melhor interpretação ao art. 3.º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Com efeito, a concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço.

Por isso, o critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda, em que os custos e as despesas necessárias para a realização das atividades operacionais da empresa podem ser deduzidos.

[...]

Dessarte, devem ser considerados insumos os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção.

Essa decisão também foi comemorada pelos contribuintes, pois ampliava de forma expressiva o entendimento adotado pela RFB. Tão ampla, que extrapolava, inclusive, o contido nas leis instituidoras da não cumulatividade.

3ª fase – Intermediária – Adoção de definição própria

De forma semelhante ao CARF, a Justiça Federal também percorreu três fases de interpretação do conceito de insumos, culminando na adoção de uma definição própria para as contribuições sociais.

Nesse sentido, reproduzimos a decisão na Apelação em Mandado de Segurança 200332000008496 (TRF 1.ª Região):

Quando pretende se creditar dos valores relativos aos bens que não sejam diretamente utilizados na fabricação de produtos destinados à venda, a autora quer o alargamento do conceito de insumo tal como previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. As limitações impostas pelos arts. 3.º, VI e 15, II, da Lei 10.833/2003 devem ser respeitadas porquanto o conceito de insumo, no regime da não cumulatividade, é taxativo. Se o legislador quisesse alargar o conceito de insumo para abranger todas as despesas do prestador de serviço, o art. 3.º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 não traria um rol detalhado de despesas que podem gerar créditos ao contribuinte.

Com a mesma posição de se buscar uma definição própria, a Terceira Turma do TRF da 3.ª Região, por meio da Apelação em Mandado de Segurança 308.875, de 26 de março de 2009, trouxe a seguinte decisão:

[...] o conceito de “insumo” para definição dos bens e serviços que dão direito a creditamento na apuração do PIS e COFINS deve ser extraído do inc. II do art. 3.º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, sem vício das regras insertas nas Instruções Normativas SRF 247/2002 (art. 66, § 5.º, I e II, inserido pela IN 358/03) e 404/04 (art. 8.º, § 4.º, I e II), não havendo direito de creditamento sem qualquer limitação para abranger qualquer outro bem ou serviço

que não seja diretamente utilizado na fabricação dos produtos destinados à venda ou na prestação dos serviços.

Como se verifica, a definição de insumo deve ser extraída das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, sem se macular por definições de outros tributos.

3.4 O STJ e a nova definição de insumos

No dia 22 de fevereiro de 2018, tivemos o tão esperado julgamento do STJ sobre a definição de insumos. Além de ser uma decisão da mais alta corte para questões infraconstitucionais, o Recurso Especial nº 1.221.170-PR tinha grande importância por estar sujeito ao rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. nº 1.036 e ss. do CPC/2015), mais conhecido como Recurso Repetitivo.

A diferença dessa decisão em relação às demais ³ é que ela tem a função de uniformizar o entendimento sobre insumos, uma vez que deve ser observada pelo Judiciário nos demais recursos que tratem de idêntica controvérsia. O CARF (no artigo 62 do seu Regimento Interno), a PGFN e a RFB também passam a seguir a nova orientação, sendo que no caso destes últimos dois órgãos isso ainda fica pendente de expedição de nota explicativa nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014.

3.4.1. O que foi decidido?

Destaca-se que o Recurso Especial foi bastante comemorado, especialmente por aqueles que restringiram sua leitura à ementa, da qual é transcrito o trecho a seguir:

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem

3 O STJ já havia se manifestado sobre o assunto, mas sem efeito repetitivo, no REsp 2009/0130412-7, AgRg no REsp 2009/0034488-8, REsp 1.020.991/RS e REsp 1.246.317/MG.

ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Pelo exposto, tudo o que for relevante ou essencial para o desenvolvimento de determinada atividade econômica se enquadraria no conceito de insumo. Os gastos com propaganda, por exemplo, estariam enquadrados nessa categoria, quando demonstrados que são essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica. E isso seria facilmente comprovado, especialmente nas empresas de *e-commerce*.

Da leitura apenas da ementa, faz-se uma crítica: apesar de ser muito justo que despesas com propaganda permitam o aproveitamento de créditos, não há como enquadrar isso na categoria de insumo, uma vez que, considerando a redação das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o conceito de insumo está restrito à produção de um bem ou serviço, não alcançando os demais gastos, por mais essenciais ou relevantes que sejam à atividade da empresa.

Essa crítica à decisão, no entanto, não é devida após a leitura de sua íntegra, uma tarefa que não é fácil, pois são 144 páginas, nas quais se encontram opiniões distintas e mudanças de entendimentos entre os vários ministros que participaram do julgamento.

3.4.2. O que concluir após a leitura da íntegra da decisão?

Em primeiro lugar, vale destacar que a ementa da decisão não representa exatamente o que foi julgado. Por isso a importância da leitura da sua íntegra.

É preciso conhecer, inclusive, o caso concreto que motivou o julgamento, uma vez que o Recurso Repetitivo alcança apenas recursos que tratem de idêntica controvérsia. Nesse sentido, é possível se valer das razões expostas pela ministra Regina Helena Costa, também transcritas pelo relator da decisão em seu voto, o ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

Em resumo, a polêmica envolvia uma empresa do ramo alimentício, com atuação específica em avicultura, que pretendia enquadrar como insumos

os valores relativos às despesas efetuadas com “Custos Gerais de Fabricação”, englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual – EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, “Despesas Gerais Comerciais” (“Despesas com Vendas”, incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços – PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Se esses gastos são essenciais ou não, é possível até haver dúvidas, mas é certo que são relevantes para a atividade desenvolvida pela empresa. É de supor, então, que todos fossem admitidos, mas vejamos o que constou da decisão:

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual – EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não cumulatividade cuja técnica há de ser a de “base sobre base”.

Ou seja, as despesas gerais comerciais, como comissões ou propagandas, ficaram de fora. E por quê? Porque o entendimento sobre gastos essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte não é tão amplo quanto se dá a entender pela ementa.

Conforme voto da ministra Regina Helena Costa, é essencial o “item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do *processo produtivo ou da execução do serviço*, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”. E por relevante entenda o item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, *integre o processo de produção*, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Vejam que em ambos os casos foi dada relevância ao *processo produtivo* ou à *execução do serviço*. O conceito de insumos permanece, portanto, distinto daquele aplicável ao IRPJ, que alcança todos os gastos necessários à atividade da empresa.

Esse entendimento foi reiterado em decisão monocrática posterior (sem efeito repetitivo), do ministro Mauro Campbell Marques, que também havia participado do julgamento anterior. No Recurso Especial nº 1.437.025-SC foi negado provimento ao recurso que buscava enquadrar como insumo as despesas com promoções e propagandas, uma vez que são gastos “não essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de vestuário”. A mesma restrição alcançará as empresas puramente comerciais, que não desenvolvem nenhum processo produtivo.

Para defender um aproveitamento mais amplo de créditos, seria necessário afastar a redação constante das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, o que só deveria ser feito pelo Supremo Tribunal Federal.

3.5 Insumos na teoria contábil

Mesmo que o STJ já se tenha manifestado sobre a definição de insumos, a qual deverá ser adotada pela Administração Tributária e pelos órgãos julgadores, ainda se mostra importante conhecer a definição contábil de insumos, uma vez que o tribunal, apesar das inovações trazidas, continua a limitar o conceito de insumos aos gastos incorridos na atividade produtiva de um bem ou serviço.

Nesse sentido, cabe observar, inicialmente, que insumo é uma expressão de origem inglesa. É a tradução de *input*, que significa “entrada”. Em inglês, esse termo é empregado em relação aos dados que serão inseridos em um sistema, por exemplo.

Já em termos contábeis, de acordo com Brockington (1993), significa os recursos que são consumidos por uma atividade para obtenção de lucro. Essa mesma definição consta do *Oxford dictionary on business English* (OXFORD,

1998), para o qual insumo compreende tudo aquilo que contribui para um negócio.

O conceito de insumo, como se verifica, ao contrário do que se imagina à primeira vista, é bastante amplo e abrange todos os gastos necessários à atividade empresarial. Está alinhado, nesse sentido, ao conceito de despesas, o qual, segundo o Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual (CPC, 2011), abrange perdas assim como despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade, sendo que:

4.33 [...] As despesas que surgem no curso das atividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de um desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado.

Perdas representam outros itens que se enquadram na definição de despesas e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando decréscimos nos benefícios econômicos e, como tais, não são de natureza diferente das demais despesas. Assim, não são consideradas como um elemento à parte nesta Estrutura Conceitual.

Portanto, tendo em vista esse alinhamento com o conceito de despesas, é possível concluir que o conceito de insumos inclui todos os eventos ligados à diminuição do patrimônio líquido da empresa, ou seja, os esforços despendidos para geração da receita (KAM, 1990). Em outras palavras, corresponde às diminuições nos benefícios econômicos durante o período contábil (SCHROEDER; CLARK, 1998). Para Sérgio de Ludícibus (1995, p. 155), “em sentido estrito, representa a utilização ou o consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas”.

Em termos contábeis, portanto, o conceito de insumos não representa apenas os gastos que estão ligados ao processo de produção, *mas todas as despesas incorridas na atividade*. Nesse sentido, é possível inferir que uma empresa pode ter diversos tipos de insumos, que podem estar ligados à atividade

de produção, administração ou vendas.⁴ Para limitar o conceito contábil de insumos, é necessário saber o contexto no qual ele está inserido.

As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, por exemplo, quando utilizaram a expressão insumos, associaram-na aos bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. O legislador limitou o conceito de insumos, o qual não corresponde àquele conceito amplo, que abrangeria todas as despesas incorridas no curso das atividades, mas somente aos bens e serviços utilizados na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Essas limitações levam a concluir que *o conceito legal de insumos está em compasso com o conceito contábil de custos*, o qual alcança apenas os bens ou serviços utilizados na produção de outros bens e serviços.

Tendo em vista esse alinhamento entre a definição legal de insumos e a definição de custos,⁵ mostra-se fundamental o conhecimento da contabilidade de custos, a qual “ocupa-se da classificação, agrupamento, controle e atribuição dos custos” (BACKER; JACOBSEN, 1972, p. 2).

Esse ramo da Ciência Contábil pode fornecer os subsídios necessários para saber quais bens e serviços são utilizados na produção de outros bens e serviços, ou seja, quais fatores estão ligados ao processo produtivo e, portanto,

- 4 Em sentido amplo, a definição de despesa abrange tanto os gastos relacionados à produção de bens e serviços, quanto os demais gastos da atividade empresarial. Não obstante, é comum a classificação dos primeiros como custos e dos demais como despesas (em sentido estrito), destacando, ainda, a existência de um terceiro grupo, que compreende as perdas (SCHROEDER; CLARK, 1998). Essa separação é importante para efeitos de contabilidade financeira e também neste estudo, como será visto adiante. De qualquer forma, “dentro da sistemática que usa a atividade como referencial para acumulação de custos, essa separação não apresenta importância significativa” (LUIZ, 2004, p. 27).
- 5 O conceito de “custos” também pode ser usado de forma ampla ou restritiva. No primeiro caso, é comum adicionar ao conceito algum limitador, como “custos de produção”, que correspondem aos gastos incorridos durante o processo de produção, e “custos de vendas”, que englobam os gastos relativos ao processo de venda do produto, a exemplo das comissões de vendas. Quando não adicionados desses limitadores, o conceito de custos corresponde, normalmente, ao seu conceito restrito, que abrange somente os custos incorridos durante o processo de produção ou prestação de serviço. Neste estudo, quando se utiliza esse conceito, adota-se a sua definição restritiva, a qual corresponde aos custos de produção ou prestação de serviços.

classificáveis como custos ou insumos do processo de produção, evidenciando, inclusive, a interdisciplinaridade existente entre a contabilidade e o direito na interpretação das regras jurídicas.

4 CONCLUSÕES

Na busca pela definição de insumos, este estudo percorreu diversas questões relacionadas à não cumulatividade e à definição de insumos, as quais trazem as seguintes conclusões:

1. O modelo de não cumulatividade adotado para as contribuições sociais é distinto daquele aplicado ao ICMS e ao IPI, o que era esperado, em face da distinção de materialidade de tais tributos.
2. Tendo em vista que as contribuições incidem sobre o total de receitas auferidas pela empresa, para dar plena efetividade à não cumulatividade seria necessário permitir o aproveitamento de crédito sobre todas as despesas (corrente constitucionalista).
3. Defender tal premissa, no entanto, aproximaria as contribuições à tributação sobre o lucro, descaracterizando sua materialidade de incidência, o que demonstra a possível incompatibilidade da não cumulatividade em relação às contribuições sobre receita.
4. De toda sorte, a não cumulatividade foi adotada em relação ao PIS e à Cofins. Optou-se por um sistema denominado Método Indireto Subtrativo, em que somente os encargos relacionados na legislação permitem a apropriação de créditos (corrente legalista).
5. Assim, salvo se o objetivo for discutir a inconstitucionalidade de tal relação de créditos – o que não vem recebendo acolhida do Judiciário –, somente aqueles encargos descritos pelo legislador permitem a apropriação de créditos.
6. O simples fato de uma despesa ser necessária ao exercício da atividade da empresa, considerando a constitucionalidade das Leis

n^{os} 10.637/2002 e 10.833/2003, não é suficiente para defender o direito ao crédito das contribuições.

7. O fato de defender a constitucionalidade das leis instituidoras da não cumulatividade não significa concordar, no entanto, que os créditos relacionados na legislação devem ser definidos de forma restritiva.
8. Justamente por isso, o conceito de insumos deve ser o mais abrangente possível, respeitando-se somente as limitações impostas pela legislação.
9. Tendo em vista a materialidade de incidência do PIS e da Cofins, o conceito de insumos deve ser construído em face das próprias contribuições. Logo, devem ser afastadas as definições adotadas para outros tributos, como o IPI, o ICMS ou o Imposto de Renda.
10. Respeitando as limitações impostas pela legislação, o conceito de insumos para aproveitamento de créditos deveria abranger *todos os bens e serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços*, o que corresponderia à definição de custos de produção para a contabilidade.

Com relação à decisão do STJ, apesar do avanço em comparação à definição fiscal de insumos, cabem ainda algumas observações:

1. A decisão do STJ reconheceu como ilegais as Instruções Normativas n^{os} 247/2002 e 404/2004, o que está correto, pois elas restringiram indevidamente o conceito de insumos, como já vinham reconhecendo o Judiciário e o CARF. Por outro lado, cometeu a mesma falha do Fisco, pois acabou legislando ao trazer os critérios de essencialidade ou relevância, não previstos na legislação.
2. Essa decisão, conseqüentemente, não tornou mais fácil definir, em concreto, o que são insumos, tanto que a própria decisão determinou o retorno dos autos à origem (instância inferior) para que esta avaliasse se as despesas admitidas como insumos eram compatíveis com o objeto social da empresa. Os novos critérios continuam envoltos em subjetividade, permitindo interpretações diversas entre o Fisco e o contribuinte. O CARF e o Judiciário, conseqüentemente, continuarão a ser acionados.

3. O mais adequado seria, portanto, o STJ seguir a literalidade das leis, permitindo que *todos os bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços* gerassem créditos (observadas as restrições da legislação). A definição de insumos ficaria restrita à área produtiva, mas sem a necessidade da análise de sua essencialidade ou relevância.
4. E não obstante essa polêmica, tendo em vista que o STJ restringiu o conceito de insumos ao *processo produtivo* ou à *execução do serviço*, a contabilidade de custos continua a se mostrar de suma importância para identificar tais limites.

REFERÊNCIAS

BACKER, Morton; JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos**. Trad. Pierre Louis Laporte. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1972.

BROCKINGTON, Raymond. **Dictionary of accounting & finance**. 2. ed. London: Financial Times Pitman Publishing, 1993.

CINTRA, Carlos César Sousa. A não cumulatividade no direito tributário brasileiro: teoria e prática. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009. cap. 5.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Não cumulatividade tributária. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009. cap. 14.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. PIS/COFINS: direito de crédito nas entradas e saídas isentas ou com alíquota zero. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 115, p. 143-154, abr. 2005.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento conceitual básico CPC 00 (R1)**: Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Brasília, 2 dez. 2011. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf. Acesso em: 23 fev. 2010.

FERNANDES, Edison Carlos; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS**: implicações contábil, societária e fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Aspectos fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 2000.

FURLAN, Anderson; VELLOSO, Andrei Pitten. Não cumulatividade. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009. cap. 3.

GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, v. 6, n. 34, p. 9-30, Belo Horizonte, jul.-ago. 2008. Disponível em: <http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=54629>. Acesso em: 23 fev. 2010.

HARADA, Kiyoshi. Imposto não cumulativo. Dificuldades de harmonização tributária no âmbito do Mercosul. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **O princípio da não cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. cap. 13.

ICHIHARA, Yoshiaki. Não cumulatividade. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009. cap. 22.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

KAM, Vernon. **Accounting Theory**. 2. ed. New York: John Wiley & Sons. 1990.

LUIZ, Diógenes Gomes. **Desenvolvimento de um sistema de custeio baseado em atividades – ABC, como instrumento eficaz para gerenciar custos**: estudo de caso desenvolvido em uma empresa do setor de embalagens plásticas. 2004. 149 p. Dissertação (Mestrado em Economia) – Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. A não cumulatividade no Sistema Tributário Brasileiro. *In*: MACHADO, H. de B. (coord.). **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009. cap. 10.

MADEIRA, Patrícia Hermont Barcellos Gonçalves. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS**. 2009. 165 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. **A não cumulatividade tributária: ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. Não cumulatividade. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009. cap. 14.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Impactos da mudança do regime de tributação da COFINS**. 2004. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/portugues/releases/2003/NOTA%20PIS%20SE%20-%202004-12c.pdf>. Acesso em: 29 set. 2009.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Visão geral sobre a cumulatividade e a não cumulatividade (tributos com incidência única ou múltipla), e a “não cumulatividade” da Cofins e da Contribuição ao PIS. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009. cap. 19.

OXFORD. **Dictionary on business English**. New York: Oxford University Press, 1998.

PÊGAS, Paulo Henrique Barbosa. **Uma contribuição na integração contábil-tributária do PIS pelo método não cumulativo**. 2003. 150 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro – Uerj, Rio de Janeiro, 2003.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Não cumulatividade. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2009.

SAMPAIO, M. C. Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos e aplicados. *In*: ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro (org.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. cap. 10.

SCHROEDER, Richard G.; CLARK, Myrtle W. **Accounting theory: text and reading**. 6. ed. New York: John Wiley & Sons. 1998.

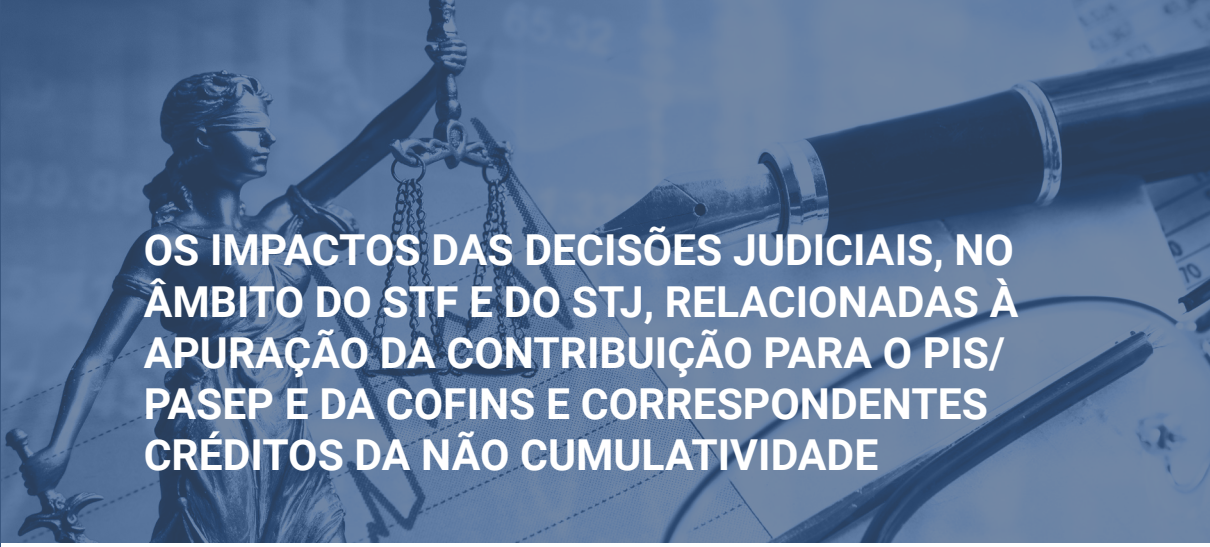
SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S. Incidência tributária. *In*: ARVATE, Paulo; BIDERMAN, Ciro (org.). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. cap. 10.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues. A não cumulatividade no direito tributário brasileiro. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **O princípio da não cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. cap. 8.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da não cumulatividade e o IVA no Direito Comparado. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **O princípio da não cumulatividade**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. cap. 4.

XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não cumulatividade do PIS e da COFINS: uma visão pragmática**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.



OS IMPACTOS DAS DECISÕES JUDICIAIS, NO ÂMBITO DO STF E DO STJ, RELACIONADAS À APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS E CORRESPONDENTES CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE

Jonathan José Formiga de Oliveira

Auditor-fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Assessor de Gabinete da RFB. Definidor e supervisor da Escrituração Digital das Contribuições Sociais (Sped). Professor de cursos de pós-graduação nas áreas tributárias e de escrituração contábil e fiscal.

Resumo: O artigo analisa os impactos e a viabilidade de aplicação das decisões judiciais proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça relacionadas ao PIS/Pasep e à Cofins (Recurso Extraordinário nº 574.706/PR e Recurso Especial nº 1221170/PR) pelos órgãos fazendários. Examina, portanto, as mudanças de definições, critérios e conceitos tributários advindas das decisões judiciais com efeitos *erga omnes*, proferidas pelos tribunais superiores.

Palavras chave: Supremo Tribunal Federal. Superior Tribunal de Justiça. PIS/Pasep. Cofins. Contribuintes. Litígios.

Abstract: *The article analyzes the impacts and feasibility of applying the judicial decisions handed down by the Federal Supreme Court and Superior Court of Justice related to PIS/Pasep and Cofins (Extraordinary Appeal n° 574.706/PR and Special Appeal n° 1221170/PR) by tax authorities. It examines, therefore, the changes in tax definitions, criteria and concepts arising from judicial decisions with erga omnes effects handed down by higher courts.*

Keywords: *Supreme Court. Superior Court of Justice. PIS/Pasep. Cofins. Taxpayers. Litigation.*

SUMÁRIO

1	Introdução	565
2	Dos efeitos e aplicação da tese firmada pelo STF quanto à exclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins	566
2.1	Breve histórico	566
2.2	Do conceito de receita e da qualificação do ICMS adotado pelo STF para fins de exclusão na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins	569
2.3	Da aplicação da tese fixada pelo STF no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR	578
2.4	Da operacionalidade da exclusão do ICMS nas bases de cálculo das contribuições	581
3	Da tese firmada pela 1ª seção do STJ quanto à definição de insumos para fins de créditos da não cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.	582
3.1	Breve histórico	582
3.2	Da aplicação da tese fixada pelo STJ no Recurso Especial nº 1.221.170/PR	585
4	Considerações finais	588

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como objetivo geral discorrer sobre os impactos das decisões judiciais proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), relativas à Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), na perspectiva de sua aplicabilidade no plano dos órgãos fazendários e dos contribuintes.

Primeiramente, abordará os impactos decorrentes do julgamento pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, finalizado na sessão de 15 de março de 2017, nos autos do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, submetido ao rito de repercussão geral conforme procedimento disposto no artigo 543-B da Lei nº 5.869, de 1973 (antigo Código de Processo Civil), cujo acórdão foi publicado no *Diário da Justiça Eletrônico* de 2 de outubro de 2017, sob a relatoria da ministra Cármen Lúcia, o qual firmou a tese de o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Em seguida, abordará os impactos decorrentes do julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, nos autos do Recurso Especial nº 1221170/PR, submetido ao rito de recurso repetitivo conforme procedimento no artigo 543-C da Lei nº 5.869, de 1973 (antigo Código de Processo Civil), cujo acórdão foi publicado no *Diário da Justiça Eletrônico* de 24 de abril de 2018, sob a relatoria do ministro Napoleão Nunes Maia Filho, o qual decretou a tese de que, para fins de apuração de créditos no regime não cumulativo, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

2 DOS EFEITOS E APLICAÇÃO DA TESE FIRMADA PELO STF QUANTO À EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS

2.1 Breve histórico

O artigo 195 da Constituição Federal vem a estabelecer competência para a União instituir contribuições para o financiamento da seguridade social, sujeitando-se as pessoas jurídicas empresariais à sua incidência, tendo por base tributável a sua folha de salários, o seu faturamento e seu lucro. Por seu turno, a Emenda Constitucional nº 20, de 1998, ampliou o comando constitucional que delimitava o campo de incidência sobre o faturamento para recair sobre a receita (expressão econômica ampla) ou o faturamento (expressão econômica restrita).

A partir da previsão de incidência disposta na Constituição Federal, as leis instituidoras e definidoras das referidas contribuições sociais dimensionaram a expressão econômica a compor as correspondentes bases de cálculo, definindo-a incidir sobre a receita bruta ou faturamento mensal, sem prever a exclusão do ICMS sobre as operações próprias na definição das bases de cálculo, conforme prescrito na Lei Complementar nº 70, de 1991; na Lei nº 9.715, de 1998; na Lei nº 9.718, de 1998; na Lei nº 10.637, de 2002 e na Lei nº 10.833, de 2003.

Essas prescrições legais de inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições foram acatadas pelo Poder Judiciário desde o período inicial de suas vigências, referendando sua legalidade jurisprudencial, conforme se verifica do enunciado da súmula 258 do Tribunal Federal de Recursos, vazada nos seguintes termos: *"inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM"*. Já sob a égide da Constituição de 1988, o STJ editou a súmula 68 (*"A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS"*) e a súmula 94 (*"A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL"*).

Tinha-se assim pacificado nos tribunais superiores a legalidade quanto ao valor de o ICMS integrar o preço da operação comercial e de seu valor integrar

o patrimônio do contribuinte de direito. Isso porque, conforme a própria técnica de apuração desse imposto, ao ser o mesmo calculado “por dentro”, integrando assim a sua própria base de cálculo, resultava em ter o seu valor integrando o preço final da mercadoria vendida e, por conseguinte, o valor da receita do período.

A atual legislação aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, tanto no regime de apuração não cumulativo (Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente), quanto no regime de apuração cumulativo (Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998), define os elementos formadores e integrantes da base de cálculo das referidas contribuições – a receita bruta mensal, na qual se incluem os tributos sobre ela incidentes, conforme insculpido no artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, abaixo transcrito (grifos nossos):

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de:

[...]

III - tributos sobre ela incidentes; e

[...]

§ 5º *Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no **caput**, observado o disposto no § 4º.*

A referida base de incidência das contribuições prescrita na legislação aplicável, de se incluir o valor do ICMS incidente nas operações de vendas, tinha assim toda uma jurisprudência judicial uniforme a lhe conferir validade jurídica.

Todavia, no reexame da matéria pelo STF, na apreciação do Recurso Extraordinário nº 240.785/MG, de relatoria do ministro Marco Aurélio, com julgamento finalizado em 2014, em controle difuso de constitucionalidade, ou seja, com a decisão tendo efeitos apenas *inter partes*, a Corte Constitucional firmou entendimento diverso, de que o ICMS não deve compor a base de cálculo da Cofins, sob os seguintes argumentos: (i) tributos não devem integrar a base de cálculo de outros tributos; e (ii) a base de cálculo da Cofins constitucionalmente prevista não comporta a inclusão de receita de terceiros, como é o caso do ICMS, cujo valor não integraria o patrimônio do alienante quer de mercadoria, quer de serviço, já que há de ser repassado aos estados.

Nesse mesmo entendimento, mas agora submetido ao rito de repercussão geral, conforme definido no artigo 543-B da Lei nº 5.869, de 1973 (antigo Código de Processo Civil), o Plenário do STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, finalizado em 2017, sob a relatoria da ministra Cármen Lúcia, definiu que *o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins*.

Após a publicação do acórdão do RE nº 574.706/PR, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional opôs embargos de declaração da decisão em foco, nos quais requereu a modulação temporal dos efeitos da decisão, com a sua aplicação meramente prospectiva (que a decisão produza efeitos *ex nunc*, após o julgamento dos embargos), entre outros questionamentos incluídos. Ressalte-se aqui, por relevante, que já transcorrido mais de 1 (um) ano e meio do julgamento do RE nº 574.706/PR, bem como já transcorrido mais de 1 (um) ano da apresentação dos embargos de declaração pela PGFN, estes se encontram ainda pendentes de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal.

Há de ser consignado, entretanto, que nas matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral reconhecida, como é o caso do RE nº 574.706/PR, a Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, em seu artigo 19, estabelece todo um

rito próprio a ser observado, para fins de vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil à decisão desfavorável.

Conforme estatuído na referida lei, a vinculação automática da Secretaria da Receita Federal do Brasil ao entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, no tocante à constituição de crédito tributário e às decisões administrativas sobre a matéria julgada pelo Supremo Tribunal Federal, só se implementa após a manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do artigo 19 da Lei nº 10.522, de 2002.

Considerando que mesmo transcorrido 1 (um) ano e meio do julgamento do RE nº 574.706/PR, ainda não foi editada pela PGFN a Nota Explicativa ao julgamento em tela, a Secretaria da Receita Federal do Brasil não editou parecer normativo delimitando a extensão e o alcance do julgado em referência pelo Supremo Tribunal Federal, o qual definiu nova tese de ajuste na base de cálculo das referidas contribuições sociais.

Todavia, em face da profusão de decisões judiciais já transitadas em julgado, na esteira do precedente do Supremo Tribunal Federal e com fundamento na tese nele firmada, urge a necessidade de a Secretaria da Receita Federal disciplinar a aplicação, a operacionalidade, o alcance e efeitos da decisão dessa Corte, para fins de nortear a aplicabilidade da nova tese paradigmática em relação às decisões judiciais transitadas em julgado, no sentido de fornecer a necessária fundamentação para fins de subsidiar os cálculos relativos à matéria em lide, no plano do contencioso judicial e administrativo.

2.2 Do conceito de receita e da qualificação do ICMS adotado pelo STF para fins de exclusão na base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

Em Sessão Plenária de 15 de março de 2017, acordaram os ministros do Supremo Tribunal Federal, sob a presidência da ministra Cármen Lúcia, apreciando o tema 69 da repercussão geral, em dar provimento ao recurso extraordinário,

por maioria, nos termos do voto da relatora, no que foi acompanhada pelos ministros Luiz Fux, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Celso de Mello, fixando a seguinte tese: “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins”. Vencidos os ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. A ementa do acórdão do julgamento está vazada nos seguintes termos:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, *in fine*, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

No recurso extraordinário interposto, a pessoa jurídica recorrente sustentou o entendimento de que sendo o faturamento o “*somatório da receita obtida com a venda de mercadorias ou a prestação de serviços, não se pode admitir a abrangência de outras parcelas que escapam à sua estrutura*”, o que ocorreria com o ICMS, sendo incluído na base de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, pois aquele tributo não constitui “*patrimônio/riqueza da empresa (princípio da capacidade contributiva), tratando única e exclusivamente de ônus fiscal ao qual está sujeita*”. Com base nesse entendimento, pediu o provimento do recurso extraordinário para exclusão da parcela referente ao ICMS da base de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.

Para fins de definir os efeitos e o alcance do tema julgado, mostra-se imperativo transcrever trechos do acórdão em referência, dos votos favoráveis e formadores da tese vencedora da exclusão do ICMS, no sentido de demonstrar a convergência do entendimento que prevaleceu no julgamento quanto à parcela do ICMS a ser excluída da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Do voto da relatora, ministra Cármen Lúcia, colacionam-se alguns trechos que definem e norteiam a tese firmada (fls. 20-27 do inteiro teor do acórdão, grifos da autora e nossos):

5. Roque Antonio Carrazza¹, que advogou a favor dos contribuintes no Recurso Extraordinário nº 240.785, sustenta a não inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, argumentando:

“Sem embargo de nossa opinião pessoal [...] no sentido de que nem mesmo o ICMS pode ser incluído em sua própria base de cálculo, o fato é que as colocações supra guardam, mutatis mutandis, total pertinência ao tema ora objeto de nossas atenções.

O punctum saliens é que a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS leva ao inaceitável entendimento de que os sujeitos passivos destes tributos ‘faturam ICMS’. A toda evidência, eles não fazem isto. Enquanto o ICMS circula por suas contabilidades, eles apenas obtêm ingressos de caixa, que não

lhes pertencem, isto é, não se incorporam a seus patrimônios, até porque destinados aos cofres públicos estaduais ou do Distrito Federal.

Reforçando a ideia, cabe, aqui, estabelecer um paralelo com os clássicos ensinamentos de Aliomar Baleeiro acerca dos 'ingressos' e 'receitas'. Assim se manifestou o inolvidável jurista:

'As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como 'entradas' ou 'ingressos'. Nem todos estes ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de movimento de fundo', sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionadas à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo Governo.

'[...]

'Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo'.

Portanto, há ingressos de dinheiro que são receitas, já que entram nos cofres públicos, a título definitivo. E há ingressos de dinheiro que neles apenas transitam, já que têm destinação predeterminada, nada acrescentando ao Erário.

Embora estas lições tenham sido dadas olhos fitos na arrecadação pública, podem, com as devidas adaptações, ser perfeitamente aplicadas ao assunto em análise. De fato, fenômeno similar ocorre no âmbito das empresas privadas quando valores monetários transitam em seus patrimônios sem, no entanto, a eles se incorporarem, por terem destinação predeterminada. É o caso dos valores correspondentes ao ICMS (tanto quanto os correspondentes ao IPI), que, por injunção constitucional, as empresas devem encaminhar aos cofres públicos. Parafraseando Baleeiro, tais valores não se integram ao patrimônio das empresas, 'sem quaisquer reservas, condições

ou correspondência no passivo', e, assim, não 'vêm acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo'.

Portanto, a integração do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS traz como inaceitável consequência que contribuintes passem a calcular as exações sobre receitas que não lhes pertencem, mas ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal) onde se deu a operação mercantil e que tem competência para instituí-lo (cf. art. 155, II, da CF).

A parcela correspondente ao ICMS pago não tem, pois, natureza de faturamento (e nem mesmo de receita), mas de simples ingresso de caixa (na acepção supra), não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo quer do PIS, quer da COFINS".

6. [...]

Entretanto, a análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há que levar em consideração o conteúdo normativo do art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, ou seja, examina-se a não cumulatividade a cada operação:

"Art. 155, § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;"

[...]

7. Considerando apenas o disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, pode-se ter a seguinte cadeia de incidência do ICMS de determinada mercadoria:

	[[Indústria]]	Distribuidora	Comerciante	_____
Valor saída	[[100	→ 150	→ 200	→ Consumidor
Alíquota	[[10%	10%	10%	_____
Destacado	[[10	15	20	_____
A compensar	[[0	10	15	_____
A recolher	[[10	5	5	_____

Desse quadro é possível extrair que, conquanto nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido pelo contribuinte posicionado no meio da cadeia (distribuidor e comerciante), ou seja, parte do valor do ICMS destacado na “fatura” é aproveitado pelo contribuinte para compensar com o montante do ICMS gerado na operação anterior, em algum momento, ainda que não exatamente no mesmo, ele será recolhido e não constitui receita do contribuinte, logo ainda que, contabilmente, seja escriturado, não guarda relação com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições.

Portanto, ainda que não no mesmo momento, o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido.

8. Por ser inviável a apuração do ICMS considerando cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, resolveu-se adotar o sistema de sua apuração contábil. **O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços.** Esta é a chamada análise contábil ou escritural do ICMS.

[...]

9. Toda essa digressão sobre a forma de apuração do ICMS devido pelo contribuinte demonstra que o regime da não cumulatividade impõe concluir, embora se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, todo ele, não se inclui na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal, pelo que não pode ele compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS.

Enfatize-se que o ICMS incide sobre todo o valor da operação, pelo que o regime de compensação importa na circunstância de, em algum momento da cadeia de operações, somente haver saldo a pagar do tributo se a venda for realizada em montante superior ao da aquisição e na medida dessa mais valia, ou seja, é indeterminável até se efetivar a operação, afastando-se, pois, da

composição do custo, devendo ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Contudo, é inegável que o ICMS respeita a todo o processo e o contribuinte não inclui como receita ou faturamento **o que ele haverá de repassar à Fazenda Pública.**

[...]

12. Pelo exposto, **voto pelo provimento do recurso extraordinário para excluir da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.**”

Do voto do ministro Luiz Fux, são relevantes os seguintes excertos, em consonância com o voto da ministra relatora, entendendo que o ICMS pago não constitui receita da pessoa jurídica e, por conseguinte, não deve integrar a base de cálculo das contribuições (fls. 81-86 do inteiro teor do acórdão, grifos nossos):

Por outro lado, Senhora Presidente, impressionou-me muitíssimo, no voto de Vossa Excelência, essa última conclusão, porque ela é absolutamente irrefutável e **acaba por aniquilar qualquer possibilidade de se afirmar que o tributo pago compõe o faturamento da empresa**, quando Vossa Excelência diz o seguinte:

[...]

Para fechar o meu raciocínio e firmar meu convencimento – porque não tive oportunidade de fazê-lo no Superior Tribunal de Justiça, que acompanhava a jurisprudência já lá sumulada –, destaco o seguinte trecho da doutrina do caso julgado e erigida pelo nosso Decano, Ministro Celso de Mello.

[...]

“A parcela correspondente ao ICMS pago não tem, pois, natureza de faturamento (e nem mesmo de receita), mas de simples ingresso de caixa (na acepção ‘supra’), não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo quer do PIS, quer da COFINS.”

[...]

Todos nós estávamos apreensivos com essa questão. Eu li, reli e tresli, mas, no conforto lógico e jurídico, entendi de firmar essa posição, e a firmaria também se pudesse votar no recurso repetitivo no Superior Tribunal de Justiça. **Razão pela qual acompanho o voto de Vossa Excelência em todas as suas razões, como também na tese esposada.**

Da antecipação ao voto do ministro Ricardo Lewandowski, extrai-se (fls. 98-101 do inteiro teor do acórdão, grifos nossos):

Não me impressiona, com o devido acatamento, o argumento que foi manejado aqui hoje nesta Sessão de que o contribuinte teria uma disponibilidade momentânea, transitória, do valor a ser repassado pelo Estado, inclusive passível de aplicação no mercado financeiro. **É que essa verba correspondente ao ICM é do Estado, sempre será do Estado e terá que um dia ser devolvida ao Estado; não ingressa jamais, insisto, no patrimônio do contribuinte.**

[...]

Portanto, Senhora Presidente, louvando mais uma vez o voto de Vossa Excelência, o cuidado que Vossa Excelência teve em estudar uma matéria intrincada, difícil, **eu acompanho integralmente o seu voto**, dando provimento ao recurso e acolhendo a tese proposta por Vossa Excelência.

Por sua vez, em harmonia com o entendimento esposado no RE nº 240.785/MG, do voto do ministro Marco Aurélio, destaca-se (fl. 107 do inteiro teor do acórdão, grifos nossos):

Digo não ser o ICMS fato gerador do tributo, da contribuição. Digo também, reportando-me ao voto, que, seja qual for a modalidade utilizada **para recolhimento do ICMS, o valor respectivo não se transforma em faturamento, em receita bruta da empresa**, porque é devido ao Estado. E muito menos é possível pensar, uma vez que não se tem a relação tributária Estado-União, em transferir, numa ficção jurídica, o que decorrente do ICMS para o contribuinte e vir a onerá-lo.

Acompanho Vossa Excelência, portanto, provendo o recurso, que é do contribuinte.

Por último, extraem-se os seguintes trechos do voto erigido pelo ministro decano Celso de Mello (fls. 175-194 do inteiro teor do acórdão):

Irrecusável, Senhora Presidente, *tal como assinalado por Vossa Excelência*, **que o valor pertinente** ao ICMS **é repassado** ao Estado-membro (**ou** ao Distrito Federal), **dele não sendo titular** a empresa, pelo fato, *juridicamente relevante*, **de tal ingresso não se qualificar** como receita que pertença, *por direito próprio*, à empresa contribuinte.

[...]

Tenho para mim *que se mostra definitivo*, **no exame** da controvérsia ora em julgamento, **e na linha do que venho expondo neste voto, a doutíssima manifestação** do Professor HUMBERTO ÁVILA, **cujo parecer, na matéria, bem analisou** o tema em causa, **concluindo, acertadamente, no sentido da inconstitucionalidade** da inclusão dos valores **pertinentes** ao ICMS **na base de** cálculo da COFINS **e** da contribuição ao PIS, **em razão** de os valores **recolhidos a título de ICMS não se subsumirem à noção conceitual de receita ou de faturamento** da empresa:

[...]

Fundamentado em vasta doutrina e referenciando julgamentos anteriores do próprio tribunal, bem como do teor dos votos formadores da tese vencedora, a definição e o indicativo de que *a parcela do ICMS pago*, a parcela do ICMS a recolher, é o que *não deve compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins*, por não ter a natureza de receita, de faturamento.

Resta demonstrado também nos votos divergentes que *o cerne da questão analisada e julgada no RE nº 574.706/PR recaiu quanto à definição se o ICMS a recolher integra ou não a base de cálculo das contribuições*, conforme a seguir demonstrado:

Do voto do ministro Edson Fachin (fl. 32 do inteiro teor do acórdão, grifos nossos):

Observa-se que a controvérsia posta em juízo cinge-se em definir se **o valor recolhido a título de ICMS** consiste em faturamento, ou mesmo receita em contexto mais amplo, do contribuinte, por sua vez base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS.

Do voto do ministro Dias Toffoli (fl. 95 do inteiro teor do acórdão, grifos nossos):

Ora, **se o ICMS recolhido** pelo contribuinte compõe o valor das operações de vendas que serve de base de cálculo do imposto estadual, com mais razão deve integrar a receita bruta da pessoa jurídica, base de cálculo do PIS/Cofins.

Registre-se aqui que nenhum dos votos proferidos no julgamento conteve citação ou referência expressa de excluir outra expressão ou valor de ICMS, como por exemplo o valor do ICMS destacado em documento fiscal, como já detalhado de forma minuciosa. Inclusive porque o valor do ICMS destacado em nota fiscal de venda não corresponde ao valor do ICMS a ser recolhido.

2.3 Da aplicação da tese fixada pelo STF no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR

Sendo a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins determinada com base na receita mensal (na incidência não cumulativa), ou no faturamento mensal (na incidência cumulativa), acertado e harmonizado com a legislação, a doutrina e a estrutura tributária foi o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, na apreciação do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, de excluir da base de cálculo mensal das referidas contribuições a parcela do ICMS mensal a recolher.

Necessariamente e conforme a legislação do referido imposto, ao término de cada período de apuração mensal, os valores de ICMS destacados nos documentos fiscais representativos das operações de vendas (débitos) terão

de ser confrontados com os valores de ICMS destacados nos documentos fiscais representativos das operações de compras (créditos), para aí então se ter a definição do valor do imposto efetivamente apurado e devido no período, valor este que, conforme manifestação expressa do Supremo Tribunal Federal, não sendo receita da pessoa jurídica, não deve compor a base de cálculo das contribuições.

Aspecto determinante a consignar quanto à inadequação ou improcedência de se pretender fazer valer recair a exclusão sobre a parcela do ICMS destacado nas notas fiscais representativas da venda de bens e serviços (transportes e comunicações), não endossada pelos próprios ministros integrantes do julgamento do RE nº 574.706/PR, tem na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), a explicitação de sua impropriedade:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

[...].

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, **constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;**

[...]

Nesse diapasão, resta configurado que é até possível a pessoa jurídica contribuinte de ICMS faturar e destacar valores desse imposto, correspondentes ao preço de cada mercadoria ou serviço discriminados nos diversos documentos fiscais representativos de vendas no período e, ao término do mês, não ter valor algum de ICMS a recolher, em razão de apurar saldo credor do imposto, a transportar para período futuro.

Outro aspecto determinante que foi consignado na tese vencedora, com exemplo numérico constante no próprio voto da ministra Cármen Lúcia, é o que demonstra que, considerando toda a cadeia de comercialização de determinado bem ou produto, o somatório do valor do ICMS destacado nos

documentos fiscais não corresponde, necessariamente, ao valor do ICMS a recolher para o período mensal.

Tem-se no exemplo a seguir a demonstração da expressiva diferença entre os totais de ICMS destacados nas notas fiscais representativas de receitas de vendas de toda a cadeia de comercialização de um bem (R\$ 774,00) e o valor representativo do ICMS a Recolher escriturado de toda a cadeia de comercialização (R\$ 224,00), após considerar os créditos sobre aquisições que cada pessoa jurídica tem direito de apropriar, sobre as operações de entradas do mês (R\$ 550,00):

Especificação	Pessoa jurídica			Total da cadeia de comercialização
	Industrial	Atacadista	Varejista	
Valor das saídas (NF de vendas)	1.000,00	1.500,00	1.800,00	
Alíquotas do ICMS (operações internas)	18%	18%	18%	
ICMS destacado nas NFs (débitos/vendas)	180,00	270,00	324,00	→ 774,00
ICMS a compensar (créditos s/ compras)	100,00	180,00	270,00	→ 550,00
ICMS a recolher	80,00	90,00	54,00	→ 224,00

Resta demonstrado assim, à luz do que foi fundamentado e transcrito no julgamento do RE nº 574.706/PR, que a parcela do ICMS passível a se excluir da base de cálculo mensal da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins corresponderá, para a pessoa jurídica industrial, atacadista e varejista, aos montantes de R\$ 80,00, R\$ 90,00 e R\$ 54,00, respectivamente.

Objetivando afastar teses ou interpretações diversas da que foi julgada e definida pelo STF nos autos do RE nº 574.706/PR, é imperativo ressaltar elemento basilar da legislação do ICMS e de sua apuração e escrituração, consoante explicitado no voto da ministra relatora e no item 1 da ementa do acórdão, quanto à *completa inviabilidade de estabelecer, do valor do ICMS a recolher em cada período mensal, a qual mercadoria, bem ou serviço se refere, na sua individualidade*. Isso porque, tanto na sistemática de apuração do imposto prevista na legislação de regência, como na sua própria escrituração, a apuração do ICMS a recolher é calculada e definida somando-se todos os

débitos e todos os créditos do imposto, sem os vincular, na referida apuração, a qual mercadoria, bem ou serviço se referem.

2.4 Da operacionalidade da exclusão do ICMS nas bases de cálculo das contribuições

Conforme disposto nas Instruções Normativas RFB nº 1.009, de 2010, e nº 1.252, de 2012, a pessoa jurídica apura a Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de forma segregada, definindo bases de cálculo diversas conforme seja o tratamento tributário (Código de Situação Tributária – CST) definido em lei para cada tipo de receita. A pessoa jurídica não apura e escritura uma única base de cálculo mensal somando as receitas auferidas no mês, mas sim, várias bases de cálculo. Caso a pessoa jurídica, por exemplo, tenha auferido no período receitas tributáveis às alíquotas básicas (CST 01), receitas sujeitas a alíquotas diferenciadas (CST 02), receitas tributáveis a alíquota zero (CST 06) e receitas com suspensão das contribuições (CST 09), obrigatoriamente a pessoa jurídica irá apurar, compor e escriturar 4 (quatro) bases de cálculo mensais distintas.

Para tanto, caso a pessoa jurídica tenha auferido receitas sujeitas ao ICMS que, de acordo com a legislação das referidas contribuições, se submetam a tratamentos tributários distintos, faz-se necessário decompor e segregar o valor único de ICMS a recolher, para fins de apropriar a parcela desse correspondente a cada base de cálculo das contribuições.

Essa segregação da parcela do ICMS mensal a recolher, entre as diversas bases de cálculo das contribuições, pode ser efetuada com base na relação percentual existente entre a receita bruta correspondente a cada um dos tratamentos tributários (CST) de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins e a receita bruta total auferidas em cada mês. Do valor consolidado mensal do ICMS a Recolher, segregado em função da receita bruta mensal e atribuído a cada CST da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, tem-se o correspondente valor do ICMS a excluir de cada base de cálculo mensal das referidas contribuições.

Diante de tudo o que foi exposto, é forçoso reconhecer a urgência quanto à definição, por parte do STF e da Fazenda Nacional, dos diversos aspectos ainda pendentes de apreciação e esclarecimentos à matéria objeto do julgamento do RE nº 574.706/PR.

3 DA TESE FIRMADA PELA 1ª SEÇÃO DO STJ QUANTO À DEFINIÇÃO DE INSUMOS PARA FINS DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS

3.1 Breve histórico

Uma das questões mais controversas e objeto de judicialização desde o início da vigência do regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, instituídos pelas Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, respectivamente, recai sobre a possibilidade de apuração de créditos sobre a aquisição de insumos, a qual assim dispõem as referidas leis em seus artigos 3º:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; [...]

Tendo em vista as referidas leis não terem explicitado e definido quais bens e serviços tinham a natureza de insumos, para fins de apuração de créditos, bem como igualmente não existindo essa conceituação nas demais normas

aplicáveis às contribuições em tela, a Secretaria da Receita Federal do Brasil editou as Instruções Normativas nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, definindo critérios e escopo de quais bens e serviços seriam considerados insumos, traduzindo hipótese de enquadramento como insumo aplicável e existente na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Diante de essas hipóteses de enquadramento não estarem prescritas na legislação de regência das contribuições, as pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo dos diversos segmentos econômicos contestaram tais disposições normativas, tanto no plano das instâncias recursais administrativas como nas judiciais, no sentido de fazer prevalecer outra expressão de enquadramento como insumo, para fins de créditos da não cumulatividade, diversa da prescrita para o IPI. Em razão de o regime da não cumulatividade das contribuições já vigorar desde o início da década passada, e de inúmeras terem sido as contestações judiciais ao longo deste período, no sentido de as pessoas jurídicas terem direito à tomada de crédito sobre operações mais convergentes com seus processos produtivos, somente neste ano, 2018, que a questão foi analisada e julgada com efeitos *erga omnes*, favorável aos contribuintes, pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ).

Em Sessão Plenária de 22 de fevereiro de 2018, acordaram os ministros da Primeira Seção do STJ, sob a relatoria do ministro Napoleão Nunes Maia Filho, em dar provimento parcial ao Recurso Especial nº 1.221.170/PR, fixando novo entendimento quanto ao conceito de insumos. A ementa do acórdão do julgamento está vazada nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Importante ressaltar que, apesar de a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em 21 de maio de 2018, ter oposto Embargos de Declaração à referida decisão, não objetivaram os referidos embargos atacar ou contestar as teses firmadas no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, mas sim e tão somente demandar o

esclarecimento por parte do STJ de que a tese firmada não afasta as hipóteses em que a própria legislação veda o creditamento.

3.2 Da aplicação da tese fixada pelo STJ no Recurso Especial nº 1.221.170/PR

Da análise do acórdão referente ao julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, depreende-se que para fins de enquadramento de bens e serviços como insumos, passíveis de apuração de créditos no regime não cumulativo da Contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, o colegiado estabeleceu critérios objetivos e subjetivos de enquadramento, os quais variam de empresa a empresa. Todavia, o colegiado estabeleceu um norte, uma definição maior a ser observada, qual seja, a de que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de *essencialidade* ou *relevância*, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item, seja bem ou serviço, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Esses critérios de essencialidade ou relevância, subjetivos e genéricos na sua própria definição, têm no próprio acórdão o propósito, a intenção dos julgadores, em lhes conferir certa objetividade, ao dispor que:

[...] o **critério da essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço; ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

[...] já o **critério da relevância** é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva ou seja por imposição legal. (grifos nossos)

Chega-se facilmente à conclusão de que, não obstante a intenção e o propósito dos julgadores da 1ª Seção do STJ em estabelecer uma definição econômica de insumos, para fins de adequação e aplicação à legislação tributária, novas

leituras divergentes entre os participantes das relações jurídico-tributárias não foram eliminadas – Fisco *versus* contribuintes.

Decorrente da subjetividade implícita aos conceitos de essencialidade e relevância, os próprios julgadores aprofundaram-se na análise de seus enquadramentos ou não no novo conceito de insumos, ao dispor que se enquadram como tal aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. Nesse sentido, caracteriza-se como insumo aquele item adquirido, bem ou serviço, utilizado direta ou indiretamente, cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Outro aspecto relevante a observar da leitura dos votos dos ministros, formadores das teses firmadas no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, consiste em que o aproveitamento de crédito nas operações de aquisição de bens e serviços a título de insumos é restrito e vinculado às atividades produtivas da prestação de serviços e da produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, conforme restrição definida nas próprias legislações de regência, não abrangendo a possibilidade de apropriação de crédito a título de insumos, na aquisição de bens e serviços associados ou vinculados às atividades de comercialização.

Igualmente inovou o julgamento do STJ em questão ao também acolher a possibilidade de apropriação de créditos em relação aos gastos relacionados à produção de insumos, a serem utilizados no processo produtivo (insumos dos insumos), afastando a restrição albergada pelas Instruções Normativas SRF nº 247, de 2002, e nº 404, de 2004, de o crédito a título de insumos recair tão somente nas operações de aquisição de bens e serviços a serem utilizados para produzir bens destinados a venda ou para a prestação de serviços.

Depura-se do entendimento firmado pelo STJ que o conceito de insumo não se atrela necessariamente e tão somente ao produto fabricado, ao serviço prestado, mas sim a uma dimensão mais ampla, que vem a ser o processo produtivo da empresa como um todo. Depura-se também que a adoção dos

critérios de essencialidade e relevância, para fins de apropriação de créditos da não cumulatividade das contribuições, deve se subordinar à importância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade-fim da empresa, numa dimensão econômica, e não numa dimensão subjetiva a ser definida pelo empresário, pelo gestor dos negócios ou pelos profissionais da área contábil e fiscal.

Nos termos do voto da ministra Regina Helena Costa, o critério da essencialidade se configura como elemento estrutural e inseparável do processo produtivo de bens e serviços ou, minimamente, quando sua falta prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Assim é considerado essencial o item, dentro do processo produtivo, do qual dependa “intrínseca e fundamentalmente” o produto ou serviço destinado à venda.

Apesar de objetivar afastar definições tidas como restritivas, estabelecidas por normas infralegais, a decisão proferida adotou parâmetros casuísticos de aferição de enquadramento como insumos, para fins de apropriação de crédito, uma vez que o enquadramento ou não de cada operação incorrida pela empresa, como insumos geradores de crédito, deve ser mensurada caso a caso, empresa a empresa, podendo assim determinado bem ou serviço, como por exemplo a aquisição de água, ser ou não uma operação geradora de crédito, conforme a sua destinação (setor produtivo ou setor administrativo), ou conforme a atividade econômica desenvolvida pela pessoa jurídica.

Por último, apesar de a PGFN ter oposto embargos à decisão do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, é preciso considerar que estes não objetivaram contestar o mérito do julgamento; a PGFN expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual se conclui que, por força do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, a Secretaria da Receita Federal do Brasil deverá observar o entendimento do STJ de que:

- a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e

- b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não obstante eventuais lacunas quanto a tópicos e questões específicas aos temas apreciados pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 574.706/PR e pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170/PR, ambos os julgamentos, com efeitos vinculantes tanto para as instâncias inferiores do Poder Judiciário, como para a Administração Tributária (RFB) e para os contribuintes, representam memorável feito, no sentido de reduzir recorrentes e expressivos litígios envolvendo as respectivas matérias julgadas, trazendo não apenas incertezas e insegurança jurídica às partes envolvidas, mas também com reflexos no custo Brasil, decorrente de legislação muitas vezes sem a objetividade necessária, do excesso de burocracia ou de expressivos gastos nas áreas administrativas, contábeis e fiscais.

Nesse sentido, devem ser vistas de forma positiva as mudanças de definições, critérios e conceitos tributários advindas das decisões judiciais com efeitos *erga omnes*, proferidas pelos tribunais superiores, uma vez que possibilitam, inclusive, o próprio aperfeiçoamento da legislação tributária, no plano do Poder Legislativo.





Esta coletânea compila artigos de renomados juristas das melhores academias de Direito Tributário do Brasil, insignes magistrados e especialistas de notável saber jurídico que aqui resumiram suas exposições proferidas no IV Seminário CARF de Direito Tributário e Aduaneiro, em Brasília, em setembro de 2018.

A obra não representa o posicionamento do CARF ou de corrente doutrinária específica, nem objetiva defender teses favoráveis ou desfavoráveis ao Fisco ou ao contribuinte. Ao contrário, as densas monografias que trazem à baila uma gama gigantesca de conhecimentos acumulados nas pesquisas acadêmicas, na jurisprudência e na experiência prática, possibilitando a dialética na discussão das controvérsias propostas relacionadas ao contencioso tributário federal, como já é feito desde a primeira edição, são ancoradas na pluralidade profissional de seus autores – acadêmicos, advogados, juízes, auditores-fiscais da Receita Federal e procuradores da Fazenda Nacional –, que nos presenteiam com importantes contribuições para o debate jurídico.