

REVISTA CIENTÍFICA DO SINDIRECEITA 01/2022

**PRÊMIO ANALISTA-TRIBUTÁRIO
RODRIGO RIBEIRO THOMPSON**



SINDIRECEITA
Analistas-Tributários

REVISTA CIENTÍFICA DO SINDIRECEITA 01/2022

PRÊMIO ANALISTA-TRIBUTÁRIO
RODRIGO RIBEIRO THOMPSON



SINDIRECEITA
Analistas-Tributários

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(eDOC BRASIL, Belo Horizonte/MG)

R454 Revista científica do Sindireceita 01/2022 [recurso eletrônico] :
Prêmio analista-tributário Rodrigo Ribeiro Thompson / Denis da
Silva Moraes... [et al.]. – São Paulo, SP: Sindireceita, 2022.

Formato: PDF

Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader

Modo de acesso: World Wide Web

ISBN 9978-65-993531-5-4

1. Administração e processo tributário – Brasil. 2. Receita
Federal – Brasil. I. Moraes, Denis da Silva. II. Araújo Junior, José
Everaldo de. III. Reis, Carine de Souza. IV. Goedert, Kelcio Cesar.
V. Lima, Márcia Inês Gurski de. VI. Iatarola, Ana Cristina Silva.
VII. Fidelis, Rosângela de Fátima. VIII. Ferreira, Marcelo Delvaux.
IX. Pedebos, João Ernesto Roso.

CDD 352.44

Elaborado por Maurício Amormino Júnior – CRB6/2422

SUMÁRIO

1

DENIS DA SILVA MORAES

É POSSÍVEL O PEDIDO LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA FUNDADO NA TUTELA DE EVIDÊNCIA, NOS TERMOS DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015?

PÁG. 6

2

JOSÉ EVERALDO DE ARAÚJO JUNIOR

DA NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE OS JUROS DE MORA: UMA ANÁLISE DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL À LUZ

PÁG. 34

3

CARINE DE SOUZA REIS

O IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

PÁG. 60

4

KELCIO CESAR GOEDERT

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO BRASILEIRO

PÁG. 86

5

MÁRCIA INÊS GURSKI DE LIMA

FACILITAÇÃO AO COMÉRCIO INTERNACIONAL
E FISCALIZAÇÃO ADUANEIRA

PÁG. 114

6

ANA CRISTINA SILVA IATAROLA

O INSTITUTO DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO
PAGAMENTO E A POSSIBILIDADE DE PRISÃO POR DÍVIDA
TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE LEGISLATIVA
E JURISPRUDENCIAL

PÁG. 142

7

ROSÂNGELA DE FÁTIMA FIDELIS

COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ANTES
DO TRÂNSITO EM JULGADO: A QUEM CABE O RISCO?

PÁG. 164

8

MARCELO DELVAUX FERREIRA

"ANJOS OU DEMÔNIOS": VISÃO DOS CIDADÃOS DE FOZ
DO IGUAÇU SOBRE OS SERVIDORES DA SEGURANÇA PÚBLICA.

PÁG. 192

9

JOÃO ERNESTO ROSO PEDEBOS

RECEITA FEDERAL E DEMAIS ÓRGÃOS NO COMBATE
AO CONTRABANDO E DESCAMINHO NA TRÍPLICE
FRONTEIRA (2001 A 2014)

PÁG. 210

**É POSSÍVEL O PEDIDO LIMINAR
EM MANDADO DE SEGURANÇA
FUNDADO NA TUTELA DE EVIDÊNCIA,
NOS TERMOS DO CÓDIGO
DE PROCESSO CIVIL DE 2015?**

DENIS DA SILVA MORAES

É POSSÍVEL O PEDIDO LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA FUNDADO NA TUTELA DE EVIDÊNCIA, NOS TERMOS DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015?

DENIS DA SILVA MORAES

RESUMO

Com este trabalho pretendo indagar acerca da tutela de evidência requerida liminarmente no mandado de segurança com fundamento nos alicerces oferecidos pelo Código de Processo Civil de 2015. Para tanto, é prudente permear a tutela provisória na estrutura histórica das leis reguladoras do mandado de segurança, bem como das leis de codificação de processo civil. Entender o significado semântico do termo liminar e seu funcionamento no sistema histórico-jurídico do processo civil brasileiro. Trazer a topografia da tutela provisória na lei de mandado de segurança e no Código de Processo Civil. Justifica-se o tema pela inovação da novel codificação processual civil e sua aplicação e debate sobre a tutela de evidência em mandado de segurança. O método se dará pelo estudo e revisão bibliográfica de renomados pesquisadores e doutrinadores do assunto. Espero por meio deste artigo contribuir para a questão processual envolvendo a tutela provisória de evidência e a liminar no mandado de segurança.

Palavras-chave: Mandado de Segurança. Tutela de Evidência. Novo Código de Processo Civil.

ABSTRACT

This article intends to inquire as concern about provisional injunction of evidence at the writ of mandamus based on Civil Procedure Code of 2015. Therefore, it is accurate to permeate the provisional injunction of evidence in accordance with the historic frame of laws that rule the writ of mandamus and the civil procedure code. Try to understand the semantic meaning of injunction and its basis in the historic-judicial Brazil ´s civil procedure. Bring up the address of provisional injunction of evidence within the law of writ of mandamus and the civil procedure code. It warrants by the innovation of the brand-new civil procedure code and its enforcement and debate concerned about provisional injunction of evidence in the writ of mandamus. The method will set in the renowned authors literature review. With this article I hope to contribute with the study of procedure issue that links provisional evidence institute and the injunction in the writ of mandamus.

Keywords: Writ of Mandamus. Provisional injunction of evidence. New Civil Procedure Code.

INTRODUÇÃO

A Comissão responsável pela elaboração do Código de Processo Civil cristalizou, na exposição de motivos, que um dos métodos de trabalho foi o de resolver problemas, principalmente problemas antigos de celeridade e efetividade, a fim de harmonizá-lo com as garantias constitucionais de um Estado Democrático de Direito. Destacaram o princípio da razoável duração do processo, bem como a conversão efetiva do processo em instrumento incluído no contexto social em que produzirá efeito. E quanto ao tema ora estudado, mencionaram a disciplina da tutela sumária que visa a proteger o direito evidente, independentemente de *periculum in mora*¹.

Em se tratando de garantia constitucional mencionada pela Comissão, o Mandado de Segurança pode ser destacado como tal, visto ser o principal remédio oferecido ao cidadão em face das arbitrariedades do Estado.

Em razão da morosidade do processo seja ele judicial ou administrativo, nas palavras de Humberto Theodoro Júnior, a fim de combater os efeitos do tempo de duração da relação processual para atuar o direito material que constitui o objeto do processo, o importante é deixar claro, para a concretização de sua efetividade, que é preciso, sempre, haver medida de urgência à disposição da parte.

Esse consiste no motivo de evolução e aprimoramento das tutelas provisórias e seu reposicionamento topográfico dentro do Código de Processo Civil, destacando-se, no caso, a tutela de evidência, a qual não se encontra explícita na Lei do Mandado de Segurança, ao contrário da tutela de urgência, mas utilizada de forma subsidiária no rito especial da ação mandamental.

A possibilidade de usar a tutela de evidência, *initio litis*, nos ritos do Código de Processo Civil é matéria bastante controvertida na doutrina, sendo inclusive motivo de uma ação pendente no Supremo Tribunal Federal que discute a sua constitucionalidade, muito mais, portanto, controvertida, seria a sua utilização subsidiária no rito especial do Mandado de Segurança, razão do presente estudo.

¹ O Novo CPC agora deixa clara a possibilidade de concessão de tutela de urgência e de tutela à evidência. Considerou-se conveniente esclarecer de forma expressa que a resposta do Poder Judiciário deve ser rápida não só em situações em que a urgência decorre do risco de eficácia do processo e do eventual perecimento do próprio direito. Também em hipóteses em que as alegações da parte se revelam de juridicidade ostensiva deve a tutela ser antecipadamente (total ou parcialmente) concedida, independentemente de *periculum in mora*, por não haver razão relevante para a espera, até porque, via de regra, a demora do processo gera agravamento do dano. Ambas essas espécies de tutela vêm disciplinadas na Parte Geral, tendo também desaparecido o livro das Ações Cautelares. A tutela de urgência e da evidência podem ser requeridas antes ou no curso do procedimento em que se pleiteia a providência principal. Não tendo havido resistência à liminar concedida, o juiz, depois da efetivação da medida, extinguirá o processo, conservando-se a eficácia da medida concedida, sem que a situação fique protegida pela coisa julgada (Exposição de Motivos do Código de Processo Civil, disponível em verbojuridico.com.br/vademecum/CPC_EXPOSICAO_DE_MOTIVOS. Pdf, acessado em 14/06/2021).

1. MANDADO DE SEGURANÇA

Dentre os meios processuais constitucionais disponíveis aos cidadãos e pessoas jurídicas para tutela de direitos em face do Estado destaca-se o mandado de segurança.

O mandado de segurança nasceu da necessidade de conferir aos cidadãos instrumento de tutela de direitos violados ou ameaçados por atos de autoridade pública. Leonardo Greco esclarece que Pontes de Miranda fez questão de assinalar, em seus comentários ao Código de Processo Civil de 1939, que o mandado de segurança foi criado para ser o *habeas corpus* dos demais direitos fundamentais (GRECO, 2016). E que tendo sido erigido a garantia constitucional, o mandado de segurança tornou-se por algumas décadas a obra mais preciosa criada pelo gênio brasileiro, *cantado em prosa e verso em todos os quadrantes do mundo como representativo do nosso profundo amor ao Direito e aos direitos fundamentais*.

O mandado de segurança será concedido para proteger direito líquido e certo², não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público (art. 5º, LXIX, CF).

A Lei 12.016/09, que disciplina o mandado de segurança, traz em seu artigo 1º, na primeira parte, o mesmo texto constitucional, entretanto, conclui “... sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofre violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.”

Trata-se de uma ação prevista constitucionalmente. Segundo Araújo (2021), a Constituição Federal de 1934 já consagrava a garantia do mandado de segurança, contudo utilizava a expressão *direito certo e incontestável* e não

² Direito líquido e certo existirá quando os fatos não dependerem de (maior) instrução probatória, logo, se o caso concreto ensejar tal fase processual, estar-se-á diante de falta de condição da ação. Assim, o direito líquido e certo é condição da ação do mandado de segurança, na espécie interesse processual (REDONDO, OLIVEIRA e CRAMER apud Araújo, p.53).

“(...) Por direito líquido e certo deve ser entendido aquele direito cuja existência e delimitação são claras e passíveis de demonstração documental. Hely Lopes Meirelles tem passagem clássica em que afirma que melhor seria a fórmula constitucional (e legal) ter-se referido à necessidade de o fato que dá supedâneo à impetração ser líquido e certo e não o direito em si mesmo. Para ele, o direito líquido e certo ‘é um conceito impróprio – e mal expresso – alusivo à precisão e comprovação do direito quando deveria aludir à precisão e comprovação dos fatos e situações que ensejam o exercício desse direito’ (Hely Lopes Meirelles, Mandado de segurança, ação popular, ação civil pública, mandado de injunção, ‘habeas data’, ação direta de inconstitucionalidade e ação declaratória de constitucionalidade, p. 36). MANDADO DE SEGURANÇA 32.874 SÃO PAULO STF, Rel. Rosa Weber, p. 6/5/2014.

O conceito de direito líquido e certo é tipicamente processual, pois atende ao modo de ser de um direito subjetivo no processo: a circunstância de um determinado direito subjetivo realmente existir não lhe dá a caracterização de liquidez e certeza; esta só lhe é atribuída se os fatos em que se fundar puderem ser provados de forma incontestável, certa, no processo. E isto normalmente só se dá quando a prova for documental, pois esta é adequada a uma demonstração imediata e segura dos fatos (in Celso Agrícola Barbi, Do mandado de segurança, Rio de Janeiro; Editora Forense, 1987. p. 87 – citado na AMS nº 0004039-32.2015.4.03.6002/MS, rel. Des. Marisa Santos, pub. DJ 8/11/2016).

Pois bem, o conceito de direito líquido e certo é a ideia de sua incontestabilidade, isto é, uma afirmação jurídica que não pode ser séria e validamente impugnada pela autoridade pública, que pratica um ato ilegal ou de abuso de direito. Ele tem, na realidade, dois polos: um positivo, porque se funda na Constituição ou na lei; outro negativo, porque nasce da violação da Constituição ou da lei. Ora, a norma constitucional ou legal há de ser certa em atribuir à pessoa o direito subjetivo, tornando-o insuscetível de dúvida. Se surgir a seu respeito qualquer controvérsia, quer de interpretação, quer de aplicação, já não pode constituir fundamento para a impetração de mandado de segurança. BUZAID apud C MARA, Alexandre Freitas. Manual do mandado de segurança. São Paulo: Atlas, 2013, p. 89.

< https://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/rcursodeespecializacao_latosensu/direito_processual_civil/edicoes/n5_2016/pdf/PauloRobertoCiuffo.pdf > Acesso em: 24 de fev. 2021

direito líquido e certo, como a atual carta constitucional e as Leis 1.533/51 e 12.016/09.

1.1. MANDADO DE SEGURANÇA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O mandado de segurança consiste na ação tributária por excelência em face da exação fiscal considerada ilegal ou inconstitucional, na medida em que proporciona à pessoa que sofre violação ou tem receio de sofrê-la a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, por meio de liminar, ou seja, por tutela provisória de urgência ou de evidência, nos termos do artigo 151, IV, do Código Tributário Nacional.

A brevidade do procedimento previsto na Lei 12.016/09 faz do mandado de segurança o ponto de partida do operador de direito para solucionar o abuso ou ilegalidade perpetrado por autoridade fiscal.

Acerca do alto grau de efetividade do procedimento do mandado de segurança, em razão de seu sincretismo³, é possível notar que se trata de ação de conhecimento que se caracteriza pela sumariedade do rito, que não comporta dilação probatória, fundando-se o juízo de certeza do direito do impetrante exclusivamente em prova documental pré-constituída ou produzida no curso do próprio mandado (GRECO, 2005 *apud* ARAÚJO, 2021, p. 49). É possível o manejo do mandado de segurança em caráter individual ou coletivo⁴, preventivo ou repressivo em matéria tributária.

1.2. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO

Para evitar a cobrança do tributo ou extinguir a sua exigência ulterior, isto é, antes do lançamento tributário, *utiliza-se do mandado de segurança preventivo como “agente inibidor” do “ciclo de vida” da obrigação tributária impedindo que a regra-matriz de incidência tributária e as regras individuais e concretas reajam normalmente, ou seja, produzam os efeitos nela previstos, quiçá sejam aplicadas* (VERGUEIRO, 2016), interrompendo-se o progresso comezinho do

³ O mandado de segurança, com as modificações introduzidas pela lei de 2009 possui procedimento com alto grau de efetividade e com decisões sincréticas visando garantir o direito líquido e certo. Trata-se, portanto, de ação civil com procedimento especial, visando salvaguardar o direito líquido e certo, e com decisões de múltiplas classificações. ARAÚJO, José Henrique Mouta. Mandado de Segurança, 8. ed. rev., ampl. e atual – Salvador: JusPODIVM, 2021, p. 48.

⁴ O objetivo do mandado de segurança coletivo é sempre a correção de ato ou omissão de autoridade, desde que ilegal e ofensivo de direito coletivo, líquido e certo da entidade impetrante ou de parcela desta. O ato deve, portanto, estar eivado de ilegalidade ou de abuso de poder, a teor da redação do art. 5º, LXIX, da Constituição da República. Assim, o objetivo mediato da ação mandamental coletiva é o direito transindividual coletivo em sentido estrito ou individual homogêneo que reclama a tutela jurisdicional. Na lição da doutrina da coletivização das demandas, interesse coletivo é a “síntese de interesses individuais”, uma realidade nova, “um ideal coletivo” diferente do interesse pessoal do grupo ou da soma dos interesses individuais, que se situam em segundo plano, em prol do interesse da coletividade. FUX, Luiz. Mandado de Segurança – 2. ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 205/206.

Inovação da Constituição de 1988, o mandado de segurança coletivo vem disciplinado no inciso LXX do art. 5º, que legitima para sua impetração: o partido político com representação no Congresso Nacional e a organização sindical, a entidade de classe ou a associação legalmente constituída, em funcionamento há pelo menos um ano, em defesa do interesse de seus membros. Postula-se o direito de uma categoria ou classe, não de um ou de outro membro da entidade, nem de pessoas ou grupo; a entidade legitimada pode promover a impetração em nome próprio para defesa de todos os seus membros ou de apenas parte deles, conforme consagrou a Súmula 630 do Supremo Tribunal Federal: “A entidade de classe tem legitimação para o mandado de segurança ainda quando a pretensão veiculada interesse apenas a uma parte da respectiva categoria.” WALD, Arnaldo, Mandado de segurança na prática judiciária; com a colaboração de Mário Henrique de Barros Dorna; - 6ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 167.

rito da constituição do crédito tributário.

A dificuldade reside, entretanto, na necessidade de o impetrante comprovar que não age impulsionado por receio de um dano previsto apenas em seu subjetivismo, mas, sim, em decorrência de um perigo provindo de uma ameaça concreta de lesão partida de autoridade. Tratando-se de mandado de segurança preventivo, este somente será viável, portanto, se houver a demonstração concreta de que virá a ser praticado ato, cuja realização importará em ofensa a direito líquido e certo. *Simples receio 'difuso', de índole meramente subjetiva, não decorrente de fatos concretos, de que o direito pudesse vir a ser violado, não acompanhado de demonstração de que efetivamente se planeja praticar o ato, se ocorrido, ofenderá tal direito, não justifica a propositura do mandado de segurança* (THEODORO JÚNIOR, 2019), por carência de direito líquido e certo, já que incorrida a subsunção prevista.

Deste modo, os exemplos mais evidentes de leis de efeito concreto⁵ ocorrem no direito tributário, *quando se cria ou se amplia imposto, ou se extinguem isenções*. Quem se acha na situação fática configuradora do fato gerador ou da titularidade do benefício fiscal suprimido sofre, de plano, a incidência concreta do comando normativo. *A lei é genérica para todos, mas é de efeito concreto para aqueles que se acham sujeitos à sua imediata incidência*. Daí a possibilidade de impetração do mandado de segurança, mesmo antes do lançamento ou dos atos preparatórios do lançamento, em caráter preventivo, portanto (THEODORO JÚNIOR, 2019). Nota-se que o mandado de segurança preventivo, se trata, sem dúvida, da maioria de tais ações ajuizadas.

1.3. MANDADO DE SEGURANÇA REPRESSIVO

O mandado de segurança repressivo, por sua vez, visa desconstituir a obrigação tributária, inibindo a autoridade fiscal de prosseguir o “ciclo de vida” da obrigação. É o que se volta contra ato já consumado pela autoridade coatora, que, por sua vez, pode ser comissivo ou omissivo.

Na primeira hipótese, a tutela pleiteada pode ser meramente declaratória, o pedido, então, compreenderá o pleito de uma sentença que declare a nulidade do ato impugnado. Poderá o pedido ser, também, de natureza condenatória, caso em que se pleiteará a ordem para que, não só se desconstitua o ato ilegal (efeito constitutivo), como ainda pratique outro, que corresponda ao direito líquido e certo reconhecido ao impetrante. *Nos casos de atos omissivos, como o de não deferimento de benefício tributário, ou de não fornecimento de certidão, o pedido será de mandado que ordene a prática do ato omitido* (THEODORO JUNIOR, 2019). É possível inferir que o caráter repressivo do mandado de segurança se dá por questões fáticas, em sua maioria.

⁵ Leis de efeitos concretos, como é de curial sabença, refletem ato de natureza administrativa revestido da forma de lei, motivando o entendimento de que são passíveis de impugnação pela via mandamental, posto revelarem real potencial lesivo. A questão revela repercussão em sede de Mandado de Segurança preventivo no campo tributário – reforçado pelo art. 5º, XXXV, da CF/88, que garante o controle da via jurisdicional inclusive nos casos de ameaça a lesão – notadamente em relação ao ato de constituição do crédito tributário (lançamento), uma vez que, sendo ato vinculado para a autoridade tributária, nos termos do parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, o impetrante tem o justo receio jurídico da potencial lesão ao seu direito, razão pela qual, majoritariamente, admite-se a impetração da segurança, desde que presentes os demais pressupostos da ação. FUX, Luiz. Mandado de Segurança – 2. ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2019, p.71/72.

2. TUTELA PROVISÓRIA

A tutela provisória consiste numa decisão judicial cuja técnica processual tem o objetivo principal de adiantar o bem da vida almejado de modo a diminuir de forma fictícia o tempo do processo judicial. Objetiva transpor o estorvo do tempo precioso despendido na busca pela coisa julgada.

Na atual linha evolutiva da tutela provisória, o importante é deixar claro, para a concretização da efetividade do processo, que *é preciso, sempre, haver medida de urgência à disposição da parte, a fim de combater os efeitos do tempo de duração da relação processual para atuar o direito material que constitui o seu objeto* (THEODORO JÚNIOR, 2019). O tempo despendido na entrega do bem da vida é a razão de ser da tutela provisória.

O princípio da prestação jurisdicional célere com duração razoável foi consagrado pela Emenda Constitucional 45/04 (art. 5º, LXXVIII, CF), onde afirma que a todos assegura-se a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação⁶.

Esse princípio reverbera-se também ao processo civil, no art. 4º do Código de Processo Civil, estabelecendo que as partes têm o direito de obter em prazo razoável a solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa, sem se olvidar do que afirma o parágrafo único do art. 9º, o qual permite exarar decisão judicial *inaudita altera parte* em tutela provisória de urgência e na tutela da evidência, se ficar caracterizado o abuso do direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório da parte (Art. 311, I, CPC), na hipótese das alegações de fato puderem ser comprovadas apenas documental e houver tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante (Art. 311, II, CPC) ou ainda no caso da petição inicial for instruída com prova documental suficiente dos fatos constitutivos do direito do autor, a que o réu não oponha prova capaz de gerar dúvida razoável (Art. 311, IV, CPC)q

Ademais, a ação mandamental constitucional (art. 5º, LXIX, CF), por meio da Lei 12.016/09, harmoniza o sistema de tutela provisória ao oportunizar a brevidade do tempo do processo, sob a condição de relevância de fundamento e ineficácia da medida requerida, caso seja propiciada somente ao final do processo (art. 7º, III).

⁶ Trabalha-se, de modo recorrente, com uma lógica de eficiência sem possuir qualquer compromisso com o aspecto participativo e de correção normativa que o sistema processual deve atuar. O discurso de eficiência obscurece a disputa de paradigmas insita da perspectiva democrática aqui defendida. Tal perspectiva processual, aqui denominada "neoliberal", permite a visualização do sistema processual tão somente sob a ótica da produtividade (art. 93, inc. II, alínea c, CRFB/88 com nova redação dada pela EC/45) e associa a figura pública do cidadão-jurisdicionado à de um mero espectador privado (consumidor) da "prestação jurisdicional", como se o poder-dever estatal representasse, e fosse, um mero aparato empresarial que devesse fornecer soluções (produtos e serviços) do modo mais rápido, à medida que os insumos (pretensões dos cidadãos) fossem apresentados (propostos). Reformas que deveriam, na busca do acesso à Justiça, simplificar os procedimentos, vêm produzindo o aumento de sua complexidade, exigindo profissionais altamente 'competentes' contradizendo as próprias bases do movimento reformador. Poder-se-ia argumentar que seria contraditório intitular esse movimento processual no Brasil de neoliberal, uma vez que ele se embasa no aumento do papel judicial – ou seja, do Estado no processo – mas ocorre que a) não se busca (e nem mesmo se assegura uma infraestrutura institucional) para o exercício socializador da prática decisória, mas somente a produtividade; b) se esvazia o papel formador das decisões, técnico e institucional, do processo, relegando sua estrutura problematizante a segundo plano; c) se busca uma aplicação massificante e em larga escala de provimentos; d) se busca a máxima sumarização da cognição e e) o papel do juiz é fortalecido para o atendimento dos imperativos do mercado o que significa dizer que o aumento do papel judicial não busca nenhum objetivo socializante. Desse modo, a denominação neoliberalismo processual é a que reflete a ressonância do modelo estatal ao campo processual. BAHIA, NUNES, PEDRON, Teoria geral do processo – Salvador: Editora JusPODIVM, 2020. p. 111/113.

Importa mencionar desse princípio ainda o “norte” que ele proporciona ao sistema de justiça, no sentido de delinear a vontade e expectativa do jurisdicionado acionador desse sistema, que se traduz na resolução do seu problema, não apenas devendo ter acesso ao processo (art. 5º, XXXV, CF), mas que este lhe garanta certa alteração *in concreto* da realidade.

Com efeito, o instituto da tutela provisória inserida na lei processual civil de 2015, tem o condão de efetivar a mitigação “da perda de tempo” individual ou coletiva, ou “da perda do tempo” de vida, em sentido lato, pelas razões inúmeras de procrastinação do sistema de justiça.

Tutela provisória, como dito, é o mecanismo processual pelo qual o magistrado antecipa a uma das partes um provimento judicial de mérito ou acautelatório antes da prolação da decisão final, seja em virtude da urgência ou da plausibilidade do direito. No artigo 294⁷ do CPC/2015, a tutela provisória encontra-se prevista como gênero que contempla as seguintes espécies: (i) tutelas de urgência; (ii) tutelas de evidência (CONRADO, 2016). Importantes técnicas para alcançar o famigerado princípio da prestação jurisdicional célere com duração razoável do processo.

2.1. BREVE HISTÓRICO DA TUTELA PROVISÓRIA NO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

Ressalte-se que o CPC/2015 inova a legislação processual civil ao reservar um livro próprio para tratar das hipóteses em que as tutelas provisórias podem ser deferidas pelas autoridades judiciais, deixando clara a preocupação do legislador em superar a falta de coesão existente no Código de Processo Civil de 1973 (CPC de 1973) nesse tocante (VERGUEIRO, ARAÚJO, 2018). A alteração de posicionamento do instituto da tutela provisória traz uma certa conciliação e coaduna-se com a evolução da lei processual civil.

Anteriormente ao CPC de 1973, o CPC de 1939 já trazia em seu Livro V (Dos processos acessórios), Título I (Das medidas preventivas) o poder geral de cautela, insculpido nos artigos 675 ao 688, onde naquele diploma, porém, o campo de atuação do magistrado no exercício de tal poder era bastante restrito, posto que somente poderia determinar providências acautelatórias quando houvesse fundado receio de rixa ou violência entre as partes, provável ocorrência de atos capazes de gerar danos de difícil reparação ao objeto alvo da demanda ou quando uma das partes se encontrasse impossibilitada de produzir provas em decorrência de a coisa não estar em sua posse (ALVES, 2016). O instituto evoluiu de forma gradual, expandindo-se o alcance e hipóteses ao longo do tempo.

O CPC de 1973, desse modo, inovou ao trazer as tutelas de urgência, além do poder geral de cautela (CPC de 1939), em seu art. 273 (Livro I, Título VII, Capítulo I) e a tutela cautelar, do art. 796 ao 889 (Livro III). Entretanto, de tão imbricadas que eram as tutelas de urgência e cautelares, dispunha o CPC, no § 7º do art. 273, que “Se o autor, a título de antecipação de tutela, requerer providência de natureza cautelar, poderá o juiz, quando presentes os respectivos pressupostos, deferir a medida cautelar incidental do processo

⁷ Art. 294. A tutela provisória pode fundamentar-se em urgência ou evidência.

ajuizado.”

Com efeito, Humberto Theodoro Júnior (2003, p. 265) escreve que

Tanto na tutela cautelar como na antecipatória, a parte pede uma providência urgente para fugir das consequências indesejáveis do perigo de dano enquanto pendente o processo de solução de mérito. É o que distingue o procedimento de um e de outro pedido e tutela de urgência é a circunstância formal de que o pedido cautelar deve ser processado à parte do feito principal enquanto o pedido antecipatório se dá dentro do próprio processo de mérito. Formular, portanto, um pedido de natureza antecipatória ou outro de natureza cautelar em desacordo com o procedimento traçado pela lei processual, como, por exemplo, uma medida antecipatória em petição separada, sob o rótulo de medida cautelar atípica, não passa de simples equívoco formal ou procedimental.

Ensina Joaquim Felipe Spadoni (2003, p. 305)

É lícito dizer-se que ambas as espécies de tutela urgente têm o mesmo pedido mediato, procuram a proteção do mesmo bem da vida, que é o direito a um processo eficaz. Entretanto, diferenciam-se radicalmente na sua forma de atuação, na técnica de proteção ao bem da vida. Enquanto que na tutela cautelar são utilizadas apenas as medidas que tenham por função a conservação do status quo necessário à efetividade e utilidade do julgamento, na tutela antecipada se dispõe de medida que autoriza a imediata satisfação, parcial ou total, do direito material pretendido pelo autor em sua petição, através da antecipação dos efeitos práticos do provimento final de procedência.

No que concerne às inovações trazidas pelo Código de 2015, Camila Campos Vergueiro (2016) esclarece que

diante da desorganização de distribuição da localização do poder geral de cautela, tutela antecipatória e processo cautelar nos CPC's de 1939 e 1973, o CPC de 2015 conseguiu agregar os institutos no Livro V. Mas não foi apenas esse o fator que levou o legislador a sistematizar e instituir um livro próprio para as tutelas provisórias, mas, também, a sua missão de operacionalizar a efetividade na prestação da tutela jurisdicional. O legislador de 2015 sistematizou e organizou as medidas de urgência do CPC de 1973, a fim de tornar o processo mais célere, mais justo e rente às necessidades sociais, assegurando que a resposta do Poder Judiciário seja rápida não só nas situações de urgência, mas, também, naquelas em que a alegação da parte se revela tão evidente que é injustificável esperar o fim do processo para analisar a tutela final pretendida. (...) que os consagrados princípios da inafastabilidade da jurisdição e da celeridade processual (art. 5º XXXV e LXXVIII, CF)

necessitam de instrumentos e mecanismos processuais e tecnológicos para serem efetivados, e não menos importante, sem se olvidar ainda dos princípios do devido processo legal (art. 5º, LIV), do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, CF), sem os quais não se pode imaginar a completude da prestação jurisdicional. Com o CPC/2015, o sujeito passivo tem à sua disposição duas espécies de tutelas que não são dotadas da potência da definitividade, portanto, provisórias, mas, uma delas, diferentemente do que se dá no CPC/1973, não está fundada na ideia de perigo (risco de lesão material ou processual), mas, sim, na evidência do direito, denominada pelo legislador como tutela de evidência. Assim, no CPC/2015, temos duas modalidades de tutelas provisórias, uma fundada na ideia de perigo, a tutela de urgência, e outra assentada na ideia de evidência do direito, a tutela de evidência. Entre os artigos 294 a 311 do CPC/2015 estão reguladas as espécies de tutelas provisórias: Tutelas provisórias (gênero) – tutela de urgência (espécie) e tutela de evidência (espécie).

As tutelas cautelar e antecipada, como apontado, inserem-se na mesma classe de tutela provisória cujo fundamento para o deferimento é caracterizado pela urgência, consagrando, portanto, a ideia de risco para sua concessão, isto é, do *periculum in mora*, enquanto a tutela provisória de evidência não se subdivide em nenhuma espécie e seu fundamento para concessão independe do perigo (VERGUEIRO, 2016). Portanto, a última espécie tem a peculiaridade da carência do perigo.

Leonardo Greco (2016, p. 187/191), por sua vez, ainda nos traz uma divisão didática do que observou da tutela provisória inserida no código de 2015, classificando-a em três critérios: *o critério da natureza, o critério funcional e o critério temporal*.

E segue ensinando que *o critério da natureza da providência pleiteada divide a tutela provisória em tutela de urgência, cautelar ou antecipada, e tutela de evidência*, em que esta parece distinguir-se das outras, pela acentuada probabilidade de existência do direito do autor ou pelo elevado valor humano desse direito, a merecer proteção provisória independentemente de qualquer aferição de perigo de dano.

No que concerne ao critério funcional, Leonardo Greco menciona que consiste na finalidade preponderante de preservação ou implementação de alguma situação fática ou jurídica, na esfera do direito processual, para garantir a eficácia da prestação jurisdicional na causa principal ou, diversamente, a imediata investidura do requerente no gozo, ainda que provisório, parcial ou total, do bem da vida almejado na causa principal, que subdivide a tutela provisória em cautelar ou antecipada, *podendo esta última ainda subdividir-se em tutela antecipada de urgência e tutela antecipada de evidência*.

Finalizando a classificação no âmbito temporal, o Professor preleciona que o

⁷ Art. 294. A tutela provisória pode fundamentar-se em urgência ou evidência.

critério temporal a divide em antecedente e incidente, conforme seja requerida antes ou no curso da ação principal. A tutela provisória antecedente poder ser cautelar ou antecipada de urgência. A tutela provisória incidente pode ser cautelar ou antecipada. A tutela provisória incidente antecipada pode ser de urgência ou de evidência.

Tem-se, portanto, o seguinte quadro sinótico da tutela provisória:

- 1) Pelo critério da natureza
 - 1.1. Tutela de urgência:
 - 1.1.1. Cautelar.
 - 1.1.2. Antecipada.
 - 1.2. Tutela de evidência

- 2) Pelo critério funcional:
 - 2.1. Tutela provisória cautelar.
 - 2.2. Tutela provisória antecipada.
 - 2.2.1. Tutela provisória antecipada de urgência.
 - 2.2.2. Tutela provisória antecipada de evidência.

- 3) Pelo critério temporal:
 - 3.1. Tutela provisória antecedente.
 - 3.1.1. Tutela provisória antecedente cautelar.
 - 3.1.1. Tutela provisória antecedente cautelar.
 - 3.2. Tutela provisória incidente.
 - 3.2.1. Tutela provisória incidente cautelar.
 - 3.2.2. Tutela provisória incidente antecipada.
 - 3.2.2.1. Tutela provisória incidente antecipada de urgência.
 - 3.2.2.2. Tutela provisória incidente antecipada de evidência.

2.2. BREVE HISTÓRICO DA TUTELA PROVISÓRIA NO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

Liminar e tutela provisória podem ser confundidas, semanticamente, de início, entretanto, segundo Eduardo Arruda Alvim (2017, p. 154)

A diferença que pode ser sublinhada entre o requisito para a concessão da tutela provisória de urgência, conforme se extrai do art. 300 do CPC/2015, e para a liminar no mandado de segurança, é a de que no mandado de segurança o material probatório, que é documental, deve encontrar-se já quando o juiz aprecia o pedido de medida liminar.

Outrossim, conforme ensina Daniel Mitidiero (2015, apud ARAÚJO, 2021, p. 98):

A tutela de urgência pode ser concedida liminarmente (isto é, in limine, no início do processo, sem que se tenha citado a parte contrária – inaudita altera parte), quando o tempo ou a atuação da parte contrária for capaz de frustrar a efetividade da tutela sumária. Nesse caso, o contraditório tem de ser postergado para o momento posterior à concessão da tutela. Não sendo o caso de concessão liminar, pode o juiz concedê-la depois da oitiva do demandado em justificação prévia (isto é, oitiva específica da parte contrária sobre o pedido de tutela de urgência), na audiência de conciliação ou de mediação, depois de sua realização ou ainda depois da contestação. Isto quer dizer que nada obsta que a tutela de urgência seja concedida em qualquer momento do procedimento, inclusive na sentença (a fim de neutralizar o efeito suspensivo da apelação) ou mesmo nos recursos.

De fato, a natureza jurídica da liminar em mandado de segurança consiste na antecipação dos efeitos da sentença como ensina Fredie Didier Jr. (2002) ao mencionar Adroaldo Furtado Fabrício, que delinea com impressionante clareza e precisão o significado de tal expressão:

Como no sentido comum dos dicionários leigos, liminar é aquilo que se situa no início, na porta, no limiar. Em linguagem processual, a palavra designa o provimento judicial emitido **in limine litis**, no momento mesmo em que o processo se instaura. A identificação da categoria não se faz pelo conteúdo, função ou natureza, mas somente pelo momento da prolação. Nada importa se a manifestação judicial expressa juízo de conhecimento, executório ou cautelar; também não releva indagar se diz ou não com o **meritum causae** nem se contém alguma forma de antecipação de tutela. O critério é exclusivamente topológico. Rigorosamente, liminar é só o provimento que se emite inaudita altera parte, antes de qualquer manifestação do demandado e até mesmo antes de sua citação.

José Joaquim Calmon de Passos (1998, apud ARAÚJO, 2021, p. 98) ratifica que liminar, portanto, é o nome que se dá a toda providência judicial determinada ou deferida in initio litis, isto é, antes de efetivado o contraditório, o que pode ocorrer com exigência da citação que possibilita a participação em o contradizer (justificação prévia), ou sem a citação daquele contra quem se efetivará a medida.

Mencionado por Humberto Theodoro Júnior (2003, p. 244/245)

liminar lexicamente, é um adjetivo que atribui a algum substantivo a qualidade de inicial, preambular, e agora citando Adroaldo Furtado Fabrício, vale dizer é tudo aquilo que se situa no início, na porta, no limiar. O conteúdo do ato decisório, como se vê, não tem influência

⁷ Art. 294. A tutela provisória pode fundamentar-se em urgência ou evidência.

alguma sobre a identificação da liminar como categoria processual. Essa identificação liga-se apenas e tão somente ao momento em que o provimento é decretado pelo juiz. Para ter-se como configurada uma liminar, nada importa que a manifestação judicial expresse um juízo cognitivo, executório, cautelar ou até mesmo administrativo, ou de antecipação da apreciação do *meritum causae*. O critério a observar, para esse fim, portanto é o temporal ou de lugar no tempo, dentro da sequência dos atos que compõe a cadeia processual.

Percebe-se, nesse particular, *que liminar expressa um momento, correspondente ao pronunciamento judicial initio litis, antes da integração do contraditório, sendo medida judicial provisória e revogável* (ARAÚJO, 2021). É possível afirmar, portanto, que a tutela provisória, seja de urgência ou de evidência, sendo concedida *ab initio*, trata-se de liminar.

Importante lembrar que as leis que instituíram o mandado de segurança, ao longo das décadas, sempre dispuseram sobre a suspensão do ato coator pelo Poder Judiciário, em caráter liminar, desde que observados os pressupostos legais.

A tutela provisória no mandado de segurança já estava prevista initio litis na lei que regulamentava esta ação mandamental (Lei 191 – CF/34), no § 9º do art. 8º:

§ 9º Quando se evidenciar, desde logo, a relevancia do fundamento do pedido, e decorrendo do acto impugnado lesão grave irreparavel do direito do impetrante, poderá o juiz, a requerimento do mesmo impetrante, mandar; preliminarmente, sobrestar ou suspender o acto alludido.” (redação original)

Sob a égide da Constituição Federal de 1946, a Lei 1.533/51 trouxe a tutela provisória, também initio litis em seu artigo 7, inciso II:

Art. 7º – Ao despachar a inicial, o juiz ordenará:
(...)

II. que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido quando for relevante o fundamento e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja deferida.

Com o advento do CPC 1973 (com redação alterada pela Lei 8.952/94), os operadores do direito passaram a manejar subsidiariamente ao mandado de segurança, pedidos de liminares também pelos comandos do art. 273, principalmente pelo *caput* e inciso primeiro:

Art. 273. O juiz poderá, a requerimento da parte, antecipar, total ou parcialmente, os efeitos da tutela pretendida no pedido inicial, desde que, existindo prova inequívoca, se convença da verossimilhança da alegação e: (Redação dada pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994).

I - haja fundado receio de dano irreparável ou de difícil reparação; ou (Incluído pela Lei nº 8.952, de 13.12.1994)

Sob o manto da Constituição da República de 1988, a Lei 12.016/09, nos termos do art. 7º, III, ratifica o determinado no art. 7º, II, da Lei 1.533/51 e, agora, podendo ser condicionado à garantia de contracautela, de modo que o demandado possa ser reparado caso não prevaleça a tutela provisória. Advirta-se, entretanto, que a prestação da garantia não deve inviabilizar o acesso à justiça, permitindo-se, casuisticamente, ao juiz que a dispense nos casos em que a sua exigibilidade obsta a proteção do direito líquido e certo, consoante admitido pelo art. 300, § 1º⁸, do CPC/2015 (FUX, 2019):

Art. 7º Ao despachar a inicial, o juiz ordenará:
(...)

III - que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, sendo facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica.

Como mencionado por Luiz Fux (2019, p. 128)

A evolução do instituto conduziu ao entendimento de que a possibilidade de ser comprometido o resultado da ação é suficiente à concessão da segurança. Assim, pode o juiz, ao despachar a inicial, determinar que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, sempre que houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, sendo facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica (art. 7º, III, da Lei 12.016/2019). Esse poder-dever de o juiz conceder liminarmente a segurança decorre do seu poder geral de cautela. Com o advento do CPC/2015, restou superada a divergência doutrinária a respeito da possibilidade ou não de concessão de ofício de tutela de urgência em qualquer procedimento civil. Afinal, o art. 300 do Código em vigor não mais exige o requerimento da parte, seja para a medida cautelar, seja para a tutela antecipada, que tem cunho satisfativo.

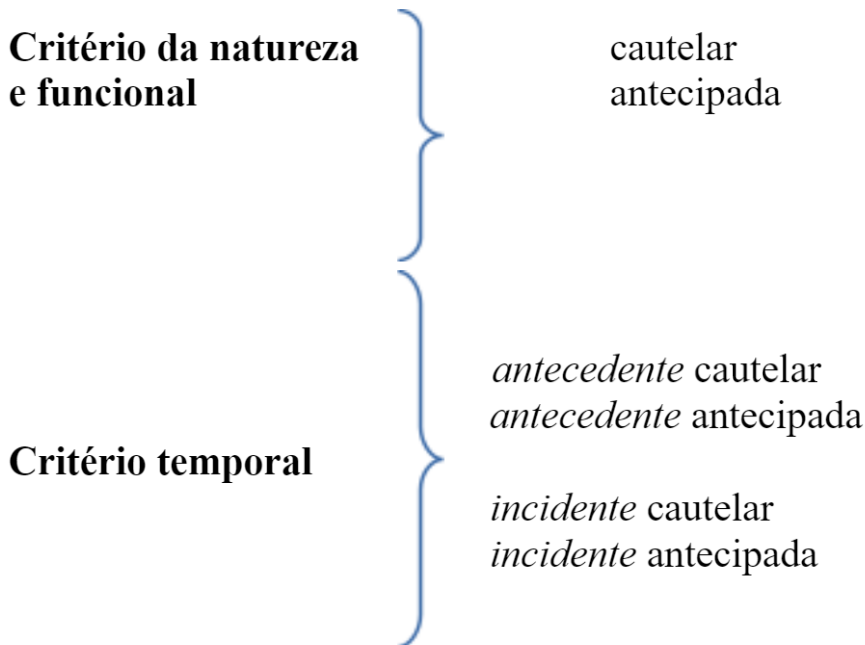
Por trata-se a liminar do gênero tutela provisória é possível notar que possui tratamento geral no Livro V do Código de Processo Civil de 2015.

⁸ Art. 300. A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

§ 10 Para a concessão da tutela de urgência, o juiz pode, conforme o caso, exigir caução real ou fidejussória idônea para ressarcir os danos que a outra parte possa vir a sofrer, podendo a caução ser dispensada se a parte economicamente hipossuficiente não puder oferecê-la.

2.3. TUTELA PROVISÓRIA DE URGÊNCIA

Tutela provisória de urgência consiste em espécie do gênero tutela provisória. Através de um quadro resumo, podemos classificar a tutela provisória de urgência pelos critérios da natureza, funcional e temporal:



Eduardo Arruda Alvim (2017, p. 151) destaca que o CPC/2015 adota uma classificação que reconhece um ponto claramente comum entre as medidas de ordem antecipatória e cautelar, *possuindo as duas um mesmo “quê” de cautelaridade, tendo ambas, em última análise, a finalidade primeira de garantir uma prestação jurisdicional efetiva, impedindo que o tempo de duração⁹ do processo possa comprometer a efetividade da atuação jurisdicional.*

E ainda que objetivam, por assim dizer, otimizar os princípios constitucionais do acesso à Justiça (CF, art. 5º, XXXV) e do devido processo legal. Neste passo, o CPC/2015 estabelece como gênero a tutela provisória de urgência, sendo espécies a tutela provisória de urgência antecipada e a tutela provisória de urgência cautelar.

O art. 300 do CPC/2015 estabelece que “a tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo

⁹ Como lembra Cabral, a partir do século XX começam a ser adotadas soluções para a “aceleração” do processo e/ou para garantir medidas satisfativas precárias/assecuratórias: “Essa procura por soluções mais expeditas começou no início do século XX com o desenvolvimento de um amplo rol de espécies de tutela de urgência, assecuratórias ou satisfativas (cautelar, antecipada, inibitória). Todavia, provimentos de urgência, ainda que, em muitas hipóteses, dotados de executividade, são decisões baseadas em cognição sumária, sem tenderem à definitividade (são precárias, revogáveis), e tomadas em juízo de probabilidade (fumus boni juris, verossimilhança, etc)” (CABRAL, Antônio do Passo. A duração razoável do processo e a gestão do tempo no projeto de Novo Código de Processo Civil. In: FREIRE, Alexandre et al. (orgs.). *Novas tendências do processo civil: estudos sobre o projeto do Novo Código de Processo Civil*. v. II. Salvador: Juspodivm, 2014. pp. 99-100). Também lembra que a celeridade processual já é prevista em instrumentos internacionais, como o Pacto de San José da Costa Rica (arts. 7.5 e 8.1) e a Convenção Europeia de Direitos Humanos (art. 6, I), além de vários ordenamentos jurídicos estrangeiros citados pelo autor e até em Constituições brasileiras passadas (1934 e 1946) (idem, pp. 101 e ss.). apud BAHIA, NUNES, PEDRON, *Teoria geral do processo* – Salvador: Editora JusPODIVM, 2020. p. 452.

de dano ou o risco ao resultado útil do processo.”

Os requisitos para a concessão da tutela provisória de urgência, portanto, nos termos do art. 300 do CPC/2015 consiste na probabilidade do direito e na urgência. Eduardo Arruda Alvim (2017, p. 153/154) esclarece que o caput deste artigo

exige, assim, que fique caracterizada a plausibilidade do direito alegado pelo requerente da tutela provisória, ou seja, deve ser possível ao julgador, dentro dos limites permitidos de seu conhecimento ainda não exauriente da causa, formar uma convicção ou uma avaliação de credibilidade sobre o direito alegado. O deferimento do pedido e da medida excepcional pressupõe, nesse sentido, a consideração, pelo julgador, de que existem grandes e palpáveis chances de que haverá correspondência entre o conteúdo da cognição aferida no momento da tutela provisória e o conteúdo da cognição obtida na decisão final de mérito, justificando-se a concessão de tutela de urgência, quer de natureza cautelar, quer de natureza antecipatória.

2.4. TUTELA PROVISÓRIA DE EVIDÊNCIA

A tutela provisória de evidência está prevista no art. 311 do CPC/2015. Neste dispositivo estão previstos quatro hipóteses. Trata-se de situações que qualificam a evidência do direito do autor, ou seja, que tornam a probabilidade de procedência qualificada. Dizem respeito à probabilidade de procedência do pedido do autor e a uma situação adjetiva a essa probabilidade, que pode ser o tipo do direito material, a conduta no que se refere especificamente ao mandado de segurança, Luiz Fux (2019, p. 129) diz que *uma vez preenchidos os seus requisitos, não encerra poder discricionário do juiz, senão direito subjetivo da parte. E continua dizendo que o juiz é obrigado a concedê-lo sempre que houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo das partes*, a qualidade dos fundamentos jurídicos da causa de pedir ou a qualidade da prova produzida pela parte autora ou pela defesa. Presentes probabilidade de procedência e situação qualificadora há direito à tutela antecipada de evidência (RAMOS, 2016). O artigo 311 do CPC/2015 possui, portanto, as quatro situações de tutela da evidência¹⁰.

¹⁰ **Art. 311.** A tutela da evidência será concedida, independentemente da demonstração de perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo, quando:

- I - ficar caracterizado o abuso do direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório da parte;
- II - as alegações de fato puderem ser comprovadas apenas documental e houver tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante;
- III - se tratar de pedido reipersecutório fundado em prova documental adequada do contrato de depósito, caso em que será decretada a ordem de entrega do objeto custodiado, sob cominação de multa;
- IV - a petição inicial for instruída com prova documental suficiente dos fatos constitutivos do direito do autor, a que o réu não oponha prova capaz de gerar dúvida razoável.

Parágrafo único. Nas hipóteses dos incisos II e III, o juiz poderá decidir liminarmente.

Como espécie do gênero tutela provisória, a tutela provisória de evidência pode ser classificada pelos critérios da natureza, funcional e temporal, sempre com caráter incidente:



A tutela provisória de evidência tem o objetivo de tutelar o direito evidente nas hipóteses previstas no art. 311 do CPC/2015. Ao se falar em direito evidente, aliás, não se pretende adjetivar o direito em si, analisando abstratamente, mas sim fazê-lo no plano dos fatos, evidenciando-se a ocorrência, no plano empírico, das hipóteses de incidência previstas pelos dispositivos normativos. *Direito evidente, portanto, é o direito evidenciado ao juízo através das provas* (ALVIM, 2017). As hipóteses do artigo 311 convergem para o indício comum de imprescindibilidade de prova inapelável.

Em termos da exigência da prova dos fatos, segundo RAMOS o ideal seria dividir as hipóteses em dois critérios, *as documentadas (incs. II, III e IV) e não documentadas (inc. I), se tomarmos o tipo de prova exigida; ou ainda, caso o critério seja a postura do réu, ativas (incs. II e III), que se baseiam apenas na conduta do autor, e reativas (incs. I e IV), que consideram a conduta do réu.* Essa última classificação, por exemplo, tem utilidade para análise do cabimento liminar da medida, conforme se vê do parágrafo único do art. 311.

A prova documental exigida deve ser representativa dos fatos constitutivos do direito do autor. A prova deve ser suficiente para produzir convicção no juiz a respeito da veracidade das alegações, ao menos em cognição sumária. Documento, na dicção carneluttiana¹¹, *é uma coisa capaz de representar um fato, é uma prova histórica, porque antecede o início do processo, e real, porque todo documento é uma coisa. São, assim, coisas que carregam um registro físico a respeito de um ou mais fatos, como desenhos, fotografias, gravações sonoras e filmes* (RAMOS, 2016). Em sentido estrito, porém, documentos são registros escritos de fatos por meio de palavras, feitos em papel ou em outros

¹¹ Entre os clássicos, lembra Francesco Carnelutti que documento, proveniente do latim *docere*, é “qualquer coisa que faz conhecer qualquer outra coisa ou pessoa”; é um instrumento (daí falar-se em instrumento de procuração quando se faz referência a um documento com outorga de poderes; instrumento público ao se referir, por exemplo, a uma escritura pública etc.). Ou seja, uma coisa que traz informação, conhecimento, com conteúdo representativo de algo. Aquele que tem acesso ao documento haverá de, por meio dos sentidos visual, auditivo e inclusive tátil, adquirir conhecimento através da representação nele contida. Os documentos escritos podem ser de conteúdo (a) narrativo, quando se descreve algo vivenciado ou testemunhado, (b) declaratório, nos casos se registra uma manifestação de vontade, podendo inclusive ser (c) constitutivo, isto é, na hipótese em que, por meio do documento, são registrados direitos e deveres assumidos pelas partes que o assinam, ou seja, instrumentalizando e dando segurança a uma relação tutelada pelo ordenamento jurídico (relação jurídica), através de um instrumento de contrato que, após entabulado verbalmente (e a lei admite os contratos verbais), passa a ser documentado, garantindo às partes a devida segurança. Roberto Delmanto Junior in Prova Documental (Tomo Processo Penal, Edição 1, Agosto de 2020) disponível em <Prova documental (pucsp.br) > Acesso em: 11 de mai. 2021.

meios, podendo ser públicos ou privados, sendo, portanto, sinônimo de prova literal.

A prova documental exigida para a antecipação da tutela de evidência deve ser compreendida em seu sentido amplo, pois a disciplina desse tipo de prova no Código abrange todos os tipos de documentos, não só os escritos, como se vê no art. 422 do novo CPC. Uma foto, por exemplo, poderá servir de fundamento para o seu deferimento, desde que, contudo, seja suficiente para que o juiz se convença da veracidade do alegado, em seu conjunto. Ao analisar o mérito do pedido de antecipação da tutela de evidência, portanto, *o juiz deve estar atento não só à existência da prova documental a respeito dos fatos alegados, mas à sua força probante, ou seja, à sua aptidão para comprovação de tais fatos* (RAMOS, 2016). Não basta, portanto, quantidade de documentos, mas a sua qualidade, a fim de espelhar o arrazoado.

Com efeito, **diferentemente da tutela provisória de urgência que exige para a sua concessão o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo, a tutela provisória de evidência tem a peculiaridade da inexigência da urgência, o que, de fato, a diferencia da tutela retro, portanto, o seu deferimento deve ser alicerçado na *probabilidade do direito*¹² tão somente**, baseando-se unicamente na evidência, isto é, num juízo de probabilidade, na demonstração documental suficiente dos fatos constitutivos do direito do autor, ou seja, uma espécie de *fumus boni iuris* de maior robustez (BODART, 2015 apud SILVA, 2016). A verossimilhança das alegações com maior força e potência.

Sob o argumento de Rodrigo Ramos (2016, p. 95)

A concessão da tutela de evidência pressupõe algo que vai além de um juízo sobre a veracidade dos fatos, devendo alcançar a probabilidade de procedência do pedido. A evidência, portanto, é uma característica atrelada ao direito subjetivo pretendido, para a qual concorrem a prova dos fatos alegados e a plausibilidade da fundamentação jurídica pertinente.

¹² A probabilidade do direito, conceito que emigra para o campo processual, é requisito para a concessão da segurança, consubstanciado na prova documentada que deve necessariamente acompanhar a inicial, com vistas a garantir a certeza e liquidez do direito violado por ato de autoridade. FUX, Luiz. Mandado de Segurança – 2. ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 130.

3. PEDIDO LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA FUNDADO NA TUTELA DA EVIDÊNCIA, NOS TERMOS DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015

Como ensina Camila Vergueiro (2016)

a tutela provisória de evidência está regulada no art. 311 do CPC/2015 e, apesar de vir sendo apontada como uma inovação no sistema processual civil, não o é, já que algumas de suas hipóteses de concessão estavam previstas no CPC/1973 e sua substância é marcada pela ideia de direito líquido e certo do mandado de segurança. A novidade no CPC/2015, aplicável a todas às medidas judiciais, restringe-se 'aos incisos II e IV do art. 311', hipóteses de concessão da tutela de evidência. Há que se ter em vista que a demonstração do direito evidente por meio de prova documental de plano para fins de concessão da tutela provisória de evidência origina-se na concepção de direito líquido e certo do mandado de segurança, uma vez que, para fins de processamento da ação mandamental, deve o impetrante demonstrar a incontroversibilidade fática sobre a questão de direito, promovida por meio de prova documental apresentada com a petição inicial.

A ideia de tutela de evidência como direito líquido e certo no mandado de segurança traduz-se em essência da prova pré-constituída exclusivamente documental de forma robusta para a impetração como requisito fundamental para a apreciação e utilização do rito especial da Lei 12.016/09. Nada obstante, a vanguarda consiste em obter a *liminar inaudita* altera parte sem a necessidade da urgência.

O cerne da questão consiste em afirmar se é possível o manejo do art. 311, neste caso especificamente o inciso II, do CPC/2015, conjuntamente com o art. 7, III, da Lei 12.016/09, ou seja, pedir a concessão da tutela provisória de evidência liminarmente no mandado de segurança caso as alegações de fato puderem ser comprovadas apenas documental e houver tese firmada em julgamento de casos repetitivos¹³ ou em súmula vinculante¹⁴.

¹³ **Art. 928.** Para os fins deste Código, considera-se julgamento de casos repetitivos a decisão proferida em:
I - incidente de resolução de demandas repetitivas;

II - recursos especial e extraordinário repetitivos.

Parágrafo único. O julgamento de casos repetitivos tem por objeto questão de direito material ou processual.

Art. 976. É cabível a instauração do incidente de resolução de demandas repetitivas quando houver, simultaneamente:

I - efetiva repetição de processos que contenham controvérsia sobre a mesma questão unicamente de direito;

II - risco de ofensa à isonomia e à segurança jurídica.

Art. 1.036. Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça. (...)

Segundo Marinoni, Arenhart e Mitidiero o art. 311, II, CPC, revela um equívoco de orientação em que incidiu o legislador a respeito do tema dos precedentes... O que o art. 311, II, autoriza, portanto, é a "tutela de evidência" no caso de haver precedente do STF ou do STJ ou jurisprudência firmada em incidente de resolução de demandas repetitivas nos Tribunais de Justiça ou nos Tribunais Regionais Federais. Esses precedentes podem ou não ser oriundos de casos repetitivos e podem ou não ter adequadamente suas razões retratadas em súmulas vinculantes. Marinoni, Luiz Guilherme. Código de Processo Civil comentado / Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart, Daniel Mitidiero. 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2021.

Distintamente da tutela provisória de urgência, que consta explicitamente no texto da Lei 12.016/09, especificamente no art. 7, III, - *que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida ...* - a tutela provisória de evidência não está inserida na lei de rito especial, senão no art. 311 do CPC/2015.

Com efeito, o texto do art. 7, III, da Lei 12.016/09 traz consigo a conjunção “e” significando a obrigatoriedade de aglutinação do *fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida*, portanto, a lei demanda para o deferimento da liminar **material probatório por completo e exauriente**, bem como **a urgência** na medida.

Entendemos, assim, que a lei do mandado de segurança sugere o binômio probabilidade e risco/urgência, requisitos que giram em torno da tutela provisória de urgência, confirmando, portanto, que somente esta está inserida no rito especial estudado.

Leonardo Greco (2015, p. 25) comentando sobre a concessão liminar da tutela provisória de evidencia indaga

que no mandado de segurança a liminar impõe o requisito da urgência, de acordo com o inciso III do artigo 7º da Lei 12.016/09. Por outro lado, na liminar possessória e os alimentos provisórios, a urgência é evidente, seja pela lesão ou ameaça à posse do bem pelo requerente, seja pela necessidade de sobrevivência do alimentando.

Streck, Delfino e Sousa (2017) nos indaga sobre a constitucionalidade, por afrontar o contraditório, do deferimento liminar da tutela da evidência quanto ao art. 311, II, do CPC/2015

No caso de tutela antecipada inaudita altera parte fundada na evidência, o artigo 9º, II, CPC-2015, restringe o contraditório sob o sedutor argumento de que o direito é provável e, só por isso, deve-se inverter o ônus do tempo do processo para que seja suportado pelo réu. Trabalhou o legislador com uma lógica pragmaticista absolutamente deletéria, ignorando que a interpretação é prática inerente e inoxidável, quer se trate de alegações de fato ou de direito, mesmo em se tratando de provimentos vinculantes. No que tange à evidência proveniente de prova documental (CPC, artigo 311, II), descurou o legislador que mesmo aí as alegações

¹⁴ **Art. 103-A.** O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

de fato podem comportar múltiplas interpretações. Com frequência, o conteúdo documental atiza exegeses diversas, levando à instauração de litígios porque os contratantes alimentam impressões diferentes daquilo que reza o instrumento entabulado. Ademais, comumente documentos são impugnados por contraprovas que eliminam por completo sua força probante. Assim, se o direito não corre risco de lesão não se justifica a redução do contraditório, o que, per se, deslegitima a vulneração do contraditório prévio. Conclui-se que o inciso II do artigo 9º e o parágrafo único do artigo 311 do CPC-2015 encerram proteção deficiente da garantia do contraditório e não se mostram necessários à proteção adequada de qualquer outro direito ou garantia fundamental, razão por que são eivados de inconstitucionalidade material, devendo deixar de ser aplicados, na via difusa, e declarados inconstitucionais, na via concentrada¹⁵.

Com efeito, a tutela provisória de evidência, no termos do inciso II do art. 311 do CPC/2015, ao caracteriza-se por independer da demonstração do perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo não se encaixa nos requisitos do art. 7, III, da Lei 12.016/09, para que seja conhecida e apreciada, por mitigar, como dito, a adjetivação “urgência”, razão do questionamento inicial acerca da possibilidade de manejo de tal tutela em caráter *initio litis* no mandado de segurança.

Considerando que a tutela provisória de evidência não consta da lei do mandado de segurança, mas tão somente no Código de Processo Civil, esta, portanto, deverá ter aplicação subsidiária no rito especial.

Nas palavras de Cavalcante (2016, p. 849/850) o Código de Processo Civil deve ser aplicado de forma subsidiária ao rito especial do mandado de segurança por determinação legal, inclusive, menciona especificamente o inciso II do art. 311 do CPC/2015

no mandado de segurança, impõe-se a aplicação subsidiária do CPC/2015, por determinação expressa do legislador, independentemente da natureza do ali discutido, seja tributário ou não, considerando que mencionado remédio constitucional é regulado por lei especial¹⁶. Deste modo, fica explícito o emprego subsidiário do CPC/2015 em relação ao mandado de segurança. Em certas circunstâncias, é fácil vislumbrar essa aplicação subsidiária, como ocorre no tocante à tutela da evidência, prevista no art. 311 do CPC 2015, a autorizar o juiz a conceder a medida, quando as alegações de fato puderem ser comprovadas apenas documentalmente e houver tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula

¹⁵ O Governador do Estado do Rio de Janeiro ajuizou ADI pleiteando a declaração de inconstitucionalidade de vários dispositivos do CPC-2015, dentre os quais os arts. 9º, parágrafo único, II, e 311, parágrafo único. Recentemente, a Associação Brasileira de Direito Processual foi admitida para ali atuar como *amicus curiae*.

¹⁶ Art. 1.046. (...) § 2º Permanecem em vigor as disposições especiais dos procedimentos regulados em outras leis, aos quais se aplicará supletivamente este Código.

vinculante, inclusive liminarmente. Isso porque, tendo em vista que a Lei do Mandado de Segurança não previu tal espécie de tutela provisória, e diante do objetivo da tutela de evidência, qual seja, o do fortalecimento do precedente judicial¹⁷ – coluna de sustentação do novo Código de Processo Civil - , há de se aplicar com ênfase, de maneira subsidiária, a tutela de evidência, na ação de segurança.

Considerando então que não há espaço para a tutela da evidência na Lei 12.016/09, tendo em vista o texto do inciso III do art. 7º priorizar a “urgência”, como visto, podemos concluir que a aplicação subsidiária do CPC/2015 é mandatória para sanar esta lacuna e integrar a legislação como sistema que é.

Não resta dúvida quanto à aplicação subsidiária do CPC/2015 no rito da Lei 12.016/09, não obstante, questiona-se a possibilidade da aplicação da tutela da evidência requerida liminarmente no mandado de segurança, tendo em vista que esta não está condicionada à urgência, mas, por outro lado, podemos afirmar que a sua substância é marcada pelo espectro do direito líquido e certo.

Como apontado anteriormente, Camila Vergueiro nos chama à atenção acerca da tutela provisória de evidência *originar-se da concepção de direito líquido e certo do mandado de segurança, como requisito da demonstração da incontroversibilidade fática sobre a questão de direito por meio de prova documental prima facie* na petição inicial.

Este também é o entendimento de Rodrigo Ramos quando afirma que *o juiz deve estar atento não só à existência da prova documental a respeito dos fatos alegados, mas à sua força probante, ou seja, à sua aptidão para comprovação de tais fatos.*

Muito embora tratar-se de matéria controversa entre os doutrinadores, visto que inclusive pesa sobre o parágrafo único do art. 311, do CPC/2015, um pedido de inconstitucionalidade, é possível inferir, sob uma análise sistemática do arcabouço jurídico do tema, a possibilidade do pedido e deferimento liminar em mandado de segurança fundado na da tutela de evidência, nos termos do CPC/2015.

4. CONCLUSÃO

Acreditamos que o processo civil por estar inserido no sistema de justiça brasileiro não deve de qualquer forma ter negada ou mitigada utilidade no rito do Mandado de Segurança. Como se sabe da impossibilidade do microssistema abarcar todas as possibilidades possíveis, tendo em vista a infinidade de situações cotidianas da vida em sociedade, aceita-se a subsidiariedade da tutela de evidência, muito embora controvertida, na possibilidade de ser requerida liminarmente na ação mandamental, inclusive, como bem observou Camila Vergueiro, existe a ideia de tutela de evidência como direito líquido e certo no Mandado de Segurança que se traduz em essência na prova pré-constituída, exclusivamente documental, de forma robusta para a impetração como requisito fundamental para a apreciação e utilização do rito especial.

Entretanto, a inversão do ônus do tempo a ser suportado pelo impetrado, no caso, do deferimento liminar da tutela da evidência quanto ao art. 311, II, do CPC/2015 em Mandado de Segurança, afrontaria sobremaneira o princípio constitucional do contraditório, nas palavras de Streck, Delfino e Sousa.

O tema em voga, ou seja, utilizar a tutela de evidência liminarmente no Mandado de Segurança, nos termos do Código de Processo Civil de 2015, está longe de ser considerado dogma, nada obstante, a riqueza de argumentações pró e contra, a qual subsiste e é inerente ao nosso Sistema de Justiça, ao cabo, leva a contribuir para aperfeiçoá-lo na prestação jurisdicional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Alan Pinto Teixeira. Disponível em <<https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/47121/analise-do-poder-geral-de-cautela>>. Acesso em: 23 de fev. 2021.

ALVIM, Eduardo Arruda. Tutela provisória. - 2. ed. - São Paulo : Saraiva, 2017.

ANDRADE, Érico. O mandado de segurança: a busca da verdadeira especialidade (proposta de releitura à luz da efetividade do processo). Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2010, p. 528. apud Humberto Theodoro Júnior. Lei do Mandado de Segurança comentada: artigo por artigo - 2. ed. - Rio de Janeiro : Forense, 2019, p. 255.

ARAÚJO, José Henrique Mouta. Mandado de Segurança. - 8. ed. rev., ampl. E atual. - Salvador : JusPODIVM, 2021.

BAHIA, Alexandre. Teoria geral do processo / Alexandre Bahia, Dierle Nunes, Flávio Quinaud Pedron – Salvador: Editora JusPODIVM, 2020.

BODART, Bruno Vinícius da Rós. Tutela de Evidência - Teoria da cognição, análise econômica do direito processual e comentários sobre o novo CPC. 2ª Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. - (Coleção Liebman / Coordenação Tereza Arruda Alvim Wambier e Eduardo Talamini). p. 175 apud Clarissa Vencato Rosa da Silva in Considerações sobre a tutela de evidência do novo Código de Processo Civil (Tutela de Evidência tem gerado muitas dúvidas no meio jurídico a respeito de sua aplicação prática.). Disponível em <Considerações sobre a tutela de evidência do novo Código de Processo ...- Migalhas >. Acesso em: 11 de mai. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 401.717/SP. Relator Ministro Teori Albino Zavascki, ac. 20.11.2003, DJU 09.12.2003, p. 214. Disponível em <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/212374/recurso-especial-resp-401717-sp-2001-0195136-7>>. Acesso em: 10 de mar. 2021.

CARVALHO, Fábio Costelha de. Breve análise dos argumentos da ADIN 5492. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 11 maio 2021. Disponível em <[https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/54210/breve-anlise-dos-argumentos-da-adin-5492](https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/54210/breve-analise-dos-argumentos-da-adin-5492)>. Acesso em: 11 de mai. 2021.

CAVALCANTE, Mantovanni Colares. Limites na aplicação subsidiária do código de processo civil ao procedimento por adesão do mandado de segurança, 2016 IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS. 50 ANOS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Disponível em <Mantovanni.pdf (ibet.com.br) >. Acesso em: 13 de mai. 2021.

CONRADO, Paulo César. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2016-abr-03/panorama-tutelas-provisorias-cpc#:~:text=Tutela%20provis%C3%B3ria%20C%9%A9%20o%20mecanismo,ou%20da%20plausibilidade%20do%20direito.>>. Acesso em: 22 de fev. 2021.

DECOMAIN, Pedro Roberto. Mandado de Segurança (o tradicional, o novo e o polêmico na Lei 12.016/09). São Paulo: Dialética, 2009, p. 24 apud Humberto Theodoro Júnior. Lei do Mandado de Segurança comentada: artigo por artigo - 2. ed. - Rio de Janeiro : Forense, 2019.

DIDIER JR., Fredie. Liminar em mandado de segurança: natureza jurídica e importância histórica. Uma tentativa de reenquadramento dogmático em face das últimas reformas processuais. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 7, n. 56, 1 abr. 2002. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/2917>>. Acesso em: 3 de mai. 2021.

FUX, Luiz. Mandado de Segurança – 2. ed. - Rio de Janeiro: Forense.

GRECO, Leonardo, A tutela de urgência e a tutela de evidência no Código de Processo Civil de 2015. Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP. Volume XIV. ISSN 1982-7636. Periódico da Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito Processual da UERJ. Patrono: José Carlos Barbosa Moreira. pp.296-330 <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redp/index>. Disponível em <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redp/article/view/14541/15862>>. Acesso em: 4 de mai. 2021.

_____. Por um novo mandado de segurança: retorno à origem? Disponível em <https://edisdisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2458314/mod_resource/content/0/GRECO%2C%20Leonardo.%20A%20tutela%20de%20urgencia%20e%20a%20tutela%20de%20evidencia%20no%20Codigo%20de%20Processo%20Civil%20de%202015.pdf>. Acesso em: 10 de mar. 2021.

MARINONI, Luiz Guilherme. Código de Processo Civil comentado / Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart, Daniel Mitidiero. 7. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo : Thomson Reuters Brasil, 2021.

RAMOS, Rodrigo. A tutela provisória de evidência no Novo Código de Processo Civil. Dissertação. Mestrado em Direito Processual Civil. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2016. Disponível em <<https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/6989>>, Acesso em: 5 de mai. 2021.

SPADONI, Joaquim Felipe. Fungibilidade das tutelas de urgência. – Inovações sobre o direito processual civil: tutela de urgência / coordenadores: Arruda Alvim e Eduardo Arruda Alvim. - Rio de Janeiro: Forense, 2003. Inovações sobre o direito processual civil: tutela de urgência / coordenadores: Arruda Alvim e Eduardo Arruda Alvim. - Rio de Janeiro: Forense, 2003.

STRECK, Lenio Luiz; DELFINO, Lúcio; SOUSA, Diego. Disponível em <ConJur - Tutela provisória e contraditório: evidente inconstitucionalidade>. Acesso em: 11 de mai. 2021.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Lei do Mandado de Segurança comentada: artigo por artigo – 2. ed. - Rio de Janeiro : Forense, 2019.

_____. As liminares e a tutela de urgência. Inovações sobre o direito processual civil: tutela de urgência / coordenadores: Arruda Alvim e Eduardo Arruda Alvim. - Rio de Janeiro: Forense, 2003.

VERGUEIRO, Camila Campos; ARAUJO, Juliana Furtado Costa. Tutelas provisórias no Código de Processo Civil de 2015 e processo tributário. In: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, et al. (Org.). PRODIREITO: Direito Tributário: Programa de Atualização em Direito: Ciclo 3. Porto Alegre: Artmed Panamericana; 2018. p. 9–58. (Sistema de Educação Continuada a Distância, v. 4). BRASIL. Congresso Nacional. Código de Processo Civil. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 jan. 1973. Seção 1. p. 1.

VERGUEIRO, Camila Campos. CPC/2015, AS AÇÕES ANTIEXACIONAIS DO CONTRIBUINTE, A TUTELA PROVISÓRIA CAUTELAR E DE EVIDÊNCIA. CONRADO, Paulo Cesar, Coord., Processo Tributário Analítico, vol. III. São Paulo: Noeses, 2016, ps. 179/210.

_____. A suspensão da exigibilidade como agente inibidor do "ciclo de vida" da obrigação tributária. Revista de direito tributário contemporâneo. Imprensa: São Paulo, Revista dos Tribunais, 2016.

**DA NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA
SOBRE OS JUROS DE MORA: UMA ANÁLISE
DOCTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL À LUZ
DO SOBREPRINCÍPIO DA SEGURANÇA
JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

**THE NO INCIDENCE OF INCOME TAX ON INTEREST ON LATE
PAYMENTS: A DOCTRINAL AND JURISPRUDENTIAL ANALYSIS IN THE
LIGHT OF THE SUPER PRINCIPLE OF TRIBUTARY LEGAL CERTAINTY**

JOSÉ EVERALDO DE ARAÚJO JUNIOR

DA NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE OS JUROS DE MORA: UMA ANÁLISE DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL À LUZ DO SOBREPRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

THE NO INCIDENCE OF INCOME TAX ON INTEREST ON LATE PAYMENTS: A DOCTRINAL AND JURISPRUDENTIAL ANALYSIS IN THE LIGHT OF THE SUPER PRINCIPLE OF TRIBUTARY LEGAL CERTAINTY

JOSÉ EVERALDO DE ARAÚJO JUNIOR

RESUMO

Este artigo tem por objetivo geral demonstrar o quão sedimentado é o entendimento, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, pela não incidência do imposto de renda sobre os juros moratórios. Para tanto, buscou-se demonstrar a natureza jurídica indenizatória dos juros de mora, através da análise do conceito de renda e da necessidade de configuração de um acréscimo patrimonial. Ainda, realizou-se um levantamento da jurisprudência atinente ao tema, desde o entendimento do STJ anterior à 2012, passando pela mudança de entendimento em outubro do mesmo ano até a suspensão, pelo STF, em agosto de 2018, dos processos que versam sobre o assunto, além de demonstrar a violação ao sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária, cometida através da referida reviravolta. Quanto à metodologia utilizada, o presente trabalho revela-se como um artigo de argumento teórico, fruto de uma pesquisa de natureza aplicada e exploratória, através de levantamento jurisprudencial e bibliográfico, refletido pela posição da melhor doutrina sobre o tema. A presente investigação se justifica pela necessidade de demonstrar o entendimento mais acertado a ser seguido pelo STF quando do julgamento da repercussão geral, qual seja: a não incidência do imposto de renda sobre os juros moratórios.

Palavras-chave: juros de mora; imposto de renda; sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária; indenização; repercussão geral.

ABSTRACT

This article aims to demonstrate how well established the understanding, both in doctrine and jurisprudence, by the no incidence of income tax on interest on late payments. To this end, we sought to demonstrate the indemnity legal nature of interest on late payments, through the analysis of the concept of income and the need to configure an equity increase. In addition, there was a survey of jurisprudence related to the subject, from the understanding of the STJ prior to 2012, through the change of understanding in October of the same year to the suspension by the STF, in August 2018, of the proceedings concerning the theme, besides demonstrating the violation of the super principle of tributary legal certainty, which has been committed through this change of understanding. As for the methodology used, the present work is revealed as an article of theoretical argument, the result of an applied and exploratory research, through a jurisprudential and bibliographical survey, reflected by the position of the best doctrine on the subject. The present investigation is justified by the need to demonstrate the best understanding to be followed by the Supreme Court when judging the general repercussion, namely: the no incidence of income tax on interest on late payments.

Keywords: interest on late payments; income tax; super principle of tributary legal certainty; indemnity; general repercussion.

1. INTRODUÇÃO

O ministro Dias Toffoli, relator do processo que teve reconhecida a sua repercussão geral no STF através do Tema 808, suspendeu, em agosto de 2018, a tramitação de todos os processos judiciais e administrativos, individuais ou coletivos, que versam sobre a incidência do imposto de renda sobre os juros moratórios recebidos por pessoa física. A decisão também suspende o andamento dos procedimentos administrativos tributários da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil que versam sobre o mesmo tema.

Tal situação foi o estopim de um caos jurisprudencial gerado pelo STJ quando, em 2012, decidiu modificar o seu entendimento, repentinamente, no tocante à incidência do imposto de renda sobre os juros de mora. O referido tribunal entendeu, por anos, pela natureza de indenização da referida verba, a qual afastava a incidência do IR, em virtude de outro entendimento sumulado que impede a incidência de imposto de renda sobre indenizações.

Ocorre que, como dito, em outubro de 2012, o ministro Mauro Campbell, relator do Resp. 1089820/RS, através do seu voto vencedor, modificou o entendimento do STJ sobre o tema, passando a afirmar que a regra geral, em atenção à previsão contida no artigo 16, parágrafo único, da Lei nº 4.506/64, é a incidência do imposto de renda sobre os juros de mora, mesmo levando-se em consideração a sua natureza indenizatória. Contudo, haveria duas exceções. A primeira é de que seriam isentos de imposto de renda os juros de mora pagos em virtude de demissão ou rescisão do contrato de trabalho. A segunda é de que não incidiria imposto de renda sobre juros de mora decorrentes de verba principal isenta ou fora do campo de incidência do tributo, mesmo não tendo esta qualquer relação com demissão ou rescisão do contrato de trabalho.

Este novo posicionamento desrespeitou sobremaneira o entendimento doutrinário e jurisprudencial já consolidado sobre o assunto, inclusive no próprio STJ. Já era tranquila a posição pela não incidência do imposto de renda sobre os juros moratórios, visto que tal verba existe apenas para punir o devedor e ressarcir o prejuízo sofrido pelo credor que, principalmente, ficou impossibilitado, por atitude de outrem, de utilizar o seu patrimônio.

Além disso, ao modificar repentinamente tal entendimento, o STJ deixou de observar o sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária, visto que já havia uma expectativa por parte do credor dos juros de mora de que este tipo de verba configurava-se como indenização e não sofreria um desfalque por parte do estado, punindo-o assim duas vezes: uma pelo atraso no cumprimento da obrigação por parte do devedor e outra pela incidência de imposto de renda sobre uma verba que o mesmo recebeu, justamente, por já ter sido prejudicado anteriormente.

Assim, este artigo tem como objetivo geral demonstrar o quão tranquilo e sedimentado é o entendimento, tanto na doutrina quanto na jurisprudência de outros tribunais e até mesmo do STJ, antes de outubro de 2012, pela não incidência de imposto de renda sobre os juros moratórios.

Como objetivos específicos busca-se: demonstrar a natureza jurídica de indenização dos juros moratórios; investigar, através da análise dos conceitos

de renda e rendimentos, a necessidade de configuração de acréscimo patrimonial para que a verba recebida pelo credor possa sujeitar-se à incidência do imposto de renda; realizar um levantamento cronológico da jurisprudência nacional quanto ao tema, desde o entendimento do STJ, anterior à 2012, pela não incidência do IR sobre os juros de mora, passando pela mudança de entendimento em outubro de 2012 até a suspensão em agosto de 2018, pelo STF, dos processos que tratam do tema; e, demonstrar a violação do sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária, cometida através da mudança repentina do entendimento sobre o tema realiza pelo STJ.

Quanto à metodologia utilizada, pode-se afirmar que o presente trabalho revela-se como um artigo de argumento teórico, visto que apresenta argumentos favoráveis a uma opinião: no caso, a da impossibilidade da incidência do imposto de renda sobre os juros moratórios, verba indenizatória que é. Além do que, o desenrolar da argumentação a ser aqui exposta levará a uma tomada de posição já bem definida (LAKATOS; MARCONI, 2017).

No tocante à natureza da pesquisa, a mesma pode ser entendida como de natureza aplicada, pois o estudo em tela foi elaborado com a finalidade de resolver problemas identificados no âmbito da sociedade em que o pesquisador vive. Somado a isso, a presente pesquisa é voltada à aquisição de conhecimentos com vistas à aplicação numa situação específica (GIL, 2018). Qual seja, o fortalecimento da doutrina jurídica que entende pelo afastamento da possibilidade da incidência de imposto de renda sobre os juros de mora. Posicionamento este que, espera-se, deve ser seguido pelo STF quando do julgamento do recurso de repercussão geral (Tema 808).

Será, por fim, uma pesquisa exploratória, pois visa a proporcionar maior proximidade com o problema, objetivando torná-lo explícito e definir hipóteses, através de levantamento bibliográfico, realizando um apanhado da posição da melhor doutrina sobre o tema, e jurisprudencial, expondo a posição dos tribunais, tanto os regionais quanto os superiores (GIL, 2018).

2. DO CONCEITO DE RENDA E DA NECESSIDADE DE CONFIGURAÇÃO DO “ACRÉSCIMO PATRIMONIAL”

Já de início, quando se trata do tema da incidência do imposto de renda sobre os juros de mora, é importantíssimo que se delimite o fato gerador do tributo e que sejam compreendidas quais as situações que permitem a cobrança estatal em tela. Tal análise passa por um estudo da previsão constitucional do tributo, afim de que fique definido até onde o legislador infraconstitucional pode “esticar a corda” do fato gerador. É o que se verá a seguir.

Quanto ao arcabouço jurídico que embasa a existência do imposto de renda, vê-se que a competência para a instituição do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza está prevista no art. 153, III, da CF/88. Na legislação infraconstitucional, os arts. 43 e 45 do CTN estabelecem as normas gerais, definindo as bases para o fato gerador, a base de cálculo e os seus contribuintes. No tocante ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, o seu suporte, no âmbito da legislação ordinária, encontra-se nas Leis nº. 7.713/88

e nº. 9.250/95, sendo que a IN RFB nº. 1500/2014 dispõe sobre as normas gerais de tributação relativa ao IRPF. Já o Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, por sua vez, está previsto nas Leis nº. 8.981/95 e nº. 9.430/96, entre outras, tendo o seu regime detalhado através da IN RFB nº. 1.700/2017. O Decreto nº. 9.580, de 22 de novembro de 2018, regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração, tanto do IRPF como do IRPJ (PAULSEN, 2019).

Já no tocante ao fato gerador do tributo, o art. 153, III, da CF/88, diz que a União possui a competência de instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza. A “renda” é o acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho. Desta forma, a extensão do que viria a ser “renda” é que dá o contorno do que pode ou não ser tributado. Assim, quando da instituição do imposto de renda, o legislador ordinário não pode ultrapassar o limite do conceito de “renda”, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade (PAULSEN, 2019).

Quem estabelece que a renda deve ser considerada para incidência de imposto de renda apenas quando configure acréscimo patrimonial é o Código Tributário Nacional, mais precisamente em seu art. 43, II, conforme segue:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os **acréscimos patrimoniais** não compreendidos no inciso anterior. (BRASIL, 2019, grifo nosso)

Neste mesmo sentido, deve-se ressaltar, que o legislador infraconstitucional não pode definir, como bem quiser, o conceito de renda para fins de incidência do referido tributo. Na verdade, o conceito de renda deve ser estabelecido atendendo o que corroboram as definições colhidas das ciências das finanças e da economia, aliado a uma interpretação sistêmica da própria Constituição (que prevê tributos que incidem sobre receitas e tributos que incidem sobre renda, o que torna claro que tais conceitos são distintos). Foi isso o que fez, com acerto, o art. 43 do CTN (MACHADO SEGUNDO, 2018).

Reforçando tal entendimento, afirma-se que:

“Em primeiro lugar, cabe lembrar que o conceito de renda encontra-se delimitado constitucionalmente. Traduz **acréscimo patrimonial, riqueza nova**, que vem se incorporar a patrimônio preexistente, num determinado período de tempo. Constitui sempre um plus, **não apenas algo que venha substituir uma perda no patrimônio do contribuinte**”. (COSTA, 2018, pg. 370, grifo nosso)

Ou seja, não há quaisquer dúvidas com relação à necessidade de que a

verba recebida pelo credor deva ser configurada como acréscimo patrimonial para só assim enquadrar-se no conceito de renda, sujeitando-se à incidência do IR. Ocorre que os juros de mora não podem ser classificados como um acréscimo patrimonial, visto que possuem como objetivo maior apenas reparar o credor que deixou de receber a obrigação no seu vencimento, além de punir o devedor insolvente.

Desta forma, o credor que recebe os juros moratórios o está fazendo em virtude, exatamente, de ter sido lesado por que deveria ter recebido o principal muito tempo antes. Em suma, os juros recebidos pela demora no cumprimento da obrigação configuram-se, conforme será melhor explicado à frente, como mera indenização, não gerando qualquer acréscimo patrimonial ao contribuinte e afastando, conseqüentemente, a incidência de Imposto de Renda.

Ainda embasando este posicionamento, pode-se afirmar que:

“Renda é disponibilidade de **riqueza nova**, havida em dois momentos distintos. [...] é o **acréscimo patrimonial** experimentado pelo contribuinte, ao longo de um determinado período de tempo. Ou, ainda, é o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte, entre dois marcos temporais, e, por subtraendo, o total das deduções e abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer. [...] tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza pressupõem ações que revelem mais-valias, isto é, incrementos na capacidade contributiva. Só diante de realidades econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio da pessoa [...], é que podemos juridicamente falar em renda ou proventos de qualquer natureza”. (CARRAZZA apud PAULSEN, 2019, pg. 362. Grifo nosso)

Assim, na esteira do entendimento de que os juros de mora possuem natureza indenizatória, ainda a ser melhor explicado neste artigo, e que não configuram riqueza nova, Machado Segundo (2018) ressalta que a jurisprudência do STJ já pacificou o entendimento de que o imposto de renda não pode incidir sobre indenizações, pois estas são meras reposições do patrimônio desfalcado pelo dano.

Quanto ao estabelecimento da jurisprudência do STJ pelo entendimento da não incidência do IR sobre as indenizações, coaduna Sabbag (2018) que isso decorre do fato das mesmas não possuírem caráter de salário, não gerando quaisquer ganhos ou a ampliação do patrimônio do credor, conforme pode ser extraído dos seguintes julgados: AgRg no REsp 1.439.516/PR-2014, REsp 1.218.222/RS-2014, REsp 1.464.786/RS-2015, todos do Superior Tribunal de Justiça.

Ainda nesse mesmo sentido, Melo e Paulsen (2018) sustentam que já é bastante sedimentada a jurisprudência no sentido de que as verbas indenizatórias apenas reparam uma perda, constituindo mera recomposição do patrimônio, não ensejando, assim, a incidência de imposto de renda. Isto ocorre pelo simples fato de que uma indenização não constitui riqueza nova

que seja capaz de ensejar acréscimo patrimonial. E, por óbvio, o legislador ordinário não pode, discricionariamente, definir como remuneratória verba que não o seja, sob pena de inconstitucionalidade. É o entendimento que deve ser aplicado aos juros moratórios, conforme veremos.

3. DA NATUREZA INDENIZATÓRIA DOS JUROS DE MORA

Veremos, a partir de agora, que os juros moratórios são, por natureza, verba indenizatória paga em virtude dos prejuízos causados ao credor pelo pagamento fora do prazo de seu crédito. A mora no pagamento possui o potencial de impor ao credor a privação de bens essenciais, podendo vir a causar até mesmo o seu endividamento em decorrência da necessidade de cumprimento dos compromissos assumidos. Assim, a indenização paga por meio dos juros de mora visa à reparação das perdas sofridas pelo credor em virtude da mora do devedor, não possuindo, de forma alguma, natureza de riqueza nova que possa estar sujeita à incidência do imposto de renda.

Nesse sentido e quanto ao conceito de “mora”, diz Venosa (2019) que esta é o retardamento ou o mal cumprimento culposo na realização da obrigação. Afirma ainda que quando se trata de mora do devedor, a culpa é essencial. O art. 396, de acordo com aquele autor, pontua tal necessidade de culpa por parte do devedor, pois não havendo fato ou omissão imputável, não incorre aquele em mora. Assim, o simples retardamento no cumprimento da obrigação não tipifica a mora do devedor, devendo restar configurada a culpa. Desta forma, não há dúvidas de que nosso direito é expresso no sentido da necessidade da presença de culpa.

Conseqüentemente, o devedor moroso responde pelos prejuízos causados pela mora, devendo pagar, portanto, uma indenização. Tal indenização não substitui o correto cumprimento da obrigação, mas serve, na verdade, para minorar os entraves criados ao credor em virtude do seu cumprimento defeituoso. Assim, no pagamento de dívida em dinheiro, por exemplo, os juros e a correção monetária prestam-se para reequilibrar o patrimônio do credor (VENOSA, 2019).

O Código Civil, a todo momento, afirma que a mora gera prejuízos ao credor, como vê-se, por exemplo, na redação transcrita:

Art. 401. Purga-se a mora:

I - por parte do devedor, oferecendo este a prestação mais a importância dos prejuízos decorrentes do dia da oferta; (BRASIL, 2019)

endo assim, resta óbvio o entendimento de que os juros de mora servem para reparar tais prejuízos, tendo, assim, natureza de indenização.

Cavaliere (2019) também chama atenção para o fato de que, de acordo com o art. 407 do Código Civil, os juros de mora são devidos ainda que não se alegue prejuízo, visto que estes constituem a indenização mínima, legalmente presumida, em virtude do retardamento no cumprimento da obrigação. O autor chama isso de “presunção de prejuízo”.

É importantíssimo ressaltar ainda a diferença entre os conceitos de “perdas e danos”, “lucros cessantes” e “dano emergente”.

“Perdas e danos, em nossa lei, são expressões sinônimas. Constituem a configuração de uma perda em prejuízos. Lucro cessante constitui a indenização de que a lei fala no que a parte *razoavelmente deixou de lucrar*. O *dano emergente* consiste na efetiva diminuição do patrimônio. Ao credor incumbe a prova do montante que perdeu. **Nas obrigações em dinheiro, as perdas e danos consistem nos juros de mora e custas**, além da correção monetária cabível, de acordo com o art. 404” (VENOSA, 2019, pg. 397. Grifo nosso).

Ou seja, a partir desta diferenciação, nota-se que os juros moratórios são uma espécie de indenização por perdas e danos, visto que objetivam, além de punir o mau pagador, reparar um prejuízo sofrido pelo credor, que teve de suportar a ausência do pagamento por um prazo muito maior que o contratado.

Outra diferenciação importante a ser estabelecida é a que existe entre os conceitos de “juros moratórios” e “juros compensatórios”. Pode-se afirmar que, enquanto os juros de mora são vinculados a obrigações de pagamento em dinheiro e são devidos como pena imposta ao inadimplente, os juros compensatórios possuem outra finalidade, que é, como a própria denominação indica, compensar o fato de o credor estar impedido de utilizar seu bem ou capital. O que se deve ter em mira é que os juros compensatórios surgem afastados de qualquer noção de culpa ou descumprimento da obrigação. Já os juros de mora surgem em virtude do atraso no cumprimento (VENOSA, 2019).

Em suma, podemos afirmar que os juros compensatórios representam o fruto do capital, enquanto os juros moratórios representam uma indenização pelo atraso no cumprimento da obrigação. Portanto, naqueles, há a compensação pela utilização do capital de terceiros. Já nestes, há a indenização da parte lesada pelo descumprimento de uma obrigação pela outra parte, que deve ser penalizada através do pagamento de juros.

No tocante aos juros compensatórios percebe-se claramente que o contribuinte escolheu se privar da utilização de seu capital em troca do pagamento de uma remuneração. Ou seja, escolheu aumentar o seu patrimônio ao invés de utilizar imediatamente os seus recursos, beneficiando-se, conseqüentemente, de um acréscimo patrimonial.

Já no caso dos juros moratórios, o contribuinte sofreu com o descumprimento do contrato por parte do devedor, que não observou o prazo acordado para tal cumprimento. Isto é, o contribuinte ficou privado de seu capital, que poderia até mesmo ser essencial para sua sobrevivência, devendo ser, então, indenizado pelo lesante. Nesta situação, resta claro que não houve a opção do contribuinte quanto à utilização de seus recursos financeiros. Sendo assim, deve ele ser indenizado através dos juros de mora, que não devem, obviamente, sofrer a incidência do imposto de renda.

4. DA EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL SOBRE O TEMA

Passamos a tratar agora da linha do tempo jurisprudencial sobre o tema. Abordaremos o posicionamento dos tribunais desde quando o entendimento pela natureza indenizatória dos juros de mora era pacífico, passando pela reviravolta inesperada promovida pelo STJ em 2012 e concluindo com as mais recentes notícias sobre o julgamento do Tema 808 de repercussão geral pelo STF, que, enfim, encerrará a discussão sobre o assunto, garantindo – esperamos – que o patrimônio do contribuinte não seja mais uma vez dilapidado pela incidência de imposto de renda sobre uma parcela indenizatória do seu pagamento.

Inicialmente, pode-se afirmar que a jurisprudência no âmbito do próprio STJ sempre foi muito tranquila quanto à natureza de indenização dos juros moratórios. Senão vejamos:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ART. 43 DO CTN. IMPOSTO DE RENDA. JUROS MORATÓRIOS. CC, ART. 404: NATUREZA JURÍDICA INDENIZATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. 1. Os valores recebidos pelo contribuinte a título de juros de mora, na vigência do Código Civil de 2002, têm natureza jurídica indenizatória. Nessa condição, portanto, sobre eles não incide imposto de renda, consoante a jurisprudência sedimentada no STJ. 2. Recurso especial improvido.

(STJ - REsp: 1037452 SC 2008/0050031-8, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 20/05/2008, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: --> DJe 10/06/2008)

Ou seja, percebe-se que, após o advento do Código Civil de 2002 e da previsão contida em seu art. 404, restou muito claro para os juízos de primeiro grau, culminando em decisões de recursos especiais pelo STJ, que os juros moratórios possuíam natureza jurídica indenizatória, não podendo sofrer, então, incidência de imposto de renda.

Tal entendimento tornou-se tão tranquilo naquele tribunal superior que, em 2011, chegou-se a julgar um recurso repetitivo nesse sentido, conforme transcrevemos a seguir:

RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. JUROS DE MORA LEGAIS. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA. - Não incide imposto de renda sobre os juros moratórios legais em decorrência de sua natureza e função indenizatória ampla. Recurso especial, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC, improvido.

(STJ - REsp: 1227133 RS 2010/0230209-8, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Data de Julgamento: 28/09/2011, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 19/10/2011)

Desta forma e a partir daí o STJ sedimentou o seu entendimento sobre a impossibilidade de incidência de imposto de renda sobre os juros de mora e ainda estabeleceu aos tribunais de segunda instância que estes passassem a tratar o tema e a gerar decisões no mesmo sentido, em virtude do efeito da sentença em âmbito de recurso repetitivo. Ou seja, caso não houvesse alguma mudança significativa no arcabouço jurídico brasileiro, esse era o entendimento final sobre o tema e todos os julgamentos posteriores envolvendo a incidência de imposto de renda sobre juros de mora deveriam seguir tal posicionamento, a fim de evitar a impetração de recursos que já possuíam decisão prevista e apenas atrasariam ainda mais o recebimento dos valores por parte do credor.

Em consequência, vários tribunais e órgãos do judiciário passaram a emitir decisões neste sentido. É o caso, por exemplo, do TST e do CJF. No Tribunal Superior do Trabalho chegou-se a ser publicada a Orientação Jurisprudencial 400, que, é importante ressaltar, possui validade intacta até hoje, não tendo sofrido influência da mudança de entendimento do STJ ocorrida em 2012, a ser explicada a seguir. Segue, então, transcrição da OJ 400 do TST:

400. IMPOSTO DE RENDA. BASE DE CÁLCULO. JUROS DE MORA. NÃO INTEGRAÇÃO. ART. 404 DO CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO.

Os juros de mora decorrentes do inadimplemento de obrigação de pagamento em dinheiro não integram a base de cálculo do imposto de renda, independentemente da natureza jurídica da obrigação inadimplida, ante o cunho indenizatório conferido pelo art. 404 do Código Civil de 2002 aos juros de mora. (TST, 2010)

Percebe-se então que o TST também baseou o seu entendimento, na esteira do que afirmou o STJ, na previsão trazida pelo art. 404 do CC/2002, que estabelece, sem qualquer esforço interpretativo, a natureza indenizatória dos juros moratórios.

Nesse sentido, importante mencionar também a Resolução 405/2016 do Conselho de Justiça Federal, que, conforme transcreve-se a seguir, estabelece em seu art. 8º, VI, que:

Art. 8º. O juiz da execução informará, no ofício requisitório, os seguintes dados constantes do processo:
VI – nas requisições não tributárias, valor do principal corrigidos e dos juros, individualizado por beneficiário e valor total da requisição. (CONSELHO FEDERAL DE JUSTIÇA, 2016)

Ou seja, a partir da citada resolução, tornou-se obrigatório, quando do preenchimento do ofício requisitório de pagamento, apartar o crédito principal do montante dos juros, com a finalidade de, quando do saque junto à instituição financeira pagadora, permitir que o imposto de renda incida apenas sobre o crédito principal e impedir a incidência do tributo nos juros de mora, parcela compreendida como de natureza indenizatória.

Ocorria que, até a emissão da citada Resolução, não havia a separação do crédito principal e da parcela de juros no momento do preenchimento dos dados para expedição dos ofícios requisitórios de pagamento. Assim, ao inovar sobre o tema, a resolução em comento corroborou o entendimento já sedimentado na jurisprudência do STJ e do TST, conforme já explanado.

Contudo, apesar de todo esse arcabouço jurisprudencial, o STJ decidiu, em 2012, mudar repentinamente o seu posicionamento. A 1ª Seção do Tribunal passou a entender que os juros só são isentos da tributação nas situações em que o trabalhador perde o emprego ou quando a verba principal é isenta ou está fora do campo de incidência do imposto de renda.

Apesar de não ter se dado no rito dos recursos repetitivos, o STJ fixou interpretação para o precedente em recurso representativo da controvérsia (REsp nº 1.227.133), a fim de que os tribunais de segunda instância passassem a seguir o mesmo entendimento. Segue transcrição da surpreendente e inesperada decisão:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. SÚMULA N. 284/STF. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA - IRPF. REGRA GERAL DE INCIDÊNCIA SOBRE JUROS DE MORA. PRESERVAÇÃO DA TESE JULGADA NO RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA RESP. N.- RS NO SENTIDO DA ISENÇÃO DO IR SOBRE OS JUROS DE MORA PAGOS NO CONTEXTO DE PERDA DO EMPREGO. ADOÇÃO DE FORMA CUMULATIVA DA TESE DO ACCESSORIUM SEQUITUR SUUM PRINCIPALE PARA ISENTAR DO IR OS JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE VERBA ISENTA OU FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO IR. 1. Não merece conhecimento o recurso especial que aponta violação ao art. 535, do CPC, sem, na própria peça, individualizar o erro, a obscuridade, a contradição ou a omissão ocorridas no acórdão proferido pela Corte de Origem, bem como sua relevância para a solução da controvérsia apresentada nos autos. Incidência da Súmula n. 284/STF: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia". 2. Regra geral: incide o IRPF sobre os juros de mora, a teor do art. 16, parágrafo único, da Lei n. 4.506/64, inclusive quando reconhecidos em reclamatórias trabalhistas, apesar de sua natureza indenizatória reconhecida pelo mesmo dispositivo legal (matéria ainda não pacificada em recurso representativo da controvérsia). 3. **Primeira exceção: são isentos de IRPF os juros de mora quando pagos no contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho, em reclamatórias trabalhistas ou não. Isto é, quando o trabalhador perde o emprego, os juros de mora incidentes sobre as verbas remuneratórias ou indenizatórias que lhe são pagas são isentos de imposto de renda. A isenção é circunstancial para proteger o trabalhador em uma situação sócio-econômica desfavorável (perda do emprego), daí a incidência do art. 6º, V, da Lei n. 7.713/88.** Nesse sentido,

quando reconhecidos em reclamatória trabalhista, não basta haver a ação trabalhista, é preciso que a reclamatória se refira também às verbas decorrentes da perda do emprego, sejam indenizatórias, sejam remuneratórias (matéria já pacificada no recurso representativo da controvérsia REsp. n.º 1.227.133 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Rel. p/acórdão Min. Cesar Asfor Rocha, julgado em 28.9.2011).

3.1. Nem todas as reclamatórias trabalhistas discutem verbas de despedida ou rescisão de contrato de trabalho, ali podem ser discutidas outras verbas ou haver o contexto de continuidade do vínculo empregatício. A discussão exclusiva de verbas dissociadas do fim do vínculo empregatício exclui a incidência do art. 6º, inciso V, da Lei n. 7.713/88.

3.2. O fator determinante para ocorrer a isenção do art. 6º, inciso V, da Lei n. 7.713/88 é haver a perda do emprego e a fixação das verbas respectivas, em juízo ou fora dele. Ocorrendo isso, a isenção abarca tanto os juros incidentes sobre as verbas indenizatórias e remuneratórias quanto os juros incidentes sobre as verbas não isentas.

4. **Segunda exceção: são isentos do imposto de renda os juros de mora incidentes sobre verba principal isenta ou fora do campo de incidência do IR, mesmo quando pagos fora do contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho (circunstância em que não há perda do emprego), consoante a regra do "accessorium sequitur suumprincipale".**

5. Em que pese haver nos autos verbas reconhecidas em reclamatória trabalhista, não restou demonstrado que o foram no contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho (circunstância de perda do emprego). Sendo assim, é inaplicável a isenção apontada no item "3", subsistindo a isenção decorrente do item "4" exclusivamente quanto às verbas do FGTS e respectiva correção monetária FADT que, consoante o art. 28 e parágrafo único, da Lei n.8.036/90, são isentas.

6. Quadro para o caso concreto onde não houve rescisão do contrato de trabalho:

Principal: Horas-extras (verba remuneratória não isenta) = Incide imposto de renda; Acessório: Juros de mora sobre horas-extras (lucros cessantes não isentos) = Incide imposto de renda; Principal: Décimo-terceiro salário (verba remuneratória não isenta) = Incide imposto de renda; Acessório: Juros de mora sobre décimo-terceiro salário (lucros cessantes não isentos) = Incide imposto de renda; Principal: FGTS (verba remuneratória isenta) = Isento do imposto de renda (art. 28, parágrafo único, da Lei n. 8.036/90); Acessório: Juros de mora sobre o FGTS (lucros cessantes) = Isento do imposto de renda (acessório segue o principal).

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido.

(STJ - REsp: 1089720 RS 2008/0209174-0, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 10/10/2012, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 28/11/2012. **Grifo nosso**)

O relator, ministro Mauro Campbell Marques, destacou em seu voto que a regra geral, prevista no artigo 16, parágrafo único, da Lei nº 4.506/64, é a incidência do imposto de renda sobre os juros de mora, inclusive quando reconhecidos em reclamações trabalhistas, mesmo levando-se em consideração a sua natureza indenizatória. Contudo, haveria duas exceções. A primeira é de que seriam isentos de imposto de renda os juros de mora pagos em virtude de demissão ou rescisão do contrato de trabalho, em reclamações trabalhistas ou não. A segunda é de que não incidiria imposto de renda sobre juros de mora decorrentes de verba principal isenta ou fora do campo de incidência do tributo, mesmo não tendo qualquer relação com demissão ou rescisão do contrato de trabalho. Nesse caso, segundo o relator, estaria sendo respeitada a regra de que o acessório segue o principal.

O argumento do Ministro Campbell é de que, no caso de perda do emprego, o objetivo da isenção seria de proteger o trabalhador em uma situação sócio econômica desfavorável, em observância ao artigo 6º, V, da Lei nº 7.713/88.

Percebe-se, ao analisar o voto e a argumentação sustentada pelo relator, que houve um grande esforço criativo para que o STJ chegasse a este posicionamento. Primeiro, quanto ao argumento da não incidência relacionada à demissão e à rescisão de trabalho, o relator reafirma a natureza indenizatória dos juros de mora. No entanto, ignora a impossibilidade de incidência de imposto de renda sobre verbas desta natureza e restringe a não incidência do tributo apenas a casos em que a verba recebida refira-se a demissões.

A pior parte da argumentação trazida pelo ministro relator, nesta primeira exceção, é que o imposto de renda não deve incidir nesses casos porque o trabalhador deve ser protegido, socioeconomicamente, numa situação de demissão. Obviamente. Não há dúvidas quanto a isso. Ocorre que, aparentemente, o Ministro Campbell fechou os olhos para o fato de que aquele credor que recebeu o seu pagamento apenas dez anos depois do vencimento da obrigação, por exemplo, também pode ter ficado em uma situação sócio econômica desfavorável. Não há qualquer explicação plausível para diferenciar as duas situações.

Quanto à segunda exceção, o relator ignora completamente o art. 404 do CC/2002, ao estabelecer que os juros de mora devem seguir a natureza da verba principal. Entretanto, como já explanado, a citada previsão legal afirma que os juros de mora possuem natureza de indenização, independentemente da natureza da verba principal. Não há qualquer relação entre as duas verbas. E, aparentemente, o Ministro Campbell, num esforço repentino de criar um novo entendimento sobre algo já sedimentado, ignorou tudo isso e passou a estabelecer que só não incide imposto de renda sobre juros de mora atrelados a uma verba indenizatória, visto que o acessório seguiria o principal.

Infelizmente, esse novo entendimento do STJ sobre o tema acabou por permitir que o Executivo, através da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, se sentisse confortável, já que agora havia embasamento jurídico emitido por um tribunal superior, e estabelecesse a sua posição quanto à possibilidade de incidência de imposto de renda sobre os juros moratórios, conforme vê-se na transcrição da ementa da Solução COSIT RFB 124/2016:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF
EMENTA: JUROS MORATÓRIOS. RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE AUFERIDOS VIA PRECATÓRIO E RPV. INCIDÊNCIA. NATUREZA INDENIZATÓRIA DE LUCROS CESSANTES. EXCEÇÕES.

Os juros moratórios decorrentes de rendimentos recebidos acumuladamente pagos por meio de precatório e Requisição de Pequeno Valor (RPV), submetem-se à incidência do imposto sobre a renda da pessoa física, salvo se vinculados a hipóteses de despedida ou rescisão do contrato de trabalho ou nos casos em que a verba principal da qual decorram seja isenta ou esteja fora do campo de incidência desse tributo, seguindo a regra 'accessorium sequitur suum principale'.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 43, II, e § 1º; Lei nº 4.506, de 1964, art. 16, parágrafo único; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), arts. 43, 55 e 72; Lei nº 10.522, de 2002, art. 19, § 5º; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014, art. 3º; Nota PGFN/CRJ Nº 1.582, de 2012; Lei nº 10.406, de 2002 (CC), arts. 402, 403 e 404; IN RFB nº 1.500, de 2014, art. 36, § 2º. (RFB, Solução COSIT 124/2016, publicada no DOU de 30/09/2016)

No entanto, essa mudança de entendimento por parte do STJ não impediu que os Tribunais Regionais Federais continuassem emitindo decisões no sentido da não incidência. Foi o caso do TRF da 4ª Região que, em 2013, aplicou o entendimento consolidado no seu órgão especial (Arguição de Inconstitucionalidade nº 5020732-11.2013.404.0000), o qual reconheceu a não recepção do parágrafo único do art. 16 da Lei nº 4.506/64 pela Constituição de 1988 e declarou a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do § 1º do art. 3º da Lei nº 7.713/1988 e do art. 43, inciso II, § 1º, do Código Tributário Nacional, de forma a afastar a incidência do imposto de renda pessoa física sobre os juros de mora legais recebidos, dada a natureza indenizatória da verba.

Tal posicionamento desembocou no Recurso Extraordinário 855091/RS, protocolado em 26 de novembro de 2014 no STF, e que gerou, finalmente, o Tema de Repercussão Geral 808 e exigirá do Supremo Tribunal Federal uma posição definitiva sobre a questão. Segue ementa do reconhecimento, em junho de 2015, da Repercussão Geral pelo STF:

TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. JUROS DE MORA. ART. 3º, § 1º, DA LEI Nº 7.713/1988 E ART. 43, INCISO II, § 1º, DO CTN. ANTERIOR NEGATIVA DE REPERCUSSÃO. MODIFICAÇÃO DA POSIÇÃO EM FACE DA SUPERVENIENTE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI FEDERAL POR TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL.

(STF. - RE: 855091 RS, Relator: Ministro JOSÉ ANTÔNIO DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 16/04/2015, Data de Publicação: DJe 30/06/2015)

Vale ressaltar que já existe no referido processo o posicionamento da Procuradoria Geral da República, que, estranhamente, considerando a função de guarda constitucional deste órgão, foi no sentido da possibilidade da incidência de imposto de renda pessoa física sobre juros de mora. Em resumo, a PGR sustenta que o imposto de renda incide sobre acréscimos patrimoniais, nos termos do inciso II do artigo 43 do CTN, visto que a indenização pode ter caráter reparatório ou compensatório, devendo incidir o tributo somente no segundo caso, por implicar aumento patrimonial.

Enfatiza a PGR que os juros da mora recebidos em razão de atraso seriam então compensatórios, devendo ser considerados como acréscimo patrimonial, incidindo, assim, o imposto de renda. Por fim, afirma que os juros moratórios, derivados do mero atraso culposo do devedor, deixam de espelhar qualquer ressarcimento patrimonial ao credor e, além disso, constituem acréscimo patrimonial típico da remuneração por lucro cessante, estando sujeitos à incidência do imposto de renda (PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA, 2016). Tal posicionamento não deve prosperar, conforme já explanado no tópico 3 deste artigo.

Por fim, a atualização de momento é de que o ministro Dias Toffoli, relator do processo, suspendeu, em agosto de 2018, a tramitação de todos os processos judiciais e administrativos, individuais ou coletivos, que versam sobre a incidência do imposto de renda sobre os juros moratórios recebidos por pessoa física. A decisão também suspende o andamento dos procedimentos administrativos tributários da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil que versam sobre o mesmo tema (BRASIL, 2018).

Espera-se que, finalmente e no menor prazo possível, o Superior Tribunal Federal reconheça a natureza indenizatória dos juros moratórios e, conseqüentemente, reverta a bagunça causada pela decisão de 2012 do STJ - que, de uma hora para outra, passou a desrespeitar toda uma jurisprudência e legislação consolidadas -, afastando de uma vez por todas toda e qualquer possibilidade de incidência de imposto de renda, seja pessoa física ou jurídica, sobre os juros de mora.

5. DA VIOLAÇÃO AO SOBREPRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.

Não há dúvidas de que o maior prejudicado com essa reviravolta da jurisprudência do STJ - até então, há muito pacificada - quanto à incidência do IRPF sobre os juros moratórios, é o credor dos juros de mora. Até a suspensão de todos os processos judiciais e administrativos que correm, estes, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, em virtude de decisão do Ministro Dias Toffoli no Tema 808 de Repercussão Geral no STF, o credor da obrigação que, já lesado em virtude do não cumprimento da mesma, além

de esperar, na maioria das vezes, por anos a fio até a execução da sentença e o recebimento do pagamento atualizado por correção monetária e juros moratórios, ainda se via obrigado a pagar imposto de renda sobre tais juros.

Ocorre que o entendimento de que os juros de mora possuem natureza de indenização e objetivam penalizar o devedor e repor o patrimônio desfalcado do credor já estava tranquilamente sedimentado na doutrina e na jurisprudência dos tribunais superiores, como o STJ e o TST. Desta forma, essa mudança de posicionamento, repentina e estranhamente fundamentada, por parte do STJ quanto ao tema, além de atacar o patrimônio já tão escamoteado do credor, fere sobremaneira o sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária. Senão vejamos.

Conforme coaduna Paulsen (2019), o preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil institui um Estado democrático que possui como valor supremo, dentre outros, a segurança. Segurança significa, então, algo que está livre de perigo ou de risco, protegido, acautelado, ou, ainda, aquilo em que se pode ter confiança, convicção. O Estado de direito constitui, por si só, desta forma, uma referência de segurança. E podemos perceber isso, de forma detalhada, através de inúmeros dispositivos constitucionais, especialmente nas diversas garantias que visam proteger, livrar de risco e prover certeza e confiança, resguardando as pessoas do arbítrio dos governos.

Ainda de acordo com Paulsen:

A garantia e a determinação de promoção da segurança revelam-se no plano deôntico (“dever ser”), implicitamente, como princípio da segurança jurídica. O princípio da segurança jurídica constitui, ao mesmo tempo, um subprincípio do princípio do Estado de direito (subprincípio porque se extrai do princípio do Estado de direito e o promove) e um sobreprincípio relativamente a princípios decorrentes que se prestam à afirmação de normas importantes para a efetivação da segurança (sobreprincípio porque dele derivam outros valores a serem promovidos na linha de desdobramento da sua concretização). (PAULSEN, 2019, pg. 81)

Assim, de acordo com Carvalho (2003), a segurança jurídica é, por excelência, um sobreprincípio. Não existe nenhum ordenamento jurídico que a contenha como regra explícita, efetivando-se, esta, pela atuação de um conjunto de princípios, como os da legalidade, da anterioridade, da igualdade e o da irretroatividade, entre outros. Ou seja, é da junção e da interpretação conjunta de diversos outros subprincípios que podemos chegar ao conceito do que seria o sobreprincípio da segurança jurídica.

Ainda, no âmbito da classificação da segurança jurídica como sendo um sobreprincípio, parte-se da premissa que:

Todo princípio atua para implantar seus valores. Há, contudo, conjuntos de princípios que operam para realizar, além dos respectivos conteúdos axiológicos, princípios de maior hierarquia, aos quais chamaremos

de "sobreprincípios" Entre esses está o da "segurança jurídica". Se num determinado sistema jurídico tributário houver a coalescência de diretrizes como a da legalidade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição, da anterioridade etc., dele diremos que abriga o sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária" (CARVALHO, 2003, pg. 180).

Ou seja, caso todos os princípios que, se juntos, presentes e aplicados no sistema constitucional brasileiro, dão base ao que a doutrina chama de sobreprincípio da segurança jurídica, também construam o alicerce do sistema tributário nacional, podemos falar em sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária.

Corroborando esta afirmação, Harada diz que:

O princípio da segurança jurídica costuma ser buscado no caput do art. 5º da CF, assegurado em nível de cláusula pétrea. Esse princípio é o que possibilita a previsibilidade do que o poder político do Estado pode e não pode fazer. O jurisdicionado sabe de antemão que ninguém é obrigado a fazer e não fazer senão em virtude de lei. Sabe, também, que a lei não poderá desrespeitar o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. Na seara do direito tributário o contribuinte sabe que a lei não poderá desrespeitar nenhum dos princípios tributários enumerados nos arts. 150 a 152 da CF. Logo, ele está abrigado no art. 1º da Constituição Federal, que proclama que a República Federativa do Brasil se constitui em Estado Democrático de Direito (HARADA, 2019, pg. 443).

Ainda nesta seara, pode-se afirmar que a segurança jurídica em matéria tributária possui como finalidade a busca pela promoção da estabilidade do sistema tributário, através, principalmente, do combate ao desequilíbrio de poder existente numa sociedade democrática, visto que o Estado arrecadador está sempre em posição de vantagem sobre o cidadão contribuinte. Desta forma, por incorporar em si outros princípios e subprincípios, a ideia de segurança jurídica garante ao contribuinte a proteção da confiança ao assumir a condição de princípio e garantia (BERNARDES; RIBEIRO, 2013).

Em síntese, a segurança jurídica em matéria tributária permite que o cidadão pagador de impostos planeje-se quanto a possíveis desfalques em seu patrimônio em virtude da função de arrecadação estatal, baseando-se na garantia de que o executivo respeitará as leis e a Constituição Federal e que os Tribunais não promoverão alterações jurisprudenciais repentinas e a partir de embasamentos monocráticos.

Quanto à previsão constitucional do sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária, ou seja, em qual dispositivo do corpo constitucional podemos encontrá-lo, pode-se dizer que, ao contrário da segurança jurídica ampla, que pode ser extraída expressamente do art. 5º, XXXVI, da CF, o qual determina que "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito

e a coisa julgada” (BRASIL, 2019), pode-se notar, através uma análise atenta do art. 150, que as garantias do sistema tributário estão muito além das ali literalmente expressas, visto que:

“Ao tempo que o art. 150 da CF dispõe que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte” e relaciona certas garantias expressas, esta disposição normativa reconhece que as limitações ao poder de tributar não se restringem às expressamente mencionadas nos artigos 150 a 152, sob similar tutela do ordenamento constitucional. O modelo do garantismo tributário brasileiro, portanto, além de todas as demais garantias expressas, conta ainda com incorporação integral do princípio de segurança jurídica e seus subprincípios implícitos, segundo as funções da certeza, estabilidade sistêmica e proteção da confiança legítima”. (TORRES apud BERNARDES; RIBEIRO, 2013, pg. 8)

Assim, sendo, não é necessário que haja uma previsão constitucional expressa para que levemos em consideração a existência do sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária. Como sabe-se, o modelo do sistema tributário brasileiro é garantista e preza pela segurança do contribuinte, não restringindo os poderes de tributar do estado somente aos artigos e incisos que encontram-se expressamente previstos na CF/88. Desta forma, podemos chegar tranquilamente a certeza da aplicação da segurança jurídica ao sistema tributário nacional através da aplicação e interpretação conjunta dos subprincípios da legalidade, da anterioridade, da igualdade e da irretroatividade, dentre tantos outros.

Apesar do que já dito até aqui, é importante ressaltar que tais ideias de segurança e previsibilidade não são exclusivas das relações tributárias, não havendo razão para que se entenda que existe uma segurança jurídica tributária diferente da segurança jurídica a ser aplicada em outros ramos do Direito. O que há são desdobramentos ou consequências especificamente tributárias, decorrentes do sobreprincípio da segurança jurídica, razão pela qual é imperioso e necessário falar-se em segurança jurídica tributária ou em matéria tributária (MACHADO SEGUNDO, 2018).

Explicados os conceitos de segurança jurídica e comprovada a possibilidade de falar-se na aplicação deste sobreprincípio em matéria tributária, outro aspecto importante que deve ser abordado diz respeito à correta e célere aplicação da lei pelo Poder Judiciário, que detém o monopólio estatal da jurisdição. Nota-se que, repetidamente e infelizmente, isso não vem acontecendo, abrindo caminho para que uma jurisprudência defensiva venha crescendo. Além da perda, de alguns anos para cá, do princípio da colegialidade, propiciando que cada julgador, muitas vezes, decida em conformidade com suas convicções pessoais. Ocorre que não se pode esquecer que não cabe ao juiz, singularmente, substituir o critério de justiça adotado pelo legislador, sob pena de gerar uma instabilidade jurisprudencial que deságua em um conseqüente sentimento geral de insegurança jurídica (HARADA, 2019).

Nesta esteira, Carvalho (2003) afirma que de nada adiantam tantos direitos

e garantias individuais, previstas na Constituição Federal, se os órgãos a quem compete efetivá-los, como o Executivo e, principalmente, o Judiciário, não o fizerem conforme o bom uso jurídico requer. O sobreprincípio da segurança jurídica tributária acabará por ser desrespeitado sempre que as diretrizes que o realizam - dentre elas a proibição de alteração repentina de jurisprudência pacífica nos tribunais superiores - venham a ser repetidamente ignoradas e tais situações infringentes se perpetuem no tempo, consolidando-se.

Conclui-se, então, que a convicção da correta aplicação do direito não pode ser alcançada em um cenário de insegurança e imprevisibilidade de decisões judiciais. Resta necessário que haja uma espécie de controle permanente da coerência das decisões judiciais, principalmente em face de tribunais superiores que possuem o poder de gerar jurisprudência vinculante a todos os poderes e cidadãos. Assim, o sistema tributário deve primar por sua qualidade, conjugando a eficiência arrecadatória e o respeito aos pagadores de tributos, mesmo que pareçam conceitos tão antagônicos, mas que na realidade se complementam para a adequada interpretação e aplicação do conjunto normativo (BERNARDES; RIBEIRO, 2013).

Pode-se afirmar, ainda, que diversas regras e institutos tributários são desdobramentos do princípio da segurança jurídica, a exemplo, dentre outras, da proibição da mudança de critério jurídico (CTN, art. 146) e o da necessidade da jurisprudência - inclusive tributária - ser coerente e estável (CPC, art. 926). Percebe-se, então, que decorre do princípio da segurança jurídica não apenas a confiabilidade e a calculabilidade relativas ao presente e ao passado, mas também ao futuro e às expectativas geradas nos contribuintes (MACHADO SEGUNDO, 2018).

Não é possível então que, desrespeitando uma jurisprudência trabalhista já sedimentada na OJ 400 do TST e a sua própria jurisprudência firme, há anos, no sentido da não incidência do imposto de renda sobre os juros de mora, que o STJ modifique tão abruptamente o seu entendimento sobre o tema. Ao fazê-lo, tal tribunal desrespeitou sobremaneira o sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária ao ignorar as expectativas já geradas em diversos credores que, não mais que de repente, tiveram o seu patrimônio esgarçado em virtude do pagamento de um imposto sobre uma indenização, a qual já contavam que manteria-se incólume.

Quanto à instabilidade gerada por essas mudanças repentinas de entendimento por parte dos Tribunais, Paulsen alerta para o fato de que:

O STF reconhece a necessidade de se preservar a segurança jurídica inclusive na hipótese de alteração jurisprudencial. Considerou que o STJ entendia que o prazo para a repetição do indébito contava da data da declaração de inconstitucionalidade da exação no controle concentrado, ou da Resolução do Senado Federal, no controle difuso. E frisou que, ao alterar abruptamente sua jurisprudência para tomar como termo inicial o recolhimento indevido, gerou violação "ao princípio da segurança jurídica e aos postulados da lealdade, da boa-fé e da confiança legítima, sobre os quais se assenta o próprio Estado

Democrático de Direito”. Assim, não permitiu a aplicação do novel entendimento aos processos em curso (PAULSEN, 2019, pg. 83).

Assim, pelo que foi exposto até aqui, é possível identificar e afirmar que o sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária tem como funções principais a proteção de garantias e direitos fundamentais e o zelo pela estabilidade das relações jurídicas estabelecidas entre o Estado arrecadador e o cidadão contribuinte, mediante a formação de expectativas normativas legítimas, atribuição de sentido objetivo ao direito e proibição do excesso, representados, principalmente, pela manutenção da jurisprudência há tanto tempo pacificadas nos tribunais superiores (BERNARDES; RIBEIRO, 2013).

Resta claro e límpido, portanto, que o STJ desrespeitou as expectativas dos contribuintes e violou um sobreprincípio constitucional, o qual também é tranquilamente aplicado às normas que regem o Sistema Tributário Nacional, ao modificar de forma tão repentina e mal fundamentada a sua jurisprudência, há tantos anos pacificada, sobre a não incidência de imposto de renda sobre os juros moratórios, verba esta com natureza indenizatória reconhecida tanto pela legislador como pelo TST e pela antiga jurisprudência do próprio STJ.

6. CONCLUSÃO

Em resumo, viu-se que no tocante ao fato gerador do tributo, o art. 153, III, da CF/88, diz que a União possui a competência de instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e que “renda” deve ser entendida como o acréscimo patrimonial, produto do capital ou do trabalho. Desta forma, a extensão do que viria a ser “renda” é que dá o contorno do que pode ou não ser tributado.

Nesse sentido, estabeleceu o CTN, mais precisamente em seu art. 43, II, que a renda deve ser considerada para incidência de imposto de renda apenas quando configure acréscimo patrimonial. Ou seja, não há quaisquer dúvidas com relação à necessidade de que a verba recebida pelo credor deva ser configurada como acréscimo patrimonial para só assim enquadrar-se no conceito de renda, sujeitando-se à incidência do IR.

Ocorre que, como analisado, os juros de mora não podem ser classificados como acréscimo patrimonial, visto que possuem como objetivo maior apenas reparar o credor que deixou de receber a obrigação no seu vencimento, além de punir o devedor insolvente. Desta forma, o credor recebe os juros moratórios exatamente pelo fato de ter sido lesado, visto que deveria ter recebido a obrigação principal muito tempo antes. Em suma, os juros recebidos pela demora no cumprimento da obrigação configuram-se como mera indenização, não gerando qualquer acréscimo patrimonial ao contribuinte e afastando, consequentemente, a incidência de imposto de renda.

Conforme demonstrado, a mora no pagamento possui o potencial de impor ao credor a privação de bens essenciais, podendo vir a causar até mesmo o seu endividamento em decorrência da necessidade de cumprimento dos compromissos assumidos. Assim, a indenização paga por meio dos juros de

mora visa à reparação das perdas sofridas pelo credor em virtude da mora do devedor, não possuindo, de forma alguma, natureza de riqueza nova que possa estar sujeita à incidência do imposto de renda.

Contudo, apesar de todo esse arcabouço doutrinário e jurisprudencial, o STJ decidiu, em 2012, mudar repentinamente o seu entendimento sobre o tema, já há tanto sedimentado. A 1ª Seção do Tribunal passou a entender que os juros só são isentos da tributação nas situações em que o trabalhador perde o emprego ou quando a verba principal é isenta ou está fora do campo de incidência do imposto de renda.

Não há dúvidas, então, de que o maior prejudicado com essa reviravolta jurisprudencial é o credor dos juros de mora. Até a suspensão de todos os processos judiciais e administrativos, em virtude de decisão do Ministro Dias Toffoli no Tema 808 de Repercussão Geral no STF, o credor da obrigação que, já lesado em virtude do não cumprimento da mesma, além de esperar, na maioria das vezes, por anos a fio até a execução da sentença e o recebimento do pagamento atualizado por correção monetária e juros moratórios, ainda se via obrigado a pagar imposto de renda sobre tais juros.

Ocorre que o entendimento de que os juros de mora possuem natureza de indenização e objetivam penalizar o devedor e repor o patrimônio desfalcado do credor já estava tranquilamente sedimentado na doutrina e na jurisprudência dos tribunais superiores, como o próprio STJ e o TST. Desta forma, essa mudança de posicionamento, repentina e estranhamente fundamentada, por parte do STJ quanto ao tema, além de atacar o patrimônio já tão escamoteado do credor, fere sobremaneira o sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária, de acordo com a análise realizada neste artigo.

Enfim, após tudo que foi demonstrado neste estudo, espera-se que o Superior Tribunal Federal finalmente encerre a discussão em tela, adotando o entendimento da natureza indenizatória dos juros moratórios, independentemente da natureza da verba principal ou a qual situação esteja ele atrelado, afastando, de uma vez por todas, a possibilidade de incidência de imposto de renda sobre esta verba, respeitando o sobreprincípio da segurança jurídica em matéria tributária e permitindo ao recebedor do pagamento que suas expectativas em não ser lesado mais uma vez sejam observadas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BERNARDES, Flávio Couto; RIBEIRO, Gabriela Cristina Mota. **O princípio da segurança jurídica tributária**. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=3af3d94fb6259a15>. Acesso em 24 de setembro de 2019.

BRASIL. **Código Civil (2002)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em 28 de setembro de 2019.

BRASIL. **Código Tributário Nacional (1966)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em 28 de setembro de 2019.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 47ª Ed. São Paulo: Atlas, 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp: 1037452 SC 2008/0050031-8**, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 20/05/2008, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/06/2008. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7074501/recurso-especial-resp-1037452-sc-2008-0050031-8/inteiro-teor-12820896?ref=juris-tabs>. Acesso em 02 de outubro de 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp: 1227133 RS 2010/0230209-8**, Relator: Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Data de Julgamento: 28/09/2011, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 19/10/2011. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21070013/recurso-especial-resp-1227133-rs-2010-0230209-8-stj/inteiro-teor-21070014>. Acesso em 02 de outubro de 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp: 1089720 RS 2008/0209174-0**, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 10/10/2012, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 28/11/2012. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22890419/recurso-especial-resp-1089720-rs-2008-0209174-0-stj/inteiro-teor-22890420?ref=juris-tabs>. Acesso em 02 de outubro de 2019.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. **RE: 855091 RS**, Relator: Ministro JOSÉ ANTÔNIO DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 16/04/2015, Data de Publicação: DJe 30/06/2015. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=307137136&tipoApp=.pdf>. Acesso em 01 de outubro de 2019.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. **RE: 855091 RS**, Relator: Ministro JOSÉ ANTÔNIO DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 20/08/2018, Data de Publicação: DJe 28/08/2018. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=315088414&tipoApp=.pdf>. Acesso em 01 de outubro de 2019.

BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. **Orientação Jurisprudencial n.º. 400**. Data da publicação: 02, 03 e 04 de agosto de 2010. Disponível em: http://www3.tst.jus.br/jurisprudencia/OJ_SD1_1/n_s1_381.html#TEMA400. Acesso em 02 de outubro de 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **O princípio da segurança jurídica em matéria tributária**. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/67584/70194>. Acesso em 24 de setembro de 2019.

CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil**. 13ª Ed. São Paulo: Atlas, 2019.

CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL. **Resolução 405, de 09 de junho de 2016**. Disponível em: <https://www2.cjf.jus.br/jspui/bitstream/handle/1234/49051/Res%20405-2016%20republ.pdf?sequence=8>. Acesso em 02 de outubro de 2019.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 8ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2018.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 28ª Ed. São Paulo: Atlas, 2019.

HARADA, Kiyoshi. **O sistema tributário nacional e o princípio da segurança jurídica**. Disponível em: <https://www.editorajc.com.br/o-sistema-tributario-nacional-e-o-principio-da-seguranca-juridica/>. Acesso em 24 de setembro de 2019.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do Trabalho Científico**. 8ª Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10ª Ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 10ª Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA. **Manifestação no RE: 855091 RS**, Relator: Ministro JOSÉ ANTÔNIO DIAS TOFFOLI, datada de 13 de outubro de 2016. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=310552928&tipoApp=.pdf>. Acesso em 01 de outubro de 2019.

SABBAG, Eduardo. **Código Tributário Nacional Comentado**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2018.

SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Solução COSIT nº. 124, de 19 de agosto de 2016**. Publicada no DOU de 30 de setembro de 2016. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=77803>. Acesso em 01 de outubro de 2019.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Código Civil Interpretado**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2019.

**O IMPOSTO SOBRE A RENDA
DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL
E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA**

CARINE DE SOUZA REIS

O IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

CARINE DE SOUZA REIS

RESUMO

Este trabalho objetiva verificar através de uma revisão bibliográfica se o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física no Brasil atende ao princípio da capacidade contributiva, especialmente nos quesitos de respeito ao mínimo vital, proibição de confisco e obediência à progressividade exigida na Constituição Federal de 1988. Considerando a alta concentração de renda em nosso país e a elevada carga tributária faz-se necessário o atendimento a esse princípio a fim de contribuir para a concretização dos objetivos fundamentais do Estado brasileiro de erradicação da pobreza e marginalização e redução das desigualdades sociais. Verifica-se que para atender plenamente ao princípio da capacidade contributiva é necessário aumentar a faixa de isenção da tabela progressiva, reajustá-la de acordo com os índices oficiais de inflação e ampliar o rol de deduções legais permitindo com isso que o contribuinte cumpra com sua obrigação tributária e cidadã sem prejudicar o seu direito a uma existência digna.

Palavras-chave: Capacidade Contributiva. Mínimo Vital. Não-confisco. Progressividade. Imposto Sobre a Renda da Pessoa Física.

ABSTRACT

This work aims to verify throughout a bibliographic review if the tax on individual income in Brazil attends to the principle of contributory capacity, especially on questions of respect to the vital minimum, prohibition of seizure and obedience to the progressivity required at Federal Constitution of 1988. Considering the high income concentration in our country and the lofty tax burden, it's necessary to attend to this principle in order to contribute for the concretization of Brazilian State fundamental objectives of eradicating poverty and marginalization and reducing social inequality. It turns out that to completely attend to the principle of contributory capacity, it's necessary to increase the progressive table of the exemption range, readjust it, according to the inflation, the official indices and enlarge the role of legal deductions, allowing the taxpayer accomplish their tributary duty, not harming their own right of a proper living.

Keywords: Contributory Capacity. Vital Minimum. Seizure. Progressivity. Tax On Individual Income.

1. INTRODUÇÃO

O Estado moderno tem como características básicas a proteção do cidadão, a regulação da economia e a promoção do bem-estar social. A tributação é o principal meio pelo qual o Estado obtém recursos financeiros para a sua manutenção e o financiamento das políticas públicas necessárias para o cumprimento de suas finalidades.

O Estado brasileiro é financiado preponderantemente pela tributação, que tem tido sua carga cada vez mais elevada a fim de garantir o extenso rol de direitos sociais previstos na Constituição Federal através da implementação de políticas públicas.

Dentre os impostos diretos que o Estado brasileiro dispõe para o seu financiamento encontra-se o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, que no Brasil é regulado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade e incide diretamente sobre a renda e proventos de qualquer natureza do cidadão.

A Carta Magna tem como um dos seus objetivos fundamentais a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e determina que a tributação deverá ser graduada observando a capacidade contributiva do sujeito passivo a fim de não obstar a sua manutenção e preservar seu patrimônio.

O princípio da capacidade contributiva diz respeito a capacidade econômica que tem o contribuinte para arcar com o ônus tributário mantendo o mínimo vital para a sua sobrevivência e de sua família, preservando a sua dignidade.

A capacidade contributiva pode ser aferida através da renda, do patrimônio e do consumo e trará como limites para a tributação a preservação do mínimo vital e a vedação do confisco.

Partindo dessas premissas esse trabalho tem por objetivo verificar se o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física no Brasil atende ao princípio da capacidade contributiva em relação a preservação do mínimo vital e a aplicação da progressividade, através da revisão doutrinária sobre o tema e da análise da legislação sob o enfoque da tabela progressiva e as principais deduções permitidas.

Para atingir o nosso objetivo apresentaremos os conceitos sobre capacidade contributiva e suas variáveis segundo a doutrina nacional e os principais pontos referentes à legislação sobre o imposto de renda da pessoa física, abordando as críticas de autores brasileiros e estudiosos sobre o tema.

O Brasil é um país de extrema desigualdade social, segundo relatório de desenvolvimento humano do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento com dados de 2017, o país figurava em 7ª posição dentre os países mais desiguais do mundo. Fato que contribui para a manutenção e o aumento da situação de pobreza em que vive a maioria da população.

Mister se faz que o legislador ordinário observe esse princípio, especialmente no tocante aos impostos diretos. Considerando que o Imposto de Renda sobre a Pessoa Física é um imposto pessoal e direto, a sua não observância pode agravar a desigualdade social no país de forma a inviabilizar

a concretização dos objetivos fundamentais preceituados na Constituição Federal, especialmente o de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais.

2. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva é a distribuição da tributação de acordo com a capacidade que cada contribuinte tem de suportar esse ônus financeiro, está consagrado na Constituição Cidadã de 1988 em seu artigo 145, parágrafo 1º, que dispõe:

“sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. (BRASIL, 2018, 111).

Conti (1996) descreve o princípio da capacidade contributiva como sendo uma capacidade econômica referente à aptidão para suportar determinada carga tributária.

Capacidade contributiva é a aptidão do indivíduo de ser sujeito passivo de tributos e, com isso, concorrer para os gastos públicos. Revelando-se o motor operacional do princípio da igualdade na esfera tributária, cuja finalidade é a realização da justiça fiscal. (COELHO, 2019).

Na mesma linha segue Zilveti (2004) ao definir que tal princípio serve como meio de realização da igualdade na tributação, atribuindo tratamento desigual aos desiguais, segundo a capacidade individual de arcar com o ônus tributário.

Observamos que diversos autores chancelam o princípio da capacidade contributiva como uma ferramenta de desenvolvimento da igualdade tributária. Ao respeitar a capacidade que cada sujeito ativo apresenta para contribuir com o financiamento das políticas públicas através da tributação, mantendo sua capacidade de sustendo, estará o legislador atendendo a igualdade tributária à medida que trata igualmente os contribuintes dentro de suas igualdades financeiras.

A capacidade de contribuir com as despesas públicas será definida pelas características individuais dos indivíduos, se manifestando somente após ter se garantido a própria existência e a de seus dependentes. (CASTELLANI, 2015).

Em resumo a doutrina brasileira tem considerado os seguintes atributos em relação ao princípio da capacidade contributiva: gradua a tributação de acordo com a capacidade de contribuir de cada cidadão, determina que a base de cálculo dos tributos sejam pressupostos de capacidade econômica, é instrumento de realização do princípio da igualdade tributária, respeita o mínimo vital do indivíduo, tem como limite o confisco do patrimônio do contribuinte. (ROHENKOHL, 2007).

Semelhante é a definição dada por Gutierrez (2014, p. 94): “a capacidade contributiva do indivíduo significa sua aptidão para suportar, sem sacrifício do indispensável para viver com dignidade, uma parcela do custo total dos serviços públicos.”

Tendo a doutrina definido o conceito de capacidade contributiva como a

capacidade econômica do sujeito passivo suportar determinada carga tributária e estando tal definição incorporada em nosso ordenamento jurídico como princípio constitucional a ser observado pelo legislador ordinário, cabe uma reflexão a respeito de como pode ser aferida a capacidade contributiva de cada indivíduo.

A capacidade contributiva pode ser mensurada de diversas formas, figurando entre os indicadores possíveis a renda, o patrimônio e o consumo. (MACHADO, 2019).

A base de cálculo de todo imposto é a renda em seus diversos momentos, conforme preceitua Schoueri: “paga-se imposto sobre a renda quando ela é auferida, poupada ou consumida. São momentos diversos, mas a renda é uma só.” (SCHOUERI, 2018, p. 67).

Mister se faz pontuarmos que a capacidade contributiva não se manifesta apenas sob a forma de moeda corrente, como bem exposto pelos autores citados. Mas pode revelar-se através do montante do patrimônio do indivíduo que, na maioria das vezes, foi adquirido através de renda disponível, salvo os casos de herança, bem como através do consumo que conforme o seu volume e as suas características revelar-se-ão em capacidade contributiva.

Helena Costa (2012), colabora com o debate definindo como índices passíveis de aferição da capacidade contributiva: a renda, o patrimônio e o consumo devendo a graduação dos tributos em respeito a esse princípio observar os limites da preservação do mínimo vital e da vedação do confisco.

A ideia mais generalizada parece ser a de que a capacidade contributiva deve ser medida pela renda monetária líquida, assim entendida a renda monetária deduzida da quantia considerada como o mínimo indispensável à subsistência do contribuinte e de sua família. (MACHADO, 2019, p. 87).

Conti (1996) também considera a existência desses três critérios: renda, consumo e patrimônio, como medidas possíveis de mensuração da capacidade contributiva, mas considera como a melhor medida a da renda auferida, argumentando que a mesma inclui todas as fontes de renda do indivíduo seja pela obtenção ou pela forma como utiliza essa renda através do consumo e da poupança.

Concordamos com a escolha de Conti, apesar do consumo e do patrimônio também figurarem como demonstração de capacidade contributiva, a renda é a forma mais clara e prática de aferição da mesma. Porém a que se ter o cuidado na definição das deduções da base de cálculo de tributos que incidam sobre a renda a fim de evitar a previsão de descontar despesas que possam revelar capacidade contributiva, fazendo com que gere uma desigualdade tributária.

Inconteste o grau de vagueza e subjetividade referente à noção de capacidade contributiva, Rohenkohl (2007) afirma que o conteúdo da capacidade contributiva é determinado pela tutela dos direitos e garantias fundamentais previstos na Constituição Federal, não podendo o Estado por meio da tributação obstar o exercício desses direitos e garantias.

Cabe ao legislador ordinário observar que a incidência tributária deve iniciar acima do mínimo vital e deve terminar no ponto em que avança sobre o direito de propriedade do indivíduo a fim de não se tornar confiscatório. (COELHO, 2018).

Perfeita a contribuição trazida por Sacha Calmon, a capacidade tributária está abrangida entre o valor monetário que restou disponível a partir da satisfação das necessidades básicas para se ter uma vida digna e o valor referente ao seu patrimônio. Se a tributação avançar sobre o ponto mínimo abarcará parte do valor destinado ao mínimo vital, se avançar sobre o ponto máximo configurará confisco do patrimônio do cidadão.

Sob o viés da renda a capacidade contributiva pode ser mensurada considerando como renda disponível para sofrer tributação a renda líquida auferida pelo contribuinte em determinado lapso temporal.

A renda líquida pode ser considerada a renda final após sofrer as deduções necessárias para garantir o mínimo vital necessário para a sobrevivência digna do cidadão.

Nos dizeres do professor Hugo de Brito Machado: “não existe renda se não houver pelo menos a possibilidade de efetivar-se um acréscimo patrimonial”. (MACHADO, 2019, p. 155). Em outras palavras, os haveres recebidos que não excedam o valor mínimo que uma pessoa necessita para sobreviver não pode ser considerado renda.

A capacidade para contribuir com os gastos públicos está intimamente relacionada com a capacidade de auferir renda que esteja disponível para essa finalidade. Ou seja, não basta auferir renda, é preciso que a renda auferida seja suficiente para suprir as necessidades básicas do indivíduo e cumprir com suas obrigações tributárias. (ZILVETI, 2004).

Para fins de tributação a renda deve estar disponível, entendendo como disponível aquela que pode ser utilizada de qualquer forma após supridas as necessidades fundamentais do cidadão. (gutiferale, 2014).

Finalizamos com os dizeres de Carrazza: “renda é o excedente de riqueza obtido no tempo, deduzidos os gastos necessários à sua obtenção e manutenção.” (CARRAZZA, 2009, p. 39).

Renda tributável deve ser considerada a renda líquida do contribuinte em um determinado período de tempo, considerando como renda líquida o resultado positivo ao se confrontar as receitas e despesas do indivíduo num determinado período de tempo. (FULGINITI, 2017).

Nada mais justo que para fins de capacidade contributiva se considere a renda disponível do indivíduo, considerando como tal o valor que restou após o custeio de uma vida digna, ou seja, o seu acréscimo patrimonial.

Diante do exposto podemos resumir que a capacidade contributiva pode ser medida através da renda, do patrimônio e do consumo do indivíduo. Respeitados o mínimo vital para a sua sobrevivência, a proibição do confisco de seu patrimônio e preservado os direitos e garantias fundamentais expressos na Constituição Federal.

3. MÍNIMO VITAL

Um dos parâmetros a ser observado pelo princípio da capacidade contributiva é a preservação do “mínimo vital”.

Mínimo vital é o recurso disponível para atender as necessidades básicas de sobrevivência do cidadão que estão elencadas nos artigos 6º e 7º da Constituição Federal, não podendo esse recurso ser considerado capacidade contributiva. (GUTIERREZ, 2014).

Carraza esclarece o tema, assim dispondo:

Embora o assunto não se esgote nisso, servem de bom parâmetro para o delineamento do mínimo vital os valores monetários que, vindo ao encontro do disposto no artigo 7º, IV, da Constituição Federal, entremostam-se capazes de atender às necessidades “vitais básicas” do contribuinte e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social. (CARRAZA, 2009, p. 54).

Segundo Machado (2019) o mínimo vital deveria ser estabelecido em função do salário-mínimo, estando ele definido na Constituição Federal como capaz de atender às necessidades fundamentais do cidadão, pode ser ele considerado um referencial do mínimo vital, considerando como tal o valor necessário para atender os direitos garantidos pela Constituição Federal, especialmente os elencados nos artigos que tratam dos direitos sociais e do trabalho. (MACHADO, 2019).

De acordo com análise do DIEESE através da Pesquisa Nacional da Cesta Básica de Alimentos, o salário-mínimo necessário para o mês de novembro do ano de 2019 seria o valor de R\$ 4.021,39 e o salário-mínimo nominal para o período foi de R\$ 998,00. (DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIECONÔMICOS, 2019).

A fixação do mínimo vital variará de acordo com a definição do que vem a ser necessidades básicas. Na falta de normas específicas, o legislador deve respeitar as necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família para que possam usufruir de uma vida digna. (COSTA, 2012).

Zilveti, define o mínimo vital como: “a menor quantia de renda absolutamente necessária para a sobrevivência digna do contribuinte.” (2004, p.203).

No caso do Brasil essas “necessidades fundamentais” encontram-se estabelecidas na Constituição Federal de 1988, especialmente no seu artigo 6º que prevê: “são direitos sociais a educação, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma dessa constituição.” (BRASIL, 2018, p. 12). Não acarretando maiores dificuldades ao legislador sob esse prisma.

Importante consideração a respeito do tema traz Rohenkhol (2007) ao vincular o mínimo vital com a satisfação da dignidade da pessoa humana que, segundo ele, só se encontra satisfeita quando são garantidas as condições mínimas para uma existência digna, podendo ser atingida na consecução dos

direitos garantidos nos artigos 6º e 7º, IV, da Constituição Federal vigente.

É pacífico na doutrina que o mínimo vital deve preservar o valor necessário para a manutenção dos direitos fundamentais previstos na Constituição Federal de 1988, a fim de garantir a dignidade da pessoa humana e que, o salário-mínimo nos moldes do previsto no artigo 7º, IV, da Constituição Federal pode servir de parâmetro para a preservação do mínimo vital.

Também é esse nosso entendimento, um salário-mínimo capaz de atender as necessidades básicas para se ter uma vida digna conforme previsto na Constituição Federal é um ótimo referencial de mínimo vital. Contudo, deve-se salientar que o valor atual do salário-mínimo no país está longe de atender a sua finalidade constitucional, conforme apontou estudo realizado pelo DIEESE já abordado neste tópico. Portanto, é temerário em nosso país utilizar o salário-mínimo como referencial de mínimo vital.

4. NÃO-CONFISCO

Figurando como limite máximo de respeito ao princípio da capacidade contributiva o não-confisco é a garantia que o contribuinte tem de que o seu patrimônio não será dilapidado pela tributação.

O confisco pode ser considerado quando a tributação avança sobre o direito de propriedade do cidadão sem o mesmo receber a respectiva indenização por tal perda. (CONTI, 1966).

Qualquer tributação que tome a totalidade dos bens do cidadão é inconstitucional na medida que fere o princípio do não-confisco tributário expressamente previsto na Constituição Federal de 1988. (ROHENKOHL, 2007).

Importante definição é dada pelo ilustre professor Roque Antônio Carrazza:

A nosso sentir, é confiscatório o tributo que, por assim dizer, esgota (ou tem a potencialidade de esgotar) a riqueza tributável das pessoas, isto é, que não leva em conta sua capacidade contributiva. Ou, se preferirmos: quando ignora a aptidão de uma pessoa, física ou jurídica, de entregar parte da riqueza que possui, sem comprometer sua subsistência. (CARRAZZA, 2009, p. 118).

Confisco é a subtração de parte ou totalidade dos bens e direitos do sujeito passivo sem a devida indenização, estando incluído na proibição de confiscar através da tributação, todos os direitos garantidos pela Constituição Federal. (COSTA, 2012).

Além da definição clássica de proteção à propriedade privada do cidadão perante o poder de tributar do Estado, o não-confisco atua como limite ao poder de modular a tributação de acordo com o cenário econômico e cultural de cada sociedade em determinado momento, definindo patamares razoáveis de tributação. (COELHO, 2018).

Apesar da maior parte da doutrina se referir ao confisco no sentido do Estado tomar parte do patrimônio do contribuinte através da tributação, o confisco também pode ser entendido como a incidência da tributação sobre o mínimo vital.

Schoueri (2018) analisando o voto do Ministro Celso de Melo na ementa da ADIN 2010-2-DF assim preceitua: “o princípio da proibição de confisco tem relação direta com a insuportabilidade da carga à luz do princípio da existência digna, do livre exercício de atividade profissional ou com o mínimo vital”.

O não-confisco está intimamente ligado à capacidade contributiva do cidadão, servindo como um dos parâmetros para a sua aferição, garantindo ao contribuinte a proteção ao seu patrimônio, entendido esse como o conjunto de bens e direitos e a proteção da sua liberdade de iniciativa.

5. PROGRESSIVIDADE

Os tributos podem ser classificados de acordo com a forma em que são definidas as suas alíquotas, podendo ser eles fixos ou graduados. No caso dos graduados poderão ser proporcionais, progressivos ou regressivos. (MACHADO, 2019, p. 145).

A progressividade é a forma de tributação onde à medida que aumenta a base de cálculo do tributo a alíquota é majorada mais que proporcionalmente, ou seja, quanto maior for a base de cálculo de determinado tributo, maior será a sua alíquota de incidência.

Castro e Burgarin, nos trazem a seguinte definição a respeito da progressividade:

Diz-se que um tributo é progressivo se a alíquota média (também chamada de alíquota efetiva) atribuída a uma unidade tributável, aumenta na medida em que cresce sua renda. Isso significa que uma unidade com maior renda não só paga mais tributo, mas também perde uma parcela maior de sua renda pagando o imposto. (CASTRO; BUGARIN, 2017, p. 264).

Imposto proporcional é que aquele que independente da renda total do contribuinte manterá sempre a mesma alíquota, enquanto no imposto progressivo as alíquotas aumentam à medida que aumenta a renda total do contribuinte. (GUTIERREZ).

A progressividade pode ser dividida em simples e graduada, sendo simples aquela em que cada alíquota é aplicada sobre o total a ser tributado, variando a alíquota de acordo com a renda total do contribuinte. Enquanto na graduada é aplicada uma alíquota diversa para cada faixa de valor a ser tributada. (ZILVETI, 2004).

Assim, por exemplo, se um imposto sobre a renda adota alíquotas de 15% para renda de até R\$ 3.000,00 e 27% para renda acima desse valor, no caso da progressividade simples um contribuinte com renda de R\$ 7.000,00 pagará um imposto de 27% sobre a renda total, ou seja, R\$ 1.890,00. Já na progressividade graduada sobre a mesma renda de R\$ 7.000,00 o contribuinte pagará imposto de 15% sobre o valor de R\$ 3.000,00 e 27% sobre o excedente, no caso seria R\$ 4.000,00, totalizando um imposto a pagar de R\$ 1.530,00.

Importante salientar que a progressividade encontra como limite o princípio do não-confisco, portanto, não pode ser tão elevada a ponto de caracterizar a apropriação da propriedade privada por parte do Estado através da tributação. (GUTIERREZ, 2014).

A nosso ver a única progressividade que pode ser considerada como critério para atendimento da capacidade contributiva é a progressividade graduada. Como demonstrado no exemplo acima através dela se tributa igualmente os contribuintes que se encontram na mesma faixa de renda. A progressividade simples além de ferir o princípio da igualdade tributária, poderá em alguns casos configurar confisco do patrimônio do contribuinte.

5.1 A PROGRESSIVIDADE E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A partir do estudo realizado até o momento podemos definir a capacidade contributiva como a capacidade econômica do cidadão para arcar com a tributação de maneira que seja preservado o mínimo vital para a sua subsistência e de sua família, preservando a sua dignidade.

Muitos autores se referem à progressividade como uma forma de atender a capacidade contributiva na tributação.

Costa (2012) aborda o assunto concluindo que para atender ao princípio da capacidade contributiva a alíquota do tributo deve ser progressiva, equiparando contribuintes que se encontram em situações distintas e colaborando para a distribuição da riqueza na sociedade.

Adotando o critério da progressividade na tributação, a alíquota cresce à medida que cresce a capacidade contributiva do sujeito, evidenciando dessa forma o efeito multiplicador existente na capacidade contributiva, fazendo com que os tributos se distribuam de tal forma que imponham o mesmo sacrifício a todos os contribuintes, dessa forma a progressividade torna-se critério inerente ao princípio da capacidade contributiva. (CONTI, 1996).

Compartilhamos do mesmo entendimento dessa parte da doutrina, alíquotas progressivas graduadas é o critério de tributação que está mais de acordo com a aplicação da capacidade contributiva, considerando que ele distingue os contribuintes por faixas de renda iguais, as quais sofrerão a mesma tributação e à medida que a renda configurando maior capacidade contributiva, maior será a alíquota aplicada sobre essa faixa de renda.

A progressividade é um meio de tributar desigualmente os desiguais, implicando sacrifícios de valores iguais, no sentido do peso da carga tributária a ser suportado. (MACHADO, 2019).

Carraza (2009) no mesmo sentido enfatiza que o critério da progressividade é inerente aos princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, pois ao tributar de maneira mais intensa os contribuintes de maior porte econômico está contribuindo para a distribuição de renda e para a redução da desigualdade social. Pontua que a adoção de alíquotas proporcionais na tributação fere o princípio da capacidade contributiva, pois apesar do contribuinte de maior capacidade econômica pagar proporcionalmente mais tributo com a adoção desse tipo de alíquota, o contribuinte de menor capacidade econômica sofre uma maior oneração com a tendência da tributação sob a forma de alíquota proporcional incidir sobre o valor destinado para suprir suas despesas com o mínimo vital.

Um das maneiras de efetivação da capacidade contributiva é através da progressividade, na medida em que essa graduação de alíquotas aplica uma tributação diferenciada para diferentes capacidades contributivas. (CASTELLANI, 2015).

A doutrina não é unânime quanto a esse entendimento. Divergindo desse ponto de vista a respeito da realização da capacidade contributiva através da tributação progressiva, temos a manifestação de Zilvete (2004, p. 387): "a tributação progressiva é critério de graduação dos tributos, que não guarda nenhuma relação com o princípio da capacidade contributiva. Representa,

apenas, um meio de redistribuição de riqueza, em atenção ao Estado Social de Direito". Para o autor que é totalmente contrário a aplicação da progressividade na tributação para fins de promoção do princípio da capacidade contributiva, o critério da proporcionalidade na tributação melhor se aplica a esse princípio.

Schoueri (2018) defende que a afirmação do atendimento ao princípio da capacidade contributiva através da progressividade não pode ser aceita de imediato. Segundo o autor, a teoria do sacrifício que é a base para a defesa do critério da progressividade, apregoa que uma unidade monetária tem menor valor para o indivíduo de renda maior que para aquele de renda menor. Sob essa ótica o atendimento da capacidade contributiva não implicaria progressividade, mas isenção das rendas dos mais pobres, tributando os mais ricos até que sua renda se igualasse a dos primeiros.

Ousamos discordar com o ilustre autor, a progressividade visa tão somente observar a capacidade contributiva do cidadão no momento da tributação, evitando dessa maneira o avanço sobre o mínimo vital e o aumento da desigualdade social. Inconteste que o valor destinado para a subsistência humana é mais importante que o valor destinado para despesas supérfluas.

A determinação do princípio da capacidade contributiva não se resume à aplicação de alíquotas progressivas, mas sim através de critérios de generalidade e universalidade. Servindo a progressividade para concretizar a repartição do ônus tributário de acordo como os pressupostos constitucionais de igualdade. (ROHEMKOHL, 2007).

Gutierrez (2014) nos explica que os teóricos que defendem a progressividade como meio de atender ao princípio da capacidade contributiva acreditam que um valor retirado de uma montante a ser utilizado para satisfazer as necessidades básicas de um cidadão é mais gravoso que um valor a ser retirado do montante que seria utilizado para satisfazer necessidades supérfluas. De outro lado os que são contrários a essa teoria argumentam que é impossível determinar o que seja um sacrifício equivalente e, que, a progressividade causa a redução da produtividade econômica da sociedade. Finaliza afirmando sua posição de que um tributo proporcional atende ao princípio da capacidade contributiva, enquanto um tributo progressivo estaria relacionado com a política social de redistribuição de renda.

Divergimos dessa posição e seguimos o entendimento de parte da doutrina que defende a aplicação da progressividade como forma de alcance da capacidade tributária. Apesar de um imposto proporcional gravar mais em termos de valores monetários aqueles que dispõem de uma quantidade de renda tributável maior, não há como negar que o valor retirado por meio da tributação do montante que seria utilizado para financiamento das despesas básicas do contribuinte não terá o mesmo impacto que o valor retirado do montante que seria utilizado para atender necessidades supérfluas.

O objetivo do princípio da capacidade contributiva não é tributar os "mais ricos" como forma de penalização, mas sim como um meio de concretizar os objetivos do nosso Estado brasileiro de promover a dignidade da pessoa humana, através da preservação do mínimo vital, da redução das desigualdades sociais e da erradicação da pobreza, fatores que só poderão ser viabilizados através de um sistema tributário justo, solidário e que promova a redistribuição de renda.

6. IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA

O Imposto sobre a renda da pessoa física (IRPF), está previsto no artigo 153, parágrafo 2º, inciso I da Constituição Federal de 1988:

Compete à União instituir imposto sobre:

(...)

III – a renda e proventos de qualquer natureza;

(...)

§2º O imposto previsto no inciso III:

I- será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade na forma da lei". (BRASIL, 2018, p. 115).

O imposto de renda no Brasil surgiu em 1922, tendo sido implementado de fato no ano de 1924, através da Lei Orçamentária nº 4728, de 31 de dezembro de 1923. Apesar disso, a renda já era tributada no país desde o Império, através da tributação por impostos sobre rendimentos. (ZILVETI, 2004).

A literatura conta que por um longo período de tempo houve grande resistência na implantação desse imposto por parte da elite da sociedade. Antes de 1924 o imposto sobre rendimentos incidia sobre os proventos dos servidores públicos.

Ensina Gutierrez (2014, p. 15) que: "a Constituição estruturou o Imposto de Renda como imposto pessoal geral, universal e progressivo, características que devem ser conjugadas com os demais princípios constitucionais, a que este tributo também deve obediência".

Interpretando os critérios constitucionais da generalidade, da universalidade e da progressividade que devem ser observados pela legislação do Imposto de Renda, Sacha Calmon informa que esse imposto deve incidir sobre todos os rendimentos, pago por todos os contribuintes de forma igual na medida de suas igualdades, atendendo ao princípio da capacidade contributiva em função da progressividade. (COELHO, 2018).

O imposto sobre a renda da pessoa física no Brasil apesar de não ser o de maior arrecadação tributária, é um tributo que incide sobre um grande contingente da população e que arrecada valores expressivos para o financiamento público. No ano de 2019 foram arrecadados R\$ 40.017.000,00 segundo dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Esse tributo está diretamente ligado à capacidade contributiva tendo em vista incidir diretamente sobre a renda do cidadão.

O critério da progressividade no cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Física exigido pela Constituição Federal justifica-se como meio de corrigir o efeito regressivo do sistema tributário brasileiro e realizar a justiça distributiva. (SCHOUERI, 2018).

Cabe aqui uma observação a respeito do efeito regressivo do sistema tributário brasileiro, o autor aqui se refere a alta carga tributária incidente dos impostos sobre o consumo que acaba por caracterizar essa tributação como regressiva, no entender de Schoueri a progressividade do imposto sobre a

renda da pessoa física serve para atenuar o efeito causado por essa forma de tributação que seria o aumento da desigualdade social. Apesar de concordarmos que a progressividade é medida para reduzir a desigualdade social, acreditamos que o constituinte adotou ela como forma de graduação das alíquotas do imposto sobre a renda da pessoa física a fim de observar o princípio da capacidade contributiva.

Importante mencionar que a progressividade adotada pela legislação do imposto de renda da pessoa física é a progressividade graduada.

Considerando que o imposto incidirá sobre a renda é importante trazer para o estudo o conceito de renda, segundo o entendimento dos autores pesquisados.

O conceito de renda para fins de determinação do fato gerador de imposto deve estar respaldado em normas jurídicas vigentes. Pela leitura do artigo 43 do Código Tributário Nacional, que regulamenta o imposto de renda, considera-se renda para fins de tributação o acréscimo patrimonial disponível sendo indiferente a sua origem ou denominação.(CASTELLANI, 2015).

Renda pode ser entendida como a remuneração do trabalho, do capital ou da combinação de ambos, abatendo-se dela o valor necessário para a sobrevivência do indivíduo e de sua família. (ZILVETI, 2004).

Em outras palavras, renda é o valor recebido como pagamento pelo trabalho, pela remuneração do patrimônio ou da combinação de ambos, deduzindo desse valor as despesas necessárias para a manutenção de uma vida digna. Independente do nome que se dê ao valor percebido. Caracterizando assim um acréscimo ao patrimônio já existente.

No Brasil o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física é regulamentado pelo Decreto nº 9580, de 22 de novembro de 2018, conhecido como Regulamento do Imposto de Renda (RIR). Tem periodicidade anual, coincidindo com o ano civil.

O Regulamento do Imposto de Renda em seu artigo 33 define como Rendimento Bruto: "todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e as pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza e os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados."(BRASIL, 2018). Estabelece ainda no artigo seguinte que para fins de tributação independerá a denominação, localização ou origem do rendimento.

Segundo a legislação, o imposto sobre a renda da pessoa física incidirá sobre a totalidade da renda obtida pelo contribuinte no período de um ano civil, podendo ser deduzida do seu montante as despesas por ela autorizadas, caracterizando assim a tributação sobre a renda líquida.

Em seu artigo 79, o Regulamento do Imposto de Renda prevê: "o imposto sobre a renda devido na declaração de ajuste anual incidente sobre os rendimentos de pessoas físicas será calculado de acordo com a tabela progressiva anual." (BRASIL, 2018).

Para o ano-calendário de 2019 estava em vigor a tabela progressiva do Imposto de Renda da Pessoa Física do exercício de 2017, último ano em que foi realizada uma atualização de valores na tabela. Apresentamos abaixo a tabela

progressiva que está sendo utilizada desde o exercício de 2017 para cálculo do imposto em estudo:

Tabela 1 - Tabela progressiva anual a partir do exercício de 2017, ano-calendário de 2016

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 22.847,76	0	0,00
De 22.847,77 até 33.919,80	7,5	1.713,58
De 33.919,81 até 45.012,60	15	4.257,57
De 45.012,61 até 55.976,16	22,5	7.633,51
Acima de 55.976,16	27,5	10.432,32

Fonte: SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2019

Existem rendimentos previstos na legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física como isentos e não-tributáveis, dentre eles destacam-se: indenizações, lucros e dividendos, proventos de aposentadoria, pensão ou reforma percebidos em razão de acidente em serviço ou por portadores de moléstia grave, bolsa de estudos, proventos de aposentadoria, pensão ou reforma percebidos por contribuintes com 65 anos de idade ou mais, até o valor anual de isenção previsto em lei (atualmente esse valor corresponde a R\$ 22.847,76), doações recebidas, ganho de capital na alienação de bens de pequeno valor conforme limite estabelecido em lei.

Dentre as isenções a mais controversa por parte da doutrina é inegavelmente a sobre os lucros e dividendos distribuídos.

A isenção sobre os lucros e dividendos recebidos pela pessoa física nos dizeres de Carrazza (2009): "é elogiável, porque evita dualidade de incidências – o que implicaria, em termos econômicos, bis in idem. Integrando-se a tributação da empresa e da pessoa física, o IR recolhido pela primeira torna-se antecipação do montante devido pela última."

A despeito do argumento de que a renda já sofreu tributação na apuração de resultados da empresa não há que se olvidar que sob a roupagem de lucros e dividendos recebidos figura como acréscimo patrimonial da pessoa física, devendo ser tributado. (CASTELLANI, 2015)

Esse também é o nosso entendimento não fosse assim, os rendimentos do salário também não poderiam ser tributados sob o argumento que são provenientes da renda da empresa que já sofreu tributação. Também não haveria tributação sobre o consumo, haja vista o pagamento de tal despesa se dar com a renda do contribuinte que já sofreu tributação.

Os rendimentos de capital em aplicações de renda fixa sofrem tributação que abrange alíquotas entre 15% a 22,5%. E os rendimentos de capital em aplicações de renda variável sofrem tributação entre 0,005% a 15%. Nos dois

casos as alíquotas variam de acordo com o tempo de permanência do capital em cada aplicação.

No intuito de preservar o mínimo vital a legislação prevê algumas deduções de valores considerados essenciais para a manutenção da vida do cidadão e de sua família.(CASTELLANI, 2015).

As deduções no Imposto de Renda são uma forma de traduzir quais despesas seriam indispensáveis para satisfazer às necessidades básicas de qualquer contribuinte em prol de uma vida digna.(FULGINITI, 2017).

Essas deduções seriam na visão do legislador as despesas imprescindíveis para a manutenção de uma existência digna, refletindo o valor referente ao mínimo vital,

O regulamento do Imposto de Renda em seu título V autoriza algumas deduções da base de cálculo do imposto, destacamos a seguir as principais:

- contribuição à previdência social oficial sem limite de valor;
- contribuição à previdência privada e FAPI limitada a 12% dos rendimentos tributáveis;
- dedução com dependentes no valor de R\$ 2.275,08 por dependente sem limite em relação ao número de dependentes;
- dedução com gastos em educação própria ou dos seus dependentes, limitada a R\$ 3.561,50 por pessoa;
- dedução com despesas médicas própria ou dos seus dependentes sem limite de valor;
- dedução com pensão alimentícia judicial ou por escritura pública sem limite de valor;
- despesas escrituradas no livro-caixa e comprovadas por documentação idônea sem limite de valor.

Além dessas deduções o contribuinte que optar pelo modelo de declaração simplificada utiliza um desconto de 20% do rendimento tributável, limitado a R\$ 16.754,34, em substituição a todas as demais deduções legais. (CASTRO, 2014).

O desconto permitido pela legislação através do modelo de declaração simplificada visa abranger o universo de cidadãos que apesar de estarem no rol de contribuintes do imposto de renda não possuem renda suficiente para buscar na iniciativa privada o atendimento das suas necessidades essenciais, primando dessa forma pelo atendimento da capacidade contributiva.

6.1 CONSIDERAÇÕES DA DOUTRINA ACERCA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Neste tópico trazemos algumas considerações da doutrina em atenção ao Imposto de Renda sobre a Pessoa Física e a sua relação com o princípio da capacidade contributiva. Importante a observação de FULGINITI (2017) ao declarar que despesas de mesma natureza tanto podem estar relacionadas ao atendimento dos direitos fundamentais do cidadão quanto podem refletir capacidade contributiva. Cremos que o que poderá fazer tal distinção será a quantidade ou qualidade de tais despesas.

Exemplificando essa consideração podemos trazer a despesa com alimentação, se for considerada a despesa com alimentos da cesta básica estaria ela relacionada com despesa para subsistência, já se considerarmos a despesa com guloseimas ou carnes nobres, estaria ela relacionada com uma maior capacidade contributiva.

Iniciamos a análise doutrinária a respeito desse tópico com o professor Hugo de Brito Machado que tece duras críticas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas:

O que tem acontecido no Brasil, infelizmente, é a cobrança de Imposto de Renda das pessoas físicas sem que tenham esta capacidade contributiva. É o que se pode ver com o cálculo desse imposto segundo a tabela para o ano de 2019. Na verdade, quem ganha vinte e quatro mil reais por ano, ou seja, dois mil reais por mês, ganha apenas o suficiente para não morrer de fome. Não ganha renda, de modo nenhum, sendo um verdadeiro absurdo ter que pagar imposto de renda.” (MACHADO, 2019, p. 155).

Carrazza (2009) considera que a falta de correção dos índices, valores e limites de dedução da tabela progressiva do Imposto de Renda sobre a Pessoa Física acarreta violação aos princípios da capacidade contributiva, da igualdade e da não-confiscatoriedade.

Apesar de considerar o Imposto de Renda um imposto justo, devido à possibilidade de adaptá-lo às condições pessoais do contribuinte, seja pela aplicação de alíquotas progressivas, seja pelas deduções em virtude de situações individuais, Gutierrez (2014) acredita que o limite de isenção atual do Imposto de Renda deveria ser aumentado, para que fosse de fato respeitado o mínimo vital, considerando que o valor do salário-mínimo atualmente está muito aquém do valor necessário para garantir uma vida digna. Sem contar o fato das deduções permitidas pela legislação em vigor não corresponderem ao real gasto do contribuinte com despesas fundamentais, fazendo com que o Imposto incida sobre parcela da renda vital do cidadão.

Compartilhamos da opinião dos ilustres autores no sentido de que o valor do limite de isenção da atual tabela do imposto sobre a renda da pessoa física não corresponde ao mínimo vital necessário para a satisfação das necessidades básicas do cidadão e sua família.

Rohenkohl (2007, p. 207) preceitua que o princípio da capacidade contributiva realiza-se na legislação do imposto de renda quando esta autoriza a abater da base de cálculo todas as despesas necessárias para a fruição de uma existência digna. A legislação brasileira do Imposto de Renda da pessoa física fere o princípio da capacidade contributiva ao vedar a dedução das despesas com medicamentos. Haja vista que aquele contribuinte que gasta parte significativa de sua renda com medicamentos não apresenta a mesma capacidade contributiva daquele sem tal despesa.

Em estudo realizado para o ano de 2017 pelo Sindicato Nacional dos Auditores da Receita Federal do Brasil (SINDIFISCO) a defasagem média acumulada para

o ano de 2017 era de 88,4%. Evidencia o estudo que a correção da tabela progressiva do Imposto de Renda abaixo dos índices oficiais de inflação, ou ainda mais grave, a falta de qualquer correção em alguns períodos, acarreta o pagamento de mais imposto de renda, mesmo daqueles cidadãos que não tenham obtido acréscimo patrimonial algum, ofendendo aos princípios da capacidade contributiva e da progressividade. Agrava o problema o fato das deduções permitidas por lei não corresponderem aos gastos necessários para a manutenção do mínimo vital e também estar com seus valores defasados. (SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018).

Castro e Bugarin, concluem em sua pesquisa que o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física no Brasil é bastante progressivo em comparação a outros países. No entanto, essa progressividade tem base nas alíquotas, sendo a estrutura das deduções dos rendimentos de natureza proporcional. Para os autores: "a grande maioria da população não paga imposto ou paga a alíquotas efetivas bem inferiores às previstas na legislação, evidenciando a aplicação efetiva do princípio da capacidade de pagamento previsto na Constituição Federal de 1988." (CASTRO; BUGARIN, 2017, p. 290).

A despeito da conclusão de Castro e Bugarin, cremos que o fato de grande parte da população não pagar imposto de renda não evidencia aplicação do princípio em voga, ao contrário demonstra que a carga tributária desse imposto recai principalmente sobre os rendimentos do trabalho assalariado, o trabalho informal.

Em relação à progressividade de fato podemos observar que ela recai sobre as alíquotas, apresentando as deduções forma de tributação de modo geral proporcional. Tem-se com isso que independente da valoração da renda, as despesas que apresentam limite de abatimento vão ser deduzidas pelo mesmo limite.

Na contramão desse entendimento, Gobetti e Orair (2016) consideram que o Imposto de Renda sobre a pessoa física é pouco progressivo e favorece a concentração de renda no país, incidindo massivamente sobre os rendimentos do trabalho, ficando os rendimentos do capital isentos ou tributados a alíquotas lineares baixas.

Apesar de incidir precipuamente sobre os rendimentos do trabalho, privilegiando os portadores de rendimentos de capital, como bem apontado pelos autores citados acima, cremos que dentro da renda abrangida a tabela do imposto sobre a renda da pessoa física é progressiva. No entanto, poderia prever mais faixas de tributação.

É um sistema parcialmente progressivo considerando que apresenta apenas quatro faixas de tributação para diferenciar as pessoas pela sua capacidade contributiva. Também não diferencia os valores das deduções com base na renda auferida e limita dedução com despesas essenciais, além de não prever nenhuma dedução em relação aos gastos com alimentação e moradia, deixando de observar plenamente a capacidade contributiva. (CASTELLANI, 2015).

Em oposição a esse entendimento Fulginiti(2017) entende que a fim de atender ao princípio da capacidade contributiva é importante a limitação das regras de dedutibilidade do imposto de renda visando não privilegiar

contribuintes de maior capacidade econômica.

Importante comentarmos sobre esse ponto trazido por Fulginiti, se não houvesse limitação nas despesas dedutíveis os indivíduos de maior poder econômico seriam privilegiados à medida que possuem maiores despesas, acarretando com isso o desrespeito ao princípio da capacidade contributiva e o aumento da desigualdade social.

Nota-se com isso o grau de complexidade que se apresenta para o legislador na tentativa de atender ao princípio da capacidade contributiva com a tributação da renda da pessoa física.

Servindo o Imposto de Renda como instrumento de política social visando atender ao princípio da capacidade contributiva através da adequada variação de suas alíquotas, entende Carrazza (2009) que a atual tabela progressiva anual do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas não atende por completo ao princípio em questão, considerando como ideal a variação das alíquotas entre 0% a 55% de acordo como a capacidade econômica de cada contribuinte.

Outra crítica encontrada na doutrina em relação à legislação atual do Imposto sobre a Renda da pessoa física encontramos na obra de Zilveti (2004) ao definir como desrespeito ao mínimo vital a limitação da dedução das despesas com educação.

Sacha Calmon entende que na ânsia de simplificar a tributação o legislador acabou por aumentá-la à medida que adotou poucas alíquotas progressivas e limitou os abatimentos e deduções totalmente dissociados da realidade, ferindo os princípios da pessoalidade e da capacidade contributiva, em um país de muita desigualdade social. (COELHO, 2018).

Como já explicitado acima devido à complexidade apresentada para adequar a legislação do imposto ora em estudo ao princípio da capacidade contributiva em sua plenitude cremos não ser possível simplificar essa tributação. Pois tal medida acarretaria inevitavelmente sérias distorções no cumprimento do objetivo do referido princípio.

7. CONCLUSÃO

O respeito ao princípio da capacidade contributiva pelo legislador ordinário é fundamental para a realização do objetivo fundamental da República Federativa do Brasil de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais através de uma tributação que preserve o mínimo vital, seja igualitária na medida das igualdades dos contribuintes e não ultrapasse o limite do não-confisco.

Pretendeu-se com este trabalho verificar se a legislação do imposto de renda no Brasil atende ao princípio da capacidade contributiva dentro do escopo delimitado neste estudo. Sabemos que o tema é vasto e controverso, deixando margem para futuras pesquisas.

A capacidade contributiva pode ser conceituada diante da pesquisa efetuada como a capacidade econômica que o cidadão dispõe para contribuir socialmente através da tributação após atendida suas necessidades básicas para a manutenção de uma vida digna, apresentando como limites a preservação do mínimo vital e o não-confisco.

Na legislação brasileira a renda tributável é entendida como todo o rendimento auferido como produto do trabalho, do capital, da combinação de ambos e de outras naturezas, independente de sua denominação, permitidas algumas deduções, tendo suas alíquotas graduadas pela progressividade.

Diante do exposto e, através do estudo realizado constatou-se que no Brasil o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física recai principalmente sobre a renda do trabalho assalariado. A renda proveniente da remuneração do capital é pouco tributada e em alguns casos isenta.

A tabela progressiva anual do Imposto de Renda da Pessoa Física atende parcialmente aos critérios da progressividade para o universo de rendas que abrange no que se refere a tributar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. Porém o fato de dispor de apenas quatro faixas de tributação faz com que os cidadãos que se encontrem na quarta faixa de tributação passem a ser tributados sob o critério da proporcionalidade .

Outra manifestação da não aplicação total do critério da progressividade é o fato das deduções não variarem conforme a faixa de renda tributável, caracterizando uma tributação proporcional.

O mínimo vital não tem sido observado na medida que tributa rendimentos a partir de dois salários-mínimos, considerando que o valor atual do salário-mínimo no Brasil não é capaz de atender as necessidades básicas vitais do cidadão e de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social conforme determinação constitucional.

A falta de reajuste da tabela progressiva de acordo com os índices oficiais de inflação faz com que a renda do indivíduo seja superestimada e as despesas subestimadas, acarretando a tributação de parte da sua renda que deveria ser destinada ao financiamento de suas despesas básicas.

Para atender efetivamente ao princípio da capacidade contributiva é necessário aumentar o valor da faixa de isenção da tabela progressiva anual, isentando o valor que realmente caracteriza o salário-mínimo constitucional e

reajustá-la de acordo com os índices de inflação oficiais a fim de preservar o mínimo vital.

A ampliação do rol de deduções legais também é requisito para viabilização desse princípio, refletindo a realidade das despesas efetuadas para a manutenção das necessidades básicas do contribuinte e de sua família como a previsão de deduzir despesas com medicamentos, material didático, cursos de preparação para o mercado de trabalho, despesas com moradia e alimentação.

Sabemos que é necessário a previsão legal de quais despesas podem ser deduzidas da tributação a fim de evitar a sonegação de impostos e não ferir o princípio da capacidade contributiva ao deixar de tributar despesas que são manifestação dessa capacidade.

As despesas de caráter vital para a sobrevivência do contribuinte devem ser sopesadas em relação a ter ou não limitação de valores, podendo servir como critérios: se são despesas de caráter vital para a sobrevivência do contribuinte, se existe pesquisa de órgãos oficiais que disponham de valores médios para determinados gastos, se os serviços públicos disponíveis para atender tais necessidades conseguem suprir a demanda da população, entre outros.

Dessa maneira estará o legislador atendendo plenamente ao princípio da capacidade contributiva em relação ao Imposto de Renda sobre a Pessoa Física, permitindo ao cidadão contribuir com o custeio da coletividade sem que isso implique privá-lo de usufruir de uma vida digna, auxiliando na concretização dos objetivos fundamentais do Estado Brasileiro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. 55 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.527 p.

BRASIL, Decreto nº 9580, de 22 de novembro de 2018. **Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Diário Oficial da União, Brasília, de 22 nov. 2018. p. 66.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CASTELLANI, Fernando Ferreira. **O Imposto sobre a Renda e as Deduções de Natureza Constitucional**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CASTRO, Fábio Ávila de. **Imposto de Renda da Pessoa Física: Comparações Internacionais, Medidas de Progressividade e Redistribuição**. 2014. 115 f. Dissertação (Mestrado em Economia do Setor Público) – Universidade de Brasília – Brasília, Distrito Federal.

CASTRO, Fábio Ávila de; BUGARIN, Maurício Soares. **A progressividade do imposto de renda da pessoa física no Brasil**. Estudos Econômicos, São Paulo, vol. 47, n. 2, p. 259-293, abr/jun. 2017.

COELHO, André Felipe Canuto; BORBA, Bruna Estima. **Imposto de renda da pessoa física, isonomia e capacidade econômica: analisando o atributo da generalidade**. Revista de Investigações Constitucionais, Curitiba, vol 3, p. 199-233, maio/ago. 2016.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SÓCIOECONÔMICOS. **Pesquisa Nacional da Cesta Básica de Alimentos**. Disponível em: dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html. Acesso em 02 jan. 2020.

FULGINITI, Bruno Capelli. **Deduções no Imposto de Renda: Fundamento Normativo e Controle Jurisdicional**. 1.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade Tributária: A agenda negligenciada**. Texto para discussão, n. 2190, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Rio de Janeiro, abril de 2016.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **Imposto de Renda: Princípios da Generalidade, da**

Universalidade e da Progressividade. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988.** 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MEIRELLES, José Ricardo. **O princípio da capacidade contributiva.** Revista de Informação Legislativa, Brasília, a.34 n.36, p. 333-339, out/dez. 1997.

PESSÔA, Leonel Cesarino. **O Princípio da Capacidade Contributiva na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.** Revista Direito GV, São Paulo, n.5, p. 095-106, jan/jun. 2009.

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O Princípio da Capacidade Contributiva no Estado Democrático de Direito (Dignidade, Igualdade e Progressividade na Tributação).** 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **A Defasagem na Correção da Tabela do Imposto de Renda da Pessoa Física.** Brasília, 2018.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva.** 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

4

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO BRASILEIRO

KELCIO CESAR GOEDERT

ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO BRASILEIRO

JOSÉ EVERALDO DE ARAÚJO JUNIOR

RESUMO

Nosso atual contencioso tributário está um caos: seja na esfera administrativa ou judicial, há grande morosidade para a solução de litígios e muito pouca eficiência na arrecadação. A arbitragem, um dos Meios Alternativos de Solução de Conflitos (MASC), tem se destacado internacional e nacionalmente, em especial após a publicação da Lei 9.307/96, trazendo celeridade aos seus julgamentos por conta da especialização e da segurança que proporciona às partes litigantes. No contexto tributário, chama a atenção o caso Português que implementou a Arbitragem Tributária em meados de 2011, sendo referendado pelo próprio Tribunal de Justiça da União Europeia e recomendada sua adoção por organismos como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a International Fiscal Association, a Câmara de Comércio Internacional (CCI) e a Organização das Nações Unidas. Nesse contexto, torna-se fundamental estudar a evolução da arbitragem no Brasil, sua aplicação aos entes públicos com a edição da Lei 13.129/15, bem como trazer alguns aspectos da experiência portuguesa para o contexto brasileiro e conhecer os principais óbices para sua implementação no Brasil. Dentro desse panorama geral, este artigo busca analisar a questão central para a instituição da arbitragem tributária no Brasil, qual seja: a disponibilidade do crédito tributário. Para o alcance desse objetivo, utilizou-se de ampla pesquisa bibliográfica em que se pode demonstrar a viabilidade de introdução do instituto no contexto tributário brasileiro a partir de algumas alterações legislativas já propostas, de forma a ampliar as portas de acesso à justiça fiscal.

Palavras-chave: Arbitragem. Arbitragem tributária. Crédito Tributário. Princípio da indisponibilidade do Crédito Tributário. Lei de Responsabilidade Fiscal. Interesse Público.

ABSTRACT

Our current tax litigation is in chaos: whether in the administrative or judicial scope, there is a long delay in resolving disputes and very little efficiency in collection. Arbitration, one of the Alternative Dispute Resolution (ADR), has stood out internationally and nationally, especially after the publication of Law 9.307/96, speeding up its judgments due to the specialization and security it provides to the litigating parties. In tax context, the Portuguese case that implemented Tax Arbitration in 2011 draws attention, being endorsed by the Court of Appals of the European Union itself and its adoption recommended by several bodies such as the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), the International Fiscal Association, the International Chamber of Commerce (ICC) and the United Nations. In this context, it is essential to study the evolution of arbitration in Brazil, its application to public entities with the enactment of Law 13.129/15, as well as to bring some aspects of the Portuguese experience to the Brazilian context and to know get acquainted with the main obstacles to its implementation in Brazil. In this overview, this article aims to analyze the central issue for the institution of tax arbitration in Brazil, namely: the availability of tax credit. In order to achieve this such objective, extensive bibliographic research was used in which it is possible to demonstrate the feasibility of introducing the institution in the Brazilian tax context based on some legislative amendments already proposed, in order to expand the access doors to tax justice.

Keywords: Arbitration. Tax arbitration. Tax Credit. Principle of unavailability of Tax Credit. Fiscal Responsibility Law. Public interest.

1. INTRODUÇÃO

Conforme os dados do relatório “Justiça em Números” de 2020 do Conselho Nacional de Justiça (JUSTIÇA, 2020), para cada 100.000 habitantes 12.211 ingressaram com uma ação judicial em 2019 e, mesmo com a maior produtividade já registrada dos últimos 11 anos, cada magistrado possui em média um estoque de 6.962 processos para julgamento.

O índice de congestionamento, taxa que mede o percentual de processos que ficaram represados sem solução, comparativamente ao total tramitado no período de um ano, foi reduzido para 68,5%, fazendo o Poder Judiciário Brasileiro ter no final de 2019 um acervo de pouco mais de 77 milhões de processos pendentes de baixa, dos quais 55,8% se referem à fase de execução e destes 70% se referem às execuções fiscais.

Assim, os processos de execução fiscal representam aproximadamente 39% do total de casos pendentes, sendo responsáveis pela alta taxa de congestionamento que alcança incríveis 87%. Destaca-se que as dívidas chegam ao judiciário após esgotados os meios de cobrança administrativa e, em muitos casos, sem localização de patrimônio do devedor, por isso a difícil recuperação destes valores para os cofres públicos nessa fase.

Dessa forma, infere-se que há no Brasil um alto grau de litigiosidade e uma baixa eficiência judicial o que provoca, no mínimo, uma grande morosidade na resolução dos conflitos, altos custos processuais e incerteza jurídica, representando um óbice para o desenvolvimento econômico nacional (ROCHA; RIBEIRO, 2015).

Portanto, novos esforços se fazem necessários para modernizar os meios de resolução de litígios. E, nesse contexto, devemos discutir os Métodos Alternativos de Solução de Conflitos (MASC) em que se busca uma ampliação do acesso à Justiça por meio da inserção de métodos complementares (GIANNETTI, 2017) que viabilizam a utilização de meios consensuais em contraponto a “cultura da sentença” (SANTOS; MAILLART, 2018), que delega ao Judiciário o monopólio da pacificação social e que não tem resposta para todo e qualquer caso, em especial àqueles que demandem conhecimento de outras ciências às quais os juristas não dominam.

Nesse universo, a Arbitragem vem se destacando internacional e nacionalmente, principalmente após a publicação da Lei 9.307, de 23 de setembro de 1996, contudo, o que se indaga é se há possibilidade da instituição da Arbitragem no contexto Tributário Brasileiro, que em outubro de 2020 tem em julgamento administrativo no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF - cerca de R\$ 704 bilhões distribuídos em 101,9 mil processos (BRASIL, 2020).

Assim, este artigo científico irá discorrer sobre a Arbitragem e tem como objetivo investigar a questão crucial para a introdução na seara tributária brasileira: a disponibilidade ou não do crédito tributário. Metodologicamente foram feitas pesquisas bibliográficas e doutrinárias em livros, artigos de periódicos e na jurisprudência pátria sobre o assunto.

O referencial teórico está dividido em três tópicos relacionados aos objetivos

específicos no estudo da Arbitragem Tributária: o primeiro tópico discorre sobre o instituto da Arbitragem; o segundo tópico estuda alguns pontos do modelo de Arbitragem Tributária instituída em Portugal como paradigma para o brasileiro, já o terceiro tópico analisa os principais entraves doutrinários para a entrada em vigor do método no Brasil e se dedica na questão principal deste artigo científico.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Conforme Betina Grupenamcher (2019, p. 196), o Novo código de Processo Civil em seu art. 6º introduz a idéia de cooperação entre as partes conflitantes, inaugurando um ambiente favorável às formas alternativas de solução de conflito para proporcionar uma justiça célere, de qualidade e com custo reduzido.

O Professor Heleno Taveira Torres, citado por Selma Ferreira Lemes (2019, p. 9), afirma que há necessidade de incluir métodos alternativos de solução de conflitos (MASC), como: transação, conciliação e arbitragem no contexto tributário brasileiro, uma vez que o sistema arrecadatário é ineficiente e a recuperação dos créditos tributários não chega a 5%.

Dessa forma, faz-se necessária a compreensão do instituto da Arbitragem de uma maneira geral, sua evolução doutrinária, inclusive como se deu sua inserção na Administração Pública, e a perspectiva de positivação no contexto tributário, assim como já o fez Portugal que superou os mesmos entraves na discussão do instituto no Brasil.

2.1. A ARBITRAGEM

A arbitragem juntamente com a mediação, a conciliação e a negociação fazem parte dos chamados Meios Alternativos de Solução de Conflitos (MASC) ou Meios Extrajudiciais de Solução de Conflitos (MESOC) que são uma resposta à exclusividade do sistema judicial na resolução de litígios, abrindo-se assim mais de uma “porta” para o acesso à justiça, na qual as partes podem valer-se de um instrumento mais amistoso usando técnicas ou métodos distintos executados de forma autocompositiva, quando as partes resolvem entre si o conflito sem a atuação de outro agente, ou heterocompositiva, quando a decisão é tomada por um terceiro, chegando a uma solução mais célere e eficiente (GUILHERME, 2018).

Carlos Alberto Carmona (2009, p.31), coautor do anteprojeto da Lei 9.307, de 1996, define a arbitragem como: “um mecanismo privado de solução de litígios, através do qual um terceiro, escolhido pelos litigantes, impõe a sua decisão, que deverá ser cumprida pelas partes”, portanto a arbitragem é um método executado de forma heterocompositiva.

A Ministra do Superior Tribunal de Justiça, Eliana Calmon (CALMON, 2004), destaca que em âmbito internacional, a figura da arbitragem é amplamente aceita e utilizada, como se vislumbra da Corte Internacional de Arbitragem, datada de 1923, um dos braços da Câmara de Comércio Internacional – CCI, essa de 1919, e da American Arbitration Association – AAA, composta atualmente por mais de 57.000 árbitros nos Estados Unidos.

No Brasil a arbitragem inicialmente foi prevista na Constituição de 1824 que, em seu artigo 160, rezava: “Nas cíveis, e nas penaes (sic) civilmente intentadas, poderão as partes nomear juizes árbitros. Suas sentenças serão executadas sem recurso, se assim o convencionarem as mesmas partes” (BRASIL, 1824). O procedimento foi adotado na Aduana por meio do Decreto nº 2.467, de 19 de Setembro de 1860, e consolidava o Regulamento das Alfândegas e Mesas de Renda (MENDONÇA, 2013), onde se previa seu uso para solução quanto à divergência entre as características da mercadoria importada declarada pelo contribuinte e a conferência física, no caso de serem encontradas mercadorias omissas na tarifa de importação e quando necessário apurar o montante de dano havido na mercadoria no curso do despacho aduaneiro.

Passado o tempo do império até a chegada da Lei 9.307, de 23 de setembro de 1996, a conhecida Lei da Arbitragem Brasileira, o instituto teve um alcance muito restrito, pois havia a necessidade da homologação da decisão arbitral pelo Poder Judiciário, o que comprometia as principais vantagens de sua aplicação.

No entanto, depois do debate sobre a constitucionalidade do artigo 1º da lei no Supremo Tribunal Federal, que dispôs que “as pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis”, e a declaração de sua constitucionalidade de modo incidental no julgamento do Agravo Regimental em Sentença Estrangeira 5.206-7 do Reino da Espanha, a aplicação do instituto deslançou na área contratual.

Essa análise da constitucionalidade, conforme Eduardo Perez Salusse (2019, p. 359), girou em torno do princípio da inafastabilidade da jurisdição previsto no artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal de 1988, segundo o qual “a lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual”, fixando entendimento de que a manifestação da vontade da parte na cláusula compromissória e a permissão legal dada ao juiz para que substitua a vontade da parte contrária em firmar o compromisso não ofendem o princípio, pelo contrário, fortalece o princípio da liberdade e da vontade dos cidadãos.

No mesmo sentido, o ministro Carlos Velloso, em seu voto, frisou que os direitos patrimoniais são disponíveis e as partes têm a faculdade de renunciar a seu direito de recorrer à Justiça, representando o inciso XXXV um direito à ação, e não um dever (BRASIL, 2001).

Assim, contemporaneamente podemos dizer que a arbitragem constitui um instituto exitoso de resolução de conflitos que, como bem detalha Selma Ferreira Lemes (LEMES, 2014), entre 2010 a 2013 chegou a marca de 603 litígios resolvidos envolvendo quantias de quase R\$ 16 bilhões e, conforme dados da Corte Internacional de Arbitragem da Câmara de Comércio Internacional, o Brasil que foi o quarto colocado mundial em números de arbitragens em 2013, alcançou a terceira posição em 2018 (INTERNACIONAL, 2019).

Ademais, a arbitragem pode ser ad hoc ou avulsa, quando as partes se ajustam conforme suas necessidades, ou institucional quando submetida a regras preestabelecidas por uma organização privada, e sempre será composta de um número ímpar de árbitros, normalmente nomeando-se um ou três.

Legalmente, o art. 1º da Lei de Arbitragem (BRASIL, 1996) delimita o tipo de

conflito a ser resolvido pelo instituto, qual seja, aquele que verse sobre direitos patrimoniais disponíveis por meio de um terceiro escolhido entre as partes, o árbitro, e, desta forma, não envolvendo o Poder Judiciário, colocando-se fim ao litígio por meio de uma sentença arbitral que equipara-se a uma decisão judicial.

Contudo, até esse momento não havia autorização expressa para que a administração pública direta e indireta fizesse uso do instrumento. Assim, procuraremos entender a partir de agora as principais características deste instituto e como foi positivada para utilização na Administração Pública.

2.1.1 PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DA ARBITRAGEM

A Lei de Arbitragem Brasileira buscou inspiração internacional, dentre outras fontes, no Protocolo de Genebra de 1923, na Convenção de Nova Iorque de 1958, na Convenção do Panamá de 1975, na Lei modelo da United Nations Commission on International Trade Law - UNCITRAL (Comissão das Nações Unidas para o Direito Comercial Internacional), além da experiência espanhola e portuguesa, e busca, conforme exposto no art. 1º, a solução para conflitos que versem sobre direitos patrimoniais de natureza disponível.

Os direitos patrimoniais são as relações jurídicas de uma pessoa que tem valor econômico e que podem ser livremente negociados por seu titular, que deverá ser capaz. Conforme nos ensina Maria Helena Diniz (DINIZ, 2009), não estão incluídos os direitos de personalidade, os pessoais entre cônjuges, os oriundos do poder familiar e os políticos.

Luiz Fernando Guilherme (GUILHERME, 2018), descreve a especialização como uma das características mais marcantes da arbitragem, uma vez que as partes buscam um especialista da área para arbitrar sobre um assunto específico.

Esse árbitro poderá ser escolhido ou ainda delegado, sendo este juiz de fato e de direito prolatando uma decisão arbitral que não precisará ser homologada pelo judiciário. Contudo, o árbitro, conforme a Lei de Arbitragem, deverá respeitar os deveres de competência, diligência, discricção, independência e imparcialidade durante o exercício da função.

Outra característica comumente apontada na doutrina é a celeridade do processo comparado com a justiça ordinária, uma vez que na arbitragem os atos são mais concentrados e, da decisão final, em regra, não cabe recurso, resultando em uma decisão final em média de seis meses a um ano.

Quando falamos em concentração dos atos na arbitragem, temos que lembrar que quando as partes se submetem ao instituto, o fazem conscientes de que da decisão arbitral não caberá recurso, a chamada irrecorribilidade, ou seja, o laudo arbitral possui a mesma validade de uma sentença judicial transitada em julgado sem a possibilidade de ter o conflito sob a análise de um duplo grau de jurisdição.

Contudo, a sentença arbitral poderá ser anulada pelo Poder Judiciário conforme as causas dispostas no art. 32 da Lei de Arbitragem.

Ademais, o legislador pátrio ainda inseriu na Lei de Arbitragem os princípios

já empregados no processo judicial, como o contraditório, a igualdade das partes, a imparcialidade do julgador, a ampla defesa e o livre conhecimento, garantindo assim o devido processo legal.

Outro ponto importante sobre a Arbitragem é sua natureza jurídica, ponto este divergente na doutrina, sendo classificado conforme a corrente publicista ou a privatista. Segundo a corrente publicista, a arbitragem tem caráter jurisdicional, pois o árbitro escolhido entre as partes atua em nome do Estado, já para a corrente privatista, a arbitragem tem caráter contratual, uma vez que firmado o compromisso arbitral, as partes delegam a terceiro a decisão da questão que não tem força, devendo ser homologada em um segundo momento pelo Poder Judiciário. (MIRANDA, 2013)

Contudo, a corrente que prevalece é de entendimento híbrido, ou seja, a arbitragem tem caráter jurisdicional e contratual. Assim, a arbitragem nasce de um contrato e é exercida sob a égide da jurisdicionalidade, ou seja, a autonomia das partes é consagrada a partir da convenção de arbitragem e posteriormente à sentença arbitral em que, por força de lei, o Estado atribui força àquela decisão.

2.1.2 ARBITRAGEM NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A lei de arbitragem novamente inovou em 2015 com sua alteração pela lei 13.129, de 2015, na qual foi positivada expressamente a possibilidade da arbitragem para a Administração Pública Direta e Indireta, embora a Administração Pública Indireta já a utilizasse, por exemplo, na lei de Concessões desde 1995 (Lei 8.987/95), na lei de parcerias Públicas e Privadas desde 2004 (Lei 11.079/04), na lei do Petróleo desde 1997 (Lei 9.478/97), na lei do pré-sal desde 2010 (Lei 12.351/10), na lei da ANATEL desde 1997 (Lei 9.472/97), na lei de comercialização de energia desde 2004 (Lei 10.848/2004) e na lei dos portos desde 2013 (Lei 12.815/13).

A possibilidade da Administração Pública resolver com os particulares seus conflitos cujo objeto sejam patrimoniais e disponíveis, reflete o princípio da eficiência administrativa que acaba por selecionar os melhores e mais econômicos meios para satisfazer o maior número de cidadãos e conseqüentemente o interesse público.

A jurisprudência, antes da alteração da Lei de Arbitragem, no Superior Tribunal de Justiça, por meio do Recurso Especial 612.439/RS, concluiu que a eleição de cláusula arbitral entre Empresas de Economia Mista e particulares constitui uma das causas para a extinção do processo sem julgamento de mérito, afastando, obrigatoriamente, a solução judicial do litígio.

Assim, com o aperfeiçoamento da Lei de Arbitragem e a inclusão da Administração Pública Direta e Indireta dentre os entes que podem utilizar o instituto, preencheu-se o maior obstáculo doutrinário que era comumente apontado como óbice para a extensão do procedimento arbitral na coisa pública: a afronta ao princípio da legalidade em sentido estrito, segundo o qual o administrador público só pode fazer o que a lei permite conforme o artigo 37 da Constituição Federal de 1988 (MARTINS, 2017).

O Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o particular é um

dogma aplicado tanto ao Direito Administrativo quanto ao Direito Tributário e afirma que o interesse coletivo está num patamar superior. Contudo, não quer dizer que a Administração pode ser arbitrária, corporativa ou agir de forma ineficiente, pois que o interesse público pode ser dividido doutrinariamente em interesse público primário e interesse público secundário, sendo o primeiro o interesse da coletividade como um todo e o segundo tão somente o interesse estatal, patrimonial, ou seja, de interesse exclusivo do Estado, sendo este disponível (BOSSA; VASCONCELOS; 2019).

Selma Lemes (2003) exemplifica a atuação do Estado no interesse da coletividade, interesse público primário, quando adota as políticas públicas concernente à segurança e o bem estar da sociedade em que há indisponibilidade absoluta. Contudo, quando operacionaliza as políticas públicas por meio de contratos, quantificando-as e dando expressão monetária, está diante do interesse público secundário, um interesse derivado.

Gustavo Binenbonjm, citado por Gisele Barra Bossa e Mônica Pereira Coelho de Vasconcellos (2019, p.50), explica que a definição do interesse público em relação ao princípio da supremacia sobre os interesses particulares não está ao arbítrio do administrador, pois depende de juízos de ponderação proporcional entre os direitos fundamentais e outros direitos metaindividuais, devendo o direito administrativo ser explicado a partir da proporcionalidade.

A livre iniciativa, a livre concorrência, a eficiência na gestão dos recursos públicos e a moralidade administrativa são valores constitucionais para a promoção do interesse público e são compatíveis não significando dispor do interesse público, pelo contrário, o interesse público está ligado aos valores privados, sendo necessário o diálogo aberto entre a Administração Pública e os entes privados em benefício da coletividade.

Desta forma, quando a Administração Pública submete determinado litígio à arbitragem, não está renunciando o direito material objeto ou mesmo cedendo o interesse público, mas sim alcançando uma forma mais célere de atingir o interesse público envolvido na demanda, gerando benefícios para toda a sociedade uma vez optando pela via alternativa ou complementar à via ordinária de resolução de litígios.

2.2 BREVE ANÁLISE DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA EM PORTUGAL

Depois de discutirmos o objeto, a natureza jurídica híbrida da arbitragem, questões levantadas quanto à legalidade em sentido estrito, aplicação do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular em que doutrinariamente dividimos o interesse público em primário e secundário, sendo este último objeto da arbitragem, e a positivação expressa no ordenamento jurídico brasileiro para a resolução de controvérsias contratuais para a administração direta e indireta por meio da lei 13.129/15, trataremos neste capítulo de sua positivação em Portugal no âmbito tributário e no próximo capítulo trataremos dos entraves doutrinários do instituto no Brasil, em especial sobre a disponibilidade do crédito tributário, questão central para a introdução do instituto na seara tributária brasileira.

Selma Lemes (2003) aponta que Portugal em 2001 expediu uma resolução

orientando o setor público a utilizar a arbitragem, determinando que:

“o reforço da qualidade da democracia e o aprofundamento da cidadania sugerem também a construção de uma nova relação do Estado com os cidadãos e com as empresas. Exige que o Estado, ele mesmo, voluntariamente, aceite e promova exemplarmente a resolução de seus litígios fora dos tribunais.”

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a International Fiscal Association e a Câmara de Comércio Internacional (CCI) estimulam a utilização da arbitragem para a solução de litígios tributários. A Organização das Nações Unidas (ONU) recomendou a todos os Estados-Membros que levassem em conta este modelo na formulação ou revisão da sua legislação sobre arbitragem devido às vantagens que o sistema traz, exemplificando: a celeridade, a publicidade imediata das decisões arbitrais e a especialização fiscal da equipe técnica. Todas estas vantagens culminam na atração de investimento econômico pela previsibilidade dos custos e o tempo de decisão dos litígios, ou seja, ganha o contribuinte, a sociedade e o Estado (PASINATTO, VALLE, 2017).

Ian Fernandes de Castilho (2019) ensina que a arbitragem tributária está estritamente limitada a determinados temas e parte da necessidade de segurança jurídica tanto para o Estado, que tem o dever de arrecadar, quanto ao contribuinte de ser tributado de maneira justa e correta.

Por outro lado, as arbitragens do Direito Privado e de Direito Comercial Internacional tem por base a liberdade e a autonomia da vontade, já a Arbitragem de Direito Tributário merece uma regulação mais específica, compatibilizando com o modelo constitucional-tributário vigente (MELO FILHO, 2018):

As normas legais reguladoras da arbitragem tributária, além de suas repercussões na seara tributária (matéria sujeita à reserva de lei complementar), devem definir os seus contornos, assegurando, obrigatoriamente, a independência e a imparcialidade dos árbitros, criando um regime de impedimentos, afastamentos e substituições; pontuando as normas do processo arbitral tributário; fixando um limite temporal para a prolação da sentença arbitral (com eventual prorrogação fundamentada); e tratando de questões acessórias, como os valores e o modo de pagamento de honorários e das despesas dos árbitros e as condições de responsabilização da parte vencida.

Fazendo-se um pequeno adendo, a estrutura normativa tributária no Brasil tem um desenho eminentemente constitucional, regulando o Sistema Tributário Nacional nos artigos 145 a 162 e prevendo, dentre outras questões, o estabelecimento da Competência Tributária de cada Ente, a repartição das receitas tributárias, os princípios tributários e, prevendo em seu artigo 146, que Lei Complementar (BRASIL, 1988) estabeleça as normas gerais de Direito Tributário, que o fez por meio da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Assim, a Lei Complementar, em seu artigo 151, prevê as hipóteses taxativas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e no artigo 156 as causas da extinção da relação jurídica tributária, contudo não há previsão respectivamente da arbitragem tributária e da sentença arbitral:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

- I - moratória;
- II - o depósito do seu montante integral;
- III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
- IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.
- V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
- VI - o parcelamento.

[...]

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

- I - o pagamento;
- II - a compensação;
- III - a transação;
- IV - remissão;
- V - a prescrição e a decadência;
- VI - a conversão de depósito em renda;
- VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;
- VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
- IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
- X - a decisão judicial passada em julgado.
- XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Redação dada pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). (BRASIL, 1966)

Esta falta de previsão legislativa demandará um esforço doutrinário maior do que o desempenhado para a positivação do instituto da Transação Tributária, consubstanciado pela Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, contudo há uma tendência doutrinária natural de chegarmos neste patamar legal em breve como será visto no próximo subcapítulo.

O próprio Secretário da Receita Federal do Brasil, José Tostes, em artigo recente à Revista ETCO admite que há necessidade de se implantar a Arbitragem no contexto tributário brasileiro como forma alternativa de solução de conflitos para melhoria do contencioso tributário (TOSTES NETO, 2020).

Por outro lado, Portugal inovou no mundo jurídico instituindo a arbitragem

tributária institucional em 2011 por meio do Decreto 10/2011 (PORTUGAL, 2011), vencendo o dogma da indisponibilidade do crédito tributário e compatibilizando este princípio e a possibilidade de submissão de pretensões de Direito Tributário à jurisdição de tribunais arbitrais (VILLA-LOBOS, PEREIRA, 2019, pg.28).

O Decreto português descreve taxativamente os casos que podem ser discutidos em sede de arbitragem tributária, a vedação à equidade, bem como a vinculação dos tribunais arbitrais a um órgão central, que é responsável pelos procedimentos, prazos, valores, formação e escolha dos árbitros dentre pessoas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público, imprimindo qualidade, segurança e garantia de elevada especialização.

A escolha dos árbitros merece atenção especial, uma vez que poderão ser escolhidos pelos próprios contribuintes ou pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa de Portugal (CAAD).

A competência dos árbitros também é objetiva, podendo-se apenas declarar a ilegalidade de:

- a) liquidação de tributos;
- b) autoliquidação;
- c) retenção na fonte;
- d) pagamentos por conta;
- e) atos de determinação da matéria tributável;
- f) atos de determinação de matéria colectável (sic);
- g) atos de fixação de valores patrimoniais, vedando-se o uso da equidade.

Em Portugal adotou-se o sistema de irrecorribilidade das decisões, sendo possível apenas dois tipos de recursos, um para o Tribunal Constitucional caso haja vício de constitucionalidade na decisão e outro para o Supremo Tribunal Administrativo, nos casos em que a decisão contrarie seus julgados.

Sob análise do Tribunal de Justiça da União Europeia, este considerou que foram cumpridos os requisitos do caráter obrigatório da jurisdição, do respeito pelo princípio do contraditório, da independência e do caráter jurisdicional da decisão arbitral (VILLA-LOBOS, PEREIRA, 2019, pg.39).

Ainda segundo os autores Nuno Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira (VILLA-LOBOS, PEREIRA, 2019, pg.44), o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária em Portugal vem alcançando os três objetivos principais que lhe foram propostos:

- a) reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses dos sujeitos passivos;
- b) imprimir maior celeridade na resolução das lides tributárias;
- c) diminuir a prolação das decisões em menos de 6 meses em média após a constituição do tribunal arbitral.

A experiência portuguesa nos mostra resultados incríveis, como o tempo médio de duração do procedimento arbitral de 4,5 meses, a tutela eficaz

dos interesses legais e direitos dos contribuintes, a redução do contencioso tributário, sem falar em muitos outros (GAMITO, TRINDADE, 2019).

2.3 (IN)DISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Selma Ferreira Lemes (LEMES, 2019), cita como empecilhos apontados pela doutrina para a não extensão da Arbitragem para o Direito Tributário: o interesse público que não está sendo transigido ou renunciado, a falsa impressão de renúncia de receita ou violação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a forma de instituição, a vinculação da Administração Pública ao procedimento arbitral, nomeação de árbitros, dentre outros.

Já Francisco Nicolau Domingos (DOMINGOS, 2018) argumenta que a sua incompatibilidade com o princípio constitucional da legalidade e da tutela jurisdicional efetiva justificam a conclusão da indisponibilidade do crédito tributário.

Outros doutrinadores trazem outros óbices para a inserção da Arbitragem Tributária, todos superáveis, contudo, conforme proposta deste artigo científico, trataremos especificamente sobre a questão da (in)disponibilidade do crédito tributário que abarcará também alguns dos pontos conflitantes citados tendo em vista sua estreita ligação.

2.3.1 A (IN)DISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO (DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO)

Priscila Faricelli de Mendonça (MENDONÇA; 2014) assim se manifesta sobre a Arbitragem Tributária e, em especial, sobre a indisponibilidade do interesse público (crédito tributário):

(...) a arbitragem, mecanismo adjudicatório de base consensual, se mostra solução adequada a determinadas controvérsias, pois a especialidade dos árbitros pode ser atrativa tanto ao mérito da decisão quanto ao destino da controvérsia, somando-se ainda os benefícios de notória agilidade do julgamento dos procedimentos arbitrais (...). No entanto, em se tratando de controvérsia tributária, a manta da indisponibilidade do interesse público, pautava barreira inicial a ser superada.

Inicialmente iremos trazer o ponto de vista de autores que possuem uma interpretação administrativa mais conservadora e cotejaremos com outros doutrinadores, bem como com a jurisprudência e outras análises sobre o assunto e, por fim, poderemos tecer as conclusões a que essa discussão está vinculada.

Para Eduardo Sabbag (SABBAG; 2017) na Administração Pública prevalece o regime jurídico de Direito Público, o qual estabelece como dogmas a indisponibilidade do interesse público, legitimando o Fisco exercer suas funções estatais, em detrimento da proteção dos direitos individuais.

Contudo, quando o autor fala da remissão como cláusula extintiva do crédito tributário enaltece a dependência de autorização legal para sua instituição,

em que a Administração Tributária atua discricionariamente ao excepcionar ao caso concreto a aplicação do princípio da indisponibilidade do crédito tributário.

Dentre outros autores que defendem como inequívoca a superioridade hierárquica do interesse público em detrimento dos interesses particulares, podemos citar Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO; 2012) que considera o princípio como diretriz implícita e um dos postulados essenciais para a compreensão do regime jurídico-administrativo.

O Princípio da indisponibilidade dos interesses públicos, que também não é expresso, afirma o autor, deixa claro que os interesses públicos são inapropriáveis, assim o titular do órgão administrativo não tem poder de disposição, devendo observar o que preceitua a lei e ainda acrescenta: "A disponibilidade dos interesses públicos está permanentemente retida no âmbito do Estado, que a manipula de modo soberano, exercitando sua função legislativa".

Por outro lado, Carvalho ensina que na seara tributária deve haver prevalência da lei em toda a circunstância em que ao administrador tributário cabe reemitir débitos, transigir, efetuar compensações ou lidar com a titularidade de bens ou interesses do Erário. Quando o autor fala da compensação, advoga que o princípio da indisponibilidade dos bens públicos sempre deve ser entendido em conformidade com a lei. Novamente, quanto à transação, o mesmo princípio é citado e relacionado com a necessária previsão normativa.

Já Ricardo Alexandre (ALEXANDRE; 2017) leciona que a Supremacia do Interesse público sobre o interesse privado e a indisponibilidade do interesse público são os princípios fundamentais do regime jurídico de direito público, inclusive pondera que o crédito tributário é parte do patrimônio público e, por conta disso, indisponível. Contudo, acrescenta, que a lei poderá dispor de maneira diferente, inclusive concedendo a remissão, que em última análise seria a vontade do povo externada a partir do princípio democrático.

Desta forma, percebemos que os autores citados quando defendem que o crédito tributário é indisponível e que, portanto, não poderia ser objeto de Arbitragem Tributária sempre remetem a questão para a lei formal que pode dispor de maneira diferente, assim como a faz na remissão, transação e outras formas de extinção definidas no art. 156 do Código Tributário Nacional.

O julgamento do ADI 3.462 deixa claro a reserva absoluta de lei formal quando o STF considerou inconstitucional lei do Estado do Pará que autorizava o Poder Executivo a conceder, mediante regulamento, remissão e anistia por conta da quebra do princípio da separação dos poderes.

Os defensores da indisponibilidade do crédito tributário também citam o art. 3º e o art. 142 do Código Tributário Nacional, nos quais lê-se que o crédito tributário é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada e obrigatória, de forma a repelir as iniciativas de instituir a conciliação, oneração ou cessão de créditos tributários (VASCONCELOS, 2017).

Contudo, o que importa é o princípio da legalidade, pois uma lei que institui um tributo e cria o dever da autoridade administrativa em exigí-lo, pode, por outro lado, atribuir a este o poder de flexibilizar determinadas exigências, em nome do interesse público, dispondo sobre o crédito tributário.

O ilustre mestre Aliomar Baleeiro (BALEIRO, 2005), embora se refira à

transação, sua lição pode ser aplicada também à arbitragem tributária, e nos ensina que “a autoridade só pode celebrá-la, com relativo discricionarismo administrativo, na apresentação das condições, conveniências e oportunidades, se a lei lhe faculta e dentro dos limites e requisitos por ela fixados”.

Antônio Souza Ribas, citado por Priscila Mendonça (MENDONÇA, 2013) também concorda que, desde que haja previsão legal, não estaria a estrita legalidade violada no âmbito da arbitragem Tributária.

A mesma autora também cita no mesmo sentido Heleno Taveira Torres quando da defesa da estrita legalidade para que a Administração Pública possa ter controvérsias tributárias solucionadas no âmbito da arbitragem.

Vale destacar o Parecer AGU/SRG nº 01/2007, que viabiliza o procedimento de arbitragem tributária, desde que respeitada a legalidade, entre órgãos da Administração Federal para solucionar controvérsias jurídicas tributárias dentro da Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal, criada pela Portaria AGU nº 1.281/2007, que em 2007 analisou em desfavor do BACEN a cobrança de contribuição previdenciária patronal devido à RFB, em razão de valores pagos e creditados aos colaboradores do Fundo de Assistência à Saúde de Servidores do Banco Central do Brasil.

Assim, o que é indisponível é a atividade estatal de arrecadar o tributo, pois o administrador não pode se eximir das funções de fiscalizar, lançar e arrecadar o crédito tributário, sob pena de desvio de sua atividade funcional, como advoga Luciano Amaro (AMARO; 2006) quando defende que a indisponibilidade do crédito tributário tem a ver com a arrecadação, essa dever da autoridade, que não pode dispensá-la, exceto em razão de lei.

Ainda segundo os autores Rita Dias Nolasco e Osvaldo Antônio de Lima (2019; p. 167), o patrimônio público, no caso o crédito tributário, pode ser disponibilizado desde que haja previsão expressa em lei, conforme o interesse público e dentro dos limites previstos do ordenamento jurídico.

Conforme já comentado anteriormente no item 2.1.2 (BOSSA; VASCONCELOS; 2019), o interesse público pode ser dividido em primário e secundário. O primário é indiscutivelmente inarbitrável. Já os interesses públicos secundários, que são meramente patrimoniais são arbitráveis. Portanto, quando falamos na Arbitragem Tributária tratamos da indisponibilidade da competência tributária e não do crédito em si.

Conforme ensinamento do Ministro do Supremo Tribunal Federal Eros Roberto Grau (GRAU; 2005), na arbitragem tributária o que se dispõe é o interesse público secundário, mensurável:

... inicialmente, que indisponível é o interesse público primário, não o interesse da Administração. Ensina RENATO ALESSFI que os interesses públicos, coletivos, cuja satisfação deve ser perseguida pela Administração, não são simplesmente o interesse da Administração enquanto aparato organizacional autônomo, porém aquele que é chamado interesse coletivo primário. Este é resultante do complexo dos interesses individuais prevalentes em determinada organização jurídica da coletividade, ao passo que o interesse do

aparato organizacional que é a Administração, se pode ser concebido um interesse, desse aparato, unitariamente considerado, será simplesmente um dos interesses secundários que se fazem sentir no seio da coletividade e que podem ser realizados somente na medida em que coincidam, e nos limites dessa coincidência, com o interesse coletivo primário.

No mesmo sentido, o STJ na figura do Ministro Luiz Fux, quando da análise do AgRg no MS 11.308/2006, esclarece de forma detalhada os motivos pelos quais o interesse público secundário é passível de ser arbitrável enquanto o primário não. Em síntese, diz o julgado que:

O Estado quando visa a evadir-se de sua responsabilidade no afã de minimizar os seus prejuízos patrimoniais, persegue nítido interesse secundário, subjetivamente pertinente ao aparelho estatal em subtrair-se de despesas, engendrando locupletamento à custa do dano alheio". O acórdão conclui que "indisponível é o interesse público, e não o interesse da administração.

Carlos Alberto Carmona (CARMONA; 2009) esclarece que:

O verdadeiro preconceito que se estabeleceu em relação à arbitragem envolvendo a Administração esteja vinculado ao erro comum de associar a ideia da indisponibilidade a tudo o que diga respeito, direta ou indiretamente, ao Estado. Os administrativistas já especificaram há muito tempo que uma coisa é o interesse público, outra o interesse da administração ou da Fazenda Pública: o interesse público está na correta aplicação da lei, de tal sorte que, muitas vezes para atender o interesse público, é preciso julgar contra a Administração.

Neste mesmo sentido, Selma Lemes advoga que a disponibilidade de direitos patrimoniais (crédito tributário) não deve ser confundido com indisponibilidade de interesse público, pois indisponível é o interesse público primário, não o interesse da administração pública.

Apresentadas as divergências doutrinárias e jurisprudenciais em relação ao mito da indisponibilidade do crédito tributário, em que comentamos sobre a estrita legalidade, que a indisponibilidade está na verdade na atividade de arrecadar o tributo, que o crédito tributário é disponível caso haja lei formal e conforme o interesse público envolvido e que esse último é dividido em primário e secundário, cabe-nos ater um pouco sobre o aspecto objetivo e subjetivo da Arbitragem envolvendo a Administração e que também têm reflexo no contexto tributário.

Assim, a lei 13.129/2015, no seu §1º do art. 1º nos apresenta ao aspecto objetivo em que a arbitragem envolvendo a administração pública é limitada a dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais. Lembrando que os direitos patrimoniais da Fazenda Pública podem ser disponíveis se houver expressa

previsão em lei, conforme o interesse público e dentro dos limites previstos no ordenamento jurídico.

Quanto ao aspecto subjetivo, o §2º do art. 1º da lei 13.129/15, reza que a autoridade ou o órgão competente da administração pública direta para a celebração da convenção de arbitragem é a mesma para a realização de acordos e transações.

Dessa forma, o regime arbitral não implica renúncia ou disponibilidade da receita tributária e a convenção da arbitragem por definição é o instituto pelo qual as partes decidem que o litígio não será resolvido no judiciário, mas sim por árbitros, cujo resultado é uma decisão imparcial e técnica.

Optando-se em levar a controvérsia tributária para uma solução arbitral, apenas estaria abrindo mão da tutela judicial em prol de uma tutela especializada e célere que produzirá o mesmo efeito, não estando de maneira alguma dispondo dos elementos essenciais da obrigação tributária.

Nessa mesma esteira, Sérgio André Rocha, citado por Leandro Moraes e Castro (CASTRO; 2021), entende que a utilização da arbitragem tributária não afasta a incidência dos princípios da legalidade e indisponibilidade do crédito tributário, pois o procedimento deve ocorrer dentro da mais estrita legalidade, afastando a argumentação de que o ente tributante estaria deixando de aplicar a lei ao caso concreto, ou renunciando ao crédito tributário.

Temos assim, preenchido o caráter disponível do crédito tributário, sendo, portanto, arbitrável e, no momento, em que escolhemos a arbitragem tributária para a solução de um conflito, não estamos dispondo do crédito em si, apenas renunciando à solução jurisdicional estatal do conflito, ou seja, conforme de Priscila Faricelli de Mendonça:

Não se sabe se o resultado será no sentido de conferir o direito integralmente a um dos litigantes, ou parcialmente a ambos, nem há manifestação pela renúncia a parcela do direito em discussão. As partes definem, apenas, que a solução será conferida por uma corte não estatal e que a decisão será vinculante entre as partes.

A autora complementa, nos ensinando que quando as partes optam pela arbitragem não estarão abrindo mão de parcela do direito em disputa, apenas se submetem ao julgamento da controvérsia perante um tribunal distinto do judicial estatal, havendo da mesma forma vinculação das partes tal como ocorreria com a solução adjudicada judicial.

Por fim, complementarmente é interessante analisar alguns pontos apontados pela autora Selma Lemes, como a questão da renúncia de receita e a forma de instituição, visto tangenciarem diretamente a questão central da (in)disponibilidade do crédito tributário.

2.3.2 A RENÚNCIA DA RECEITA

Destaca-se ainda a preocupação existente quanto a caracterização de responsabilidade funcional do servidor público que utilizando a arbitragem tributária promoveria renúncia fiscal e conseqüentemente violação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar nº 101/2000 (BRASIL, 2000).

A LRF, que objetiva trazer um equilíbrio financeiro e orçamentário para a Administração Pública, trouxe uma série de normas e princípios que servem de parâmetro para o controle da arrecadação e os gastos da receita pública.

Quanto às renúncias de receitas, a LRF traçou limites específicos, por ser um meio de redução da arrecadação tributária, e a constituição federal exige que se dê por lei específica para fins de transparência e controle social, sendo que seu descumprimento pode caracterizar a responsabilização fiscal do administrador público.

Vejam os dispostos no art. 14 da LC 101:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.

Zonari e Cavalcante (ZONARI, CAVALCANTE, 2019) argumentam que a renúncia de receitas tratada pela LRF em seu art. 14 se refere a incentivos ou benefícios que visam, necessariamente, ao desenvolvimento econômico e social, ou seja, seria um instrumento para gerar empregos, aquecer a economia, induzir a instalação de indústrias, dentre outros benefícios.

Os autores complementam que esta desoneração compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção de caráter não geral, alteração da alíquota ou modificação da base de cálculo de forma a se ter redução das receitas sendo utilizada como instrumento de política fiscal de intervenção na economia de modo a proporcionar o desenvolvimento.

Em relação aos chamados 'Parcelamentos Especiais' o que acontece na prática é a remissão de valores de multas e juros e o parcelamento do saldo em condições especiais o qual temos como exemplo nos últimos 20 anos o REFIS (Lei 9964/00), o PAES (Lei 10.684/03), o PAEX (Medida Provisória 303/06), o REFIS da crise (Lei 11941/09 e reabertura pela Lei 12.865/13), o REFIS DA COPA (Lei 13043/13), o PRORELIT (Medida Provisória 685/15, convertida na Lei 13202/15), e o PRT (Medida Provisória 766/17, substituída pela Medida Provisória 783/17 que criou o PERT e foi convertida na Lei 13.496/17).

Apenas como um adendo, nesse ponto é evidente a dispensa de Crédito tributário, premiando-se os inadimplentes, provocando queda da arrecadação futura de forma a não atender aos princípios da administração pública (art. 37, Constituição Federal) e levando ao problema do risco moral, o chamado moral hazard.

O risco moral, nas palavras da Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil Antonieta Caetano Gonçalves (GONÇALVES, 2017), faz com que o contribuinte, sabedor que uma hora haverá um parcelamento especial com condições que o favoreçam, deixe de recolher seus tributos e, ao se inscrever num destes, concorre deslealmente no mercado, pois tem uma fonte de recursos de baixo custo, assim quebrando a isonomia tributária.

Outrossim, é do interesse público geral, a Portaria do Ministério da Fazenda nº 75, de 22 de março de 2012, que prescreve em seu art. 2º que o Procurador da Fazenda Nacional requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), desde que não conste dos autos garantia, integral ou parcial, útil à satisfação do crédito, uma vez que o custo para a execução fiscal é maior do que o próprio crédito tributário.

Desta forma, o conceito de Arbitragem tributária não corresponde a nenhuma concessão de benefícios e, portanto, não corresponde a uma renúncia de receita, ainda mais por sua adoção não resulta na realização de concessões relacionadas ao crédito tributário, tratando-se apenas na transferência da decisão sobre a legalidade do lançamento para outra instância, que não a judicial (PISCIELLI, 2019).

Por fim, neste contexto há uma estrita relação entre a arbitragem tributária e a transação, prevista no art.156, III do CTN, pois ambos os institutos visam resolver um litígio de forma consensual alternativo da justiça estatal.

2.3.3 FORMA DE INSTITUIÇÃO

A forma de instituição da Arbitragem Tributária no Brasil é outro tema polêmico e que provoca muitos questionamentos tendo em vista ser nosso Sistema Tributário complexo e regido pela estrita legalidade.

Temos atualmente três iniciativas no Congresso Nacional que tratam do instituto: Projeto de Lei Complementar nº 469, de 20 de Abril de 2009, o Projeto de Lei nº 4.257, de 6 de agosto de 2019, e o recente Projeto de Lei nº 4.468, de 3 de setembro de 2020.

Andréa Mascitto (MASCITTO, 2019) esclarece posicionamentos divergentes sobre o caminho de implementação legal do instituto, como por exemplo o da jurista Ada Pellegrini Grinover que defende que a arbitragem tributária já poderia ser implementada, tendo em vista a equiparação entre a sentença arbitral e a judicial constante no art. 31 da Lei 9.307/96 e no inciso VII do artigo 515 do Código de Processo Civil combinados com o art. 156, inciso X do CTN, no sentido de que a decisão judicial passada em julgado tem o condão de extinguir o crédito tributário por conta desta equiparação.

Por outro lado, a autora informa que há os que questionam esta posição e defendem que a Lei de Arbitragem não poderia servir para a instituição da arbitragem tributária, pois como no Direito Tributário tratamos da obrigação tributária e uma sentença arbitral tributária poderia dispensar o contribuinte desta obrigação, trata-se de demanda exclusiva de lei complementar, conforme se tira do art. 146 da Constituição Federal de 1988.

Contudo, o importante para a implementação da arbitragem tributária é dar segurança tanto ao Fisco quanto ao Contribuinte por conta das lacunas existentes, como exemplo se o procedimento arbitral suspende ou não a exigibilidade de um tributo em discussão, se há necessidade da participação de terceiros, em especial do Ministério Público nos procedimentos, dentre outros.

Desta forma, uma das soluções plausíveis (MASCITTO, 2019), seria tratar da alteração legislativa dos artigos:

- a) que tratam da suspensão e extinção do crédito tributário, respectivamente o artigo 151 e o artigo 156, ambos do CTN;
- b) que trata da autorização à lei facultar a transação constante no artigo 171 do CTN;
- c) 170-A que veda a compensação de tributo contestado judicialmente antes de findo o processo.

Logicamente, que estas alterações não seriam suficientes, pois várias questões precisam ser definidas, como por exemplo qual seria a Câmara competente para administrar o Tribunal Arbitral, quais seriam as qualificações e requisitos para os Árbitros, quais seriam as matérias arbitráveis e a limitação material e valorativa, os prazos e procedimentos, a vedação à equidade e muitas outras (MACITTO, 2019, p.144).

Assim, o Projeto de Lei 4.257/19 propõe a arbitragem tributária inicialmente para os débitos inscritos em dívida ativa e objeto de execução fiscal, assim

como de ação consignatória e anulatória, modificando a Lei de Execuções Fiscais - LEF (VIABILIDADE..., 2019).

Por outro lado, o recente Projeto de Lei nº 4.468, de 3 de setembro de 2020, pretende criar a Arbitragem Especial Tributária com o condão de prevenir o conflito tributário, cuja atuação está limitada a matérias fáticas, sendo expressamente vedado discussões sobre constitucionalidade de normas jurídicas, sobre lei em tese ou decisão contrária a entendimento consolidado pelo Poder Judiciário, merecendo as críticas feitas por José Eduardo Toledo (TOLEDO, 2020), em especial por conta deste projeto de lei não se tratar de conflito tributário, mas sim de uma espécie de solução de consulta, além de não trazer celeridade ao procedimento.

Ademais, quanto ao aspecto constitucional, não há nenhuma proibição para a instituição da arbitragem tributária e a única indisponibilidade e indelegabilidade citada é a outorga da competência conforme se extrai da leitura dos artigos 145 a 162 e dos artigos 21 a 32, que instituem as responsabilidades de cada ente, estabelecendo o federalismo fiscal.

3. CONCLUSÃO

O presente artigo teve como objetivo verificar como a doutrina e a jurisprudência tratam a questão da disponibilidade do crédito tributário para a inserção da Arbitragem Tributária no Brasil. Essa questão, embora não a única, é crucial, assim como o também foi na discussão sobre o tema em Portugal.

Observou-se que a o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado e o dogma da indisponibilidade do crédito tributário estão estreitamente ligados, mas que o interesse público deve ser dividido em principal e secundário, sendo o crédito tributário parte do interesse secundário, mensurável, e, portanto, disponível e apto a ser objeto da Arbitragem Tributária no Brasil.

No decorrer do estudo, verificou-se que embora a arbitragem tributária ainda não possua respaldo legal no Código Tributário Nacional para que possa ser utilizada imediatamente, consubstanciando o princípio da legalidade estrita, já há discussão no meio acadêmico sobre sua implementação e também, como vimos, três projetos de lei que versam sobre a sua positivação, inclusive com a vinda da Lei 13.129/2015 houve a previsão da adesão à arbitragem pela Administração Pública quebrando assim mais um paradigma.

Assim, o que presenciamos é um novo caminho, com uma maior interação fisco-contribuinte que, conforme Portaria do Ministério da Economia nº 284, de 27 de julho de 2020, que aprova o Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia, estabelece a promoção de atividades de cooperação e integração entre o fisco e o contribuinte, e de educação fiscal, ou seja, há um novo posicionamento nessa relação que se traduz em maior transparência, interação e consideração da boa fé do contribuinte.

Soma-se, na própria justificção do Projeto de Lei nº 4.257/19, a argumentação de que há necessidade de se instituir a arbitragem tributária de forma a desburocratizar os procedimentos atualmente previstos na legislação

para a cobrança da dívida ativa e desjudicializar os conflitos e, desta forma, recuperar o crédito tributário de forma a trazer recursos para a crise financeira que assola o Estado Brasileiro, lembrando que menos de 5% dos valores em execução fiscal são recuperados.

Dessa forma, não há óbice constitucional ou legal que impeça a instituição da arbitragem tributária no Brasil, pelo contrário, uma arrecadação eficiente concretizada por meio de mecanismos consensuais de resolução de litígios também é do interesse público e, portanto, da própria sociedade, não havendo conflito com o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, bastando, desta forma, para a positivação do instituto, apenas sua previsão legal no nosso ordenamento jurídico.

Ademais, são arbitráveis, assim como alguns já o foram no período imperial, assuntos como a classificação fiscal de mercadorias na adequada posição fiscal, preço de transferência, qualificação de rendimentos, casos em que exista dúvida do contribuinte a respeito dos critérios de tributação, matérias envolvendo questões complexas de interpretação, assuntos que demandariam além da consulta tributária, para abrir a possibilidade de contraditório, a possibilidade de produção de provas ou quantificação de crédito reconhecido judicialmente.

Por fim, conforme toda argumentação exposta, entendemos que a inaplicabilidade da arbitragem em matéria tributária no Brasil é algo apenas cultural, motivado pela posição de grandes nomes da doutrina conservadora, mas que pode e deve ser implementada uma vez que um dos seus principais óbices citados, a indisponibilidade do crédito tributário, mostrou-se falho.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. Salvador: JusPodium, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BOSSA, Gisele Barra. VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. Arbitragem Tributária e a Reconstrução do Interesse Público. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, p.48-60, 2019.

BRASIL. **Advocacia Geral da União. Parecer AGU/SRG nº 1/2007**. Disponível em: < <https://www.gov.br/agu/page/atos/detalhe/idato/225001> >. Acesso em 27 nov. 2020.

BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil** (sic). Rio de Janeiro, 1824. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm > Acesso em 07 dez. 2020.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm > Acesso em 17 dez. 2020.

BRASIL. **Decreto 2.647, de 19 de Setembro de 1860**. Regulamento das Alfândegas e Mesas de Rendas. Disponível em: < <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-2647-19-setembro-1860-541038-publicacaooriginal-76756-pe.htm> > Acesso em 16 mar. 2021.

BRASIL. **Lei 9.307, de 23 de setembro de 1996**. Dispõe sobre a Arbitragem. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm > Acesso em 04 dez. 2020.

BRASIL. **Lei 13.129, de 26 de Maio de 2015**. Altera a Lei 9.307, de 23 de setembro de 1996. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/l13129.htm#:~:text=Institu%C3%ADda%20a%20arbitragem%2C%20caber%C3%A1%20aos,ser%C3%A1%20requerida%20diretamente%20aos%20%C3%A1rbitros.%E2%80%9D > Acesso em 16 mar. 2021.

BRASIL. **Lei 13.988, de 14 de abril de 2020**. Dispõe sobre a transação. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm > Acesso em 17 dez. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, 2000. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm > Acesso em 20 dez. 2020

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 75, de 22 de março de 2012**. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=37631> >. Acesso em 21 mar 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. **Portaria ME nº 284, de 27 de julho de 2020**. Disponível em: < <https://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/estrutura-organizacional/regimento-interno>> Acesso em 21 mar. 2021.

BRASIL. Receita Federal do, Brasília: RFB, 2020. **Dados Gerenciais do CARF**. Disponível em: < <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/2020/dados-abertos-202011.pdf>>. Acesso em 27 nov. 2020.

BRASIL, Senado Federal. **Código tributário nacional**. – 3. ed. – Brasília: Coordenação de Edições Técnicas, 2017.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Sentença Estrangeira nº 5.206-Espanha**. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Diário de Justiça, Brasília, 12 dez 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.462-6 Pará**. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=387254>>. Acesso em 16 mar. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental do Mandado de Segurança nº 11.308**. Disponível em: < <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7147580/agravo-regimental-no-mandado-de-seguranca-agrg-no-ms-11308-df-2005-0212763-0/inteiro-teor-12864814?ref=amp>>. Acesso em 21 mar. 2021.

CALMON, Eliana. **A Arbitragem Internacional**. Informativo Jurídico da Biblioteca Ministro Oscar Saraiva, v. 16, n. 1, p. 1-74, Jan./Jul. 2004. Disponível em: < <https://ww2.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/informativo/article/download/434/392>> Acesso em 16 dez. 2020.

CARMONA, Carlos Alberto. **Arbitragem e processo: um comentário à Lei no 9.307/96**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASTILHO, Ian Fernandes de. **Arbitragem Tributária: Aspectos teóricos e possibilidade jurídica**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v.7, n.9, julho/dezembro, Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: < <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/39257>> Acesso 18 nov. 2020.

CASTILHO, Ian Fernandes. **Arbitragem tributária: Aspectos teóricos e possibilidade jurídica**. – Julho a Dezembro de 2019 – Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento

CASTRO, Leonardo Moraes. **Direito Tributário e a arbitragem: uma análise da possibilidade e dos óbices ao juízo arbitral em matéria tributária no Brasil**. Breno & Castro – Janeiro de 2021. Disponível em: < https://www.buenoecastro.tax/artigos/2021/01/direito-tributario-e-arbitragem-uma-analise-da-possibilidade-e-dos-obices-ao-juizo-arbitral-em-materia-tributaria-no-brasil/#_ftn36> Acesso em 13 mar. 2021.

DINIZ, Maria Helena, Dicionário jurídico. São Paulo: Saraiva, 1999, t. 3, p. 541

DOMINGOS, Francisco Nicolau. **A superação do dogma da incompatibilidade da arbitragem com os princípios da legalidade, tutela jurisdicional efetiva e indisponibilidade do crédito tributário.** – Janeiro a Março de 2018 – Economic Analysis of Law Review – Universidade Católica de Brasília. Disponível em: < <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/9041/5676> > Acesso em 18 mar. 2021

GAMITO, Conceição. TRINDADE, Carla Castelo. A Experiência Portuguesa da Arbitragem tributária: Mudança do Panorama das Decisões em Matérias de IVA. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, p.72-90, 2019.

GIANNETTI, Leonardo Varella. **Arbitragem no direito tributário brasileiro: possibilidade e procedimentos.** 2017. 390 folhas. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito, Belo Horizonte. 24.04.2017.

GONÇALVES, Antonieta Caetano. Comportamento de risco moral e seleção adversa oriundos dos programas de refinanciamento de débitos tributários federais reiterados. VIII **Congresso Anual da Associação Mineira de Direito e Economia (AMDE).** Disponível em: < http://www.congresso.amde.org.br/index.php/CONGRESSO/VIII_AMDE/paper/view/128 > Acesso em 19 dez. 2020.

GRAU, Eros Roberto. Arbitragem e Contrato Administrativo. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS.** Porto Alegre, p.146, março de 2002. Disponível em: < <https://seer.ufrgs.br/revfacdir/article/view/72370/40935> > Acesso em 20 dez. 2020.

GRUPENAMCHER, Betina Treiger. Arbitragem e Transação em Matéria Tributária. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa.** São Paulo: Thomson Reuters Brasil, p.196-209, 2019.

GUILHERME, Luiz Fernando do Vale de Almeida. **Manual de arbitragem e mediação: conciliação e negociação.** 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

INTERNACIONAL, Corte Internacional de Arbitragem da Câmara de Comércio, **Estatísticas da Arbitragem da CCI revelam novos recordes em 2018.** 2019. Disponível em: < <https://www.icc-portugal.com/Noticias/estatisticas-da-arbitragem-da-cci-revelam-novos-recordes-em-2018> > Acesso em 04 dez. 2020.

JUSTIÇA, Conselho Nacional de. **Justiça em Números 2020: ano-base 2019.** Disponível em: < <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/> >. Acesso em 26 nov. 2020.

LEMES, Selma Ferreira. **O uso da arbitragem na Administração Pública.** Valor Econômico. São Paulo: 19 de agosto de 2003. Disponível em: < <http://www.selmalemes.adv.br/artigos/artigo31.pdf> > Acesso em 04 dez. 2020.

LEMES, Selma Ferreira. **Os 18 anos da Lei de Arbitragem.** Valor Econômico. São Paulo:

2014. Disponível em: <<http://www.selmalemes.adv.br/artigos/18%20anos%20da%20LA%20-%20Artigo%20Valor%20-%20102014.pdf>> Acesso em 04 dez. 2020.

LEMES, Selma Ferreira. Prefácio. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, p.9-12, 2019.

MARTINS, André Chateaubriand. A Administração Pública na Reforma da Lei de Arbitragem. In ROCHA, Caio César; SALOMÃO, Luis Felipe. **Arbitragem e mediação: a reforma da legislação brasileira**. 2.ed. São Paulo: Atlas, p. 21-34, 2017.

MASCITTO, Andrea. Requisitos Institucionais para a arbitragem entre o fisco e contribuintes no Brasil: Necessidade de Norma Geral. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, p.139-166, 2019.

MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: JusPODIVM, 2018.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Transação e Arbitragem nas Controvérsias Tributárias**. 2013. 212 folhas. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem e transação tributárias**. 1º ed. São Paulo: Gazeta Jurídica, 2014.

MIRANDA, Maria Bernardete. **Aspectos relevantes do Instituto da Arbitragem no Direito Brasileiro e no Mercado Comum do Sul**. Revista Eletrônica Direito, Justiça e Cidadania – Volume 4 – nº 1 – 2013. Disponível em: < <http://docs.uninove.br/arte/fac/publicacoes/pdf/v4-n1-2013/Bernadete.pdf> > Acesso em 19 nov. 2020.

NOLASCO, Rita Dias, LIMA, Osvaldo Antônio de. Arbitragem Tributária: a experiência Portuguesa e os desafios para sua implementação no Brasil. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, p.167-183, 2019.

PASINATTO, Ana Paula. VALLE, Maurício Dalri Timm do. Arbitragem Tributária: breve análise luso-brasileira. **Revista Jurídica Luso Brasileira**, Lisboa, nº 6, p 1041-1073, 2017. Disponível em: < http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2017/6/2017_06_1041_1073.pdf > Acesso em 21 nov. 2020.

PISCITELLI, Tathiane. A Arbitragem em Matéria Tributária e o Sistema Normativo Brasileiro. In: BOSSA, Gisele Barra. SALUSSE, Eduardo Perez. PISCITELLI, Tathiane. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. **Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC/2015**. São Paulo. Almedina, p.329-348, 2017.

PISCITELLI, Tathiane. Arbitragem no direito tributário: uma demanda do Estado Democrático de Direito. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, p.184-195, 2019.

PORTUGAL. Decreto 10, de 20 de janeiro de 2011. Lisboa, 2011. Disponível em: <<https://dre.pt/home/-/dre/280904/details/maximized#:~:text=O%20presente%20decreto%2Dlei%20disciplina,de%20conflitos%20em%20mat%C3%A9ria%20tribut%C3%A1ria.&text=2%20%2D%20%C3%89%20poss%C3%ADvel%20deduzir%20pedido,factos%20e%20fundamentos%20sejam%20diversos.>> Acesso em 17 nov. 2020.

ROCHA, Lara Bonemer Azevedo da; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. A Importância do Sistema de Justiça para o Desenvolvimento Econômico. **Revista Jurídica da Procuradoria-Geral do Estado do Paraná**. Curitiba: n.6, p. 103-133, 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017.

SALUSSE, Eduardo Perez. O paradigma processual do processo administrativo na arbitragem tributária. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, p.350-364, 2019.

SANTOS, Ricardo Soares Stersi dos; MAILLART, Adriana Silva. A "Cultura da Sentença" em 2016/2017 e a sua reprodução pelas escolas de direito no sul do Brasil. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**. Belo Horizonte: n.73, p.671-699, jul./dez. 2018.

TOLEDO, José Eduardo. Arbitragem tributária e o PL 4468/2020. JOTA. 09 de setembro de 2020. Disponível em < https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/arbitragem-tributaria-e-o-pl-4468-2020-09092020> Acesso em 21 dez 2020.

TOSTES NETO, José Barroso. Contencioso Administrativo Tributário Federal: diagnóstico e perspectivas. **Revista ETCO** São Paulo, nº 25, p 16-19, Agosto 2020. Disponível em: < <https://www.etc.org.br/publicacoes/revista-etc/revista-etc-edicao-25/>> Acesso em 28 nov. 2020.

VASCONCELLOS, Mônica Pereira Coelho de. VASCONCELLOS, Roberto França de. Arbitragem: Questões controvertidas no Brasil e a Experiência Portuguesa. In: BOSSA, Gisele Barra. SALUSSE, Eduardo Perez. PISCITELLI, Tathiane. ARAUJO, Juliana Furtado Costa. **Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC/2015**. São Paulo. Almedina, 2017.

VIABILIDADE de implementação da arbitragem tributária no Brasil. São Paulo: FGV, 17 set. 2019. 1 vídeo (180 min) Publicado por FGV Direito SP. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=vleEw9oIx8U&t=8s>> Acesso em 14 dez. 2020.

VILLA-LOBOS, Nuno. PEREIRA, Tânia Carvalhais. A Implementação da Arbitragem tributária em Portugal: Origens e resultados. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, p.27-47, 2019.

ZONARI, Mariana Luz. CAVALCANTE, Lucas Ernesto Gomes. Transação tributária e renúncia de receita nos termos do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Controle**. Doutrina e artigos. Tribunal de Contas do Ceará. Fortaleza, p.393-421, 2019.

5

**FACILITAÇÃO AO COMÉRCIO
INTERNACIONAL
E FISCALIZAÇÃO ADUANEIRA**

MÁRCIA INÊS GURSKI DE LIMA

FACILITAÇÃO AO COMÉRCIO INTERNACIONAL E FISCALIZAÇÃO ADUANEIRA

MÁRCIA INÊS GURSKI DE LIMA

RESUMO

Este artigo trata da emergente necessidade de facilitação ao comércio internacional como instrumento imprescindível para o desenvolvimento econômico dos países, bem como da necessidade das administrações aduaneiras executarem suas atividades de fiscalização a fim de coibir os ilícitos relacionados ao comércio internacional. No desenvolvimento do trabalho, apresentou-se um resumo do cenário atual das relações de comércio internacional e dos organismos internacionais que norteiam as relações entre os diversos países. O artigo resulta de uma pesquisa documental, por meio do estudo de normas, manuais, internet e da doutrina sobre ao assunto. O trabalho busca demonstrar os meios que as administrações aduaneiras têm utilizado para enfrentar o desafio de facilitar o comércio internacional sem com isso menosprezar os controles aduaneiros necessários. Nesse cenário, a gestão de risco emerge como uma ferramenta para aliar a fiscalização à facilitação das relações comerciais internacionais.

Palavras-chave: Comércio Internacional. Facilitação. Regulação. Gestão de Risco.

ABSTRACT

This article addresses the emerging need for facilitation of international trade as an indispensable instrument for the economic development of countries, as well as the need for Customs Administrations to carry out oversight activities in order to curb illicit activities related to international trade. In the development of the paper, a summary of the current scenario of international trade relations and of the inter-regional organizations that guide the relations between the different countries was presented. The article results from documental research through the study of norms, manuals and doctrine on the subject. This paper seeks to demonstrate the means Customs Administrations have been using to meet the challenge of facilitating international trade without neglecting the necessary customs controls. In this scenario, risk management emerges as a tool to combine oversight activities and facilitation of international trade.

Keywords: International Trade. Facilitation. Regulation. Risk Management

1. INTRODUÇÃO

A aproximação de distâncias em virtude da tecnologia gerou intensa troca de informações e constante busca de melhores oportunidades econômicas, resultando numa abertura dos países para o comércio mundial e conseqüentemente gerando um incremento no fluxo comercial internacional.

Nos últimos anos, isso resultou na multiplicação de acordos internacionais, sejam eles multilaterais, bilaterais ou com a formação de blocos regionais, que junto com as diretivas emanadas por organismos internacionais, que disciplinam as relações entre os países, são incorporados ao sistema jurídico interno dos signatários.

É incontestável que o comércio internacional desempenha um importante papel no desenvolvimento econômico dos países. Nesse diapasão a facilitação ao comércio internacional proporciona relevantes ganhos para os países, pois reduz os custos da cadeia logística e proporciona maior competitividade para os produtos.

Porém, as operações de transporte e comércio internacional podem dissimular atos ilícitos como tráfico de armas e de entorpecentes, fraudes e evasão de divisas, entre outros, afetando a segurança e gerando prejuízos aos países.

Nesse contexto, surge o questionamento acerca de quais precauções as administrações aduaneiras¹ devem adotar para permitir a facilitação ao comércio internacional de forma segura, propiciando agilidade nas transações e conseqüentemente a redução de custos envolvidos, ao mesmo tempo que impede o cometimento de atos ilícitos.

Visando elucidar essa questão, este trabalho busca apresentar a importância da realização das atividades de fiscalização aduaneira, bem como a relevância da adoção de normas e medidas que facilitem as relações comerciais internacionais, explorando soluções previstas em diretivas internacionais e os procedimentos adotados pelo Brasil no intuito de atender as referidas orientações.

O artigo resulta de uma pesquisa documental direta, cujas fontes abrangem, principalmente, a legislação brasileira relacionada a área aduaneira, as informações oficiais divulgadas pelos órgãos governamentais brasileiros ligados ao comércio internacional e pelas organizações internacionais. O trabalho também faz uso de publicações recentes que compõem a doutrina sobre os temas abordados. Os diversos dados coletados passaram por uma análise qualitativa de conteúdo na busca de uma síntese entre as duas ideias supostamente incompatíveis relacionadas à fiscalização e à simplificação das relações comerciais internacionais.

Assim, a próxima seção deste artigo abre a discussão apresentando o tema do comércio internacional: conceito, breve histórico e principais organizações internacionais. A parte seguinte discorre sobre a facilitação das relações comerciais, reafirmando sua importância no desenvolvimento econômico e

¹ Segundo Alvarez Villagómez e Álvarez Álvarez, citados por MORINI (2015), as administrações aduaneiras são organizações governamentais que executam atividades: arrecadatórias, mediante a cobrança de impostos; econômicas, relativas à proteção da indústria nacional diante da entrada de produtos estrangeiros similares; e social, relacionada a saúde do consumidor e ligadas a higiene e segurança pública. No Brasil esse papel é desempenhado pela Receita Federal do Brasil.

social das diferentes nações. A seguir é apresentada a fiscalização aduaneira, especialmente a realizada pela Aduana Brasileira, bem como são apresentadas as ferramentas empregadas no intuito de garantir a segurança e tornar os procedimentos aduaneiros mais céleres e eficientes. Ao final, o artigo disserta sobre as principais inovações implementadas pela Aduana Brasileira para aliar a facilitação à fiscalização das transações comerciais internacionais.

2. COMÉRCIO INTERNACIONAL

Sosa (1996, p. 29) explica que “comércio, em sentido amplo, significa toda relação de trocas entre dois ou mais sujeitos sociais, e implica, necessariamente, numa reciprocidade.” Quando essa troca é realizada por países diferentes e não internamente, podemos caracterizá-la como sendo comércio internacional.

A facilidade de comunicação e a diminuição de barreiras, frutos do processo de globalização, possibilitou aos países expandirem suas economias além de suas fronteiras. Isso ocasionou acelerado desenvolvimento de indústrias e empresas, de maneira que os mercados internos se tornaram insuficientes para absorver toda a produção (MORINI 2015).

O desenvolvimento e a expansão do transporte e da comunicação pelo mundo tornou essas atividades mais rápidas, baratas e fáceis de usar, intensificando as relações internacionais. Atualmente, busca-se em outros países não somente matérias-primas e produtos finais, mas também fatores de produção mais vantajosos (SOSA, 1996).

Dessas relações surgiram os tratados visando a organizar as relações (MORINI, 2015), que quando incorporados ao ordenamento jurídico dos países, mitigam em grande parte as iniciativas unilaterais, ocasionando a interdependência entre os países. No ordenamento jurídico brasileiro, os tratados internacionais internalizados possuem status de lei ordinária (TREVISAN, 2015).

Segundo Morini (2015, p. 169), “o comércio internacional gera riqueza e divisas para um país, fazendo parte ativamente de sua estratégia de desenvolvimento econômico”. Acrescenta ainda, “nenhum país desenvolveu-se com sucesso virando as costas para o comércio internacional e aos fluxos de capital de longo prazo”. Nessa perspectiva é possível concluir que o comércio internacional representa papel essencial no crescimento e no desenvolvimento econômico de uma nação. Por isso, é de extrema importância que as instituições de um país garantam tanto segurança quanto fluidez nas transações internacionais.

2.1 INTEGRAÇÃO REGIONAL

Blocos econômicos são uniões criadas entre países que possuem interesses mútuos (BLOCOS..., 2019), com objetivo de realizar integração, incentivar o crescimento da economia, eliminar barreiras que dificultam a comercialização de produtos, facilitar o fluxo de mercadorias, capitais, serviços e pessoas entre os países.

De acordo com o nível, os processos de integração são classificados da seguinte forma (TREVISAN, 2017):

a) zona de livre comércio: ocorre quando há eliminação de forma progressiva e recíproca de barreiras tarifárias ou não, estabelecendo regras de origem para identificar as mercadorias produzidas nos seus territórios;

b) união aduaneira: ocorre quando há uma zona de livre comércio que adota uma tarifa externa comum (TEC) para ser aplicada aos países extra-bloco, bem como é definido um território aduaneiro e um sistema de repartição de receita tributária;

c) mercado comum: ocorre quando, além das características da união

aduaneira, há a eliminação de barreiras relativas aos fatores de produção, mão de obra e capital; dessa forma, é livre a circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capital; e

d) união econômica: verifica-se quando, além das características do mercado comum, ocorre harmonia política e macroeconômica dos estados, adotando-se uma moeda única e um fórum político.

O Brasil pertence ao Mercado Comum do Sul (Mercosul), criado por meio do Tratado de Assunção, assinado em 1991. O bloco é formado por Brasil, Argentina, Paraguai, Uruguai e Venezuela (suspensa)². Os países Chile, Bolívia, Peru, Colômbia e Equador são associados e México é observador (BRASIL, 2019b).

O objetivo do Mercosul “é a livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países-membros, através da eliminação de direitos alfandegários e de restrições não tarifárias” (VASQUEZ, 2015, p. 269). Essa integração econômica, política e social entre os países-membros fortalece o bloco, propiciando avanços econômicos e ocasionando melhoria na qualidade de vida dos participantes.

O Mercosul adota a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que é um sistema de classificação de bens, no qual são adicionados dois dígitos ao Sistema Harmonizado (SH)³ composto por seis algarismos, estabelecido no âmbito da Organização Mundial das Aduanas (OMA). Na tabela da NCM constam as alíquotas que devem ser aplicadas por todos os países do bloco aos países extra-bloco (VASQUEZ, 2015).

O Mercosul, por ser um bloco econômico, constitui uma exceção à regra do tratamento da nação mais favorecida⁴ da Organização Mundial do Comércio (OMC). Atualmente é considerado uma União Aduaneira imperfeita, pois há exceções na regra de aplicação das alíquotas de importação extra-bloco, ainda não se conformou um território aduaneiro único, tampouco foi criado um mecanismo de distribuição de renda aduaneira arrecadada (MEIRA; TREVISAN, 2015).

Além do Mercosul, existem outros blocos econômicos importantes na economia mundial, dentre os quais podemos destacar a União Européia, o Tratado Norte-Americano de Livre Comércio (Nafta), a Comunidade Andina de Nações - Pacto Andino e a Cooperação Econômica da Ásia e do Pacífico - APEC (BLOCOS..., 2019).

Nesse cenário, observa-se que essas uniões criadas entre os países geram crescimento econômico, pois a redução ou eliminação de barreiras alfandegárias intrabloco facilita as trocas de produtos e potencializa o comércio, ao passo que a adoção de uma tarifa externa comum fortalece a economia dos integrantes do bloco.

² A Venezuela está suspensa do bloco econômico, por tempo indeterminado, desde dezembro de 2016, por descumprimento de normas internas.

³ O Sistema Harmonizado (SH) abriga um conjunto de regras que orientam a atividade de classificação das mercadorias baseado em códigos (MEIRA, 2012).

⁴ O tratamento de nação mais favorecida estabelece que os membros da OMC devem estender aos demais membros as vantagens, benefícios ou privilégios concedidos a outro país.

2.2 ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO (OMC)

Após a segunda grande guerra, ocorreu uma reestruturação das relações internacionais. Em 1947 foi celebrado o General Agreement on Tariffs and Trade (GATT), ou “Acordo Geral sobre Comércio e Tarifas”, que criou e gerenciou as regras de sistema multilateral de comércio de 1948 a 1994 (BRASIL, 2019m).

No ano de 1994, em Marraquexe, a oitava rodada de negociação do GATT culminou no Acordo Constitutivo da OMC. Essa rodada, que revisou e incorporou o GATT 1947, iniciou em 1986 no Uruguai, mas sua vigência teve início somente em 1º de janeiro de 1995 (BRASIL, 2019m).

A OMC é composta por 164 países-membros. Sua sede está localizada em Genebra, na Suíça, atua como um fórum de negociações e acordos, estabelecendo um mecanismo de solução pacífica das controvérsias comerciais que visam reduzir os entraves e permitir a abertura do comércio internacional (BRASIL, 2019m), dessa forma, a OMC garante estabilidade e concorrência entre todos os países, assegurando o desenvolvimento econômico das nações.

No Brasil, a Rodada do Uruguai de negociações comerciais multilaterais do GATT foi aprovada pelo Decreto Legislativo 30/1994 (BRASIL, 1994b) e promulgada pelo Decreto Presidencial 1.355/1994 (BRASIL, 1994a). Dessa forma, esses acordos integram a nossa legislação pátria.

As políticas de comércio exterior dos países-membros da OMC são restringidas pelos princípios adotados, constantes do GATT-1994 e seus anexos, os quais passamos a listar (BRASIL, 2019c; BRASIL, 2019m):

a) tratamento de nação mais favorecida: pelo qual os membros da OMC devem estender aos demais membros vantagens, benefícios ou privilégios concedido a outros países;

b) tratamento nacional: que impede a diferenciação entre produtos ou serviços nacionais e importados quando forem similares;

c) previsibilidade: que contempla a transparência de normas e do acesso aos mercados tanto na exportação quanto na importação, bem como visa a dar publicidade às leis, regulamentos e decisões de aplicação geral, relacionados ao comércio internacional;

d) concorrência leal: que visa coibir práticas comerciais desleais como o dumping e o subsídio, que distorcem as condições de comércio entre os países;

e) proibição de restrições quantitativas: que estabelece que o único meio de proteção admitido é a tarifa, por ser o mais transparente, as quotas tarifárias somente podem ser utilizadas de modo excepcional e se estiverem previstas nas listas de compromissos dos países;

f) tratamento especial e diferenciado para países em desenvolvimento: pelo qual os países desenvolvidos abrem mão da reciprocidade nas negociações tarifárias dando tratamento mais favorável para países em desenvolvimento.

Além dos princípios acima, Meira (2015) cita como regras do GATT-1994, a consolidação das alíquotas do imposto de importação, a valoração aduaneira e as regras de origem.

Trevisan (2017) reúne os princípios expostos nas alíneas “a” e “b” como princípio da não discriminação, ligado à igualdade e por isso relacionado a livre concorrência. Também denomina o princípio da previsibilidade como princípio

da segurança jurídica. Além disso, cita como princípios a liberdade de trânsito e a liberação progressiva do comércio.

No âmbito da OMC, atualmente está em curso a Rodada de Doha, que teve início em 2001 e tem como temas: tarifas, agricultura, serviços, facilitação de comércio e solução de controvérsias (BRASIL, 2019d). Essa rodada da OMC visa diminuir as barreiras comerciais em todo o mundo, com foco no livre comércio em especial para os países em desenvolvimento.

Diante do acima exposto, é indiscutível o relevante papel desempenhado pela OMC no estabelecimento de regras comerciais entre os países, pois os debates realizados nas rodadas da OMC, à luz dos princípios que norteiam a organização, resultam em importantes acordos internacionais relativos a diversos temas que influenciam diretamente na economia mundial.

2.3 ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DE ADUANAS (OMA)

A Organização Mundial das Aduanas (OMA)⁵, sediada em Bruxelas, é uma organização aduaneira internacional que surgiu em 1947 (TREVISAN, 2015). É um organismo intergovernamental, formado por 183 membros que representam 98% do comércio mundial (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2019b), criada com o objetivo de fortalecer a eficiência das administrações aduaneiras, mediante o estabelecimento e a harmonização dos procedimentos concernentes à importação e exportação de bens, assim como relativos à fiscalização aduaneira (MEIRA, 2012). Suas iniciativas promovem a facilitação do comércio internacional, a arrecadação mais justa de receitas e a proteção da sociedade (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2019d).

De acordo com a Organização Mundial das Aduanas (OMA), as administrações aduaneiras devem fortalecer a cooperação entre si, padronizar práticas, facilitar o transporte internacional, promover a utilização da tecnologia da informação e simplificar os procedimentos aduaneiros (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2012).

A OMA tem como obrigação estratégica garantir a circulação do comércio global e proteger a cadeia de abastecimento do comércio internacional. À luz desse objetivo, e para melhorar a segurança e facilitar o comércio internacional, os membros da OMA desenvolveram a Estrutura Normativa para a Segurança e a Facilitação do Comércio Internacional (Framework of Standards to Secure and Facilitate Global Trade) ou simplesmente Estrutura Normativa SAFE.

A Estrutura Normativa SAFE, adotada em 2005 tem como propósito “atuar como elemento inibidor para o terrorismo internacional, garantir a segurança na arrecadação de receitas com impostos e promover a facilitação do comércio a nível mundial” (PORTAL OPERADOR ECONÔMICO AUTORIZADO, 2019b). Para isso, estabelece normas mínimas que devem ser observadas pelos seus membros.

A iniciativa é baseada em dois pilares resultantes das parcerias aduana-

⁵ OMA, inicialmente era formada por um comitê aduaneiro de países Europeus que foi sucedido pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), com o crescente número de adesões, a organização deixou de ser apenas Europeia e tornou-se mundial em 1994, adotando a denominação OMA (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2019a).

aduanas e aduanas-empresas (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2019c). O primeiro incentiva a parceria entre as administrações aduaneiras e o segundo divulga boas práticas para o cumprimento voluntário de normas e tratamento diferenciado por meio da certificação de Operadores Econômicos Autorizados (OEA)⁶ (MORINI, 2015).

A Estrutura Normativa SAFE harmoniza a exigência de informação eletrônica antecipada no embarque, desembarque e carregamentos em trânsito; orienta a adoção de gestão de risco para tratar as ameaças de segurança; exige que o país exportador realize uma inspeção pré-embarque, preferencialmente utilizando equipamentos de detecção não invasiva, como por exemplo, equipamento de raios-X; sugere a concessão de benefícios aduaneiros às empresas que cumprem as normas mínimas de segurança da cadeia logística e demonstrem o uso de boas práticas (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2019c; PORTAL OPERADOR ECONÔMICO AUTORIZADO, 2019a).

A capacitação dos membros é tida como imprescindível para o êxito das iniciativas desenvolvidas pela OMA por isso as administrações aduaneiras que demonstrem o compromisso de implementar programa baseado na Estrutura Normativa SAFE recebem apoio e são assistidos pela OMA (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2019e).

O Decreto Legislativo 129/1980 (BRASIL, 1980), promulgado pelo Decreto Presidencial 85.801/1981 (BRASIL, 1981), internalizou a adesão do Brasil à OMA, quando ainda era denominado Conselho de Cooperação Aduaneira.

No âmbito da OMA, o Brasil é representado pela Receita Federal do Brasil (RFB), com o apoio do Ministério das Relações Exteriores, aderiu a Estrutura Normativa SAFE e é signatário da Convenção sobre o Sistema Harmonizado (SH) e da Convenção sobre Admissão Temporária⁷, também denominada Convenção de Istambul (MEIRA, 2012).

Enfim, observa-se que a OMA trata da padronização dos procedimentos aduaneiros concernentes ao comércio internacional, por meio dos seus programas e iniciativas desenvolve ferramentas para uniformizar os trâmites na busca de modernizar, garantir a segurança e melhorar a eficiência das atividades desempenhadas pelas aduanas.

⁶ Operador Econômico Autorizado é o interveniente em operação de comércio exterior que, mediante o cumprimento voluntário dos critérios preestabelecidos, obtém benefícios.

⁷ Admissão temporária consiste no regime aduaneiro que permite a entrada de certas mercadorias no país, com fins e período determinados, com a suspensão total ou parcial do pagamento de tributos aduaneiros incidentes na importação e com o compromisso de reexportação das mesmas (BRASIL, 2017b).

3 FACILITAÇÃO AO COMÉRCIO INTERNACIONAL

Um estudo realizado pela Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas apontou, entre os maiores problemas dos procedimentos aduaneiros, o excesso e complexidade de leis e documentos exigidos, a existência de leis conflituosas e a alteração das regras. Além disso, o estudo constatou que “demora na liberação de mercadorias e dificuldade de escoamento tornam o processo de exportação caro e lento e aumentam o preço das mercadorias, reduzindo a competitividade dos produtos brasileiros no comércio internacional” (PIGNANELI; SANTOS; 2016, p. 11).

Segundo o diretor-geral da OMC, Roberto Azevêdo (2018):

A burocracia é um custo invisível no comércio. Especialmente em um mundo de cadeias produtivas globalizadas, insumos e produtos cruzam fronteiras várias vezes antes de chegarem ao consumidor final. Procedimentos como trâmites aduaneiros, anuências e formalidades administrativas excessivas, que delongam e encarecem esse fluxo, penalizam produtores, comerciantes, trabalhadores e consumidores, prejudicando a economia como um todo.

Nesse contexto, facilitar o comércio internacional constitui um progresso para a economia e o desenvolvimento dos países. No mesmo sentido Morini (2015, p. 169) ressalta:

O comércio internacional exerce o importante papel de ser o meio pelo qual desenvolvimento e interdependência se concretizam. A devida gestão do fluxo de informações e mercadorias, relacionada a gestão de cadeia de suprimentos, e um controle aduaneiro efetivo, fundamentado em procedimentos simples, padronizados e eficazes, que favoreçam a agilidade nos processos de importação e exportação, são imprescindíveis à facilitação do comércio internacional e representam elemento de competitividade para o país.

Com base no acima exposto, podemos dizer que facilitação comercial é um conjunto de medidas adotadas no intuito de tornar o comércio internacional mais simples e célere visando a redução dos custos envolvidos. Na medida que as operações de comércio internacional tornam-se mais eficientes, diminuem os custos relativos a cadeia logística, o que influencia diretamente no preço final dos produtos, tornando-os mais competitivos no mercado e gerando desenvolvimento econômico dos países.

A facilitação comercial (“Trade Facilitation”) é um dos temas da Rodada de Doha de negociações multilaterais da Organização Mundial do Comércio (OMC), também chamada de Rodada do Desenvolvimento, a qual estabelece um programa de trabalho relacionado a facilitação, simplificação, harmonização, padronização e modernização dos procedimentos do comércio internacional (BRASIL, 2019n).

O Brasil, por ser um membro da OMA, aderiu à Estrutura Normativa SAFE, explicada acima. No intuito de implementar os padrões previstos na referida estrutura, a Aduana Brasileira tem realizado ações como a simplificação das normas aduaneiras e adoção de procedimentos mais eficientes que propiciam maior fluidez nos trâmites relativos ao controle aduaneiro.

Segundo Morini (2015, p. 195), “a administração aduaneira brasileira tem se modernizado nos últimos anos, aproximando-se das mudanças necessárias rumo a uma gestão mais eficaz do fluxo de mercadorias pelas fronteiras”. Nesse sentido, a adoção de sistemas informatizados e interligados com órgãos anuentes, a utilização de gestão de risco e a cooperação com as aduanas de outros países são consideradas importantes ferramentas para obtenção fim almejado.

No entanto, salienta-se que a facilitação comercial é uma atividade complexa, pois envolve diversos fatores, como transporte, financiamento, seguro, padrões de qualidade, saúde, segurança, taxas portuárias, inspeção aduaneira e tempo de trânsito, entre outros.

No ano de 2017, quando atingiu o número mínimo de ratificações, entrou em vigor o Acordo de Facilitação de Comércio (AFC), celebrado no âmbito da OMC. O referido acordo já havia sido ratificado pelo Brasil, aprovado por meio do Decreto Legislativo 1 de 04/03/2016 (BRASIL, 2016b) e promulgado pelo Decreto Presidencial 9.326 de 03/04/2018 (BRASIL, 2018a).

“O AFC simplifica a burocracia e agiliza os procedimentos para o comércio internacional de bens, com medidas de reforço de transparência na elaboração de normas e a cooperação entre as autoridades aduaneiras” (BRASIL, 2017c). Dessa forma, o AFC pode ser considerado um grande avanço em termos de comércio internacional pois a simplificação dos procedimentos aduaneiros, facilita a circulação de mercadorias entre os países e reduz os entraves que prejudicam as operações de comércio exterior.

Como o AFC visa evitar a burocracia excessiva, dar transparência e uniformizar as normas, ele tem por finalidade tornar os procedimentos aduaneiros mais céleres e desse modo proporcionar benefícios econômicos para todos os participantes. Essa melhoria nas condições de comercialização dos produtos reflete em ganhos para os países pois permite a ampliação dos mercados e torna mais acessíveis insumos e tecnologias.

Segundo Morini (2015), o AFC elimina divergências, simplificando e harmonizando os procedimentos aduaneiros, contribuindo para comércio internacional, sem comprometer as normas de controle aduaneiro.

Alicerçado no AFC foi criado no Brasil o Comitê Nacional de Facilitação de Comércio (CONFAC), órgão colegiado com participação do setor privado, subordinado à Câmara de Comércio Exterior (Camex)⁸, com objetivo de orientar, coordenar, harmonizar e supervisionar as atividades da Administração Pública Federal, relativas ao comércio internacional (BRASIL, 2019l).

Com o intuito de reformular os procedimentos aduaneiros, a RFB e a

⁸ A Câmara de Comércio Exterior (Camex), do Ministério da Economia, tem por objetivo a formulação, a adoção, a implementação e a coordenação de políticas e de atividades relativas ao comércio exterior de bens e serviços, incluído o turismo, com vistas a promover o comércio exterior, os investimentos e a competitividade internacional do País (BRASIL, 2003).

Secretaria de Comércio Exterior lançaram o Portal Único do Comércio Exterior que remodelou os processos aduaneiros e integrou diversos órgãos que atuam na área, com objetivo de reduzir a quantidade de declarações prestadas pelas empresas aos órgãos de controle, reduzindo os custos e agilizando o comércio internacional, o que contribui para a competitividade de empresas brasileiras (RECEITA FEDERAL, 2019c).

Com a implantação do módulo Controle de Cargas em Trânsito (CCT), por meio de funcionalidades específicas do sistema, é possível controlar a localização da carga de exportação e sua movimentação entre os diversos intervenientes durante todo o despacho aduaneiro (BRASIL, 2019o).

Nesse mesmo diapasão, em 2017, a Instrução Normativa RFB 1.702 disciplinou o novo processo de exportações (BRASIL, 2017a). Entre as facilidades oferecidas aos operadores de comércio exterior está a substituição do Registro de Exportação (RE), da Declaração de Exportação (DE) e da Declaração Simplificada de Exportação (DSE) pela Declaração Única de Exportação (DUE), com isso houve uma redução das informações prestadas pelos intervenientes, dando fluidez aos processos de exportação.

Segundo a Revista Fato Gerador, com a implementação da DUE houve uma redução de 13 para 6,37 dias no tempo médio necessário para liberação de mercadorias para o embarque no exterior e redução de 91% dos documentos necessários para o processamento das exportações. Esses avanços foram possíveis porque a DUE está integrada com a Nota Fiscal Eletrônica (Nfe), o que possibilita melhor rastreabilidade e controle das operações (RECEITA FEDERAL, 2019c).

A Receita Federal (2019c) também divulgou que está em desenvolvimento um novo processo de importação com a implementação da Declaração Única de Importação (DUIMP), documento eletrônico que substituirá a Declaração de Importação (DI) e a Declaração Simplificada de Importação (DSI) e conterà informações aduaneiras, administrativas, comerciais, financeiras, fiscais e logísticas. Essa nova ferramenta objetiva a redução do tempo médio também na importação.

Para a Receita Federal, a agilidade no comércio exterior é fundamental para o país manter-se competitivo no mercado externo. Assim, considera como seu objetivo “permitir que as cargas que não apresentem problemas documentais ou indícios de fraude sejam desembaraçadas rapidamente, selecionando para fiscalização apenas a declarações que apresentem indícios de irregularidades” (RECEITA FEDERAL, 2019a, p. 48).

Como podemos verificar todas as medidas, acima citadas, adotadas em âmbito nacional pela RFB vão ao encontro das diretrizes internacionais relacionadas à facilitação do comércio internacional, denotando que a Aduana Brasileira tem empreendido esforços na implementação das normas acordadas internacionalmente.

3.1 OPERADOR ECONÔMICO AUTORIZADO (OEA)

Outro fator fundamental para viabilizar a facilitação do comércio internacional no Brasil foi a implementação do Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado (OEA) disciplinado pela Instrução Normativa RFB 1.598/2015, o qual concede tratamento diferenciado para os intervenientes em operações de comércio exterior envolvidos na movimentação internacional de mercadorias (BRASIL, 2015a).

Conforme a norma:

Entende-se por Operador Econômico Autorizado (OEA) o interveniente em operação de comércio exterior envolvido na movimentação internacional de mercadorias a qualquer título que, mediante o cumprimento voluntário dos critérios de segurança aplicados à cadeia logística ou das obrigações tributárias e aduaneiras, conforme a modalidade de certificação, demonstre atendimento aos níveis de conformidade e confiabilidade exigidos pelo Programa OEA e seja certificado nos termos desta Instrução Normativa.

Para receber a certificação como operador e usufruir os benefícios oferecidos pela aduana é necessário comprovar o cumprimento dos requisitos e critérios estabelecidos pelo Programa OEA relativos à segurança, conformidade e confiabilidade (BRASIL, 2019f).

Conforme o artigo 4º da referida Instrução Normativa, poderão ser certificados os seguintes intervenientes da cadeia logística: o importador, o exportador, o transportador, o agente de carga, o depositário de mercadoria sob controle aduaneiro em recinto alfandegado, o operador portuário ou aeroportuário e o Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação (Redex) (BRASIL, 2018d).

O Programa OEA é uma forma moderna de controle aduaneiro baseada no gerenciamento de risco, no incentivo às empresas a reduzirem suas próprias vulnerabilidades e no acompanhamento contínuo dos operadores.

Para gerenciar os riscos, as empresas devem conhecer as vulnerabilidades que existem em suas operações de comércio exterior e na sequência adotar procedimentos de trabalho visando minimizar a sua ocorrência, devendo testar periodicamente se os procedimentos de trabalho adotados se mantêm eficazes (BRASIL, 2019f).

Para obter a certificação OEA a empresa deve demonstrar à RFB que os processos de trabalho por ela adotados são eficazes no controle do risco. Para isso, a empresa interessada deve enviar um requerimento de certificação OEA, no qual responde algumas questões relacionadas à certificação e anexa os documentos que comprovam a adoção dos processos de trabalho e o seu monitoramento (BRASIL, 2019).

Além disso, para se tornar um OEA é necessário o cumprimento dos seguintes requisitos: aderir ao domicílio tributário eletrônico (DTE)⁹ e à escrituração contábil digital (ECD)¹⁰, possuir regularidade fiscal e inscrição no cadastro

nacional da pessoa jurídica (CNPJ), ter recolhido tributos federais há mais de vinte e quatro meses, ter atuado como interveniente passível de certificação OEA por no mínimo vinte e quatro meses, possuir autorização para operar em sua área nos termos estabelecidos pelo órgão de controle específico e não ter solicitação de certificação ao Programa Brasileiro de OEA indeferido nos últimos seis meses (BRASIL, 2018e).

A Instrução Normativa RFB 1.598/15 (BRASIL, 2015a) e alterações, cita as modalidades de certificação do operador OEA no Programa Brasileiro:

- a) OEA-S Segurança: concedido com base em critérios de segurança aplicados à cadeia logística no fluxo das operações de comércio exterior;
- b) OEA-C Conformidade: concedido com base em critérios referentes ao cumprimento das obrigações tributárias e aduaneiras, se subdivide em níveis 1 e 2, de acordo com os critérios exigidos e os benefícios concedidos.

O OEA certificado como OEA-S e OEA-C nível 2 poderá utilizar a denominação OEA-Pleno (OEA-P).

Para a concessão do OEA-S são observados critérios relativos a segurança da carga, controle de acesso físico, treinamento e conscientização de ameaças, segurança física das instalações e gestão de parceiros comerciais (BRASIL, 2015a).

Na concessão OEA-C devem ser observados os critérios de descrição completa das mercadorias, classificação fiscal, operações indiretas, base de cálculo dos tributos, origem das mercadorias, imunidades, benefícios e suspensões, qualificação profissional e controle cambial (BRASIL, 2015a).

Para os operadores econômicos autorizados são concedidos, em caráter geral, os seguintes benefícios (BRASIL, 2018b):

- a) divulgação do nome do operador no sítio da RFB na Internet;
- b) autorização para utilização da logomarca "AEO/OEA";
- c) designação de um servidor da RFB para efetuar os contatos entre RFB e o OEA;
- d) prioridade de análise do pedido de certificação de operador que já tenha sido certificado em outra modalidade ou nível do Programa OEA;
- e) fruição de benefícios e vantagens concedidos por Aduanas estrangeiras por Acordos de Reconhecimento Mútuo (ARM)¹¹;
- f) participação em Fórum Consultivo que elabora propostas de alteração da legislação e dos procedimentos aduaneiros que visem o aperfeiçoamento do Programa Brasileiro de OEA;
- g) dispensa de exigências na habilitação a regimes aduaneiros especiais ou aplicados em áreas especiais que já tenham sido cumpridas no procedimento de certificação; e
- h) participação em seminários e treinamentos.

⁹ O DTE permite que a Caixa Postal no e-CAC também seja considerada Domicílio Tributário perante a Administração Tributária Federal possibilitando a redução no tempo de trâmite dos processos administrativos digitais e acesso aos processos digitais existentes em nome do contribuinte (BRASIL, 2019g).

¹⁰ A ECD substitui a escrituração em papel pela escrituração transmitida via arquivo, sendo os livros contábeis transmitidos em versão digital (BRASIL, 2019k).

¹¹ Acordos de Reconhecimento Mútuo (ARM) são acordos bilaterais celebrados entre aduanas de países que possuam programas de OEA, os quais reconhecem as certificações, concedem tratamento prioritário e benefícios recíprocos (BRASIL 2018c).

Conforme a certificação obtida no Programa OEA são concedidos benefícios específicos para cada modalidade, os quais passamos a listar:

- a) redução no percentual de despachos selecionados para conferência aduaneira;
- b) a seleção parametrizada, que estabelece níveis diferenciados de conferência aduaneira, é executada imediatamente após o envio/registro das declarações de exportação e importação;
- c) prioridade de conferência da declaração selecionada para inspeção;
- d) dispensa de garantia no Trânsito Aduaneiro e na Admissão Temporária para utilização econômica;
- e) acesso prioritário dos transportadores OEA aos Recintos Aduaneiros;
- f) resposta à consulta de classificação fiscal em até 40 dias;
- g) permissão para a retificação em lote em quantidades iguais ou superiores a 50 declarações de importação;
- h) tratamento de armazenamento prioritário na importação por modal aéreo por 24 horas;
- i) registro antecipado da declaração de importação por meio aquaviário antes da chegada da carga ao território aduaneiro (sobre águas);
- j) possibilidade de seleção para o canal verde de conferência aduaneira para o regime aduaneiro de Admissão Temporária;

Basicamente, os benefícios oferecidos pelo programa brasileiro aos operadores certificados são simplificação, facilidade e agilidade nos procedimentos aduaneiros no país e no exterior. Dessa forma, como os processos são mais rápidos e menos burocráticos para os operadores OEA, ocorre redução nos custos, trazendo benefícios.

Estima-se que o programa OEA já gerou uma economia de 1,5 bilhão de dólares às empresas participantes em decorrência do aumento da competitividade (RECEITA FEDERAL, 2019b).

As aduanas têm firmado Acordos de Reconhecimento Mútuo (ARM), que permitem a previsibilidade das transações e a redução do retrabalho, dessa forma diminuem os custos e elevam a competitividade das empresas certificadas.

O Brasil assinou ARM com o Uruguai em 2016 e possui planos de trabalho para firmar ARMs com os Estados Unidos, Argentina, Bolívia e México (BRASIL, 2018c).

Recentemente foi lançado o OEA-Anvisa, no módulo OEA-Integrado que permite facilitar, com controle e segurança, os procedimentos de importação dos produtos controlados pela Anvisa¹² (BRASIL, 2019j). Essa interligação de sistemas possibilita otimizar os procedimentos aduaneiros, evitando o retrabalho dos usuários na prestação de informações necessárias.

¹² A Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa) é uma agência reguladora, sob a forma de autarquia de regime especial, vinculada ao Ministério da Saúde, que exerce o controle sanitário dos produtos e serviços submetidos à vigilância sanitária (BRASIL, 1999).

4. FISCALIZAÇÃO ADUANEIRA

Uma das características inquestionáveis da aduana é o seu caráter universal. Pode-se afirmar que não há nação organizada no mundo que não disponha de uma fiscalização aduaneira, sendo que sua missão é praticamente a mesma em todos os países, qual seja, o controle de pessoas, veículos e mercadorias (SOSA, 1996).

Sosa (1996, p. 47) salienta que a função primeira da aduana é “o controle do fluxo de entrada e saída de mercadorias do país, decorrente das operações de comércio internacional, cumulada com a responsabilidade de aplicar a tarifa aduaneira sobre ditas operações”. Acrescenta ainda que a atividade aduaneira tem um duplo aspecto: “o controle administrativo das operações de comércio exterior e a repressão aos ilícitos aduaneiros” (1996, p. 55). Nesse contexto é importante destacar o papel desempenhado pela aduana de proteção da sociedade por meio do combate ao contrabando, descaminho, contrafação, lavagem de dinheiro, tráfico internacional de drogas, armas e animais relacionadas ao comércio internacional.

Em 28 de outubro de 2003, no âmbito da Organização dos Estados Americanos (2003), foi aprovada a Declaração sobre Segurança nas Américas, que identifica entre os pontos que afetam a segurança dos estados, o terrorismo, o crime organizado transnacional, o problema mundial das drogas, a corrupção, a lavagem de ativos e o tráfico ilícito de armas. A referida declaração visa à cooperação para avaliar, prevenir, enfrentar e responder eficazmente às ameaças tradicionais e as novas ameaças, preocupações e outros desafios relativos a segurança dos Estados.

No Brasil, o atual Ministério da Economia exerce o controle sobre o comércio exterior, conforme disposto no artigo 237 da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda¹³.

A Lei 13.844/2019 estabeleceu no artigo 31 as áreas de atuação do Ministério da Economia, entre elas destacamos (BRASIL, 2019a):

V - negociações econômicas e financeiras com governos, organismos multilaterais e agências governamentais;
[...]
VII - fiscalização e controle do comércio exterior;

O Decreto 6.759/2009 regulamentou a administração das atividades aduaneiras, a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Segundo a norma, a autoridade aduaneira tem competência para

¹³ A Lei 13.844 de 18/06/2019 extinguiu o Ministério da Fazenda e criou o Ministério da Economia.

disciplinar a entrada, a permanência, a movimentação e a saída de pessoas, veículos, unidades de carga e mercadorias, procedentes do exterior ou a ele destinados, nas áreas de portos, aeroportos, pontos de fronteira e recintos alfandegados (BRASIL, 2009).

As atividades acima descritas são desempenhas pela Secretaria da Receita Federal, órgão subordinado ao Ministério da Economia. De acordo com a Portaria MF 430 de 09 de outubro de 2017 cabe a RFB, entre outras atividades, as de (BRASIL, 2017d):

XVII - dirigir, supervisionar, orientar, coordenar e executar os serviços de administração, fiscalização e controle aduaneiros, inclusive quanto ao alfandegamento de áreas e recintos;

[...]

XX - planejar, coordenar e executar as atividades de repressão ao contrabando, ao descaminho, à contrafação e pirataria, ao tráfico ilícito de entorpecentes e de drogas afins, ao tráfico internacional de arma de fogo e à lavagem ou ocultação de bens, direitos e valores, observada a competência específica de outros órgãos;

Ressalta-se que esse controle de fronteira realizado pela Secretaria da Receita Federal não tem caráter meramente arrecadatário, pois nesse caso o bem tutelado pelo Estado é a segurança da sociedade (SILVA, 2014; BRASIL, 2015b). Podemos assim dizer que o papel desempenhado pela Aduana é essencial para a proteção da sociedade pois o controle e a fiscalização de pessoas, mercadorias e veículos que entram e saem do País, visa combater uma série de ilícitos que ameaçam o bem-estar comum.

O Decreto 8.903/2016 regulamentou o Programa de Proteção Integrada de Fronteiras, que prevê a atuação integrada e coordenada de diversos órgãos da Administração e a cooperação e integração com os países vizinhos no intuito de articular ações de segurança pública, de inteligência, de controle aduaneiro e das Forças Armadas nas faixas de fronteira e na costa marítima (BRASIL, 2016a).

Nesse panorama, destacamos a atuação da Câmara de Comércio Exterior (Camex), do Ministério da Economia, que tem por objetivo definir diretrizes e procedimentos visando a implementar e coordenar as políticas e atividades relacionadas ao comércio exterior de bens e serviços, dirigidas a promover a simplificação e racionalização do comércio exterior. Sendo consultada pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, nos casos de implementação de exigência administrativa, registro, controle direto e indireto sobre operações de comércio exterior (BRASIL, 2007; BRASIL, 2003; VASQUEZ, 2015). Dessa forma, a Camex desempenha um importante papel nos temas relacionados à fiscalização e à facilitação nas relações internacionais brasileiras.

Por fim, é inquestionável a relevância das atividades executadas pelas aduanas no âmbito do comércio internacional. Para realizar suas funções, as aduanas exigem dos intervenientes informações sobre os bens serem importados ou exportados, o modo que essas informações são prestadas pelos interessados e

analisadas pelas aduanas pode resultar em obstáculos ou facilitação ao comércio global. Daí a importância da necessidade de encontrar meios mais céleres e eficazes para o fornecimento e processamento das informações relativas aos despachos aduaneiros no intuito de otimizar os procedimentos.

4.1 GESTÃO DE RISCO

Para garantir a total segurança nas transações de comércio exterior seria necessário a inspeção de todas as cargas e veículos. Todavia essa prática é inexecutável e ultrapassada e, além disso, acarretaria um custo elevadíssimo para o comércio internacional. Na busca de otimização e agilidade as modernas administrações aduaneiras usam sistemas automatizados no intuito de gerenciar os riscos relacionados ao comércio exterior.

Conforme já relatado, a Aduana Brasileira tem buscado, por meio do uso da tecnologia, agilizar os processos de importação e exportação, todavia essa modernização não é considerada uma tarefa fácil pois o comércio exterior é uma atividade muito complexa que envolve diversos intervenientes e anuentes.

Nesse contexto, a gestão de risco é utilizada para identificar a potencial ocorrência de eventos que impliquem no descumprimento de regras que incidem sobre o comércio exterior (BRASIL, 2019e).

No Brasil foi implementado um modelo de gerenciamento de risco que emprega técnicas e instrumentos que permitem determinar e quantificar o nível de risco de um determinado ator, objeto ou operação de comércio exterior (BRASIL, 2019e).

No processo de gerenciamento de risco deve-se identificar os riscos inerentes à operação realizada, analisá-los quanto a probabilidade de sua ocorrência e a extensão dos possíveis danos, bem como prever formas de tratar o risco, com o intuito de evitar a sua ocorrência, sendo que o processo deve ser revisado constantemente para verificação dos resultados alcançados (BRASIL, 2019i).

As preocupações principais da gestão de risco estão relacionadas ao tráfico de armas e drogas, à contrafação, ao roubo de cargas e ao descaminho (MORINI, 2015).

Na persecução de um ambiente de facilitação ao comércio internacional é essencial a utilização de sistemas informatizados e de modernos equipamentos de inspeção não invasiva, tipo raio-x, que permitem segurança e agilidade no controle aduaneiro, bem como a cooperação entre as aduanas a fim de eliminar o retrabalho.

No caso de gerenciamento de risco na exportação, os critérios que definirão a necessidade de conferência aduaneira numa determinada operação serão realizados com base no histórico de cumprimento da legislação pelos intervenientes, na natureza, volume e valor da exportação, no país de aquisição e destinação dos bens exportados, no tratamento tributário e enquadramento da operação e nas características dos bens exportados (BRASIL, 2019h).

Após a apresentação da carga para despacho (ACD) deve ser realizada a análise do risco da operação na exportação, a qual resultará no canal de conferência aduaneira. As operações de solicitação de embarque antecipado, de retificação de Despacho Único de Exportação (DU-E) e de autorização e conclusão de trânsito também serão submetidas à análise de risco aduaneiro, que resultará no deferimento automático ou encaminhamento para análise da RFB, dependendo dos riscos inerentes ao caso (BRASIL, 2019h).

As inovações, acima citadas, foram implementadas no despacho de exportação por meio da declaração única de exportação (DUE). Espera-se que, com a implementação da declaração única de importação (DUIMP), sejam adotadas ferramentas de gestão de risco também na importação.

Com a aplicação dos recursos de análise de risco, visando a identificar e selecionar as operações que exigem a necessidade de verificação física ou o cumprimento de outras exigências, pode-se garantir a celeridade dos procedimentos aduaneiros para as operações em que não foram identificados fatores de risco.

5. CONCLUSÃO

É inquestionável que o comércio internacional desempenha um importante papel para o desenvolvimento econômico dos países. Em tempos de globalização o fechamento de um país ao mercado externo implicaria em atraso econômico, tecnológico e social.

Nesse contexto, um relevante fator que pode ser considerado peça chave nessa engrenagem é a facilitação ao comércio, que visa tornar as negociações internacionais mais ágeis, menos burocráticas e com menor custo.

Desse modo, surgem demandas contraditórias para as aduanas, que por um lado devem facilitar o fluxo do comércio dando fluidez e agilidade, e por outro lado não podem descuidar da segurança e do controle aduaneiro. Na busca de solucionar essa equação a Aduana Brasileira tem empreendido esforços na otimização dos procedimentos.

Um ponto importante foi a implementação do Programa Brasileiro do OEA, que possibilita agilizar os procedimentos de desembaraço por parte da RFB e permite a atuação de órgãos anuentes. Entre os benefícios concedidos aos operadores OEA podemos citar a diminuição da burocracia, a redução do percentual de cargas selecionadas para conferência e a agilidade gerando economia nos custos aduaneiros.

Nesse sentido também foi lançada a Declaração Única de Exportação (DUE), integrada à Nota Fiscal eletrônica, que elimina informações redundantes, simplifica e agiliza o processo de despacho aduaneiro de exportação.

Outra medida adotada na exportação é o Controle de Carga em Trânsito (CCT), que integra o processo de despacho de exportação com as correspondentes movimentações de carga até o embarque ou a transposição de fronteira, dessa forma reduz tempos, custos e melhora o controle aduaneiro.

Na importação, foi disponibilizado o Despacho sobre Águas para as empresas certificadas como Operador Econômico Autorizado (OEA), que permite o registro antecipado de declarações de importação, antes da chegada da carga ao Brasil, possibilitando a retirada das mercadorias no momento do seu descarregamento no porto.

As ações acima citadas, que simplificam e facilitam os procedimentos, são embasadas nos modelos de gestão de risco, que permitem refinar os parâmetros utilizados pela RFB para selecionar as operações para verificação física ou documental.

Diante de todo exposto concluímos que a facilitação do comércio internacional somente é possível com a utilização de modelos de gestão de risco eficazes, que permitam identificar as vulnerabilidades e tratá-las de forma a impedir a ocorrência de ilícitos nas transações internacionais, encaminhando para a seleção de conferência pela aduana cargas que realmente possam conter irregularidades, possibilitando que as cargas em que não seja identificado o risco, possam desfrutar de agilidade. Dessa forma ocorrerá uma maior redução nos custos das operações, propiciando o desenvolvimento do comércio internacional e dos países, atraindo investimentos externos para o país e incrementando a arrecadação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AZEVEDO, Roberto. **Combate à burocracia e facilitação do comércio internacional**. São Paulo: Fecomercio SP, 22 out. 2018. Disponível em: <<https://www.fecomercio.com.br/noticia/combate-a-burocracia-e-facilitacao-do-comercio-internacional-por-roberto-azevedo>> Acesso em: 26 ago. 2019.

BLOCOS econômicos. **Blocos econômicos**. Disponível em: <<http://blocos-economicos.info/>> Acesso em: 19 ago. 2019.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 20 ago. 2019.

_____. Decreto 1355 de 30 dezembro de 1994. Promulga a Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 dez. 1994a. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D1355.htm> Acesso em: 20 ago. 2019.

_____. Decreto 4732 de 10 junho 2003. Dispõe sobre a Câmara de Comércio Exterior - CAMEX, da Presidência da República. **Diário Oficial da União**, Brasília, 11 jun. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2003/D4732.htm> Acesso em: 20 ago. 2019.

_____. Decreto 6759 de 05 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 União**, Brasília, 06 fev. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6759.htm> Acesso em: 27 ago. 2019.

_____. Decreto 85801 de 10 de março de 1981. Promulga o Convênio de Criação de um Conselho de Cooperação Aduaneira. **Diário Oficial da União**, Brasília, 10 mar. 1981. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/atos/decretos/1981/d85801.html> Acesso em: 20 ago. 2019.

_____. Decreto 8903 de 16 novembro de 2016. Institui o Programa de Proteção Integrada de Fronteiras e organiza a atuação de unidades da administração pública federal para sua execução. **Diário Oficial da União**, Brasília, 17 nov. 2016a. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Decreto/D8903.htm#art9> Acesso em 02 de set. 2019.

_____. Decreto 9326 de 03 abril de 2018. Promulga o Protocolo de Emenda ao Acordo Constitutivo da Organização Mundial do Comércio, adotado pelo Conselho-Geral da Organização Mundial do Comércio, em 27 de novembro de 2014, e seu anexo, o Acordo sobre a Facilitação do Comércio, adotado pelos membros da Organização Mundial do Comércio, em 7 de dezembro de 2013. **Diário Oficial da União**, Brasília, 04 abr. 2018a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9326.htm> Acesso em: 23 ago. 2019.

_____. Decreto Legislativo 1 de 04 março de 2016. Aprova o texto do protocolo de emenda ao acordo constitutivo da Organização Mundial do Comércio, adotado pelo conselho geral da Organização Mundial do Comércio por decisão de 27 de novembro de 2014, juntamente com seu anexo, o acordo sobre a facilitação de comércio, adotado pelos membros da OMC na IX

conferência ministerial, realizada em Bali, Indonésia, em 7 de dezembro de 2013. **Diário Oficial da União**, Brasília, 07 mar. 2016b. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/norma/535036>> Acesso em: ago. 2019.

_____. Decreto Legislativo 129 de 02 dezembro de 1980. Aprova o texto do Convênio de Criação de um Conselho de Cooperação Aduaneira, assinado em Bruxelas, a 15 de dezembro de 1950. **Diário Oficial da União**, Brasília, 05 dez. 1980. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decleg/1980-1987/decretolegislativo-129-2-dezembro-1980-361317-exposicaodemotivos-147725-pl.html>> Acesso em: 20 ago. 2019.

_____. Decreto Legislativo 30 de 1 dezembro de 1994. Aprova a Ata Final da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, as listas de concessões do Brasil na área tarifária (Lista III) e no setor de serviços e o texto do Acordo Plurilateral sobre Carne Bovina. **Diário Oficial da União**, Brasília: 19 dez. 1994b. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decleg/1994/decretolegislativo-30-15-dezembro-1994-358328-norma-pl.html>> Acesso em: 20 ago. 2019.

_____. Instrução Normativa RFB 1598 de 09 de dezembro de 2015. Dispõe sobre o Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado. **Diário Oficial da União**, Brasília, 11 dez. 2015a. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=70204&visao=anotado>> Acesso em: 26 ago. 2019.

_____. Instrução Normativa RFB 1702 de 21 de março de 2017. Disciplina o despacho aduaneiro de exportação processado por meio de Declaração Única de Exportação (DU-E). **Diário Oficial da União**, Brasília, 23 mar. 2017a. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81483&visao=anotado>> Acesso em: 25 ago. 2019.

_____. Lei 13844 de 18 junho de 2019. Estabelece a organização básica dos órgãos da Presidência da República e dos Ministérios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 18 jun. 2019. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Lei/L13844.htm> Acesso em: 29 ago. 2019a.

_____. Lei 9782 de 26 janeiro 1999. Define o sistema nacional de vigilância sanitária, cria a agência nacional de vigilância sanitária, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 jan. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9782.htm> Acesso em: 21 set. 2019.

_____. Mercosul. **Saiba mais sobre o Mercosul**. Brasília: Mercosul. Disponível em: <<http://www.mercosul.gov.br/saiba-mais-sobre-o-mercosul>>. Acesso em: 15 ago. 2019b.

_____. Ministério da Economia Indústria, Comércio Exterior e Serviços. **Princípios**. Brasília: MDIC. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior/negociacoes-internacionais/1886-omc-principios>> Acesso em: 21 ago. 2019c.

_____. Ministério da Economia, Indústria, Comércio Exterior e Serviços. **Rodadas de Negociações**. Brasília: MDIC. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior/negociacoes-internacionais/1887-omc-rodadas-de-negociacoes>> Acesso em: 24 ago. 2019d.

_____. Ministério da Economia, Receita Federal. **Gerenciamento de Risco na Área Aduaneira**. Brasília: ME. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/srf/boaspraticas/aduana/gerenciamento.htm>> Acesso em: 21 ago. 2019e.

_____. Ministério da Economia. Receita Federal. **Aduana – Admissão temporária de bens**. Brasília: ME, 01 fev. 2017b. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/carta-de-servicos/lista-de-servicos/receita-federal-do-brasil/aduana-2013-admissao-temporaria-de-bens>> Acesso em 20 set. 2019

_____. Ministério da Economia. Receita Federal. **Benefícios do programa OEA**. Brasília: ME, 13 nov 2018b. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/beneficios-do-programa-oea>> Acesso em: ago. 2019.

_____. Ministério da Economia. Receita Federal. **Brasil e México assinam plano de trabalho para acordo de reconhecimento mútuo OEA**. Brasília: ME, 19 abr. 2018c. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/noticias/2018/brasil-e-mexico-assinam-plano-de-trabalho-conjunto-para-acordo-de-reconhecimento-mutuo-de-oea>> Acesso em: 15 ago. 2019.

_____. Ministério da Economia. Receita Federal. **Como se tornar um OEA**. Brasília: ME, 15 abr. 2019. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/como-se-tornar-um-oea>> Acesso em: 17 ago. 2019f.

_____. Ministério da Economia. Receita Federal. **Conheça as vantagens de aderir ao domicílio tributário eletrônico (DTE)**. Brasília: ME, 07 mar. 2019. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/processos/processo-digital/conheca-as-vantagens-de-aderir-ao-domicilio-tributario-eletronico-dte>> Acesso em 20 set. 2019g.

_____. Ministério da Economia. Receita Federal. **Controle aduaneiro**. Brasília: ME, 13 mar. 2015b. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/conceitos-e-definicoes/controlado-aduaneiro>> Acesso em: 17 ago. 2019.

_____. Ministério da Economia. Receita Federal. **Gerenciamento de Risco**. Brasília: ME, 03 jul. 2019. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/exportacao-portal-unico/copy6_of_introducao> Acesso em: 21 ago. 2019h.

_____. Ministério da Economia. Receita Federal. **Operadores que podem ser OEA**. Brasília: ME, 08 out. 2018d. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/quem-pode-ser-oea>> Acesso em: 21 ago. 2019.

_____. Ministério da Economia. Receita Federal. **Orientações para o Gerenciamento dos Riscos**. Brasília: ME. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/arquivos-e-imagens/arquivos/orientacoes-gr.pdf>> Acesso em: 21 ago. 2019i.

_____. Ministério da Economia. Receita Federal. **Portaria Conjunta dá início ao OEA-Integrado da Anvisa**. Brasília: ME, 09 mai. 2019. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/noticias/2019/portaria-conjunta-da-inicio-ao-oea-integrado-da-anvisa>> Acesso em: 27 ago. 2019j.

_____. Ministério da Economia. Receita Federal. **Requisitos de Admissibilidade**. Brasília: ME, 08 out. 2018e. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/oea/requisitos-de-admissibilidade>> Acesso em: 26 ago. 2019.

_____. Ministério da Economia. Receita Federal. **Sped. ECD**. Brasília: ME. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/499>> Acesso em 20 set. 2019k.

_____. Ministério da Economia. **Secretaria-Executiva da Câmara de Comércio Exterior Comitê Nacional de Facilitação de Comércio – Confac**. Brasília: ME. Disponível em: <<http://www.camex.gov.br/confac>> Acesso em: 16 ago. 2019l.

_____. Ministério das Relações Exteriores. **Entrada em vigor do Acordo de Facilitação de Comércio (AFC) da Organização Mundial do comércio (OMC)**. Brasília: MRE, 22 fev. 2017c. Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/notas-a-imprensa/15791-entrada-em-vigor-do-acordo-de-facilitacao-de-comercio-afc-da-organizacao-mundial-do-comercio-omc>>. Acesso em: 21 ago. 2019.

_____. Ministério das Relações Exteriores. **Organização Mundial do Comércio**. Brasília: MRE. Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/132-organizacao-mundial-do-comercio-omc>> Acesso em: 20 ago. 2019m.

_____. Ministério das Relações Exteriores. **Rodada de Doha da Organização Mundial do Comércio**. Brasília: MRE. Disponível em: <<http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/694-a-rodada-de-doha-da-omc>> Acesso em: 21 ago. 2019n.

_____. Portal Siscomex. **Principais funcionalidades do módulo CCT**. Brasília: Portal Siscomex. Disponível em: <<http://siscomex.gov.br/wp-content/uploads/2019/09/Principais-Funcionalidades-do-Modulo-CCT.pdf>> Acesso em: 02 set. 2019o.

_____. Portaria MF 430 de 09 outubro 2017. Aprova o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). **Diário Oficial da União**, Brasília, 11 out. 2017d. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=87025>> Acesso em: 25 ago. 2019.

_____. Resolução 70 de 11 dezembro de 2007. Determina que os órgãos e entidades da Administração Pública Federal, responsáveis pela implementação de exigência administrativa, registro, controle direto e indireto sobre operações de comércio exterior, deverão observar o disposto no art. 1º, § 1º, e no art. 3º do Decreto 4.732, de 10 de junho de 2003. **Diário Oficial da União**, Brasília, 13 dez. 2007. Disponível em: <<http://www.camex.gov.br/uncategorised/62-resolucoes-da-camex/em-vigor/665-resolucao-n-70-de-11-de-dezembro-de-2007>> Acesso em: 21 ago. 2019.

MEIRA, Liziane Angelotti; TREVISAN, Rosaldo. **Reflexões sobre o código aduaneiro do Mercosul**. In: TREVISAN, Rosaldo (Org.). **Temas atuais de direito aduaneiro II**. São Paulo: Lex editora, 2015, p. 261-296.

MEIRA, Liziane Angelotti. **A cláusula do tratamento nacional do GATT e os tributos incidentes na importação de bens**. In: TREVISAN, Rosaldo (Org.). **Temas atuais de direito aduaneiro II**. São Paulo: Lex editora, 2015, p. 199-234.

_____. Tributos sobre o comércio exterior: Série IDP. São Paulo: Saraiva, 2012.

MORINI, Cristiano. **A convenção de Quioto revisada e a modernização da administração aduaneira**. In: TREVISAN, Rosaldo (Org.). **Temas atuais de direito aduaneiro II**. São Paulo: Lex editora, 2015, p. 163-198.

ORGANIZAÇÃO DOS ESTADOS AMERICANOS. **Projeto de declaração sobre segurança nas Américas**. México: OEA, 28 out. 2003. Disponível em <http://www.oas.org/juridico/portuguese/decl_security_pt.pdf> Acesso em 02 de set. 2019.

PIGNANELLI, Alexandre; SANTOS, Juliana Bonomi. **Desafios à Competitividade das Exportações Brasileiras**. Brasília: FGV-EASP, 2016. Disponível em: <https://bucket-gw-cni-static-cms-si.s3.amazonaws.com/media/filer_public/5c/dd/5cdd4dd6-6d23-4215-8a88-90fa3ad2d4a1/desafios_a_competitividade_das_exportacoes_brasileiras.pdf> Acesso em: 25 ago. 2019.

PORTAL OPERADOR ECONÔMICO AUTORIZADO. **Estrutura Normativa Safe**. São Paulo: OEA. Disponível em: <<http://www.portaloea.com.br/estrutura-normativa-safe.html>> Acesso em: 25 ago. 2019a.

_____. **Origem do safe framework of standards**. São Paulo: OEA. Disponível em: <<http://www.portaloea.com.br/origem-do-safe-framework-of-standars.html>> Acesso em: 25 ago. 2019b.

RECEITA FEDERAL. **Mais de 90% das cargas importadas são desembaraçadas em menos de 24 horas**. Fato Gerador, Brasília: 16º ed, p. 48, mai. 2019a.

_____. **Programa OEA proporciona agilidade e economia no comércio exterior**. Fato Gerador, Brasília: 16º ed, p. 18-21, mai. 2019b.

_____. **Receita Federal divulga ações voltadas para a simplificação e melhoria do ambiente de negócios**. Fato Gerador, Brasília: 16º ed, p. 5-9, mai. 2019c.

SILVA, Tom Pierre Fernandes da et al. **Tributação no Comércio Exterior Brasileiro**. 1ª edição. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2014.

SOSA, Roosevelt Baldomir. **A aduana e o comércio exterior**. São Paulo: Aduaneiras, 1996.

TREVISAN, Rosaldo, **Direito aduaneiro no Brasil: a hora e a vez da internacionalização**. In: TREVISAN, Rosaldo (Org.). **Temas atuais de direito aduaneiro II**. São Paulo: Lex editora, 2015. P. 11-60.

_____. **O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional**. São Paulo: Lex editora, 2017.

VASQUEZ, José Lopes. **Comércio exterior brasileiro**. 11ª edição. São Paulo: Atlas, 2015.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. **History**. Bruxelas: WCO, 02 may. 2019. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/en/about-us/what-is-the-wco/au_history.aspx> Acesso em: 20 ago. 2019a.

_____. **Membership.** Bruxelas: WCO. Disponível em: <<http://www.wcoomd.org/en/about-us/wco-members/membership.aspx>> Acesso em: 28 ago. 2019b.

_____. **O Operador Econômico autorizado e a pequena e média empresa.** Bruxelas: WCO. Disponível em: <<http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-andtools/tools/~media/289347099CD24ED1B5C8E57967D6E03A.ashx>> Acesso em: 29 ago. 2019c.

_____. **Recommendations.** Bruxelas: WCO, july. 2012. Disponível em: <<http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/recommendations.aspx>> Acesso em: 28 ago. 2019.

_____. **WCO Goals.** Bruxelas: WCO. Disponível em: <<http://www.wcoomd.org/en/about-us/what-is-the-wco/goals.aspx>> Acesso em: 29 ago. 2019d.

_____. **WCO Mission Statement.** Bruxelas: WCO. Disponível em: <http://www.wcoomd.org/en/about-us/what-is-the-wco/mission_statement.aspx> Acesso em: 27 ago. 2019e.

**O INSTITUTO DA EXTINÇÃO
DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO
E A POSSIBILIDADE DE PRISÃO POR
DÍVIDA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE
LEGISLATIVA E JURISPRUDENCIAL**

ANA CRISTINA SILVA IATAROLA

O INSTITUTO DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO E A POSSIBILIDADE DE PRISÃO POR DÍVIDA TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE LEGISLATIVA E JURISPRUDENCIAL

ANA CRISTINA SILVA IATAROLA

“A cada dia mais forte é a minha convicção de que o Direito Positivo, no Brasil como em outros países, ainda está longe de ser instrumento, por todos desejados, da adequada realização dos valores humanos, em especial dos dois mais importantes deles: Segurança e Justiça.”

RESUMO

Este artigo tem como foco abordar e discutir as alterações legislativas sobre a prisão por dívida tributária nos casos de crimes contra a ordem tributária, bem como demonstrar a evolução da extinção da punibilidade do Estado por meio do pagamento integral do débito e do seu parcelamento, uma tendência em abrandar a sanção penal a fim de assegurar a recuperação de créditos tributários, confessados ou não. O acompanhamento da evolução da legislação e jurisprudencial brasileira de regulamentação da extinção da punibilidade pelo pagamento revela a instabilidade neste tema. Na evolução legislativa, houve um incremento na repressão penal tributária, mas também, uma flexibilização da aplicação da sanção penal, ao autorizar a extinção da punibilidade em razão do pagamento integral do débito a qualquer tempo, assim como a suspensão da punibilidade por meio do parcelamento, este até o recebimento da denúncia, conforme posicionamento do Supremo Tribunal Federal. Há também, a possibilidade de se aplicar sanção penal cumulada com a administrativa para um mesmo ilícito. Apesar da viabilidade da coexistência de ambas as sanções para um mesmo crime contra a ordem tributária, o legislador permitiu a extinção da punibilidade, por meio do pagamento integral do débito, ou a sua suspensão, por meio do parcelamento. Entretanto, em decisão atual, o STF trouxe novamente a discussão da possibilidade de prisão por dívida tributária, considerando o posicionamento do Supremo

Tribunal Federal e a polêmica decisão do RHC 163.334. A relação tributária passou a transpor a questão pecuniária, passando a sancionar/penalizar o infrator não só em pecúnia, mas também em sua liberdade, vivenciamos uma total inversão dos valores jurídicos da relação tributária e o encetamento dos crimes fiscais.

Palavras-chave: Direito Tributário, Extinção da Punibilidade, Prisão, Pagamento.

ABSTRACT

This article focuses on addressing and discussing the legislative changes on imprisonment for tax debt in cases of crimes against the tax order, as well as demonstrating the evolution of the extinction of the State's punishment through the full payment of the debt and its installment, a tendency to ease the penal sanction in order to ensure the recovery of tax credits, confessed or not. Monitoring the evolution of Brazilian legislation and jurisprudence regulating the extinction of punishment for payment reveals the instability in this issue. In the legislative evolution, there was an increase in the penal tax repression, but also a more flexible application of the penal sanction, by authorizing the extinction of the punishment due to the full payment of the debt at any time, as well as the suspension of the punishment through installment payment, this until the receipt of the complaint, according to the position of the Federal Supreme Court. There is also the possibility of applying a criminal penalty combined with an administrative one for the same offense. Despite the feasibility of coexistence of both sanctions for the same crime against the tax order, the legislator allowed the extinction of the punishment, through full payment of the debt, or its suspension, through installment payment. However, in a current decision, the STF again discussed the possibility of imprisonment for tax debt, considering the position of the Supreme Court and the controversial decision of RHC 163.334. The tax relationship began to transpose the pecuniary issue, starting to sanction/penalize the offender not only in pecuniary, but also in his freedom, we experienced a total inversion of the legal values of the tax relationship and the initiation of fiscal crimes.

Keywords: Tax Law, Extinction of Punishment, Prison, Payment.

INTRODUÇÃO

O Brasil, mantendo um sistema tributário excessivamente burocrático e oneroso, com a existência de inúmeros tributos, encontra-se dentre os países que ostentam uma das maiores cargas tributárias mundiais, chegando ao patamar de 31,64% do PIB nacional no ano de 2020¹. Este elevado ônus tributário, ao invés de propiciar uma grande arrecadação para os governos federal, estadual e municipal (onde estes entes deveriam fazer uma boa aplicação destes recursos) vem sendo uma das principais causas da existência do inadimplemento da obrigação tributária. O Brasil, tem hoje um enorme passivo tributário, fruto também, de uma litigância que não cessa de evoluir.

Dentro das condutas dos contribuinte face a obrigação tributária, temos que a aversão ao tributo traz como efeitos o alto grau de sonegação e o baixo índice de cumprimento voluntário das obrigações tributárias. Estas condutas devem-se, em boa medida, à falta de conscientização dos contribuintes, à sua não-participação na elaboração do orçamento e, em consequência, ao não exercício pleno da cidadania, bem como os fatores abaixo relacionados:

- a) a complexidade das leis tributárias e a grande quantidade de normas que indivíduos e empresas têm de conhecer para cumprir as obrigações principais, e também as acessórias;
- b) a pouca confiança no governo, com respeito à adequada aplicação dos recursos públicos;
- c) a falta de equidade, dado que algumas leis abrem exceções para conceder tratamento privilegiado, como isenções, incentivos, parcelamento e até anistias fiscais;
- d) o descrédito do contribuinte à efetiva conversão do imposto em bens e serviços públicos por parte do Estado;
- e) a inexistência de contrapartida imediata ao pagamento do tributo;
- f) a baixa eficiência e pouca eficácia da máquina administrativa.

As questões tributárias ainda se adentram num campo mais tênue que são os mecanismos arbitrários que o Estado vem se utilizando para arrecadar a enorme quantidade de tributos existentes no país, sendo que um deles traduz numa verdadeira ofensa aos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos brasileiros previstos na Constituição Federal de 1988, qual seja: chamar o Direito Penal a intervir nas questões de Direito Tributário com objetivos claramente utilitaristas, ou seja, permitir a criação e utilização da legislação criminal como instrumento destinado a coagir o contribuinte inadimplente com o Fisco.

Tratou-se neste artigo, de discutir as alterações legislativas sobre a prisão por dívida tributária nos casos de crimes contra a ordem tributária, bem como demonstrar a evolução da extinção da punibilidade do Estado por

¹ Boletim Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Federal, disponível em https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233 - Acesso em 05/02/2021.

meio do pagamento integral do débito e do seu parcelamento, uma tendência em abrandar a sanção penal a fim de assegurar a recuperação de créditos tributários, confessados ou não.

No acompanhamento da evolução da legislação e jurisprudencial brasileira de regulamentação da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, temos a revelação da instabilidade do assunto no campo jurídico. Se na evolução legislativa, houve um incremento na repressão penal tributária, temos também uma flexibilização da aplicação da sanção penal, ao autorizar a extinção da punibilidade em razão do pagamento integral do débito a qualquer tempo, assim como a suspensão da punibilidade por meio do parcelamento, este até o recebimento da denúncia, conforme posicionamento do Supremo Tribunal Federal.

Em nosso direito, há a possibilidade de se aplicar sanção penal cumulada com a administrativa para um mesmo ilícito. Apesar da viabilidade da coexistência de ambas as sanções para um mesmo crime contra a ordem tributária, o legislador permitiu a extinção da punibilidade, por meio do pagamento integral do débito, ou a sua suspensão, por meio do parcelamento.

No desenvolvimento do artigo, foi verificado também a decisão recente do Supremo Tribunal Federal - STF, que trouxe novamente a discussão da possibilidade de prisão penal por dívida tributária, considerando o posicionamento do Supremo Tribunal Federal e a polêmica decisão do RHC 163.334 em dezembro de 2019. Após esta decisão, houve uma inquietação e intensificação de debates acadêmicos em torno do mencionado tipo penal e seus desdobramentos.

No momento que a relação tributária passou a transpor a questão pecuniária, passando a sancionar/penalizar o infrator não só em pecúnia, mas também em sua liberdade, vivenciamos uma total inversão dos valores jurídicos da relação tributária e o encetamento dos crimes fiscais.

1. PRISÃO CIVIL E PRISÃO PENAL

A privação de liberdade pelo não adimplemento de obrigação tributária é de todo desnecessária. Há muito se discute sob a vedação da prisão civil por dívida (art 5º, LXVII- Constituição Federal de 1988) e a "pena criminal", assim defendida por alguns nos delitos contra a ordem tributária, ou seja, a "chamada prisão por dívida (coaçoão para pagamento) travestida em prisão penal".

Essa "modalidade de prisão", encontra-se abarcada pelas leis especiais que tipificam os crimes relacionados com o não-pagamento de tributos, como os crimes contra a ordem tributária (artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90), bem como a apropriação indébita previdenciária e a sonegação de contribuição previdenciária, tipificados, respectivamente, nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal brasileiro.

Aqueles que defendem de que não se trata de prisão civil, mas de pena criminal destacam que a natureza da lei penal tributária não se limita à arrecadação de tributos, mas abrange uma justiça distributiva, a fim de possibilitar que o Estado assegure o cumprimento das prestações públicas que são devidas

para a sua sustentabilidade, neste caso, os direitos sociais consubstanciados na redistribuição dos recursos existentes para assegurar educação, saúde, moradia, segurança, lazer e demais necessidades básicas da população. Assim, neste viés, defendem que a necessidade do tributo na realização dos fins do Estado Democrático de Direito, definidos pela Constituição Federal de 1988, não se coaduna com a condolência às práticas evasivas e sonegatórias, exigindo do Estado uma intervenção enérgica a fim de garantir a arrecadação e, conseqüentemente, possibilitar a busca por efetivação dos objetivos da República Federativa do Brasil.

O não pagamento de tributo dentro do prazo estabelecido pela lei, ao invés de constituir-se tão somente uma infração tributária passível de sanções na esfera administrativa e tributária, passou a ser considerada com o advento do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, infração penal apenada com privação da liberdade daquele que não recolhe seus tributos em tempo hábil:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

[...]

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

O diploma legal tipifica como crime o fato de o contribuinte não recolher aos cofres públicos o tributo ou contribuição social devidas no prazo legal.

A partir da publicação dessa lei, temos presenciado a utilização do Direito Penal como mecanismo arbitrário de cobrança de tributos, onde com o comando contido no referido artigo, induz a fazer acreditar numa prisão penal autorizada pelo texto constitucional, mas que de fato cria uma espécie de prisão civil por dívida: a prisão por inadimplemento de obrigação tributária.

Assim, a vigência desse comando fez nascer a real possibilidade de aprisionamento de um cidadão por inadimplemento de uma obrigação tributária, em frontal violação a princípios e garantias inseridas na Constituição de 1988, ou seja, traz à tona a inaceitável prisão por dívida fora das exceções expressas na Carta Magna em clara ofensa a princípios constitucionais e tratados internacionais.

Sobre o assunto, Hugo de Brito Machado² assim se posiciona:

Não é razoável admitir-se que o legislador pode definir como crime o que bem entender, mesmo que assim fazendo subverta os dispositivos da Constituição. Se essa afirma que não haverá prisão civil por dívida, certamente o legislador ordinário não pode, para contornar essa limitação, simplesmente definir a dívida como crime. Se pudesse, a Constituição certamente não seria suprema. A rigor, seria absolutamente inútil

² MACHADO, Hugo de Brito. *Estudos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Atlas, 2002. p. 26.

2.1. LIMITE CONSTITUCIONAL À DEFINIÇÃO DO CRIME:

O legislador não pode definir como o crime o que bem entender, a lei penal há de ter um fundamento sociológico e deve se submeter às restrições dos direitos tutelados pela Constituição Federal e o bem jurídico atingido pela conduta que ele define como crime há de ser relevante ao ponto de merecer a tutela penal. Se a Constituição Federal afirma que não haverá prisão civil por dívida, certamente o legislador ordinário não pode definir a dívida como crime, pois se pudesse, anularia inteiramente a garantia constitucional e a nossa Carta Magna não seria suprema.

Também não se pode argumentar que apesar da natureza da dívida tributária ser diversa das demais dívidas poderia seu inadimplemento justificar a pena prisional. O erário pode ser resguardado pela imposição da pena de multa administrativa pelo Estado e pela ação de execução fiscal, não sendo necessária a criminalização do mero não pagamento de tributo. O Estado enquanto credor tem apenas privilégios compatíveis com as relações creditórias, e não pode ter o privilégio de punir com pena prisional o inadimplente, isto seria um retorno à época feudal.

A tipificação dessas condutas em leis criminais é, indiscutivelmente, um meio encontrado pela Fazenda Pública para pressionar o contribuinte omissor a pagar seus tributos. O fato é que como o fim maior da obrigação tributária é a arrecadação, o recebimento de valores para o Estado, a legislação disciplinadora dos crimes fiscais sempre previu a extinção da pena pelo pagamento da dívida tributária como causa para o afastamento da reprimenda corporal (privativa de liberdade).

Segundo Hugo de Brito Macho³:

A lei penal há de ter um fundamento sociológico. O bem jurídico atingido pela conduta que ela define como crime há de ser relevante ao ponto de merecer a tutela penal, e esta não pode ir além da tutela oferecida aos credores em geral, que não inclui a prisão do devedor, salvo as exceções expressamente admitidas pela Constituição

2.2. CRÍTICAS ÀS MANIFESTAÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Em 1998 o STF negou medida liminar no HC nº 77.631- SC, afirmando, nesse juízo provisório, ser compatível com a CF/88 a prisão por dívida tributária e afirmando a constitucionalidade do art 2º, II da Lei 8.137/90. Do despacho do Ministro Celso de Mello, em síntese temos dois fundamentos:

1. a prisão por dívida, vedada pela Constituição, é a prisão civil, simples meio para compelir o devedor a pagar a sua dívida, e não se confunde com a prisão penal, sanção pelo cometimento de um crime.

³ MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Atlas, 2008. p. 401

2. O Pacto de São José da Costa Rica não pode prevalecer sobre a norma da Constituição Federal.

Em uma interpretação literal, podemos concluir que a vedação constitucional se reporta apenas à prisão civil, não se opondo à lei ordinária que define como crime o inadimplemento de dívida, para reprimi-lo com pena prisional. Entretanto o elemento literal é pobre e inteiramente incompatível com a busca do elemento finalístico, teleológico ou sistemático, na busca de uma adequada interpretação e nos valores humanos que a norma tende a realizar. O hermenêuta não pode se limitar à simplicidade do elemento literal.

Admitir que a Constituição, ao vedar a prisão civil por dívida, não está proibindo também a definição da dívida como crime é outorgar ao legislador ordinário ferramenta que lhe permite destruir completamente a supremacia constitucional⁴. A vedação constitucional da prisão por dívida protege o direito à liberdade, onde este tem uma supremacia ao direito de receber um crédito. Este último deve fazer uso da ação destinada a privar o devedor de seus bens patrimoniais, no processo de execução (estamos falando de inadimplência e não de práticas fraudulentas).

Como demonstra o eminente Ministro em seu despacho, é evidente a distinção entre prisão civil e pena criminal. E ninguém pode negar que a pena criminal, no caso do não pagamento do tributo tem o exclusivo objetivo de compelir o contribuinte a cumprir a obrigação tributária. E há muito, o STF tem adotado o entendimento de que o Fisco não pode utilizar-se de sanções como a interdição do estabelecimento, por exemplo, como forma de compelir o contribuinte ao pagamento do tributo.

O segundo fundamento contido na decisão do STF, a tese da supremacia da Constituição sobre os tratados internacionais também não se presta como fundamento para considerar constitucional a norma que trata da "prisão penal" pela dívida tributária. Em se tratando de dívida tributária, em nossa Constituição nada existe que possa se considerar contrariado pelo Pacto de São José da Costa Rica. Pelo contrário, a nossa Constituição veda a prisão por dívida, e prestigia expressamente os tratados internacionais em que o Brasil seja signatário.

Entretanto, temos que a jurisprudência da Suprema Corte evoluiu, e suas atuais decisões resultaram na revogação da súmula 619⁵, em ser incabível também a hipótese de prisão por infidelidade no depósito de bens, enfim o Pleno decidiu que prisão por dívida, a partir de agora, só é permitida em caso de inadimplência de pensão alimentícia, ou seja, decidiu que é ilegal a prisão do depositário infiel - prevista no artigo 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal (CF). Ou seja, a partir de agora, a única prisão por dívida admitida pela Corte é a decorrente de inadimplência voluntária e inescusável da obrigação alimentícia.

O posicionamento do STF baseou-se na tese de que os tratados internacionais

⁴ Hugo de Brito Machado, **Estudos de Direito Penal Tributário**, Editora Atlas, São Paulo, 2002, p. 29.

⁵ A prisão do depositário judicial pode ser decretada no próprio processo em que se constituiu o encargo, independentemente da propositura de ação de depósito

sobre direitos humanos ratificados pelo Brasil - como a Convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica), que proíbe a prisão por dívida, salvo a de pensão alimentícia - são "supralegais", hierarquicamente superiores às normas infraconstitucionais (que não estão previstas na CF). A atribuição de força constitucional aos tratados, contudo, não foi aprovada pela maioria dos ministros. E essa foi a grande discussão no julgamento: que status conferir aos tratados sobre direitos humanos ratificados antes das alterações trazidas pela Emenda Constitucional (EC) nº 45, de 2004 (o Pacto da Costa Rica é de 1969). Isso porque a EC acrescentou o parágrafo 3º ao artigo 5º da CF e, desde então, os tratados sobre direitos humanos terão status constitucional desde que passem pelo processo de aprovação, no Congresso, das emendas constitucionais.

Nesse sentido o julgamento do RE 666.405/RS⁶, de relatoria do próprio Ministro Celso de Mello:

EMENTA: SANÇÕES POLÍTICAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO – INADMISSIBILIDADE DA UTILIZAÇÃO, PELO PODER PÚBLICO, DE MEIOS GRAVOSOS E INDIRETOS DE COERÇÃO ESTATAL DESTINADOS A COMPELIR O CONTRIBUINTE INADIMPLENTE A PAGAR O TRIBUTOS (SÚMULAS 70, 323 E 547 DO STF) – Restrições estatais, que, fundadas em exigências que transgridem os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade em sentido estrito, culminam por inviabilizar, sem justo fundamento, o exercício, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, de atividade econômica ou profissional lícita [...] – Impossibilidade Constitucional de o Estado legislaar de modo abusivo ou imoderado (RTJ 160/140-141 – RTJ 173/807-808 – RTJ 178/22-24 [...]).

Na prática, a decisão veio dizer que não existe mais prisão de depositário infiel no Brasil, pois as leis que operacionalizam esse tipo de medida coercitiva estão "abaixo" dos tratados internacionais de direitos humanos.

Entretanto, o STJ, em 2018, trouxe uma leitura diferente no julgamento do HC 399.109, acolheu a tese de que o não pagamento de tributos tidos por "indiretos", como o ICMS, quando devidamente declarados ao Fisco, configuraria o crime tipificado no artigo 2º, II, da Lei 8.137/90. Este entendimento foi confirmado pelo STF no julgamento do RHC 163.334, assim temos que houve um novo posicionamento, como veremos abaixo.

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. RE 666.405/RS. DJ de 27 de agosto de 2012. Relator: Min. Celso de Mello. Disponível em: . Acesso em: 20/01/2021

2.3. CRÍTICAS AO JULGAMENTO RHC 163.334: REFLEXÃO SOBRE A NOVA POSTURA DO STF SOBRE ICMS E CRIME TRIBUTÁRIO

A decisão do Pleno do STF, no julgamento do Recurso ordinário de Habeas Corpus - RHC 163.334, que reconheceu por maioria como criminosa a conduta do comerciante que estava inadimplente de ICMS declarado e não pago, conduta caracterizada como crime quando cometida intencionalmente pelo contribuinte, gerou polêmica e trouxe a tona a discussão sobre o assunto de prisão por dívida tributária.

A tese do Ministro Relator Roberto Barroso foi seguida pela maioria dos Ministros, no qual entende que o valor do ICMS cobrado do consumidor não integra o patrimônio do comerciante, de modo que, este é apenas depositário e deve recolher aos cofres públicos.

Nas palavras do voto vencedor do Ministro Luiz Roberto Barroso no caso em questão:

É preciso, portanto, que se constate que a inadimplência do devedor é *reiterada, sistemática, contumaz*, verdadeiro modelo negocial do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades. Trata-se de elemento de valoração global do fato, a ser apurado pelo juiz em cada caso concreto. Além da própria conduta atual de inadimplência reiterada, também deve-se levar em consideração o histórico de regularidade de recolhimentos tributários do agente, apesar de episódios de não recolhimentos específicos, justificados por fatores determinados.

(...)

O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do artigo 2º (inciso II) da Lei 8.137/1990

Com esta decisão, houve a alteração do entendimento quanto aos crimes tributários, pois era pacífico a necessidade da realização de manobras fraudulentas com o intuito de reduzir a quantidade de imposto pago para configuração do crime. Assim, o Supremo voltou a debater se o Direito Penal pode alcançar a inadimplência e considerar crime de apropriação indébita a dívida fiscal de um empresário que reconhece ter um débito, mas não o quitou.

Assim, houve a manifestação pela criminalização da apropriação indébita do imposto, havendo, assim, o reconhecimento como típica a conduta do comerciante inadimplente apenas se a prática for contumaz.

Da análise da tese firmada, pode-se extrair que não é o mero inadimplemento tributário que tipifica o crime de apropriação indébita tributária, mas sim o inadimplemento contumaz e doloso, ou seja, não se deve punir o mero inadimplemento.

A adoção desse critério tem consequências importantes. A inclusão do elemento objetivo "*contumácia*" pelo voto do relator confere uma natureza habitual ao delito em questão, pois a consumação somente existirá quando

houver a reiteração de atos, com habitualidade, já que cada um deles, isoladamente, constitui um indiferente penal⁷.

A questão de "contumácia" tem critérios diferentes por Estados para identificação, o que pode ser verificado, por exemplo, no art. 19 da Lei Complementar de São Paulo 1.320/18, art. 198^a do Regulamento do ICMS de Minas Gerais (decreto nº 47.364) e no art. 2º da Lei do Rio Grande do Sul lei RS 13.711/11, que caracterizam o devedor como contumaz em razão de períodos inadimplidos ou montante de débitos.

Pelas premissas estabelecidas pelo STF, o não pagamento reiterado do ICMS próprio caracteriza crime único.

Entretanto, do ponto de vista jurídico, inúmeros equívocos permeiam o entendimento acolhido pela jurisprudência, tanto do STJ como do STF, de que o ato de declarar e não recolher o ICMS configura crime contra a ordem tributária, de acordo com o previsto na Lei 8.137/90 que tipifica os crimes tributários criminaliza as condutas de sonegação com a finalidade de pagar menos tributos, e não o inadimplemento do imposto.

Diante desta decisão, considerar crime o inadimplemento de dívida apurada e declarada pelo próprio sujeito passivo, representa verdadeira hipótese de prisão por dívida. Embora esta decisão não tenha se dado em sede de repercussão geral, é sabido que esse tipo de decisões resulta em precedentes que começam a ser aplicados por outros Magistrados.

3. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DE TRIBUTO

O pagamento como forma de extinção da punibilidade sofreu diversas modificações ao longo da evolução legislativa e também jurisprudencial. Na evolução legislativa, houve um incremento na repressão penal tributária, mas também, uma flexibilização da aplicação da sanção penal, ao autorizar a extinção da punibilidade em razão do pagamento integral do débito a qualquer tempo, assim como a suspensão da punibilidade por meio do parcelamento, este até o recebimento da denúncia

O artigo 138 de nosso Código Tributário Nacional, pelo instituto da denúncia espontânea, apresenta o direito de arrependimento eficaz, o que equivale a autodenúncia liberadora da pena, do direito alemão.

Há também, a possibilidade de regularização pelo parcelamento antes do recebimento da denúncia, onde se foi admitido uma novidade penal, que é a suspensão da pretensão punitiva.

O instituto da extinção da punibilidade também está presente em diversos países que contemplam a possibilidade da regularização voluntária, mediante o chamado "*Voluntary Disclosure Program*", observada a espontaneidade e o efeito de arrependimento eficaz, como é o caso do Canadá, dos Estados Unidos ou da Espanha.

⁷ Bitencourt, Cezar Roberto. Tratado de Direito Penal – Volume 1 – Parte Geral (Arts. 1º a 120). [Livro eletrônico] 26. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 1178

O modelo atual do subsistema repressivo do Direito Penal Tributário brasileiro destaca que o pagamento integral do tributo afasta a aplicação das penas dos crimes de natureza tributária, por extinção de punibilidade. A política arrecadatória no Direito Penal Tributário é uma tendência do legislador brasileiro, ao beneficiar o contribuinte que, em tese, cometeu um crime tributário, ou seja, há uma priorização para o recebimento do tributo, em detrimento da persecução pena, e a consequência extrema dessa postura legislativa é a declaração da extinção da punibilidade dos crimes tributários em razão do pagamento do tributo.

No âmbito administrativo, quando o fiscal tributário apura a ocorrência de um crime, deve fazer uma representação fiscal para fins penais. A legislação tributária prevê o arquivamento da representação quando ocorre o pagamento do crédito tributário. Segundo o disposto no § 4º do art. 4º da Portaria RFB nº 2.439/2010, ocorrendo o pagamento do crédito tributário vinculado a representação de crimes contra a Ordem Tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 e de crimes contra a Previdência Social definidos nos artigos 168-A (apropriação indébita previdenciárias) e 337-A (Sonegação de Contribuição Previdenciária) do Código Penal, a representação deverá ser arquivada. O eventual conhecimento de pagamento posterior ao encaminhamento da representação deverá ser comunicado ao Ministério Público Federal, tendo em vista o disposto no art. 34 da Lei nº 9.249/1995, que prevê como causa de extinção da punibilidade dos crimes praticados contra a Ordem Tributária o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive seus acessórios, antes do oferecimento da denúncia. No que concerne aos crimes contra a Previdência Social, ainda que o Código Penal só contemple a extinção da punibilidade no caso de o pagamento ocorrer antes do início da ação fiscal (§2º do art. 168-A e § 1º do art. 337-A do CP), por força da alteração introduzida no art. 83 "caput" da Lei nº 9.430/96, pelas Leis nº 12.350/10 e nº 12.382/11, o pagamento feito mesmo após o início do procedimento fiscal e antes do recebimento da denúncia criminal, extingue a punibilidade dos referidos crimes. Parcelado o crédito tributário vinculado à representação fiscal para fins penais, deverá permanecer no âmbito da unidade de controle do processo administrativo fiscal, enquanto o parcelamento se mantiver ativo. Conforme versa o art. 83, § 2º, da Lei nº 9.430/1996, incluído pela Lei nº 12.382/2011, fica suspensa a pretensão punitiva do Estado no tocante aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 e arts. 168-A e 337-A do Código Penal, enquanto a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

3.1.EVOLUÇÃO NORMATIVA E JURISPRUDENCIAL SOBRE A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

A extinção da punibilidade nos crimes fiscais ainda é, atualmente objeto de iniciativas de alteração legislativa.

O primeiro ato normativo que previu a extinção da punibilidade aos crimes fiscais foi a Lei n. 4.357/64, que, criando apropriação indébita por equiparação, previa a extinção da punibilidade se o pagamento do tributo fosse feito antes do início do processo fiscal. Permissão esta também verificada no Decreto-Lei n. 157/67 (se houvesse o pagamento logo após o julgamento da autoridade administrativa de primeira instância), e no Decreto-Lei n. 326/67 (dispondo sobre a cobrança do IPI devido e que o não pagamento constituía apropriação indébita, cuja punibilidade seria extinta, se o pagamento fosse realizado antes da decisão em primeira instância).

Posteriormente, o art. 5º, do Decreto-Lei n. 1.060/69, determinou que as disposições da lei n. 4.357/64 e do Decreto-Lei n. 326/67, referentes à extinção da punibilidade pelo pagamento, fossem aplicadas a quaisquer tributos, desde que se verificassem antes da decisão administrativa em primeira instância.

A lei que estabeleceu os crimes contra a ordem tributária (Lei 8.137/90), em seu art. 14, previa expressamente a extinção da punibilidade pelo pagamento, de tributo ou contribuição social, desde que efetivado antes do recebimento da denúncia criminal. Entretanto, com a publicação da Lei n. 8.383/91 (art. 98), houve a revogação de todas as disposições anteriores permissivas da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, gerando acalorado debate sobre a revogação ou não da extinção da punibilidade. A Lei 9.249/95 silenciou o debate, quando em seu art. 34 reavivou o pagamento do tributo ou contribuição social- que também é tributo- como causa extintiva da punibilidade, desde que verificado antes do recebimento da denúncia.

Dentro deste paradigma, firmou-se entendimento no STJ de que o parcelamento do débito tributário, antes do recebimento da denúncia, equivaleria à promoção de pagamento, reconhecendo, assim, a extinção da punibilidade (STJ HC n. 9.909/PE, RHC n. 12.383/SP). Essa posição do STJ criou um novo debate aos crimes previdenciários em relação à apropriação indébita, 168-A, e sonegação, art. 337-A, do Código Penal, em virtude de estes não admitirem parcelamento pela administração. Ou seja, se não se admite o parcelamento, não há como ser reconhecida a extinção da punibilidade na forma preconizada pelos julgados do STJ, mas, tão-só, com o pagamento integral e antes do recebimento da denúncia.

Com a edição da Lei n. 10.684/03, art. 9º, § 2º, passou a prever a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo e contribuição a qualquer tempo, para aqueles que aderissem ao programa parcelamento especial de dívidas tributárias, conhecido como PAES:

Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante

o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

Este artigo supra citado, estendeu a aplicação da suspensão da pretensão punitiva para qualquer parcelamento de tributo, independentemente de sua origem. Sua principal inovação, foi a supressão do marco temporal para que o contribuinte pudesse se beneficiar com a suspensão da pretensão punitiva decorrente do parcelamento. A partir desta ato normativo, o Supremo Tribunal Federal - STF passou a entender que, na forma do art. 5º, XL, da CF, em atenção ao princípio da retroatividade da lei penal mais benéfica, qualquer contribuinte que fizesse o pagamento de tributo ou contribuição, a qualquer tempo, ainda que não aderente ao programa, teria reconhecida a extinção da punibilidade (HC n. 81929/RJ, HC n. 85452/SP).

O *caput* do art. 9º também previu a suspensão da pretensão punitiva e da prescrição penal enquanto o contribuinte estivesse honrando parcelamento administrativo, modificando, literalmente, o entendimento do STF acima apontado. Verificado o pagamento integral, declarar-se-ia a extinção da punibilidade, na forma do § 2º, do art. 9, da Lei n. 10.684/03.

A Lei 11.941/ 2009 (REFIS DA CRISE), criou significativa posição no que diz respeito aos crimes contra ordem tributária previstos nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-lei 2.848/40, o Código Penal Brasileiro, conforme leitura de seus artigos 68 e 69. Os artigos referidos atendem às decisões proferidas pelos tribunais superiores. O art. 68, no sentido de que obtido o parcelamento, a pretensão punitiva restaria suspensa, inclusive aos débitos previdenciários oriundos das contribuições descontadas dos empregados (em arrepio à vedação contida no art. 7º da Lei 10.666/03). O art. 69, por sua vez, consagra a extinção da punibilidade em verificado o pagamento integral, estendendo tal benefício às pessoas físicas dos responsáveis tributários (sócios, gerentes, administradores, diretores), que sempre ocupam a figura de réu quando o assunto é crime tributário.

A Lei 12.382/2011, em seu art. 83, disciplinou a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário. Esta lei voltou a exigir que a adesão aos programas de parcelamento ocorresse antes do recebimento da denúncia, como consequência, retomou-se o marco temporal que fora abolido anteriormente.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ, em análise do HC n. 302.059/SP alterou o seu entendimento de que mesmo o pagamento após a sentença penal condenatória teria o condão de extinguir a punibilidade. Consignou que

o parcelamento após a prolação da sentença, não mais poderia extinguir a punibilidade.

A Lei 13.254/2016, denominada Lei da Repatriação, teve a extinção da punibilidade nos crimes fiscais aplicada às situações que expõe. Assim, novamente a extinção da punibilidade nos crimes fiscais foi objeto de iniciativa de alteração legislativa, pois esta lei apresentou questões penais importantes na regularização de ativos. Ou seja, esta lei trouxe a possibilidade de declaração voluntária de recursos, bens ou direitos não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais, remetidos ou mantidos no exterior, ou repatriados de forma incorreta por residentes ou domiciliados no país. Tal qual uma verdadeira anistia, a nova lei cria o Regime Especial que permite a regularização destes recursos, bens e direitos, com a extinção da punibilidade, implicando no esquecimento do crime. Uma vez extinta a punibilidade destes delitos taxativamente previstos, extinguem-se todos os efeitos penais quanto aos fatos praticados, apagando-se os crimes.

Entretanto, recentemente, o Supremo Tribunal Federal, na decisão Recurso ordinário de Habeas Corpus - RHC 163.334 reconheceu como criminosa a conduta contumaz do comerciante, que estava inadimplente de ICMS declarado e não pago, caracterizando como crime esta conduta, quando cometida intencionalmente pelo contribuinte. Uma inovação no campo da penalização por débitos tributários. Com a nova decisão, o inadimplemento passa a ser configurado a prática delitativa, ainda que tenha sido declarado o imposto que deveria pagar, e assim, trouxe a possibilidade dos sócios gerentes responderem pelo crime de apropriação indébita tributária.

3.2. A COBRANÇA DE TRIBUTOS E O DIRETO PENAL TRIBUTÁRIO

Da simples leitura das normas e jurisprudências que tratam da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo se percebe o caráter “coator” e o objetivo de utilizar o Direito Penal como um substituto da ação executiva fiscal, uma total afronta à vedação constitucional de prisão civil por dívida. Conclui-se, portanto, que o contribuinte que está em débito para com o Estado pode vir a ser privado de sua liberdade caso não efetue o adimplemento de sua dívida. Por outro lado, nos termos do acima exposto, caso a dívida seja paga ele terá a sua punibilidade declarada extinta, ou seja, não sofrerá os eventuais efeitos de uma sanção de natureza penal.

Se se tratasse de pena meramente criminal como defendeu a Suprema Corte brasileira, estaria a mesma dizendo que as penas criminais estariam desprovidas de suas finalidades básicas, quais sejam: a prevenção ao cometimento de novos crimes e a ressocialização dos condenados. Vimos que o pagamento a qualquer tempo do tributo faz com que o agente saia ileso de sanções penais de qualquer espécie, o que vem em total divórcio com as finalidades acima mencionadas.

Assim, temos que fica claro que o elemento finalístico é o pagamento do tributo e não o caráter construtivo da pena, a coerção penal se mostrou apenas como meio coercitivo para compelir o devedor a cumprir a obrigação tributária,

ou seja, uma “prisão civil travestida de pena penal”. Indubitavelmente, infringe a vedação constitucional de prisão civil por dívida.

A legitimidade da cobrança dos tributos por parte do Estado não está fundamentada na idéia de soberania, mas sim na idéia de que o Estado recebe poder de tributar para fazer valer o dever constitucional de colaboração dos cidadãos, haja vista o dever fundamental de contribuir com os gastos públicos, previsto pela Constituição de 1988. Portanto, o Estado está investido pela Constituição de poder para fazer valer o dever fundamental de cada cidadão de contribuir com os gastos públicos.

Porém, ao mesmo tempo em que a Constituição investe o Estado de poder, neste caso o poder de tributar, ela também impõe limites a este poder para salvaguardar os direitos e garantias fundamentais.

Sendo o bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária o patrimônio, o interesse do Estado em arrecadar, estaríamos diante de uma criminalização civil, ou seja, de prisão por dívida.

O Estado estaria indo além do seu poder, ou seja, estaria configurado abuso de poder, haja vista que o artigo 5º, inciso LXVII da Constituição de 1988 veda a prisão civil por dívida, salvo nos casos de obrigação alimentícia e a do depositário infiel. O referido artigo seria uma limitação ao poder punitivo do Estado.

Neste caso, nem o chamado interesse público (como defendem alguns) poderá se sobrepor ao direito individual do indivíduo — artigo 5º da Constituição Federal de 1988 — (o direito à liberdade), haja vista que este possui status de cláusula pétrea, nos termos do artigo 60, parágrafo 4º, da Carta do Cidadão.

Neste sentido temos presenciado uma falha nos instrumentos jurídicos de proteção da liberdade e prevalece a interpretação literal em julgados que, não obstante a Constituição vedar a prisão civil por dívida, admite a definição da dívida tributária como crime e em consequência admitem a prisão do devedor de tributo com o argumento de que não se trata de prisão civil, mas de prisão penal. A estratégia jurídica para cobrar dívida sobre o “corpo humano” é um retrocesso ao tempo em que o corpo humano era o “corpus vilis” – sujeito a qualquer coisa. O entendimento moderno é no sentido do não cabimento de prisão (sendo ela civil ou penal tributária), mas sim na execução de seu patrimônio para a devida satisfação do tributo suprimido ou reduzido.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Dentro de um Estado democrático e humanitário de Direito, responder por uma dívida com a liberdade não é razoável, não é proporcional. É importante ter sempre em mente que o poder de punir há de ser exercido pelo Estado sem o amesquinamento das garantias constitucionais.

Dentro da linha de raciocínio, é inadmissível a utilização de ação penal como forma de compelir o contribuinte a pagar o tributo devido (não estou compadecendo ou defendendo um manto sagrado para proteger quem sonega, quem age com o dolo, com fraude para se esquivar do dever legal do pagamento do tributo, este sim, deve ser analisado sob a ótica penal). O que não está correto, que se configura como abuso é definir como crime o não pagamento

de uma dívida, e com isto contornar o obstáculo constitucional consubstanciado na norma que veda a prisão civil por dívida.

Através dos conceitos expostos, temos que há uma inconstitucionalidade da utilização do Direito Penal como mecanismo arbitrário de cobrança de tributos, o que já vem ocorrendo desde a publicação da Lei nº 8.137/90, especialmente com o comando contido no inciso II, do art. 2º, da referida Lei que contém disposições que induzem-nos a acreditar numa prisão penal autorizada pelo texto constitucional, mas que de fato cria uma nova espécie de prisão civil por dívida: a prisão por inadimplemento de obrigação tributária em frontal violação a princípios e garantias inseridas na Constituição da República de 1988. Assim, como a análise do Supremo Tribunal, que voltou a debater se o Direito Penal, considerando se possível alcançar a inadimplência e considerar crime de apropriação indébita a dívida fiscal de um empresário que reconhece ter um débito, declara mas não o quita. Neste viés, considerar crime o inadimplemento representa verdadeira hipótese de prisão por dívida, algo que a ordem jurídica dos países que pretendem ser civilizados invariavelmente repele, assim como tratados de Direitos Humanos dos quais o Brasil é signatário.

A busca de aumento na arrecadação não pode ser levada ao extremo de utilizar indevidamente o Direito Penal como uma forma reforçada de execução fiscal, em razão do seu poder de intimidação.

Sendo o Direito Penal a forma mais violenta de intervenção do Estado na liberdade dos cidadãos, sua intervenção somente deve ocorrer quando for absolutamente necessário, de modo a respeitar a excepcionalidade de sua condição de ultima ratio.

Temos também, que a simples criminalização do empresário que deixou de pagar tributos resulta num perigoso ativismo jurídico que, ao invés de proteger o Erário Público, pode gerar ainda mais danos para a sociedade, principalmente em tempos de adversidade econômica. Neste sentido, pode-se afirmar que a proteção do Erário Público não se dá apenas pela arrecadação tributária, mas também pela manutenção da empresa ativa e produtiva, uma verdadeira fonte geradora de empregos e riquezas, inclusive as tributárias.

Em tempos de compliance não se pode adotar o meio coercitivo penal como pressão para adimplemento de débitos que não estejam em conformidade com a Constituição ou com as leis do País. Isto feriria garantias constitucionais. Temos que o direito à liberdade é um dos direitos humanos fundamentais priorizados pela Constituição Federal e, sua privação somente pode ocorrer em casos excepcionalíssimos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal – Volume 1 – Parte Geral (Arts. 1º a 120)**. [Livro eletrônico] 26. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

BRASIL. **Boletim Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Federal**. Ministério da Economia, 2021. Disponível em https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233 - Acesso em 05/02/2021.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 05/02/2021.

_____. **DECRETO-LEI Nº 157, DE 10 DE FEVEREIRO DE 1967**. Concede estímulos fiscais à capitalização das empresas; reforça os incentivos à compra de ações; facilita o pagamento de débitos fiscais. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0157.htm . Acesso em: 23/12/2020.

_____. **DECRETO-LEI Nº 326, DE 08 DE MAIO DE 1967**. Dispõe sobre o recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e dá outras providências. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1960-1969/decreto-lei-326-8-maio-1967-376186-norma-pe.html>. Acesso em: 23/12/2020.

_____. **DECRETO-LEI Nº 1060, DE 21 DE OUTUBRO DE 1969**. Dispõe sobre a declaração de bens, dinheiros ou valores, existentes no estrangeiro, a prisão administrativa e o seqüestro de bens por infrações fiscais e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del1060.htm . Acesso em: 23/12/2020.

_____. **DECRETO-LEI Nº 2.848, DE 7 DE DEZEMBRO DE 1940**. Código Penal. Rio de Janeiro, 7 de dezembro de 1940. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm > Acesso em: 22/12/2020.

_____. **LEI Nº 4.357, DE 16 DE JULHO DE 1964**. Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências.. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4357.htm Acesso em: 22/12/2020.

_____. **LEI Nº 4.729, DE 14 DE JULHO DE 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Brasília, 14 de julho de 1965. Disponível em: <https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/103308/lei-4729-65>. Acesso em: 25/01/2021

_____. **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 de outubro de 1966. Disponível em: Acesso em: 26/01/2021

_____. **Lei 8.137 DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em 22/01/2021

_____. **Lei 9.249 DE 26 DE DEZEMBRO DE 1995**. Altera a legislação do imposto de

renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm . Acesso em 22/12/2020.

_____. **Lei 10.666 DE 08 DE MAIO DE 2003.** Dispõe sobre a concessão da aposentadoria especial ao cooperado de cooperativa de trabalho ou de produção e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.666.htm. Acesso em 20/12/2020.

_____. **Lei 10.684 DE 30 DE MAIO DE 2003.** Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.684.htm . Acesso em 20/12/2020.

_____. **Lei 11.941 DE 27 DE MAIO DE 2009.** Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm . Acesso em 20/12/2020.

_____. **Lei 2.382 DE 25 DE FEVEREIRO DE 2011.** Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12382.htm. Acesso em 20/12/2020.

_____. **Lei 13.254 DE 13 DE JANEIRO DE 2016.** Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm . Acesso em 28/01/2021.

_____. **Superior Tribunal De Justiça - STJ – HC 9.909/PE** Relator: Relator: Ministro EDSON VIDIGAL, Data de Julgamento: 09/11/1999, T5 – 5ª Turma, Data de Publicação: DJ 13.12.1999 p. 164 RT vol. 776 p. 554. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/382559/habeas-corpus-hc-9909-pe-1999-0055215-6> . Acesso em 20/12/2020.

_____. **Superior Tribunal De Justiça - STJ – RHC: 12383/SP**, Relator: Ministro GILSON DIPP, Data de Julgamento: 19/02/2004, T5 – 5ª TURMA, Data de Publicação: --> DJ 05/04/2004 p. 275. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7380887/recurso-ordinario-em-habeas-corpus-rhc-12383-sp-2002-0008050-2/inteiro-teor-13042313> . Acesso em 20/12/2020.

_____. **Superior Tribunal De Justiça - STJ –HC: 302.059/ SP**, Relatora ministra Maria Thereza de Assis Moura, Sexta Turma, julgado em 3.2.2015, DJe 11 fev. 2015. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/863681631/habeas-corpus-hc-302059-sp-2014-0210478-0/inteiro-teor-863681798?ref=serp> . Acesso em 05 /12/2020.

_____. **Supremo Tribunal Federal - STF. HC nº 77.631/SC.** DJ de 19 de agosto de 1998. Relator: Min. Celso de Mello. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19162632/medida-cautelar-no-habeas-corpus-hc-77631-sc-stf>. Acesso em: 06/01/2021.

_____. **Supremo Tribunal Federal - STF. HC nº 81.929/RJ** . Relator: Min. SEPÚLVEDA

PERTENCE, Data de Julgamento: 16/12/2003, 1ª, DJ 27-02-2004 PP-00027 EMENT VOL-02141-04 PP-00780. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14743324/habeas-corporus-hc-81929-rj> . Acesso em: 05/01/2021.

_____. **Supremo Tribunal Federal - STF. RE 666.405/RS.** DJ de 27 de agosto de 2012. Relator: Min. Celso de Mello. Disponível em: . Acesso em: 20/01/2021

_____. **Supremo Tribunal Federal - STF. RHC nº 163.334.** Relator: Min. Luis Roberto Barroso. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754370634> Acesso em: 10/02/2021.

_____. **Supremo Tribunal Federal – Súmula 619. (Revogada)** . DJ de 29/10/1984, p. 18115. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula619/false>. Acesso em: 06/01/2021.

MACHADO. Hugo de Brito. **Estudos de Direito Penal Tributário.** Editora Atlas, São Paulo, 2002.

_____. **Crimes Contra a Ordem Tributária.** São Paulo: Atlas, 2008.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. **Prisão civil por dívida e o Pacto de San José da Costa Rica (Especial enfoque para os contratos de alienação fiduciária em garantia)**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

SALES, Deborah. NEPOMUCENO, Raul. **Sanções Penais Tributárias.** In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Sanções Penais Tributárias.** São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Sanções Penais Tributárias.** In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Sanções Penais Tributárias.** São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005.

**COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO
TRIBUTÁRIO ANTES DO TRÂNSITO EM
JULGADO: A QUEM CABE O RISCO?**

ROSÂNGELA DE FÁTIMA FIDELIS

COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO: A QUEM CABE O RISCO?

ROSÂNGELA DE FÁTIMA FIDELIS

RESUMO

O objetivo deste artigo é analisar, na esteira da evolução legal e normativa infralegal sobre a matéria, a possibilidade de compensação de créditos tributários antes do trânsito em julgado baseada em decisões precárias e precedentes judiciais vinculantes.

Verificar o posicionamento atual do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, trazer alguns casos em que, a despeito do que dispõe o Código Tributário Nacional, outras questões são levadas em conta: a evidência do direito; o interesse público na redução de demandas judiciais; os princípios da livre concorrência e da segurança jurídica; o efeito *erga omnes* dos precedentes proferidos na sistemática de julgamento de recursos repetitivos no Supremo Tribunal Federal e no Superior Tribunal de Justiça e as implicações práticas e riscos da adoção desses entendimentos.

Tomar-se-á como estudo de caso, o tema da exclusão do ICMS na composição da base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS, questão que, embora já pacificada por tese favorável ao contribuinte, até maio deste ano (2021) pendia de definição quanto à modulação de seus efeitos.

Palavras-chave: Compensação tributária. Trânsito em julgado. CARF. Precedentes vinculantes.

ABSTRACT

The purpose of this article is to analyze, in the wake of legal and regulatory developments on the subject, the possibility of offsetting tax credits before the final decision based on precarious decisions and binding judicial precedents.

Check the current position of the Administrative Council for Tax Appeals - CARF, bring up some cases in which, despite the provisions of the National Tax Code, other issues are taken into account: the evidence of law; the public interest in reducing lawsuits; the principles of free competition and legal certainty; the *erga omnes* effect of the precedents given in the systematic judgment of repetitive appeals in the Federal Supreme Court and the Superior Court of Justice and the practical implications and risks of adopting these understandings.

The issue of ICMS exclusion in the composition of the calculation basis for the incidence of PIS and COFINS will be taken as a case study, a matter that, although already pacified by a thesis favorable to the taxpayer, until May of this year (2021) was pending definition as to the modulation of its effects.

Keywords: Tax compensation. Transit in res judicata. CARF. Binding precedents.

1. INTRODUÇÃO

Compensação, do latim *compensatio, compensare*, meio utilizado entre credor e devedor para equiparação e quitação de débitos e créditos entre si. Significação proposta pelo Dicionário Houaiss, compensar é ato ou efeito de estabelecer ou de restabelecer o equilíbrio entre duas coisas que se complementam ou que são antagônicas, qualidade ou estado de igual; paridade, equilíbrio¹.

Preliminarmente, faz-se necessário esclarecer que a respeito do tema "compensação", há três possibilidades previstas no Direito Tributário: a compensação de ofício, realizada pela autoridade administrativa; a autocompensação, realizada pelo contribuinte quando da identificação do indébito tributário e a compensação decorrente de indébito tributário reconhecido judicialmente (JANINI, 2008).

A modalidade ora tratada é a que decorre de indébito reconhecido judicialmente.

O instituto da compensação é uma das modalidades previstas na Lei nº 5.172/1966, o Código Tributário Nacional (CTN), para extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, II, *in verbis*:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
(...);
II - a compensação; (BRASIL, 1966).

A própria Lei, porém, em seu art. 170, *caput*, esclarece que o direito à compensação não é absoluto, ao contrário, depende de condições e mesmo autorização da autoridade administrativa:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (BRASIL, 1966).

A possibilidade de o contribuinte realizar a compensação por iniciativa própria passou a existir com a edição da Lei nº 8.383, de 30.12.1991. O artigo 66 do referido diploma legal, com as alterações da Lei 9.069, de 29.06.1995, estabelece:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá

¹ Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, 1ª ed, Rio de Janeiro, Objetiva, 2001, p. 774.

efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da **mesma espécie**.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

Esta disposição legal autorizou a utilização de créditos do contribuinte, decorrentes de pagamento indevido ou a maior, para quitação de seus débitos por meio da compensação, desde que os tributos e contribuições fossem da mesma espécie.

Posteriormente, adveio o artigo 74 da Lei 9.430, de 15.12.1996, que em sua redação original previa a possibilidade de a Secretaria da Receita Federal (SRF), atendendo a requerimento do contribuinte, *“autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração”*.

Breve histórico da compensação tributária, no âmbito da legislação federal brasileira é trazido por Maria Rita Gradilone Sampaio Lunardelli:

O instituto da compensação tributária, previsto no artigo 170 do CTN, ganhou novos contornos jurídicos com a instituição da Lei Federal 8.383/91, que (...) passou a autorizar compensação de tributos da mesma espécie. Posteriormente foi editada a Lei Federal 9.430/96 que (...) estabeleceu novas regras para a compensação de tributos administrados pela Receita Federal (...) Referida lei sofreu diversas alterações (...) a Lei 10.637/02 que instituiu a Declaração de Compensação, estabelecendo que a compensação declarada pelo contribuinte de forma eletrônica teria o efeito de extinguir o crédito tributário sob condição resolutória de ulterior homologação. Inovou a sistemática então vigente até 2002, cuja compensação ficava na dependência da análise de um pedido formulado pelo contribuinte com posterior autorização da Receita Federal. O que antes acarretava a mera suspensão da exigibilidade do crédito tributário, passou a gerar a sua extinção (...) muito embora condicionada à homologação expressa ou tácita (...) pela edição da Lei Federal 10.833/03 que além de aumentar o rol de hipóteses de vedações de compensação, estabeleceu que a declaração de compensação passaria a constituir confissão de dívida e, portanto, instrumento hábil para exigência de tributos indevidamente compensados, (...) (LUNARDELLI, 2013, p. 1948).

Portanto, a compensação tributária historicamente ocorria mediante requerimento prévio à autoridade administrativa, a qual, após análise, defere ou não o pleito. Com o advento da do artigo 66 da Lei nº 8.383 de 30.12.1991, possibilitou-se a realização da compensação mediante declaração do próprio contribuinte, prática introduzida pela Lei 10.637 de 30.12.2002, na qual o contribuinte faz a análise de seus débitos e apura os respectivos créditos, de forma autônoma, restando ulterior homologação expressa ou tácita pela autoridade administrativa, considerando-se tácita com o decurso do prazo prescricional de cinco anos.

Em sua redação original, o CTN não previa impedimento para que as compensações ocorressem com base em tutelas judiciais de caráter precário; nessa lacuna, contribuintes promoviam ações judiciais objetivando tais tutelas, as quais, tinham o condão de, ao permitir a compensação, extinguir os créditos tributários. Assim, caso posteriormente confirmada aquela decisão liminar, encerrava-se o litígio, porém, de outra sorte, caso a decisão fosse revertida, sacramentada a compensação e extinto o crédito, restava o imbróglio ao Fisco, que ao seu turno, deveria desdobrar-se administrativamente ou até mesmo judicialmente para a persecução do crédito tributário indevidamente compensado.

Nesse sentido observa Marcelo Kiyoshi Harada:

Era frequente o ajuizamento da ação de natureza cautelar solicitando concessão liminar ao pedido de compensação do crédito tributário com o indébito tributário, sem que o requerente estivesse munido de título judicial definitivo assecuratório do direito à repetição do indébito. (HARADA, 2012).

Por essa razão, alterou-se a redação legal para fazer constar que qualquer compensação somente possa ocorrer após o trânsito em julgado da decisão judicial que reconhece o crédito, nos termos do art. 170-A do Código Tributário Nacional (CTN), inserido pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001:

Art. 170-A. **É vedada a compensação** mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, **antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.** (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001). (BRASIL, 2001). (destaques nossos) .

Segue nesse sentido a exposição de motivos acerca do Projeto de Lei Complementar nº 77/99, que foi convertido na Lei Complementar nº 104/2001:

O art. 170-A, proposto, veda a compensação de tributo objeto de contestação judicial, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial, de sorte que tal procedimento somente seja admitido

quando o **direito tornar-se líquido e certo**. (BRASIL, 1999). (negritos nossos).

Ao se posicionar sobre o tema, o STJ, responsável pela uniformização do entendimento a respeito das leis tributárias no país, no REsp 1.167.039/DF, entendeu por bem estabelecer que a limitação trazida pelo art. 170-A do CTN deve ser aplicada a todas as ações ajuizadas após a publicação da Lei Complementar nº 104/2001.

Além do CTN, a vedação à compensação de tributos antes do trânsito em julgado já era prevista no caput do art. 74, da Lei nº 9.430/96, confira-se:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive **os judiciais com trânsito em julgado**, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002). (BRASIL, 2002). (destaques nossos).

No mesmo diapasão segue a Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017, de 17 de julho de 2017:

Art. 99. É vedada a compensação do crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017).

Em consequência dessa vedação legal, a compensação é considerada não declarada, quando o crédito for decorrente de decisão judicial não transitada em julgado, conforme art. 74, §12, inciso II, alínea "d", da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

Art. 74. (...)

§ 12. Será considerada **não declarada a compensação** nas hipóteses:(Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

II - em que o **crédito**: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

(...)

d) seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado; ou (Incluída pela Lei nº 11.051, de 2004). (BRASIL, 2004). (negritos nossos).

Tais disposições prestaram-se a eliminar a prática, até então corriqueira, de realizar compensações baseadas em tutelas provisórias, portanto, antes da confirmação da efetiva certeza e liquidez do direito creditório pleiteado, prática atentatória aos princípios da segurança jurídica e da livre concorrência, na medida que beneficiava (ainda que precariamente) determinados contribuintes, os quais aplicavam créditos em sua escrita fiscal em detrimento de outros em situação análoga que, sem o amparo da medida, recolhiam os tributos normalmente.

Pois bem, este era o histórico normativo que norteou o instituto da compensação até o ano de 2017.

2. DESENVOLVIMENTO

Com base no arcabouço legal e infralegal apresentado, o CARF vinha decidindo, reiteradamente, no sentido de vedar a compensação realizada com base em decisão precária, não transitada em julgado, excetuando-se as decisões decorrentes de ações judiciais propostas antes da inserção do art. 170-A no CTN, como no acórdão 3802-001.131:

OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES Data do fato gerador: 10/06/2003, 10/07/2003, 12/08/2003 COMPENSAÇÃO. DECISÃO NÃO TRANSITADA EM JULGADO. VEDAÇÃO. CTN, ART. 170-A. PARECER PGFN/CRJN 683/1993. É vedada a compensação de crédito tributário antes do trânsito em julgado da decisão judicial. Recurso Voluntário Negado. Crédito Tributário Mantido. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Terceira Seção de Julgamento – Acórdão 3802-001.13 - 2ª Turma Especial; sessão de 28 de junho de 2012).

Mesmo nos casos calcados em decisões proferidas na sistemática de recursos repetitivos ou de repercussão geral reconhecida, seguia inalterado o entendimento sobre a necessidade do trânsito em julgado, nesse sentido a Solução de Consulta nº 119 – COSIT, de 7 de fevereiro de 2017:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. MATÉRIA VINCULANTE. AÇÃO JUDICIAL PRÓPRIA. TRÂNSITO EM JULGADO. REQUISITO. A Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) encontra-se vinculada aos entendimentos desfavoráveis à Fazenda Nacional firmados sob a sistemática de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida ou de recurso especial repetitivo, a partir da ciência da Nota Explicativa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014. Em regra, a jurisprudência vinculante autoriza a restituição ou compensação administrativas de tributos recolhidos indevidamente, observados os prazos e procedimentos estabelecidos na legislação. Não obstante, na hipótese em que o direito é postulado mediante ação judicial própria, o contribuinte deve aguardar o trânsito em julgado da decisão judicial, a fim de proceder à execução judicial ou à compensação administrativa. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017).

Em 2018, porém, em decisão inédita, no acórdão nº 3402-005.025 – 4ª câmara / 2ª turma ordinária, o CARF deu provimento ao recurso voluntário interposto por contribuinte que se insurgia contra a negativa da Administração em aceitar pedido de compensação realizado antes do trânsito em julgado. Os membros do colegiado, naquela ocasião, consideraram que, embora em oposição à literalidade do art. 170-A do CTN, o direito pleiteado era evidente pois

baseado em matéria já apreciada pelo STF e objeto de precedente vinculante (RE nº 357.950). A controvérsia objeto do RE era sobre a vigência do § 1º, art. 3º, da Lei nº 9.718/98 – que tratava do alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins e que foi declarado inconstitucional pelo STF, concluindo que apenas faturamentos podem ser tributados.

O colegiado, no acórdão inovador, ao justificar a decisão *contra legem*, sustentou que:

...o advento do art. 170-A do CTN ocorreu antes da sedimentação de uma ideia de transubjetivação das lides, ou seja, antes de uma efetiva aproximação da nossa família jurídica ao regime do *stare decisis*². Acontece que, nos últimos anos, o que se vê no ordenamento jurídico nacional é uma proliferação de alterações legislativas no sentido de tentar promover uma aproximação da *Civil Law* brasileira ao modelo de precedentes, secularmente sedimentado nas famílias jurídicas adeptas do *Common Law*. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Terceira Seção de Julgamento – Acórdão 3402-005.025 - 4ª Câmara – 2ª Turma Especial; sessão de 22 de março de 2018).

Nessa linha, segue ainda o acórdão concluindo que "...apesar de aparentemente paradoxal, admitir a validade conteudística da compensação aqui perpetrada atende os valores jurídicos defendidos pelo próprio art. 170-A do CTN. Trata-se, pois, da *ratio ius* prevalecendo sobre a *ratio legis*."

De fato, a vedação imposta pelo diploma legal antecede a criação da sistemática dos recursos repetitivos, inaugurada pela figura da súmula vinculante, introduzida no artigo 103-A da Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988) por meio da Emenda Constitucional nº 45/2001 (Brasil, 2001), e, posteriormente a Lei nº 11.418/06 (Brasil, 2006) que introduziu no Código de Processo Civil de 1973 (Brasil, 1973) os artigos 543-B e 543-C que tratam da sistemática dos recursos repetitivos.

Outra questão de grande repercussão jurídica e que produziu importante modificação no sistema tributário brasileiro, objeto do estudo de caso ora proposto, foi em relação ao ICMS na composição da base de cálculo do PIS e da COFINS, também conhecida no meio jurídico-tributário como a "tese do século", matéria exaurida pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706, *leading case* do tema 69, em tese fixada no sentido de que "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins".

Roque Antonio Carrazza, que advogou a favor dos contribuintes no Recurso Extraordinário nº 240.785, sustentava a não inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, argumentando:

² "Trata-se de um comando mediante o qual as cortes devem dar o devido peso ao precedente. Ela afirma que uma questão de direito já estabelecida deveria ser seguida sem reconsideração, desde que a decisão anterior fosse impositiva", in MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário. ²⁰⁰⁸.

(...)

O *punctum saliens* 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. (RE 240785, Relator Ministro MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJe 16.12.2014).

Embora o mérito da divergência tenha sido solucionado em 2017, ainda pendiam de análise os embargos declaratórios opostos pela União com vistas à modulação do *decisum*, o marco temporal, a abrangência de sua eficácia, seus efeitos e especialmente a forma de cálculo a ser considerada (se deve ser usado, no cálculo da exclusão, o ICMS a recolher ou o ICMS total destacado na nota fiscal), se o Tribunal analisaria a matéria à luz do princípio da não-cumulatividade, se condicionaria o direito ao ajuizamento de ação até a data do julgamento do mérito, ou ainda, se analisaria outros aspectos da decisão referentes à forma de apuração do montante a excluir e a repetir. Questões que só foram esclarecidas em de 13 de maio deste ano, principais pontos resumidos no Parecer SEI 7698/2021/ME, expedido pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional:

"(...)11. Em suma, portanto, dois foram os principais comandos do julgamento realizado e que, com vistas a evitar um cenário de agravamento da litigância deste que é o tema de maior repercussão no contencioso tributário pátrio, recomendam a adoção de providências imediatas por parte da Administração Tributária, já que não mais serão objeto de insurgência por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, porquanto objeto de invidiosa e cristalina posição da Suprema Corte:

a) os efeitos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS devem se dar após 15.03.2017, ressalvadas as ações judiciais e requerimentos administrativos protocoladas até (inclusive) 15.03.2017 e

b) o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais...

Apesar de agora definidas essas questões, há que se lembrar que o STF havia analisado a origem de toda a discussão, manifestando-se sobre o modelo constitucional de "faturamento", que não inclui tributos, porém, há alterações legislativas que não haviam sido objeto de discussão no RE 574.706 (alterações trazidas pelo art. 52, da Lei nº 12.973/2014 (Brasil, 2014), que

alterou a definição de receita bruta prevista no DL nº 1.598/1977 (Brasil, 1977) e modificou o art. 3º, da Lei nº 9.718/1998 (Brasil, 1998), para expressamente reconhecer que a receita bruta compreenderia os tributos sobre ela incidentes).

Finalmente, apontavam-se ainda vícios, os quais, se reconhecidos, possibilitariam a atribuição de efeitos infringentes ao recurso, até mesmo reformando o julgado, enfim, questões de extrema relevância que poderiam acarretar grave impacto nas contas públicas, tanto que a estimativa desta ação nos cofres públicos, expressa no Anexo de Riscos Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) para 2020 (Lei nº 13.898, de 2019), era por volta de R\$ 229 bilhões, mas, após a modulação do *decisum*, segundo cálculos feitos pela Instituição Fiscal Independente (IFI), órgão vinculado ao Senado, a cifra seria de R\$ 120,1 bilhões somente para 2021 e uma perda média de arrecadação em torno de R\$ 64,9 bilhões por ano entre 2021 e 2030, o que equivale a 0,6% do Produto Interno Bruto (PIB).

Não obstante as indefinições procedimentais sobre o tema até então, com o objetivo de normatizar o cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado relativas a questão do ICMS, a Receita Federal editou a Solução de Consulta Interna COSIT nº 13/2018 (RFB, 2018) que disciplina os procedimentos a serem observados para a execução dos cálculos, bem assim, editada a Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019 (RFB, 2019) que regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, vejamos os incisos I a V do parágrafo único do artigo 27:

(...)

I - o montante a ser excluído da base de cálculo mensal das contribuições é o valor mensal do ICMS a recolher;

II - caso, na determinação da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins do período, a pessoa jurídica apurar e escriturar de forma segregada cada base de cálculo mensal, conforme o Código de Situação Tributária (CST) previsto na legislação das contribuições, faz-se necessário que seja segregado o montante mensal do ICMS a recolher, para fins de se identificar a parcela do ICMS a se excluir em cada uma das bases de cálculo mensal das contribuições;

III - para fins de exclusão do valor proporcional do ICMS em cada uma das bases de cálculo das contribuições, a segregação do ICMS mensal a recolher referida no inciso II será determinada com base na relação percentual existente entre a receita bruta referente a cada um dos tratamentos tributários (CST) das contribuições e a receita bruta total, auferidas em cada mês;

IV - para fins de proceder ao levantamento dos valores de ICMS

a recolher, apurados e escriturados pela pessoa jurídica, devem-se preferencialmente considerar os valores escriturados por esta na escrituração fiscal digital do ICMS e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) (EFD-ICMS/IPI), transmitida mensalmente por cada um dos seus estabelecimentos, sujeitos à apuração do referido imposto; e

V - no caso de a pessoa jurídica estar dispensada da escrituração do ICMS, na EFD-ICMS/IPI, em um ou mais períodos abrangidos pela decisão judicial com trânsito em julgado, poderá ela alternativamente comprovar os valores do ICMS a recolher, mês a mês, com base nas guias de recolhimento do referido imposto, atestando o seu recolhimento, ou em outros meios de demonstração dos valores de ICMS a recolher, definidos pelas Unidades da Federação com jurisdição em cada um dos seus estabelecimentos.
(...).

Por óbvio, tais normativas traziam o entendimento do Fisco em relação ao procedimento a ser adotado nos referidos cálculos, repise-se, questão, à época, ainda passível de reversão na esfera judicial.

Assim, diante de todo esse regramento legal e infralegal, tem-se que, se por um lado a literalidade da lei está expressa objetivamente, de outro há a necessária observância às decisões de caráter vinculante.

Eis a celeuma.

Como o Direito não é ciência exata, há quem defenda a possibilidade da obtenção de tutela provisória fundada na evidência do direito, calcada em decisão de mérito firmada pelo STF. Mais recentemente, somou-se ainda o fato de que a crise generalizada causada pela pandemia em 2020 ocasionou baixo fluxo de caixa, o que fez com que empresas tenham buscado na justiça o direito a utilizar esses créditos precários na compensação dos tributos devidos.

No Mandado de Segurança nº 5000570-18.2020.4.03.6130 / 2ª Vara Federal de Osasco, em que se questionava a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, o julgador de primeiro grau concedeu a tutela entendendo líquido e certo o pedido vez que fundado em precedente do STF julgado sob o regime dos recursos representativos de controvérsia, ainda, ponderou o julgador que, uma vez autorizada a compensação, nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 13/2018 (RFB, 2018) e do art. 27, parágrafo único, I, da IN RFB 1.911/2019 (RFB, 2019), ou seja, calculando-se em conformidade com a posição defendida pelo Fisco, não incorreriam em riscos.

Observe-se que, baseando-se na evidência do direito, relativizou-se o diploma legal específico sobre o tema, sobrepondo a este o precedente vinculativo. Cautelosa, porém, a decisão que condicionou a compensação pleiteada à execução de cálculos conforme o entendimento exarado pela Receita Federal, o que, contudo, não eliminou de todo os riscos da almejada compensação vez que, como dito anteriormente, os embargos opostos pela Fazenda apontavam

vícios, que, se reconhecidos, poderiam até mesmo reverter todo o julgado.

Na Ação Ordinária nº 0030990-09.2017.4.02.5101/RJ / 28ª Vara Federal do Rio de Janeiro, lide também relativa ao ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, o juízo reconheceu o direito à autora de excluir da base de cálculo da contribuição ao PIS/COFINS as parcelas relativas ao ICMS "destacadas nas notas fiscais" e declarou seu direito à compensação das parcelas pagas nos últimos cinco anos anteriores à propositura da demanda, realçando porém que "A compensação somente poderá ser efetuada após o trânsito em julgado, nos termos do artigo 170-A do CTN".

Como se vê, nessa decisão, o juiz autorizou a autora a, de pronto, excluir o ICMS destacado nas notas fiscais, ou seja, de forma diversa à defendida pelo Fisco, mas condicionou a compensação ao trânsito em julgado da referida ação.

Ressalte-se que em relação à concessão de medidas liminares que tratem de compensação tributária, o Superior Tribunal de Justiça, em 23/09/1998, editou a Súmula nº 212, que orienta: "A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar, cautelar ou antecipatória".

No mesmo sentido é o art. 7º, § 2º, da Lei nº 12.016/2009, conhecida como a Lei do Mandado de Segurança – LMS:

Art. 7º (...)

§

2o Não será concedida medida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários, a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior, a reclassificação ou equiparação de servidores públicos e a concessão de aumento ou a extensão de vantagens ou pagamento de qualquer natureza. (BRASIL, 2009). (negritos nossos).

Em consonância segue o Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.504.624-SP (2019/0139380-0), reproduzindo razões do não provimento ao Agravo de Instrumento, ao referir-se à Súmula 212:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. PIS. COFINS. LIMINAR. COMPENSAÇÃO. SÚMULAS 212 STJ. ARTIGO 170-A DO CTN. AGRAVO DESPROVIDO. 1. A Súmula 212 do STJ é clara no sentido de que 'a compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória.' 2. Além disso, o artigo 170-A do CTN também dispõe que é vedada a compensação tributária antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. 3. Nesse sentido é a jurisprudência deste Tribunal. 4. Agravo não provido. (TRF-3 – AI: 50268562720194030000 SP, Relator: Desembargador Federal Antonio Carlos Cedenho, data de julgamento: 06/03/2020, 3ª Turma, data de publicação: e – DJF3

Judicial 1 Data: 11/03/2020).

Ainda, não provido o referido Agravo Interno, cuja ementa resume a *ratio decidendi*:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. COMPENSAÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. ART. 170-A DO CTN. RECURSOS ESPECIAIS REPETITIVOS 1.164.452/MG E 1.167.039/DF. NECESSIDADE DE TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO JUDICIAL, AINDA QUE SE TRATE DE TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO. I. Agravo interno ajuizado contra decisão que julgara recurso interposto contra *decisum* publicado na vigência do CPC/2015. II. Na origem, trata-se de Agravo de Instrumento, interposto contra decisão mediante a qual o Juízo singular, no bojo de Ação Declaratória, deferiu tutela provisória, tão somente para afastar o montante do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, indeferindo o pedido de tutela provisória de evidência, para autorizar, desde logo, a compensação do indébito tributário. O Tribunal de origem, negando provimento ao Agravo de Instrumento, manteve a decisão recorrida. III. Segundo ótica firmada pela Primeira Seção, em sede de Recurso Especial repetitivo, "em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua realização 'antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial', conforme prevê o art. 170-A do CTN" (STJ, REsp 1.164.452/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 02/09/2010). Aplica-se a vedação à compensação, prevista no art. 170-A do CTN, ainda que o tributo indevidamente recolhido tenha a inconstitucionalidade declarada (STJ, REsp 1.167.039/DF, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 02/09/2010, igualmente sob o rito do art. 543-C do CPC/73). IV. A razão para a vedação à compensação é a relativa incerteza que caracteriza as tutelas provisórias. O CPC/2015 consagrou, ao lado da tutela de urgência (art. 300), a figura da tutela de evidência (art. 311), admitindo a concessão de provimento antecipatório, independentemente do perigo da demora. A possibilidade de concessão de tutela de evidência, porém, não torna definitiva a decisão, nem afasta o art. 170-A do CTN, que exige, para a compensação do indébito, o trânsito em julgado da decisão judicial. V. Agravo interno improvido. (AgInt no AREsp 1504624-SP, STJ, 2ª Turma, Relatora: Ministra Assusete Magalhães, data do julg.: 19/10/2020, DJe: 23/10/2020.)

Sobre a observância ao disposto no *Codex* Tributário, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.167.039/DF, em regime de recursos repetitivos, definiu que aplica-se o art. 170-A do CTN mesmo aos casos de reconhecida inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. ART. 170-A DO CTN. REQUISITO DO TRÂNSITO EM JULGADO. APLICABILIDADE A HIPÓTESES DE INCONSTITUCIONALIDADE DO TRIBUTO RECOLHIDO.

1. Nos termos do art. 170-A do CTN, "é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial", **vedação que se aplica inclusive às hipóteses de reconhecida inconstitucionalidade do tributo indevidamente recolhido.** 2. Recurso especial provido. **Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC** e da Resolução STJ 08/08. (REsp nº 1.167.039/DF, Primeira Seção, Ministro Relator Teori Zavascki, DJe de 02/09/2010) (destaques nossos).

Entendimento sumulado, ainda que de forma indireta, pelo STJ, através da Súmula 461, de 08/09/2010, que prescreve: "O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado."

Percebe-se que as decisões de primeira instância, concedentes de tutelas provisórias que possibilitam a compensação antes do fim da lide vão de encontro aos reiterados posicionamentos do STJ. Arriscadas, portanto. Reconhece-se, contudo, a dificuldade apresentada aos julgadores em decidir sobre o tema. Devem estes, na esteira do sistema de precedentes judiciais, relativizar a aplicação do artigo 170-A ou, de forma a prestigiar o princípio da legalidade - alicerce do Estado Democrático de Direito, limitarem-se à aplicação estrita da lei? Se adotam uma postura mais pró-contribuinte, correm o risco de que uma decisão inicialmente favorável a este possa vir a prejudicá-lo futuramente, além disso tal decisão poderia, em tese, afrontar os princípios da isonomia e da livre concorrência vez que beneficiaria, ainda que temporariamente, a empresa em relação aos concorrentes que não possuem tutela judicial para a mesma prática. Sob a ótica da Administração Pública, a decisão favorável ao contribuinte, poderia perpetrar-se ao arrepio de outros princípios, como o da legalidade, da segurança jurídica e da supremacia do interesse público sobre o privado. Por outro lado, se a postura adotada é pró-Fisco, incorre-se no risco de trazer prejuízo imediato ao contribuinte que deverá amargar com os recolhimentos na forma vigente até o fim da lide e, só após, creditar-se de desembolsos efetuados.

Com relação ao tema da compensação em matéria fiscal e suas limitações, Luis E. Schoueri (2021, p.376) é incisivo ao afirmar que "na matéria fiscal, a compensação somente se dá quando a lei autorizar, e nos limites desta. Não há um direito assegurado à compensação ampla e irrestrita".

Ainda sobre a matéria, pondera:

(...) é fato que o direito de repetir o indébito tributário pode ser imediatamente extraído do direito de propriedade, do qual decorre que somente se institua tributo nos termos previstos na lei e, de outra parte, que o tributo exigido fora dos parâmetros constitucionais/legais seja devolvido. Entretanto, daí não decorre o direito de compensação. Esta é uma forma de extinção da obrigação tributária. À lei que institui o tributo cabe dispor sobre a forma como a obrigação será extinta; se não foi prevista a compensação, não há como exigí-la. (SHOUERI, 2021, p. 376).

No mesmo sentido, asseverava Aliomar Baleeiro:

No Direito Fiscal, a compensação é condicionada ao discricionarismo do Tesouro Público. Mas o sujeito passivo só poderá contrapor seu crédito ao crédito tributário, como direito subjetivo seu, nas condições e garantias que a lei fixar. Fora disso, quando a lei o permite, se aceitar as condições específicas que a autoridade investida de poder discricionário, nos limites legais, para fixá-las, estipular, julgando a conveniência e oportunidade de aceitar ou recusar o encontro de débitos. (BALEEIRO, 1999, p. 509).

Portanto, não há que se falar em direito absoluto à compensação, mas este subsume-se à lei e, no caso de questão sub judice, como exposto no art. 170-A do CTN, à formação da coisa julgada, cujo pressuposto é o trânsito em julgado, conceito trazido pelo próprio Código de Processo Civil em seu art. 502 (Brasil, 2015): “Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso”. Assim, havendo qualquer recurso possível, não há coisa julgada, conseqüentemente, não há trânsito em julgado e, não havendo trânsito em julgado não é possível a compensação.

Quanto à possibilidade de relativização do dispositivo legal expresso no art. 170-A do CTN, o próprio *Codex*, em seu art. 111, determina a literalidade de interpretação, que, como analisou Machado Segundo (2019, p.121), “Na verdade, a interpretação deve chegar a um resultado compatível com o texto, vale dizer, situado dentro de seus limites.” Respeitando-se, portanto, os limites da norma, de forma a permanecer a ela adstrita. Ademais, tem-se que a norma contida no art. 170-A é dotada de caráter cogente, ou seja, restringe a autonomia da vontade, portanto não passível de relativização.

Ressalte-se, por fim, que a exposição de motivos acerca do Projeto de Lei Complementar nº 77/99, que foi convertido na Lei Complementar nº 104/2001 que inseriu o art. 170-A no CTN, expressamente esclarece que “tal procedimento (a compensação) somente seja admitido quando o direito tornar-se líquido e certo”, homenageando o princípio da segurança jurídica. Note-se que a norma

transcende seu valor de mera regra e adquire dimensão maior, principiológica, e, como explica Dworkin, citado por Alexy (2018, p.147), “os princípios têm uma dimensão que as regras não têm, uma dimensão de peso (*dimension of weight*), que se mostraria em seu comportamento no caso de colisão.”.

Na opinião de James Marins (2015, p. 373), o artigo 170-A do CTN colide com o princípio da garantia jurisdicional:

(...) transparece seu propósito de empecer aos contribuintes o acesso à justiça, criando dificuldades artificiais com o ilegítimo e imoral escopo de penalizar o cidadão que promove medidas judiciais contra o Estado; ofende o Poder Judiciário na exata medida em que deliberadamente torna a tutela jurisdicional fator de restrição jurídica onerosa para o cidadão jurisdicionado (princípio da garantia jurisdicional). (MARINS, 2015, p. 373).

Com a devida vênia, não nos parece que a norma esteja em rota de colisão com quaisquer princípios constitucionais atinentes à matéria, ao contrário, a eles amolda-se, como demonstrar-se-á a seguir.

Diante da gama de leis, atos normativos, decisões vinculantes, num esforço hermenêutico, o socorro vem da Constituição Federal, ou da interpretação da norma conforme a Carta Magna, como ensina Pedro Lenza:

Diante de normas plurissignificativas ou polissêmicas (que possuem mais de uma interpretação), deve-se preferir a exegese que mais se aproxime da Constituição e, portanto, que não seja contrária ao texto constitucional, daí surgirem várias dimensões a serem consideradas, seja pela doutrina, seja pela jurisprudência, destacando-se que a interpretação conforme será implementada pelo Judiciário e, em última instância, de maneira final, pela Suprema Corte:

(...)

prevalência da Constituição: deve-se preferir a interpretação não contrária à Constituição;

conservação de normas: percebendo o intérprete que uma lei pode ser interpretada em conformidade com a Constituição, ele deve assim aplicá-la para evitar a sua não continuidade;

exclusão da interpretação *contra legem*: o intérprete não pode contrariar o texto literal e o sentido da norma para obter a sua concordância com a Constituição; (LENZA, 2020, p. 180-181).

Portanto, se o cerne da questão é posicionar o contido no art. 170-A do CTN ao cenário legal e normativo atual, sem incorrer em anacronismos ou em vilipêndio de princípios constitucionais que embasaram a norma, há dois

caminhos possíveis: ou busca-se resgatar esses princípios, perenes pois inerentes à Carta Magna ou, caso se conclua que a referida norma não mais se coaduna à Lei Maior, buscar-se-á então seu expurgo do ordenamento.

A segunda opção tem seu caminho próprio e bem delineado na própria Constituição, portanto trataremos da primeira opção, ou seja, buscar a compatibilidade da norma ao ordenamento constitucional.

Meirelles, enumera os princípios constitucionais que alicerçam a atividade da Administração Pública:

Os princípios básicos da administração pública estão consubstancialmente em doze regras de observância permanente e obrigatória para o bom administrador: *legalidade, moralidade, impessoalidade ou finalidade, publicidade, eficiência, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, motivação e supremacia do interesse público*. Os cinco primeiros estão expressamente previstos no art. 37, caput, da CF de 1988; e os demais, embora não mencionados, decorrem do nosso regime político, tanto que, ao daqueles, foram textualmente enumerados pelo art. 2º da Lei federal 9.784, de 29/01/1999. (MEIRELLES, 2000, p. 81).

Dos princípios elencados, associados ao caso ora proposto, ressaltam-se pelo menos três: da legalidade, da segurança jurídica e da supremacia do interesse público.

Em relação ao princípio da legalidade e o dever da Administração à estrita observância da lei, defende Meirelles:

Na Administração Pública não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa "poder fazer assim"; para o administrador público significa "deve fazer assim." (MEIRELLES, 2000, p. 81).

Como se vê, não cabe à Administração relativizar norma legal, pois a esta está vinculada e completamente submissa. Deste mesmo princípio decorre o segundo, da segurança jurídica, pelo qual, como disserta Mello (2008, p 124-125), "o direito brasileiro propõe-se a ensejar certa estabilidade, um mínimo de certeza na regência da vida social e a segurança jurídica coincide com uma das mais profundas aspirações do homem: a da segurança em si mesma". À luz deste princípio, o art. 170-A do CTN amolda-se quando inibe que decisões precárias alterem a ordem tributária estabelecida, proporcionando estabilidade à relação fiscocontribuinte.

A norma contida no art. 170-A do CTN quando impede a compensação de

tributos com créditos ainda ilíquidos e incertos, vez que fundamentada em decisão judicial passível de alteração, busca também proteger o interesse público, consubstanciado no princípio também chamado de supremacia do interesse público sobre o privado, cuja noção, segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro (2020, p. 92), “está presente tanto no momento de elaboração da lei como no momento da sua execução em concreto pela Administração Pública. Ele inspira o legislador e vincula a autoridade administrativa em toda a sua atuação.”, Hely Lopes Meirelles (2016, p. 113) vai além ao afirmar que a “primazia do interesse público sobre o privado é inerente à atuação estatal, domina-a”, e salienta que este princípio “justifica-se pela busca do interesse geral, ou seja, da coletividade; não do Estado ou do aparelhamento do Estado”.

É certo que o Fisco, em seu papel gestor dos cofres públicos e, portanto, guardião da “principal fonte de recursos para o Estado cumprir suas finalidades” (Schoueri, 2021) observará o interesse público envolvido. No caso prático aqui proposto, na insegurança de um direito tutelado precariamente, entre o interesse do particular em efetuar a compensação pleiteada e o interesse público não só pela manutenção da arrecadação, aqui entendida em suas funções de manutenção do Estado (receitas e despesas), distributiva, estabilizadora e indutora de comportamento, influenciando inclusive no equilíbrio do mercado (Schoueri, 2021), o interesse público seguirá resguardado até decisão judicial definitiva.

Da ótica do contribuinte, em relação aos princípios constitucionais da ordem econômica, previstos no art. 170 da Constituição Federal, atinentes ao caso, em especial ao Princípio da Livre Concorrência, arrolado expressamente pelo inciso IV do art. 170 do texto constitucional, esclarece Schoueri (2021, p 210) que este Princípio atua “igualmente como limite para a atuação do legislador tributário: cabe a este investigar os efeitos danosos que pode gerar sobre a concorrência, mitigando-os”. Aplicando-se ao caso sobre o qual se debruça este artigo, como já exposto anteriormente, a compensação do crédito tributário ocorrida com respaldo em decisão liminar ocasionaria situação privilegiada ao contribuinte beneficiado com a tutela em detrimento de seus concorrentes que não recorreram ao judiciário e, no caso específico da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS é ainda mais grave pois não há sequer certeza (pois, como dito anteriormente, ainda há recurso com possível efeito infringente em curso) e muito menos liquidez (ainda indefinida a forma do cálculo) do crédito controverso.

Portanto, com base na doutrina apresentada, pode-se afirmar que o disposto no art. 170-A do CTN está em consonância tanto com os princípios constitucionais que alicerçam a atividade da Administração Pública como com os que norteiam a ordem econômica.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ainda que o julgador entenda pela flexibilização da aplicação do artigo 170-A do CTN, seja em nome do princípio da garantia jurisdicional, seja em observância a precedentes vinculantes; a independência funcional, o livre convencimento motivado e sua persuasão racional devem pautar suas decisões, vez que, ao tomar como base decisão consolidada no passado, cujo convencimento se deu em realidade pretérita, sob risco de inadequação à atual realidade social, econômica, normativa e mesmo legal, está assumindo a possibilidade de reproduzir um direito obsoleto, engessado, conservador e anacrônico.

O caso da exclusão do ICMS na base de cálculo bem ilustra essa situação à medida que, embora a decisão proferida tenha sido chancelada com *status* de precedente vinculante, na prática tinha-se o popular “ganhou mas não levou” pois, a depender da modulação dos efeitos da decisão e em virtude de sua imprevisibilidade, as eventuais decisões liminares favoráveis ao pleito da compensação foram extremamente arriscadas ao legitimar compensações prematuras, cujo crédito escriturado poderia vir a se desintegrar diante de possível novo entendimento firmado pelo STF.

Nesse panorama, em vez de se discutir a relativização da norma legal, talvez caiba discutir a relativização da observância ao sistema de precedentes. Tema para outro artigo.

É fato que as sucessivas alterações legislativas no sentido de implementar mecanismos de uniformização de entendimento, em especial as sistemáticas da repercussão geral e dos recursos repetitivos têm sido uma grande evolução no caminho para atender ao anseio da sociedade por respostas mais céleres dos conflitos levados ao judiciário, garantindo isonomia e pre-visibility; não podem, no entanto, servir como baliza para decisões frágeis e açodadas que, sem levar em conta as especificidades do caso, ou, ainda, em busca de celeridade processual, em última análise, podem trazer mais prejuízo que benefício ao contribuinte à medida que promovem insegurança jurídica.

Ainda, ao relativizar uma norma legal faz-se mister buscar o bem maior por ela originalmente buscado e, em se tratando de princípios constitucionais, a cautela deve ser redobrada. No caso proposto nesse artigo, conclui-se pela impossibilidade da compensação antes do trânsito em julgado, em primeira análise porque, de modo antagônico, estar-se-ia julgando *contra legem*, ou seja, de forma diametralmente oposta à letra de Lei cuja interpretação não deixa margem a dúvidas, ao contrário, é clara e objetiva. Não bastasse a limpidez do texto legal, verificou-se que o mesmo está em plena consonância com princípios constitucionais, tanto os que norteiam as atividades da Administração Pública, quanto os que protegem interesses dos setores econômicos. Não há, desta feita, que se falar em conflitos entre princípios ou mesmo em inconstitucionalidade.

Por fim, no caso específico da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, resta claro que o julgador, ao seguir estritamente o precedente vinculante, não deveria ignorar as possíveis sequelas que sua decisão poderia vir a produzir, em outras palavras, a quem direcionaria o risco de sua decisão: ao contribuinte ou ao erário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Teoria Discursiva do Direito**. 3.ed. Rio de Janeiro. Forense, 2019.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. NBR 14724: **informação e documentação: trabalhos acadêmicos: apresentação**. 2.ed. Rio de Janeiro: ABNT, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, Forense, 1999, p. 509.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Planalto, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 abr. 2021.

_____. **Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004**. Altera dispositivos dos arts. 5º, 36, 52, 92, 93, 95, 98, 99, 102, 103, 104, 105, 107, 109, 111, 112, 114, 115, 125, 126, 127, 128, 129, 134 e 168 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 103-A, 103B, 111-A e 130-A, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm. Acesso em: 26 mar. 2021.

_____. **Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, [2001]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm. Acesso em: 29 mar. 2021.

_____. **Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília, DF: Presidência da República, [1977]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm. Acesso em: 27 mar. 2021.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [1966]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 29 mar. 2021.

_____. **Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991**. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1991]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm. Acesso em: 12 jul. 2021.

_____. **Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995**. Dispõe sobre o Plano Real, o Sistema Monetário Nacional, estabelece as regras e condições de emissão do REAL e os critérios para conversão das obrigações para o REAL, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1995]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9069.htm. Acesso em: 12 jul. 2021.

_____. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1996]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 29 mar. 2021.

_____. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a legislação tributária federal. Brasília, DF: Presidência da República, [1998]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718compilada.htm. Acesso em: 29 mar. 2021.

_____. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. [2002]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10637.htm. Acesso em: 12 jul. 2021.

_____. **Lei nº 11.418, de 19 de dezembro de 2006.** Acrescenta à Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, dispositivos que regulamentam o § 3º do art. 102 da Constituição Federal. Brasília, DF: Presidência da República, [2006]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11418.htm. Acesso em: 26 mar. 2021.

_____. **Lei 12.016, de 7 de agosto de 2009.** Disciplina o mandado de segurança individual e coletivo e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2009]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12016.htm. Acesso em: 30 mar. 2021.

_____. **Lei 12.973, de 13 de maio de 2014.** Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; (...). Brasília, DF: Presidência da República, [2014]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm. Acesso em: 27 mar. 2021.

_____. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015.** Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2015]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 31 mar. 2021.

_____. **Lei nº 13.898, de 11 de novembro de 2019.** Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2020 e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/l13898.htm. Acesso em: 17 ago. 2021.

_____. Ministério da Economia. Receita Federal. **Instrução Normativa RFB nº 1717/2017.** Estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=84503&visao=anotado>. Acesso em: 06 abr. 2021.

_____. Ministério da Economia. Receita Federal. **Solução de Consulta COSIT nº 119/2017.** Compensação tributária. Matéria vinculante. Ação judicial própria. Trânsito em julgado. Requisito. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=80397>. Acesso em: 25 mar. 2021.

_____. Ministério da Economia. Receita Federal. **Solução de Consulta COSIT nº 13/2018.** Contribuição para o PIS/PASEP. Exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link>.

action?visao=anotado&idAto=95936. Acesso em: 25 mar. 2021.

_____. Ministério da Economia. Receita Federal. **Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019**. Regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=104314>. Acesso em: 25 mar. 2021.

_____. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3802-01.131 – 2ª Turma Especial**. É vedada a compensação de crédito tributário antes do trânsito em julgado da decisão judicial. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 25 mar. 2021.

_____. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3402-005.025 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**. PIS. Base de cálculo. Inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º, da lei nº 9.718/98, que ampliava o conceito de faturamento. Não incidência da contribuição sobre receitas não compreendidas no conceito de faturamento esta-belecido pela Constituição Federal previamente à publicação da EC nº 20/98. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 25 mar. 2021.

_____. Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Parecer SEI nº 7.698/2021/ME**. Autorização para dispensa de contestar e recorrer e conformação das atividades administrativas com fulcro no art. 19, VI, a, c/c art. 19-A, III, e § 1º da Lei nº 10.522, de 2002. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/parecer-sei-no-7698-pgfn-me.pdf/view>. Acesso em: 17 ago. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 240785**. Inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1736915>. Acesso em: 17 ago. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 357950**. Declara a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2058800>. Acesso em: 25 mar. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 574706**. O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2585258>. Acesso em: 06 abr. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 461**. O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2010]. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp>. Acesso em: 25 mar. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.167.039/DF (2009/0226549-3)**. Tributário. Compensação. Art. 170-A do CTN. Requisito do trânsito em julgado. Aplicabilidade a hipóteses de inconstitucionalidade do tributo recolhido. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/>. Acesso em: 25 mar. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo em Recurso Especial nº 1504624/SP**

(2019/0139380-0). Tributário e Processual Civil. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial. Compensação de indébito Tributário. Art. 170-A do CTN. Recursos Especiais Repetitivos 1.164.452/MG e 1.167.039/DF. Necessidade de Trânsito em Julgado da decisão judicial, ainda que se trate de tributo declarado inconstitucional. Agravo Interno Improvido. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/>. Acesso em: 29 mar. 2021.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 33.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

HARADA, Marcelo Kiyoshi. **Código tributário nacional comentado**. São Paulo: Rideel, 2012.

JANINI, Tiago Cappi. **Compensação Tributária**: Análise do processo de causalidade jurídica para fins de extinção da obrigação jurídica tributária. São Paulo, Dissertação de Mestrado apresentada na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, 2008, p. 240.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 13.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva. 2020.

LUNARDELI, Maria Rita Gradilone Sampaio. **A declaração de compensação como forma constitutiva e extintiva do crédito tributário e a impossibilidade de aplicação de multa de ofício sobre o crédito do contribuinte. Análise da não homologação da compensação por uma perspectiva comunicacional**. In: ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos et al. *Processo tributário analítico*. v. II. São Paulo: Noeses, 2013, p.19-48.

MACHADO. Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38.ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11.ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário**. 2.ed., São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2008.

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial) (atualizado com o CPC/15, comparativamente com o CPC/73)**. 8.ed., São Paulo: Dialética, 2015.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 42.ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

_____. _____. 25.ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira De. **Curso de Direito Administrativo**. 18.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS. Pró-Reitoria de Graduação. Sistema Integrado de Bibliotecas. **Orientações para elaboração de trabalhos científicos**: projeto de pesquisa, teses, dissertações, monografias, relatório entre outros trabalhos acadêmicos, conforme a Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT). 3.ed. Belo Horizonte: PUC Minas, 2019. Disponível em: www.pucminas.br/biblioteca. Acesso em: 05 abr. 2021.

PODER EXECUTIVO. **Projeto de Lei Complementar nº 77/1999**. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília: Câmara dos Deputados, 16 out. 1999. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=25745>. Acesso em: 05 abr. 2021.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito tributário**. 10.ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

**“ANJOS OU DEMÔNIOS”:
VISÃO DOS CIDADÃOS DE FOZ DO
IGUAÇU SOBRE OS SERVIDORES
DA SEGURANÇA PÚBLICA.**

MARCELO DELVAUX FERREIRA

“ANJOS OU DEMÔNIOS”: VISÃO DOS CIDADÃOS DE FOZ DO IGUAÇU SOBRE OS SERVIDORES DA SEGURANÇA PÚBLICA.

MARCELO DELVAUX FERREIRA

RESUMO

O presente artigo responde à questão a respeito da visão dos cidadãos de Foz do Iguaçu (PR) sobre a atuação dos agentes da segurança pública no município. Além de um resumo sobre a história dessas instituições nesta cidade fronteiriça, preenche a lacuna teórica e empírica sobre esta relação muitas vezes caótica e, simultaneamente, estreita e cotidiana entre estes atores: agentes públicos e cidadãos. Utilizando questionamentos objetivos (método quantitativo) através de pesquisa realizada pela ferramenta "Google Forms", no período de 11 a 18 de janeiro de 2021, obteve um total de 70 respostas de um público variado (considerando idade, sexo, profissão e nível de escolaridade), extraíndo dados para uma conclusão a respeito da opinião e expectativa do cidadão iguaçuense sobre as forças de segurança e seus agentes. A pesquisa debruça-se e conclui sobre uma questão singular (porém pouco estudada), em uma região cercada de histórias, conflitos e dependência desses servidores. Estes agentes podem ser considerados “anjos ou demônios” na visão do cidadão que habita a região transfronteiriça de Foz do Iguaçu posto que, como mostra a história centenária destas instituições na área geográfica em questão e dependendo da forma ou direcionamento de como ou onde atuam, pode haver discordância ou zonas de conflitos entre esses atores. Ou seja, podem estar mais próximos do céu ou caindo na direção oposta.

INTRODUÇÃO

“Anjos ou demônios”?

O presente artigo preenche uma lacuna teórica sobre a visão da população fronteiriça de Foz do Iguaçu (PR) a respeito dos agentes de segurança pública (PF, PRF, RFB, PM, PC e EB) que atuam neste município.

Segundo a Constituição Federal (CF) de 1988, no Título V, Capítulo III, Art. 144

A segurança pública, dever do Estado, direito e responsabilidade de todos, é exercida para a preservação da ordem pública e da incolumidade das pessoas e do patrimônio, através dos seguintes órgãos:

I – Polícia Federal;

II – Polícia Rodoviária Federal;

III – Polícia Ferroviária Federal;

IV – Polícias Civis;

V – Polícias Militares e corpos de bombeiros militares.¹

As forças de segurança são as organizações que têm como missão proteger e garantir a lei, a ordem e a segurança pública, num estado (...). As funções mais habituais das forças de segurança são as de polícia. Estas funções incluem a prevenção do crime, a manutenção da ordem pública, a investigação de crimes e delitos, a captura de presos e o controle das fronteiras.²

Note-se que a Carta Magna não cita a Receita Federal do Brasil como uma das instituições que compõe as forças de segurança, porém citamos esta instituição na pesquisa pelo fato de ela atuar há décadas na cidade fronteiriça de Foz do Iguaçu, com características muito semelhantes às citadas pela Constituição Federal, em seu Art. 144, no que diz respeito, principalmente, à repressão ao contrabando, descaminho e tráfico internacional de armas, drogas e outros tipos de delito.

Além disso, adicionamos o Exército Brasileiro na pesquisa, posto que esta instituição foi, praticamente, a fundadora da cidade e desde o início esteve envolvida na formação e controle da cidade. Inicialmente, apresentaremos um resumo da história destas instituições em Foz do Iguaçu e também como estão operando, quantitativamente, nos dias atuais (fevereiro de 2021).

Os agentes de segurança pública atuam, ininterruptamente, durante décadas nesta tríplice fronteira e, até o momento, não foi feita uma pesquisa ou estudo de como os cidadãos de Foz do Iguaçu encaram ou avaliam o trabalho desses agentes, se como “anjos ou demônios”. Ou seja, estes servidores, na visão dos munícipes, são pessoas que, além de cumprirem a lei, colaboram para o progresso da região; ou são aqueles que, mesmo cumprindo suas funções do

¹ http://www.planalto.gov.br/vvivil_03/constituicao/constituicao.htm

² https://pt.wikipedia.org/wiki/For%C3%A7as_de_seguran%C3%A7a

cargo, são vistos como agentes que atuam para frear este mesmo progresso?

Para responder a estas questões, foi aplicado um questionário composto por 15 questões objetivas (modelo no ANEXO 1), que abordam perguntas sobre a atuação, grau de credibilidade e participação no progresso da região, envolvendo tais instituições e seus respectivos agentes. O público-alvo escolhido como amostra da investigação foi selecionado mediante critérios aleatórios, utilizando grupos do aplicativo *Whatsapp*, sendo o público-alvo pessoas de diversas profissões, faixas etárias e graus de instrução.

A partir dos resultados obtidos, foi elaborada uma análise dos dados/respostas que compõe a estrutura deste artigo. O presente documento foi estruturado em duas partes: inicialmente, será apresentado um breve histórico da atuação das referidas instituições de segurança pública, em Foz do Iguaçu, assim como o efetivo atuando em campo, nos dias atuais (dados de fevereiro de 2021), além de uma análise sobre Estado e repressão.

Na segunda seção do artigo apresentaremos a pesquisa com seus respectivos gráficos. Concluímos o documento apresentando a constatação de que, de uma forma geral, os participantes da pesquisa corroboram com a atuação das instituições citadas e de seus agentes, entendendo que estes ainda colaboram para o progresso da região e ainda que, para alguns desses mesmos participantes, a atuação deveria ser ainda mais rigorosa no combate aos crimes transfronteiriços.

HISTÓRIA DAS FORÇAS DE SEGURANÇA EM FOZ DO IGUAÇU

Em 1881 Foz do Iguaçu recebeu seus dois primeiros habitantes, o brasileiro Pedro Martins da Silva e o espanhol Manuel González. (...) Oito anos após, foi fundada a Colônia Militar na fronteira – marco do início da ocupação efetiva do lugar por brasileiros e do que viria a ser o município de Foz do Iguaçu.

Em 22 de novembro de 1889, o Tenente Batista editou a “Ordem do Dia nº 1”, dando conhecimento à população local e os vizinhos argentinos e paraguaios que “na Foz do Iguaçu havia autoridade constituída para todos os efeitos legais”.³

Em 1910, a Colônia Militar passou à condição de Vila Iguaçu, distrito do Município de Guarapuava.

Em 14 de março de 1914, pela Lei 1383, foi criado o Município de Vila Iguaçu, instalado efetivamente no dia 10 de junho do mesmo ano.

Desde muito cedo os habitantes de Foz do Iguaçu estiveram habituados com a presença fiscal, pois com o Decreto nº 5292, de 1904, foram criadas as Mesas de Renda que, posteriormente, em 1921, ficou subordinada à Delegacia Fiscal do Paraná.

A polícia Militar, criada 1854, ainda como “unidade de caçadores”, também esteve desde muito cedo envolvida e ativa no território iguaçuense.

Durante as décadas subsequentes, o município viu a chegada de várias

³ http://www.legiaodainfantariadoceara.org/leginf_34bimtz_index.html

instituições, como a Polícia Federal, Polícia Rodoviária Federal e Polícia Civil.

Quantitativamente (dados de fevereiro de 2021), a Polícia Federal conta com, aproximadamente, 250 servidores atuando no município de Foz do Iguaçu; a Polícia Rodoviária Federal, com 105; Polícia Civil, com 136; Receita Federal do Brasil, 190 e; Exército Brasileiro, 700.⁴

Com a inauguração da Ponte Internacional da Amizade (Brasil – Paraguai) em 1965 e inauguração da BR-277, ligando Foz do Iguaçu a Curitiba e ao litoral, em 1969, Foz do Iguaçu teve seu desenvolvimento acelerado, intensificando seu comércio, principalmente com a cidade paraguaia de Puerto Presidente Stroessner (atual Ciudad del Este).⁵

COTIDIANO, ESTADO E REPRESSÃO

O cidadão de Foz do Iguaçu, desde os primórdios de sua fundação, convive com a presença dos agentes das forças de segurança e essa relação está intimamente ligada à história do município e com o cotidiano dos iguaçuenses.

Aparecida Darc de Souza⁶, no texto “Memórias e histórias do contrabando em Foz do Iguaçu”⁷, faz um relato histórico, através de entrevistas com antigos moradores da cidade em questão, no que diz respeito a forma como estes cidadãos dependiam, como forma de sobrevivência, do comércio transfronteiriço e das diversas formas de levar e trazer mercadorias entre os países da tríplice fronteira e suas relações com os órgãos de segurança e controle. observando que *“o tempo vivido e lembrado pelos entrevistados se estruturou, em grande medida, num tipo de economia que oscilou entre os campos da legalidade e da ilegalidade. (...) O caráter ilegal imputado às formas de funcionamento da economia vem de longa data, desde a interferência militar, na formação de Foz do Iguaçu”*.⁸

O povo, o território e a soberania são os três elementos essenciais que constituem o Estado que, através de um governo reconhecido internacionalmente, organiza sua força de segurança para exercer sua defesa interna e externa.

A soberania do Estado é representada por um governo que deve encontrar na lei os limites de sua atuação, o mesmo ocorrendo com os agentes que integram os poderes constituídos e os órgãos de segurança.⁹

Conseqüentemente, o Estado utiliza-se da força (no cotidiano dos particulares) para impor sua vontade e preservar a ordem pública, essenciais para a vida em sociedade. Porém, mesmo exercendo tais poderes, a administração pública e seus agentes estão sujeitos aos princípios da legalidade, impessoalidade e da moralidade, mesmo encontrando-se numa situação de superioridade frente aos administrados (poderes discricionário, disciplinar e de polícia).

Contudo, através do princípio da eficiência, o administrado tem o poder de fiscalizar as funções desenvolvidas pelo Estado e seus agentes.

⁴ <https://transparencia.pmfi.pr.gov.br/cidade/historia/>

⁵ Professora Adjunta do Curso de História da Universidade Estadual do Oeste do Paraná.

⁶ In Anais do XXVI Simpósio Nacional de História – ANPUH- São Paulo, julho 2011.

⁷ Idem, p. 16.

⁸ ROSA, Paulo Tadeu Rodrigues. Responsabilidade do Estado por atos das forças policiais. Franca, 2000.

⁹ Idem, p.17.

A busca do princípio da eficiência deve reger as atividades do serviço público, e estar voltada para a prestação de uma atividade de qualidade, seja na área de segurança ou em outras áreas sob a responsabilidade do poder público.¹⁰

O fato de residir em uma região violenta e sujeita a diversos tipos de repressão das forças de segurança pode potencializar o medo na população que vive e depende economicamente nessa região, indicando muitas vezes um aspecto negativo na qualidade de vida. Entre esses fatores vale citar: *o dano psíquico; o abandono e esvaziamento demográfico de certas regiões; a descrença pública no Estado e nas autoridades da justiça e da gestão de segurança pública (...)*.¹¹

Para que não haja esses danos, a confiança do cidadão na forma que agem as forças de segurança é fundamental, intensificando a legitimidade e a efetividade dos Estados democráticos (MISHLER; ROSE, 2001; MOISÉS, 2005).¹²

Ou seja, quanto melhor uma instituição é avaliada, maior será a confiança do cidadão na mesma.

Alguns estudos revelam indícios de que a confiança é uma resposta dos indivíduos à forma como percebem e avaliam o desempenho das instituições, argumento que é reforçada pela evidência empírica do peso do contato com policiais como variável preditiva das atitudes em relação às polícias. (FRANK; SMITH; NOVAK, 2005; IVKOVIC, 2008)^{12,12}

A PESQUISA

Foi utilizado um método quantitativo para a realização da pesquisa, onde foi aplicado um questionário composto por ¹⁵ questões objetivas (modelo no ANEXO 1), que abordam perguntas sobre a atuação, grau de credibilidade e participação no progresso da região, envolvendo tais instituições e seus respectivos agentes. As perguntas foram feitas na plataforma *Google Forms* e encaminhadas para grupos diversos no aplicativo Whatsapp, durante o período de 11 a 18 de janeiro de 2021.

Aproximadamente ⁷⁰ indivíduos responderam às quinze perguntas propostas, indicando, anonimamente, sexo, idade e nível de escolaridade.

Utilizou-se o método quantitativo, com a maioria das perguntas fechadas, onde os cidadãos selecionaram uma resposta entre uma lista de opções.

Não houve uma preocupação inicial em direcionar as perguntas a um público específico, no que se refere principalmente à idade, profissão e nível de escolaridade.

Por outro viés, pode-se ter uma noção aproximada de como o diversificado público observa e avalia estes agentes de segurança no município de Foz do

¹⁰ DANTAS, George Felipe de Lima; DE PERSIJN, Annik; JÚNIOR, Álvaro Pereira da Silva. O medo do crime. Pags 13 e 14. O Alferes. Belo Horizonte. Jul/dez 2007.

¹¹ In JUNIOR, Almir de Oliveira. Dá pra confiar nas polícias? Confiança e percepção social da polícia no Brasil. Revista brasileira de segurança pública. São Paulo Ano 5 Ed.9 ago/set 2011 p.8.

¹² In JUNIOR, Almir de Oliveira. Dá pra confiar nas polícias. p. 9.

Iguaçu.

Todas as perguntas da pesquisa foram analisadas através dos gráficos e, na conclusão, haverá uma análise global, onde será respondida à questão a que se propõe esse artigo: anjos ou demônios?

ANEXO 1

Figura 1: Gráfico que ilustra a idade dos participantes da pesquisa.
Pergunta 1: qual sua idade?

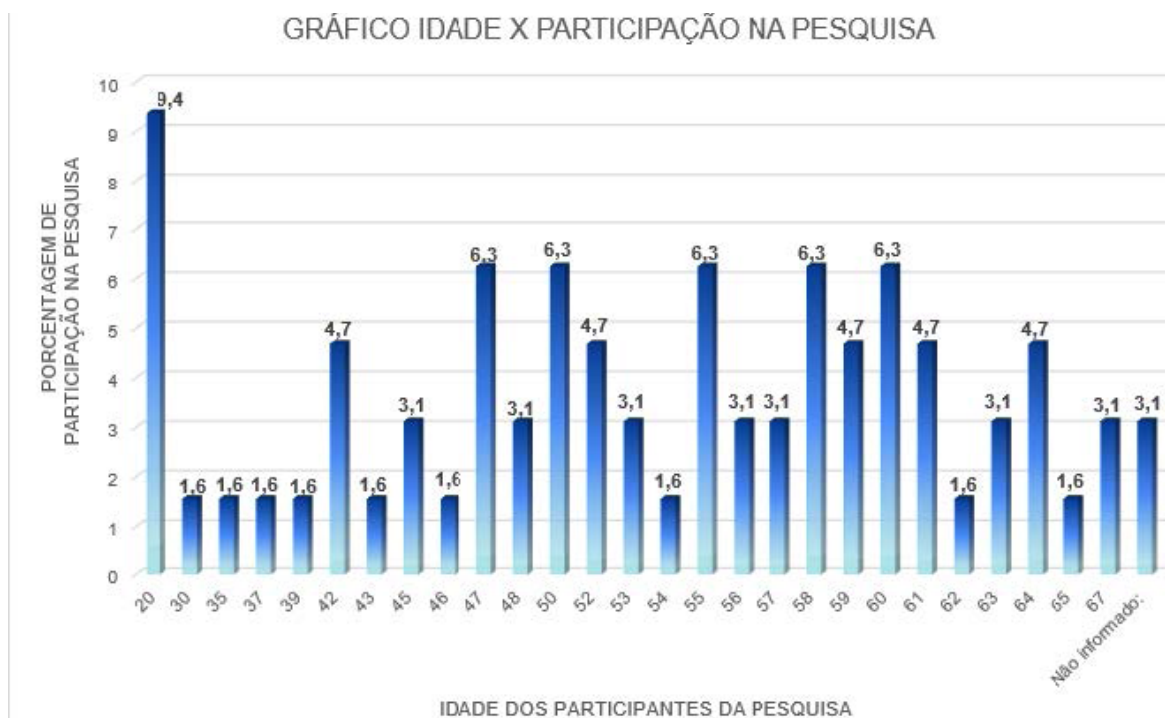


Figura 2: Gráfico que ilustra a porcentagem de participação por sexo.
Pergunta 2: qual o seu sexo?

Sexo

66 respostas

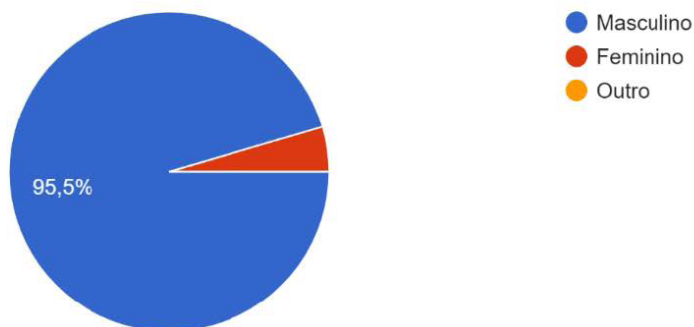


Figura 3: Gráfico que ilustra a profissão dos participantes da pesquisa.
Pergunta 3: qual é a sua profissão?

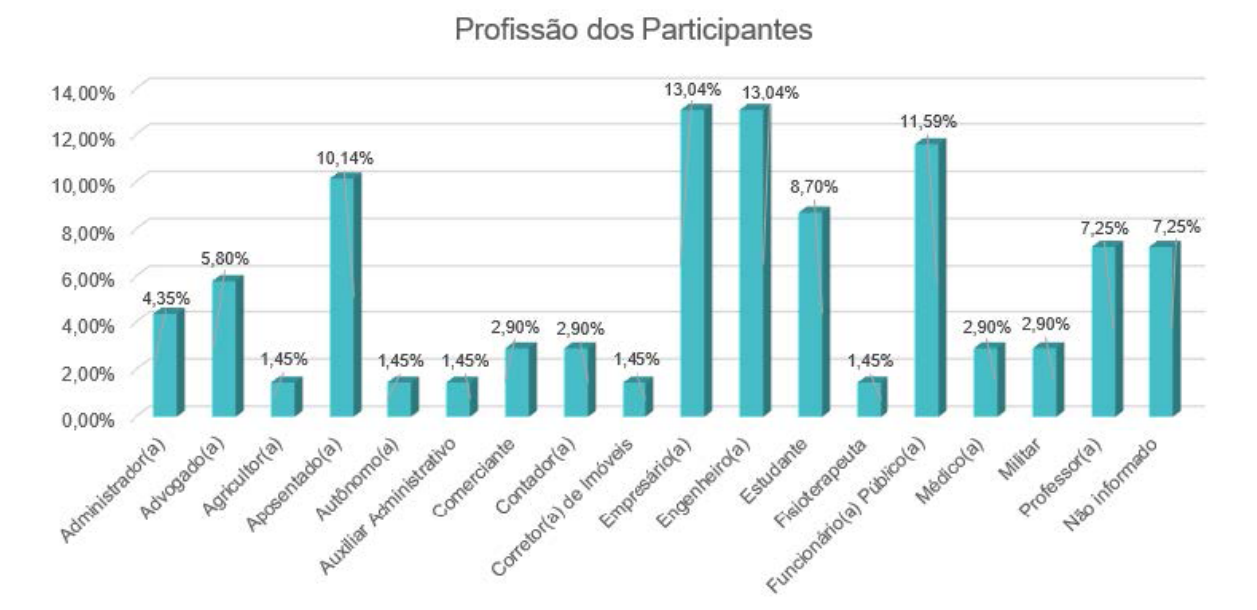
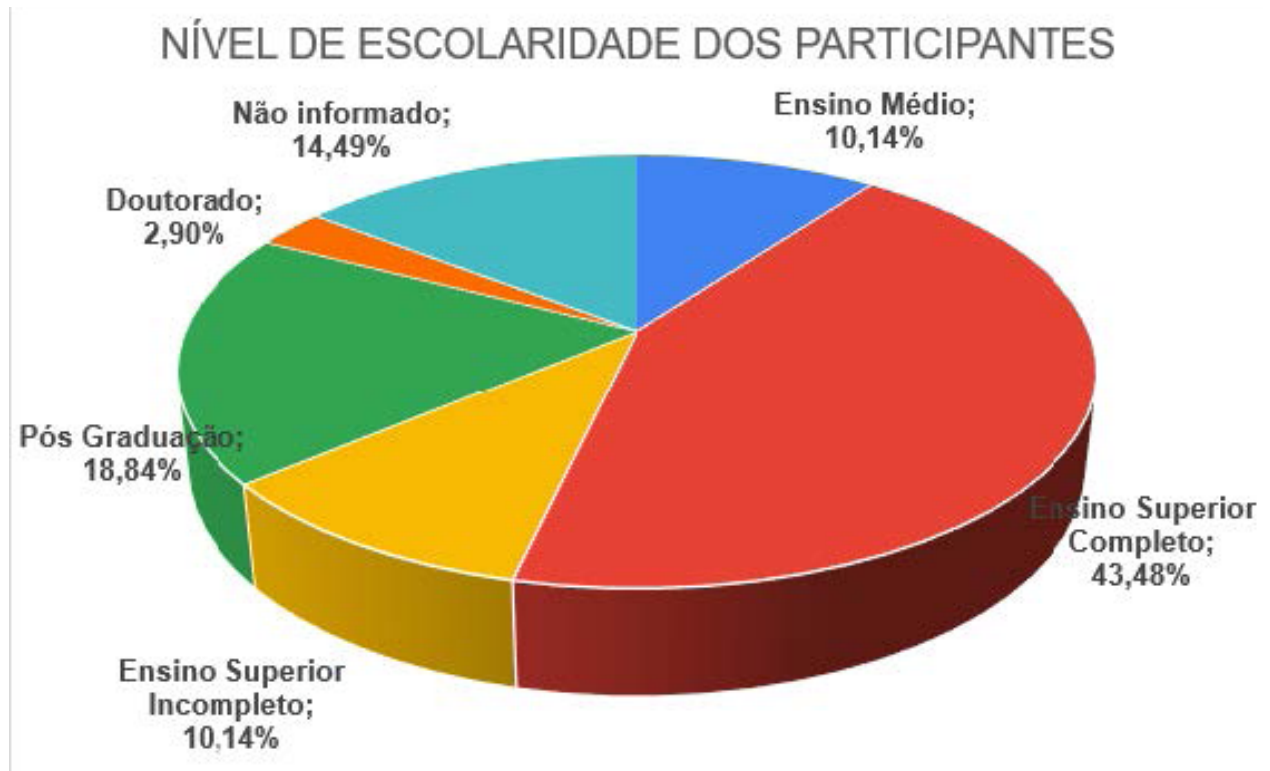


Figura 4: Gráfico que ilustra o nível de escolaridade dos participantes da pesquisa.
Pergunta 4: qual é o seu nível de escolaridade?



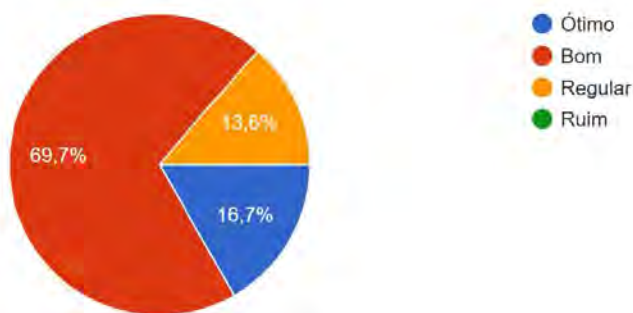
Todos os participantes que responderam às questões têm acima de 18 anos, sendo que a maior parte está na faixa de 40 a 64 anos, do sexo masculino (95,5%) e de diversas profissões (estudantes, agropecuaristas, engenheiros, funcionários públicos, médicos, militares, professores, etc.). Uma porcentagem considerável possui nível de escolaridade superior.

Figura 5: Gráfico que ilustra a avaliação dos participantes com relação às forças de segurança do município.

Pergunta 5: como você analisa a atuação das Forças de Segurança (Exército, PF, PRF, RFB, PC e PM) no município de Foz do Iguaçu?

Como você analisa a atuação das Forças de Segurança (Exército, PF, PRF, RFB, PC e PM) no município de Foz do Iguaçu?

66 respostas



Chama a atenção que 69,7% dos participantes da pesquisa consideram a atuação das forças de segurança como "boa" e 16,7% como "ótima". Nenhuma resposta considerou essa atuação "ruim".

Figura 6: Gráfico que ilustra o nível de credibilidade, em uma escala de 1 a 10, do Exército Brasileiro.

Pergunta 6: em uma escala de 1 a 10, qual o grau de credibilidade que o Exército Brasileiro tem para você? em uma escala de 1 a 10, qual o grau de credibilidade que o Exército Brasileiro tem para você?

Em uma escala de 1 a 10, qual o grau de credibilidade que o Exército Brasileiro tem para você?

66 respostas

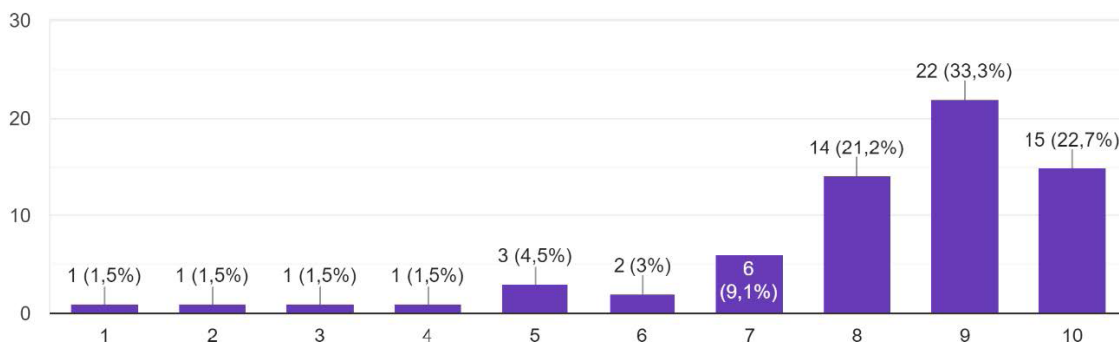


Figura 7: Gráfico que ilustra o nível de credibilidade, em uma escala de 1 a 10, da Polícia Rodoviária Federal.

Pergunta 7: em uma escala de 1 a 10, qual o grau de credibilidade que a Polícia Rodoviária Federal tem para você?

Em uma escala de 1 a 10, qual o grau de credibilidade que a Polícia Rodoviária Federal tem para você?

66 respostas

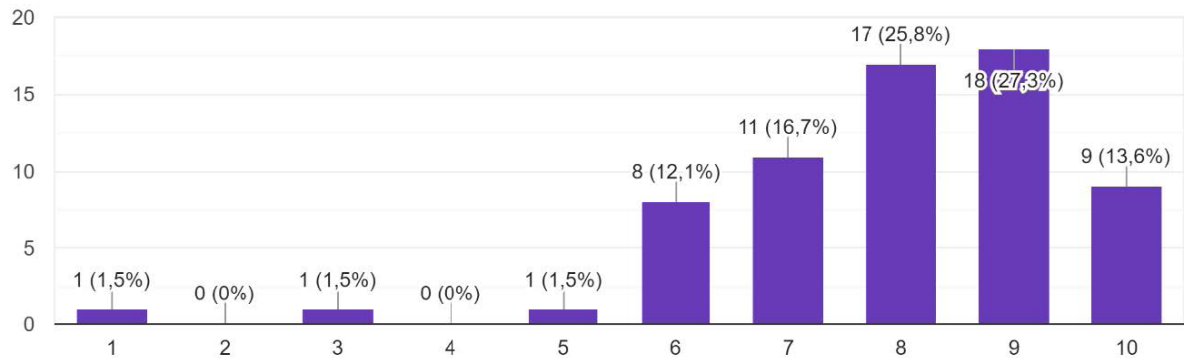


Figura 8: Gráfico que ilustra o nível de credibilidade, em uma escala de 1 a 10, da Polícia Federal.

Pergunta 8: em uma escala de 1 a 10, qual o grau de credibilidade que a Polícia Federal tem para você?

Em uma escala de 1 a 10, qual o grau de credibilidade que a Polícia Federal tem para você?

66 respostas

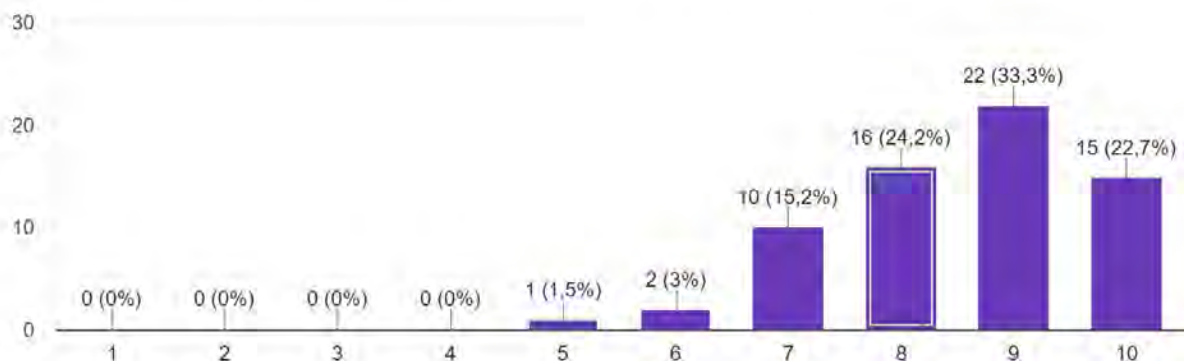
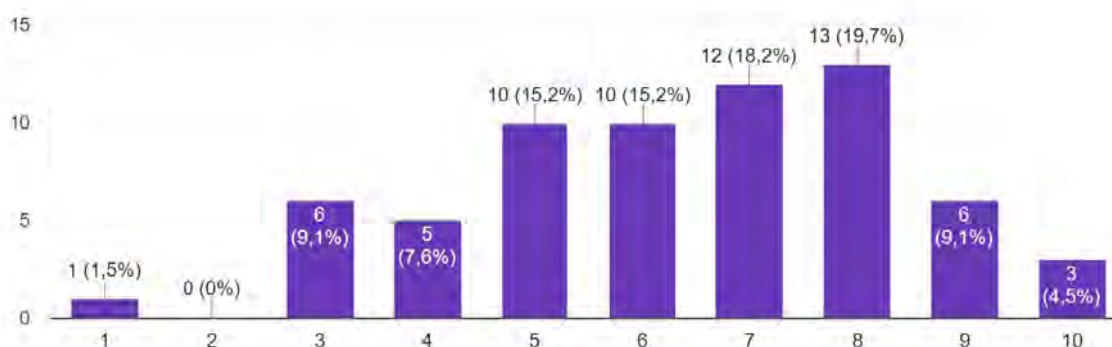


Figura 9: Gráfico que ilustra o nível de credibilidade, em uma escala de 1 a 10, da Polícia Civil.

Pergunta 9: em uma escala de 1 a 10, qual o grau de credibilidade que a Polícia Civil tem para você?

Em uma escala de 1 a 10, qual o grau de credibilidade que a Polícia Civil tem para você?
66 respostas



Chama a atenção que 69,7% dos participantes da pesquisa consideram a atuação das forças de segurança como "boa" e 16,7% como "ótima". Nenhuma resposta considerou essa atuação "ruim".

Figura 10: Gráfico que ilustra o nível de credibilidade, em uma escala de 1 a 10, da Receita Federal.

Pergunta 10: em uma escala de 1 a 10, qual o grau de credibilidade que a Receita Federal tem para você?

Em uma escala de 1 a 10, qual o grau de credibilidade que a Receita Federal do Brasil tem para você?

66 respostas

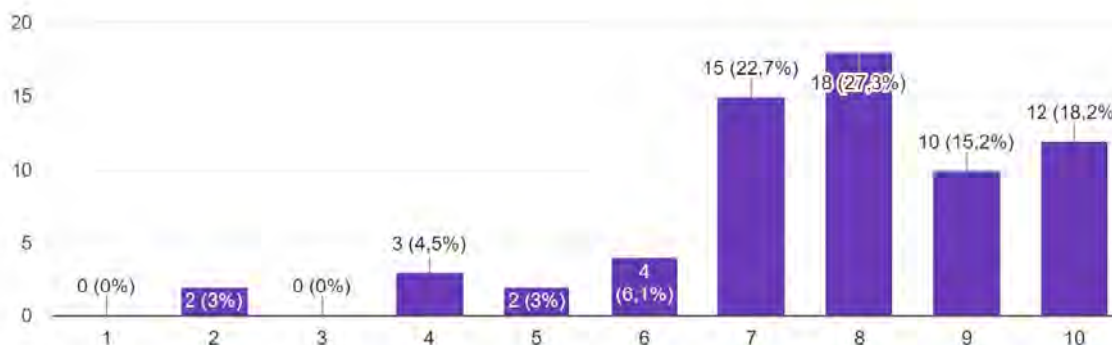
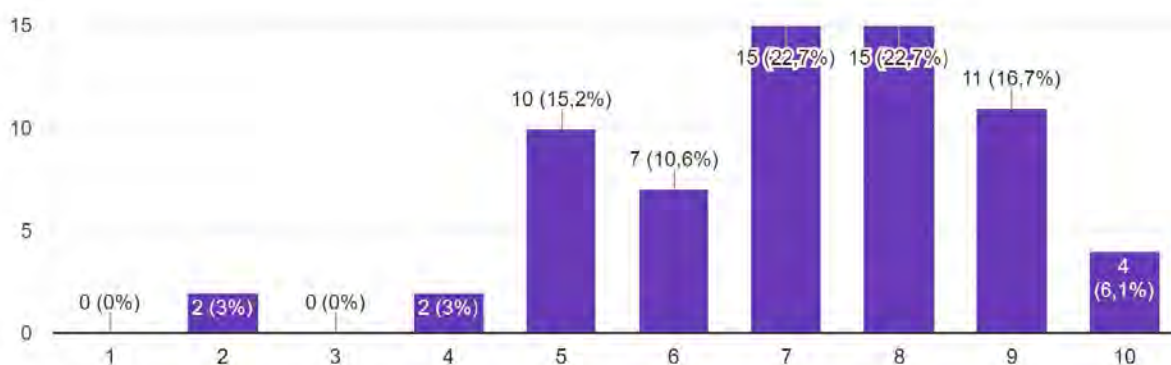


Figura 11: Gráfico que ilustra o nível de credibilidade, em uma escala de 1 a 10, da Polícia Militar.

Pergunta 11: em uma escala de 1 a 10, qual o grau de credibilidade que a Polícia Militar tem para você?

Em uma escala de 1 a 10, qual o grau de credibilidade que a Polícia Militar tem para você?

66 respostas



No que diz respeito à credibilidade das instituições, o Exército Brasileiro e a Polícia Federal obtiveram as maiores médias (numa escala de 1 a 10), tendo as mesmas 33,3% com a nota 9 e 22,7% com a nota 10, seguidas pela Polícia Rodoviária Federal (27,3% com nota 9), Receita Federal do Brasil (27,3% com nota 8. Porém, 18,2% com nota 10), Polícia Militar (45,4% com as notas entre 7 e 8) e Polícia Civil (37,9% com as notas entre 7 e 8).

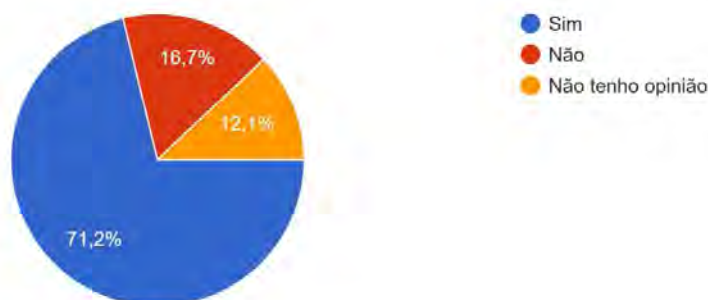
Em relação às notas mais baixas (considerando notas entre 1 a 4), a Polícia Civil obteve 18,2%; a Polícia Militar, 6%; a Receita Federal do Brasil, 7,5%; Exército Brasileiro, 4,5%; Polícia Rodoviária Federal, 3%; e a Polícia Federal, 0%.

Figura 12: Gráfico que representa o nível de confiança dos participantes com relação às Forças de Segurança do Município.

Pergunta 12: você confia na atuação das Forças de Segurança que atuam no município de Foz do Iguaçu?

Você confia na atuação das Forças de Segurança que atuam no município de Foz do Iguaçu?

66 respostas



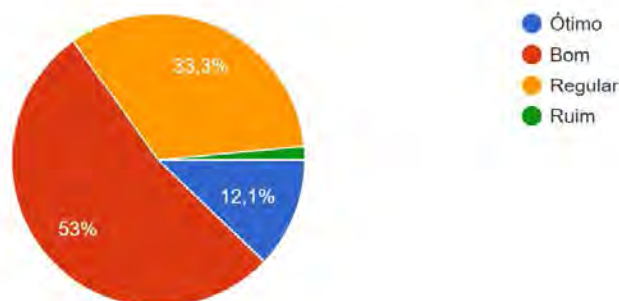
Chama a atenção que 69,7% dos participantes da pesquisa consideram a atuação das forças de segurança como "boa" e 16,7% como "ótima". Nenhuma resposta considerou essa atuação "ruim".

Figura 13: Gráfico que representa a avaliação dos participantes com relação à influência das instituições mencionadas no que se refere ao progresso da região.

Pergunta 13: a atuação dessas instituições no município de Foz do Iguaçu, no que se refere ao progresso da região é:

A atuação dessas instituições no município de Foz do Iguaçu, no que se refere ao progresso da região é:

66 respostas



No que diz respeito ao grau de confiança dos munícipes em relação às instituições elencadas, 71,2% respondeu que confia na atuação das mesmas e 16,7% respondeu que não confia e 12,1% respondeu que não possui opinião.

Mesmo tendo uma porcentagem elevada na confiança das instituições, 33,3% considera como regular e 53,0% como boa a atuação das mesmas instituições no que diz respeito ao progresso da região. Somente 12,1% considerou como ótima e 1,6% considerou como ruim.

Figura 14: Gráfico que ilustra a opinião dos participantes com relação à severidade na atuação das Forças de Segurança do Município.

Pergunta 14: qual instituição que você analisa que atua mais severamente na repressão dos crimes transfronteiriços?

Qual a instituição que você analisa que atua mais severamente na repressão dos crimes transfronteiriços:

67 respostas

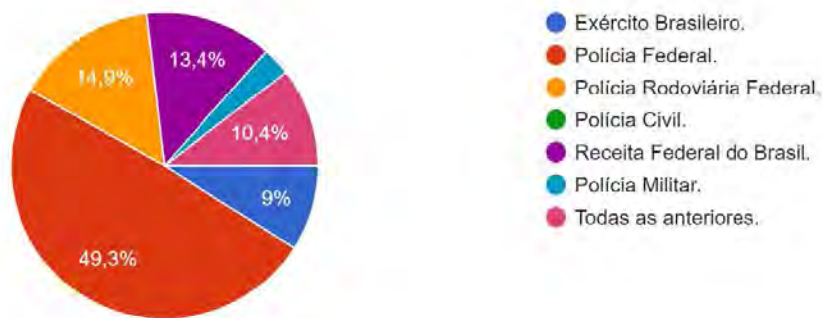
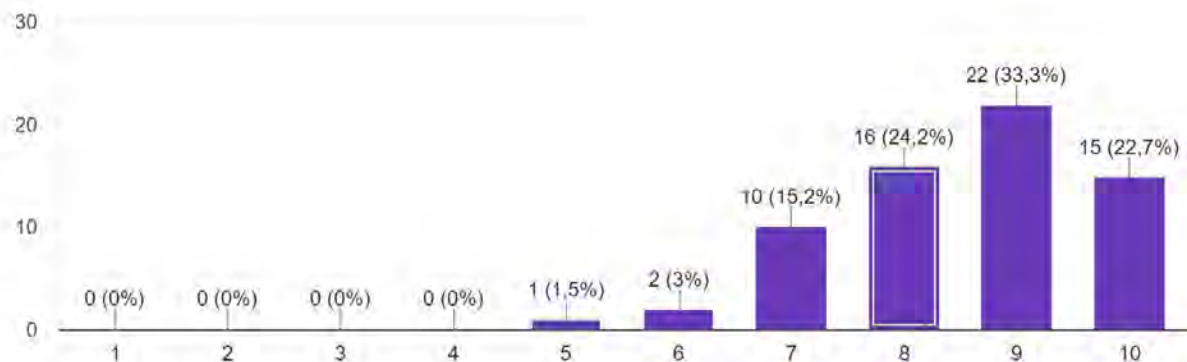


Figura 15: Gráfico que ilustra a opinião dos participantes com relação à rigorosidade das Forças de Segurança do Município.

Pergunta 15: a atuação dessas instituições no município de Foz do Iguaçu dever ser:

Em uma escala de 1 a 10, qual o grau de credibilidade que a Polícia Federal tem para você?

66 respostas



A Polícia Federal (49,3%) foi considerada a instituição que atua mais severamente na repressão aos crimes transfronteiriços na região de Foz do Iguaçu, sendo seguida de longe pela Polícia Rodoviária Federal (14,9%) e Receita Federal do Brasil (13,4%). As demais instituições somaram 22,4%.

Nota-se que o grau de credibilidade na instituição não está ligado, necessariamente, a sua atuação aos crimes transfronteiriços. Visualizamos isso no caso específico do Exército, que obteve uma nota 9, numa escala de 1 a 10, porém obteve somente 9,0% nas respostas em relação à atuação direta aos crimes mencionados.

Mesmo as forças de segurança atuando ininterruptamente na tríplice fronteira, na visão dos participantes da pesquisa, suas atuações ainda devem ser mais rigorosas (80,6%). Somente 18,7% responderam que as atuações devem permanecer como estão ou serem menos rigorosas.

CONCLUSÃO

Mesmo tendo uma grande diversidade dentro do universo da pesquisa (posto que não direcionamos o público escolhido), considerando as idades, profissões e níveis de escolaridade, chama a atenção que esses cidadãos consideram a atuação das forças de segurança como “boa”, em sua maioria.

A credibilidade dessas instituições para os iguaçuenses participantes da pesquisa é, de uma forma geral, alta. Dando destaque para as notas com valor 9 que obtiveram o Exército Brasileiro e a Polícia Federal (33,3%).

Esses cidadãos ainda reforçam, segundo a pesquisa, a confiança nas forças de segurança, acham que atuam positivamente para o progresso da região e ainda esperam uma atuação mais enérgica aos crimes transfronteiriços.

Apesar de serem, na maior parte, estudantes e cidadãos economicamente ativos e empregados, é interessante notar esse grau de confiança e o que esperam desses agentes e instituições – um maior rigor em suas atuações.

Destaca-se que, no que diz respeito à segurança nas ações e no combate aos crimes transfronteiriços, essas instituições e seus agentes, para a maioria dos que responderam à pesquisa, estão realizando um bom trabalho e correspondem às expectativas propostas.

Conclui-se que, diante da ambiguidade do título deste artigo (Anjos ou demônios?), as instituições das forças de segurança e seus respectivos agentes, na região do município de Foz do Iguaçu, estão muito mais perto do céu.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

DANTAS, George Felipe de Lima; DE PERSIJN, Annik; JUNIOR, Álvaro Pereira da Silva. **O medo do crime**. O Alfares, Belo Horizonte. Jul/dez 2007

JUNIOR, Almir de Oliveira. **Dá para confiar na polícia? Confiança e percepção social da polícia no Brasil**. *Revista Brasileira de Segurança Pública*. São Paulo Ano 5 Ed. 9 Ago/set 2011

ROSA, Paulo Tadeu Rodrigues. **Responsabilidade do Estado por atos das forças policiais**. Franca, 2000

SOUZA, Aparecida Darc de. **Memórias e histórias do contrabando em Foz do Iguaçu**. Anais do XXVI Simpósio Nacional de História – ANPUH. São Paulo, julho 2011

https://www.senado.leg.br/atividade/const/con1988/con1988_08.09.2016/CON1988.asp

http://www.legiaodainfantariadoceara.org/leginf_34bimtz_index.html

<https://transparencia.pmfi.pr.gov.br/cidade/historia/>

<http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/srf/historia/catalogo/LetraM/mesasderendas/letraf.htm>

https://pt.wikipedia.org/wiki/For%C3%A7as_de_seguran%C3%A7a

**RECEITA FEDERAL E DEMAIS ÓRGÃOS
NO COMBATE AO CONTRABANDO E
DESCAMINHO NA TRÍPLICE
FRONTEIRA (2001 A 2014)¹**

JOÃO ERNESTO ROSO PEDEBOS

RECEITA FEDERAL E DEMAIS ÓRGÃOS NO COMBATE AO CONTRABANDO E DESCAMINHO NA TRÍPLICE FRONTEIRA (2001 A 2014)¹

JOÃO ERNESTO ROSO PEDEBOS

RESUMO

O combate aos crimes transfronteiriços ou transnacionais na Tríplice Fronteira do Brasil, Argentina e Paraguai tem exigido constante atuação do Estado Brasileiro, em especial nas atividades da Secretaria Especial da Receita Federal, relativas à fiscalização, vigilância e repressão e controle do comércio exterior, tarefa desenvolvida pelo órgão local, Alfândega da Receita Federal de Foz do Iguaçu. O presente artigo é fundamentado no estudo de caso do órgão local da Receita Federal, que liderou um processo de união de forças, muitas dessas com atribuições e finalidades distintas, para mudar a realidade que existia na cidade, com a região quase totalmente dependente dos chamados crimes transfronteiriços, predominando a ilegalidade e o domínio das atividades ilícitas. A integração dos órgãos e o enaltecimento dos servidores para atender os princípios de suas instituições, através das sucessivas operações em conjunto, demonstram, no decorrer dos capítulos, a experiência positiva da Receita Federal de Foz. Para tanto utilizou-se de uma gestão pública voltada para a cooperação interagências, diálogo com o poder Legislativo e Judiciário para mudanças legais e doutrinárias, convênios com outros órgãos da Administração Pública e Privadas, entre outras inúmeras parcerias de composição de forças Federais, Estaduais, Municipais e Forças Armadas. Para desenvolver este artigo foram realizadas pesquisas bibliográficas em revistas, periódicos, estatísticas da instituição e de outros órgãos, artigos, teses, livros sobre conceitos pertinentes ao tema, entrevistas com servidores e autoridades envolvidas, bem como o testemunho do autor como Analista Tributário, atuando na repressão em Foz do Iguaçu-PR desde 2004.

Palavras-chave: Receita Federal. Operações Integradas. Tríplice Fronteira. Crimes Transfronteiriços. Operações Interagências

1. INTRODUÇÃO

Localizada em uma região das mais belas do planeta, rica de recursos naturais e obras humanas, com fronteiras para o Paraguai, demarcadas pelo Rio Paraná e Argentina, divididas pelo Rio Iguazu, está Foz do Iguazu, cidade que desde seu início, foi uma cidade “abençoada” pela sua vocação de atrair visitantes e receber bem quem nela queira morar, abrigando sonhos de uma vida melhor. São as Três Fronteiras, modernamente chamada de Tríplice Fronteira, nascida com a vocação de integrar povos e culturas e proporcionar vida digna aos seus habitantes.

Porém o que se via nas décadas de 1990 em diante é que “algo não andava bem”, como a lenda indígena “vivíamos em um paraíso, entregando ouro e recebendo espelhos e quinquilharias”, a base da economia era a informalidade e a ilegalidade², parte da classe empresarial e política local, defendiam esse modelo, pois não recebiam pressão pela geração de emprego formal. Neste período, Foz do Iguazu exerce então meramente a função de “corredor de passagem” para as viagens de excursão organizadas conhecidas como “bate-volta” e caracterizadas pelo longo trajeto de deslocamento e a pequena permanência na localidade. (PDDIS, FOZ, 2016)

A premissa do presente texto é de esclarecer todo o processo de “Resposta do Estado”, iniciando-se com o reconhecimento do problema em nossa região, pela administração local da Receita Federal que se iniciava, a partir de 2001, e a conseqüente disposição e pleno apoio, regional e federal, da instituição para implementar as mudanças. Com isso, iniciou-se o processo de integração interagências e mudanças legais e doutrinárias, essa seriedade abriu caminho para o pronto atendimento dos outros órgãos a executar uma missão que não era atividade principal dos mesmos, formando-se assim uma equipe “única”(órgãos Federais, Estaduais, Municipais e Forças Armadas) com missões claras e estratégias bem determinadas.

O plano metodológico do presente estudo de caso foi a pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, estatísticas da instituição e órgãos de pesquisa, entrevistas e depoimentos de autoridades e servidores públicos, bem como o trabalho do autor como Analista Tributário da Receita Federal, atuando na Repressão Aduaneira em Foz do Iguazu-PR desde 2004.

O marco temporal do presente artigo inicia-se com a nova administração do órgão local da Receita Federal em 2001, as mudanças que ocorreram no período, com as novas gestões seguindo a mesma estratégia, e os resultados positivos para a economia da cidade, estabelecendo 2014 como marco final,

¹ O presente artigo é resultado do estudo de caso do órgão local da Receita Federal, a partir da nova administração que se iniciou em 2001, e sua determinação em realizar um enfrentamento efetivo nas atividades informais e fraudulentas predominantes na época, bem como a continuidade pelas gestões sucessivas, do órgão, em Foz do Iguazu-PR.

² A convivência e a tolerância de toda a coletividade com o clima de crime na região eram fantásticas, naturais. O próprio indiciado pela Justiça respondia que tinha como profissão “laranja”. A cidade acordava cedo e o CRIME APARENTE aflorava diante de todos, o tráfico de droga, armas, cigarro e outros crimes de maior monta, inclusive a corrupção e lavagem de dinheiro, não tão aparentes, eram os carros-chefes da criminalidade e utilizavam como escudos, os empregados na criminalidade, vítimas e sobreviventes, mas que davam o suporte e viabilizavam os crimes maiores. A grande maioria de presos eram LARANJAS E MULAS e protegiam os grandes chefões das grades, só atingidos pelos efeitos financeiros causados pela Receita Federal e pelas grandes operações da Polícia Federal. Entrevista Dr Mauro de Brito, Delegado da Receita Federal de 2001 a 2004.

somente como fins acadêmicos e alicerçados em mudanças da logística do crime para outras localidades e formas de atuação.

Por fim, como conclusão, demonstrar o resultado desse processo de transformações a substituição de um modelo baseado na informalidade para um desenvolvimento sustentável, tornando a cidade, no período (2001 a 2014) uma cidade aberta para empreendimentos, tais como: setor de serviços, de logística, construção civil, instituições de ensino, desenvolvimento urbano e principalmente na área turística com a ampliação da rede hoteleira.

A operação interagências³ corresponde a uma atividade conjunta feita com a finalidade de aumentar o valor público do produto final da operação e também das agências envolvidas. A atividade em conjunto varia desde uma força-tarefa trabalhando por um longo período de forma centralizada até encontros virtuais feitos por profissionais para acertar detalhes de trabalhos que envolvem as agências. O valor público ocorre quando o resultado final da atividade é atingido com eficiência, efetividade e justiça. (BARDACH, 1998).

No primeiro capítulo descreveremos as prerrogativas constitucionais da Secretaria da Receita Federal, entre elas a específica de controle do comércio exterior, combate ao contrabando e ao descaminho⁴, tráfico de drogas e armas e outros ilícitos, bem como ressaltar o órgão executor local, que é a Alfândega da Receita Federal de Foz do Iguaçu-PR.

No segundo capítulo as mudanças legislativas, doutrinárias e de aplicação do Direito, relativas a situação de perdimento de veículos e outros temas aduaneiros, a partir de 2003, que foram essenciais para a execução da missão de respostas do Estado à criminalidade, dentro do devido processo legal.

O terceiro capítulo é voltado para a demonstração das estratégias empregadas para o efetivo enfrentamento: convênios interagências e Ministério Público Federal, cooperação de Forças Federais, Estaduais, Municipais e Forças Armadas em diversas operações integradas incluindo a instalação de uma moderna aduana.

No último capítulo, como considerações finais, procura-se mostrar com índices de entidades, órgãos governamentais, secretarias de segurança pública, entre outros, a evolução positiva da cidade de Foz do Iguaçu, se tornando cada vez mais polos de educação, polos de turismo, eventos, e outros tantos setores que podem "usufruir" da posição geográfica da cidade e suas atrações turísticas.

Estrutura e atribuição constitucional da receita federal

No Brasil, a Administração Aduaneira é realizada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, subordinado ao Ministério da Economia, órgão também responsável pela Administração Tributária. Compete, portanto,

³ Para Ministério da defesa, operações interagências são interações entre agências públicas, privadas e não governamentais com a finalidade de conciliar interesses e coordenar esforços para a consecução de objetivos ou propósitos convergentes que atendam ao bem comum, evitando a duplicidade de ações, dispersão de recursos e a divergências de soluções com eficiência, eficácia, efetividade e menores custo (BRASIL, 2012)

⁴ Contrabando e descaminho são dois crimes tipificados no Código Penal Brasileiro. O primeiro é a importação de produtos que dependem de autorização/licença de órgão competente ou tem proibição de importação estabelecida em normativa legal (medicamento e cigarro, por exemplo), enquanto que segundo é a prática de importação que ilude, no todo ou em parte, o pagamento de direitos ou tributos devidos pela entrada, pela saída ou pelo consumo da mercadoria" (smartphone e notebook, por exemplo) (BRASIL, 1940)

à Receita Federal do Brasil as ações de fiscalização e controle do comércio exterior que integram a Administração Aduaneira.

Importante destacar que no Brasil as atividades aduaneiras são exercidas através do Poder de Polícia⁵ Administrativa, atribuídas a órgãos e agentes da administração pública, diferenciando-se do Poder de Polícia Judiciária, privativa de órgãos e agentes da segurança pública.

O órgão local da Receita Federal – Alfândega da Receita Federal de Foz do Iguaçu, além de controlar o fluxo de importações e exportações, através do Porto Seco, exerce as atividades de controle de bagagem nos pontos de fronteira entre a Argentina e o Paraguai, no aeroporto internacional e exercer a vigilância e repressão dos ilícitos aduaneiros em sua jurisdição (Foz à Guaíra e municípios adjacentes).

Pacificações legais, doutrinárias e jurisprudenciais

A grande movimentação de viagens de “turismo” à nossa região, por si só não caracterizavam crime algum, para que as ações de repressão fossem efetivadas e objeto das mesmas (mercadorias, veículos), não pudessem ser contestadas nos tribunais, necessário foi, um amplo estudo da legislação e doutrina, por parte da Receita Federal, para defesa e “pacificação” de alguns temas junto ao Poder Judiciário, visto que alguns pontos não eram “tratados” de maneira uniforme em matéria doutrinária, eram eles: “Culpa in Eligendo”, “Culpa in Vigilando” e o “Perdimento de Bens”.

Nas palavras do Auditor Fiscal José Carlos de Araujo, Delegado da Receita Federal em Foz do Iguaçu-PR de 2004 a 2007

“ ..A dificuldade legal, antes da vigência da lei 10.833/2003, era que entendimento que a retenção dos ônibus só poderia ser realizada se o proprietário do veículo estivesse no ato da retenção e que as mercadorias fossem “dele”, em 2004 foi executado um trabalho muito forte de convencimento do judiciário através de envio de materiais para juízes locais, e em Brasília e a participações de eventos do Tribunal da 4ª Região no sentido do estabelecimento de um critério chamado de “Culpa In Eligendo e In Vigilando”, ou seja o proprietário quando estabelece seu preposto, ou seja o motorista, assume a responsabilidade das “consequências penais e fiscais” , nesse entendimento era possível o “perdimento” do veículo, pois a multa era ineficaz, paga facilmente, e o veículo logo iria estar transportando novamente mercadorias”...

A respeito das alegações contrárias ao perdimento de veículos, mesmo que o proprietário das mercadorias não seja o proprietário do veículo e

⁵ **Art. 78.** Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. Parágrafo único: Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente no limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder. (Lei nº 5.172, de 25/10/1966),

mesmo que não esteja conduzindo o veículo (geralmente ônibus de turismo), também relativas à constitucionalidade da pena de perdimento, pacificou-se o entendimento, após a publicação de uma obra coletiva sobre vários temas aduaneiros. (FERREIRA,2004)⁶.

...Na hipótese de o condutor e de o proprietário do veículo serem pessoas distintas, a responsabilidade deste último pode advir dos arts . 94 e 95 do Decreto Lei 37/77, que dispõe:

“Art 94. Constitui infração toda ação ou omissão , voluntária ou involuntária, que importe inobservância , por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto Le-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.(...) “Art 95 Respondem pela infração:

I- conjunta ou isoladamente , quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

(...)” Dessa forma, mesmo que o proprietário do veículo não seja o proprietário das mercadorias, e mesmo que não esteja conduzindo o veículo , ainda assim é possível aplicar a pena de perdimento a seu veículo, bastando tenha ele, ciente da situação ilícita , concorrido para ela ou dela tenha -de alguma forma-se beneficiado.(Ferreira, 2004,p.188)

No entanto, a despeito de alguma divergência doutrinária, pacificou-se o entendimento acerca da constitucionalidade da pena de perdimento de bens, em um dos poucos trabalhos doutrinários sobre a pena de perdimento de bens, após afirmar a constitucionalidade da sanção. Segundo Ferreira afirma:

A validade do perdimento é a nossa própria tradição histórica de proteção ao erário, consistindo – em uma análise em tese – em mecanismo que obedece ao princípio da razoabilidade. É preciso referir que a ninguém é dado locupletar-se às custas alheias, ou seja, enriquecer ilicitamente. E, tendo em mente que a aplicação do perdimento de bens tem como pressuposto o dano ao erário, sua não aplicação àqueles que causem esse tipo de dano implica permitir-lhes locupletarem-se às custas do tesouro público, o que, além de contrariar o princípio antes mencionado, viria em evidente prejuízo à sociedade como um todo. (Ferreira, 2004, p. 173).

A mudança legislativa mais relevante foi a Medida Provisória 135⁷, convertida em lei 10.833/2003, pois dentre as inúmeras mudanças tributárias, criou

⁶ Na época (2003) o Desembargador Dr Vladimir Passos de Freitas procurava estimular a produção literária entre juízes federais e desembargadores, dele partiu a ideia de uma obra coletiva sobre vários temas aduaneiros, onde foram convidados vários juízes que atuavam na área de fronteira, portos, professores. O livro Importação e Exportação no Direito Brasileiro, foi publicado em 2004, a mim, coube escrever sobre o tema Perdimento de Bens, como era comum aqui na fronteira. Entrevista com Dr Rony Ferreira, Juiz Federal em Foz do Iguaçu-PR

⁷ O artigo 43 da exposição de motivos da Medida Provisória 135, de 30/10/2003, refere-se situação dos comboios de ônibus que vinham para a cidade de Foz Iguaçu.

mecanismos de combate a uma “logística Criminal” que era peculiar somente na região de Foz do Iguaçu, os Comboios de ônibus, pois, em um dos seus artigos prevê a lacração do veículo para fiscalização posterior, conforme depoimento do Sr. Mauro de Brito, Auditor Fiscal, na época (2001 a 2004) Delegado da Receita Federal em Foz do Iguaçu:

De conhecimento disso, a Administração da RFB local em conjunto com a Regional e Nacional, mudou a estratégica. Manteve as ações regionais e integradas e passou a atuar na alteração da legislação que possibilitasse o enfrentamento ao crime organizado de forma efetiva. Em reunião da RFB de Foz do Iguaçu e Ministério Público, propus criar UMA PRATELEIRA DE ÔNIBUS E VEÍCULOS e lacrar veículos e volumes para fiscalização em momentos distintos das apreensões. Passado alguns dias, fomos informados de uma medida provisória que iria tratar de diversos assuntos relacionados com a atividade Aduaneira, aproveitamos para sugerir: - Possibilidade de lacrar ônibus, veículos e volumes para deslacramento e autuação em datas pré-estabelecidas, ajustando assim as apreensões a capacidade de fiscalização;- Obrigar as empresas de turismo e de ônibus regulares a identificar as bagagens e vincular aos passageiros; - Multas a empresas e pessoas responsáveis pelos veículos utilizados nas fraudes; - Representação a Agência Nacional de Transportes Terrestre contra empresas fraudadoras e descumpridoras das normas, com vistas ao descredenciamento para o transporte. Entrevista ao autor do Dr. Mauro de Brito, Delegado da Receita Federal de 2001 a 2004. Março - 2021

Mudanças estruturais e operacionais no órgão local

A partir de 2003, como parte das estratégias de mudanças e enfrentamentos dos ilícitos aduaneiros, o órgão local, então Delegacia da Receita Federal do Foz do Iguaçu, passou a ter uma equipe, atualmente chama de DIREP - Divisão de Repressão, para atuar em dedicação integral, em horários diversos, em operações próprias ou com apoio das forças policiais, e assim, exercer mais efetivamente a Fiscalização, Vigilância e Repressão aos ilícitos do comércio internacional e segurança nas fronteiras.

As mudanças estruturais, segundo o comentário do Dr Mauro de Brito, Delegado do órgão local de 2001 a 2004 relata:

...a receita assumindo seu papel de precursora no papel de controle da mercadoria apreendida e receber as mercadorias apreendidas de outros órgãos, fato de mudança de paradigmas que trouxe grandes benefícios, a cultura anterior era de só quem poderia apreender mercadorias era a Receita Federal. O importante não era só apreender mercadoria, e sim combater o crime e criar o prejuízo aos fraudadores, independentemente do órgão que efetuasse a retenção, se fosse só a Receita não existiria os grandes volumes de apreensões que

começaram a partir dessa nova cultura do órgão local. Entrevista concedida ao autor: 2021

Também como mudanças estruturais o órgão local, já com a vigência da lei que previa a lacração, bem como, resolvida as questões doutrinárias sobre o perdimento de veículos e mercadorias, foram implantadas as seguintes modificações:

1. Criadas equipes exclusivas para deslacrar apreensões;
2. Elaboração de Autos de Infração⁸ com fotos, inovação que aproximou a realidade fática para o judiciário da comprovação dos ilícitos;
3. Foram ampliadas e melhoradas as estruturas de depósitos de veículos e mercadorias apreendidas pela Receita Federal, ou por outros órgãos de segurança;
4. Agilizadas a destinação e transferência de mercadorias para outras unidades Criando-se assim, "uma linha de produção"⁹ para processamento do grande volume diário de apreensões que ingressavam nos depósitos.

Em 2007 foi criada a Divisão Aérea com a compra de dois helicópteros com equipamentos de observação de primeira geração e em 2010 foi implantado o armamento institucional, fortalecendo o órgão em sua Missão Institucional de controle aduaneiro do Brasil

CONVÊNIOS INTERAGÊNCIAS E MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL

Convênio - ANTT¹⁰ - 2002. Com vistas a intensificar as ações de fiscalizações de viagem e a cooperação em áreas tecnológica e de informações. Possibilitou acesso a RFB as autorizações de viagens e seus respectivos passageiros, isso viabilizou o planejamento de ações e a defesa das autuações junto ao judiciário. Este Convênio foi consolidado no do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, no art.nº 34/2002, de 23 de dezembro de 2002, celebrado entre a Secretaria da Receita Federal e a Agência Nacional de Transporte Terrestre (ANTT).

Convênio FENASEG¹¹ - 2004. Com vistas a necessidade de aperfeiçoar a fiscalização e o controle dos veículos automotores, de carga, de passageiros e de passeio, foi firmado Convênio de Cooperação Técnica entre a UNIÃO e a FEDERAÇÃO NACIONAL DE SEGUROS PRIVADOS e de CAPITALIZAÇÃO - FENASEG, na da de 30/11/2004. Ttal convênio permitiu o acesso às câmeras digitalizadoras de placa, com sistema exclusivo de relatórios, desnudando os veículos e principais rotas de escoamento dos produtos de descaminhos e contrabandos, possibilitou o planejamento de ações com alvos fixos e

⁸ O auto de infração é o instrumento pelo qual o Ente Tributante por meio do seu órgão fazendário (Receita Federal), formaliza contra o contribuinte a exigência de créditos tributários devidos e/ou de sanções pecuniárias (multas).Nota do Autor.

⁹ Resumidamente o fluxo de uma apreensão é: após a apreensão as mercadorias, ou veículos ficarão em depósito aguardando um prazo agendado para a deslacrção, onde serão quantificadas, identificadas e valoradas, gerando um Auto de Infração e um processo de representação fiscal para fins penais ao Ministério Público, titular da ação penal.

¹⁰ ANTT -Agência Nacional de Transportes Terrestres . Foi criada através da Lei nº 10,233, de 5 de junho de 2001.

¹¹ FENASEG- Federação Nacional das Empresas de Seguros- Fundada em 1951, mas oficialmente reconhecida apenas em 1953

monitorados;

Convênio ABCF¹² - 2011. Com o objetivo de disponibilizar à Receita Federal informações, imagens, equipamentos e sistemas de informática, treinamentos, laudos técnicos para comprovação de falsificação de produtos e marcas, cães de faro para a utilização no combate a introdução no país de drogas, armas, cigarros, explosivos, munições e papel-moeda, foi firmado convênio entre a UNIÃO e a ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE COMBATE À FISCALIZAÇÃO – ABCF, em 2011.

IDESF¹³ - 2016. Acordo de Cooperação Técnica para desenvolvimento de projetos, sem repasse de verbas, para promover o intercâmbio em assuntos educacionais, científicos, tecnológicos, realização de eventos, seminários e demais ações voltadas ao apoio a Fiscalização, fornecimento de Informações e Destruição de cigarros apreendido. CONVÊNIO UNIÃO através da DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE FOZ DO IGUAÇU e o INSTITUTO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL DE FRONTEIRAS – IDESF, em 2016.

OPERAÇÕES INTEGRADAS E AS ESTRATÉGIAS DE ENFRENTAMENTO

As ações das operações integradas, na repressão ao crime organizado na região de Foz Iguaçu, e as estratégias de enfrentamento, além de coibir entrada de produtos ilícitos no Brasil, descapitalizou e desestruturou as organizações criminosas. Nos próximos capítulos descreveremos as principais ações e operações realizadas 2003 a 2014.

Apoio Promotoria de Investigações Criminais - PIC - 2003/2007

A realidade da cidade em 2004 era: “hotéis depósitos” com uma grande quantidade de ônibus estacionados, ou carregados, já prontos só aguardando o momento que os “batedores”¹⁴, após verificação no trajeto, escoltassem o comboio para fora da área urbana. Para que o grupo da Alfândega de Foz atuasse, dada a complexidade da missão, era fundamental uma força policial atuando em tempo integral, nesse momento a Delegacia da Receita Federal, em 2004, firma uma parceria com o Ministério Público. No depoimento do Dr. Rudi Rigo Burkle, na época integrante na Promotoria de Investigações Criminais relata:

Em 9 de setembro de 2003, através da Resolução n.º 1.630/PGJ-PR, foi instituída a Promotoria de Investigação Criminal de Foz do Iguaçu-PR, numa tentativa de levar para o interior do estado um trabalho que já era desenvolvido na capital, aproximando, ainda mais o Ministério Público da investigação criminal e dando instrumentos aos Promotores de Justiça para desenvolver investigações juntamente com a Polícia Cível e a Polícia Militar. Foram longos anos de trabalho ao lado,

¹² ABCF - Associação Brasileira de Combate à Falsificação- é uma entidade sem fins lucrativos que, desde 1992, atua por meio de parcerias estratégicas com a indústria e com os órgãos oficiais

¹³ IDESF - Instituto de Desenvolvimento Econômico e Social de Fronteiras - agosto de 2013 houve início das atividades, tem como missão: Promover a integração entre as regiões de fronteira, o fortalecimento das relações políticas, sociais e econômicas e o combate aos problemas próprios dessas regiões.

¹⁴ Batedores -São pessoas que vão, em outro veículo, à frente do veículo conduzindo mercadorias contrabandeadas. Sua função é verificar se há fiscalização na estrada para o fim de permitir que as mercadorias sejam desviadas da rota sob fiscalização, evitando o flagrante.

principalmente da Receita Federal, que auxiliaram, juntamente com outros fatores, no controle e redução de atividades ilícitas na fronteira, mas que principalmente trouxeram a PIC informação, conhecimento e credibilidade que propiciaram desenvolver suas atividades mais vinculadas. Em 2007, através da Resolução n.º 1801-PGJ/PR, as PICs foram transformadas em Grupos de Atuação Especial de Combate ao Crime Organizado – GAECOs, com novas feições, estrutura e atribuições ampliadas, como forma de dar continuidade ao trabalho que vinha sendo desenvolvido. (Entrevista concedida ao autor: 2021)

Operação Comboio Nacional – Dossiê (2004) – Mandado de Busca (2005)

O projeto tinha como

objetivo específico, verificar o número de ônibus que chegam à cidade de Foz do Iguaçu diariamente, buscar a identificação dos ônibus que transportam os sacoleiros pela BR – 277, verificar o número de ônibus que realmente são de turismo e demonstrar o percentual de ônibus por Estado de origem.

Conforme depoimento do servidor integrante do gabinete da Receita Federal, em 2003, servidor Neri Antônio Parcianello, fez o seguinte relato:

A colheita de imagens (fotos e vídeos) dos ônibus que faziam parte dos chamados comboios, foi denominado Projeto Comboio. Esse projeto foi o acompanhamento no período de 01 a 31/05/2004, dos ônibus que chegavam em Foz.

As informações colhidas foram planilhadas e possibilitaram a realização de um estudo da composição do comboio e onde se concluiu o que segue abaixo. Dos 1.100 ônibus pesquisados apenas 7% foram considerados como ônibus de turismo e 93% foram classificados como ônibus de sacoleiros. Conforme os valores declarados nas autorizações de viagens emitidas pela Agência Nacional de Transportes Terrestres, esses valores não cobriam nem mesmo o custo do óleo diesel consumido pelos ônibus para realizar as viagens da origem ao destino. Após a realização deste estudo, foram formados dossiês das 81 empresas catalogadas. Dossiês esses, que foram encaminhados para o Ministério Público e que serviram como base de sustentação da denúncia oferecida pelo MPF junto a Justiça Federal. A Justiça Federal de Foz do Iguaçu, com base na denúncia, emitiu 364 Mandados de Busca e Apreensão (MBA) de n.ºs. 10/2005 à 373/2005, no Procedimento Criminal Diverso n.º 2005.70.02.003121-0, para busca e apreensão de ônibus, relativamente a 81 empresas. Além dos dossiês encaminhados ao Ministério Público Federal, também foram intimadas as empresas selecionadas para que apresentassem toda a documentação pertinente a formação da empresa, bem como a apresentação de declaração de imposto de renda da pessoa física e da pessoa jurídica dos sócios. Entrevista concedida ao autor: 2021.

Comboio de ônibus, na BR 277, cenas comuns nas décadas de 1990, filas

com 500 a 800 veículos, 6 a 10 km de extensão, praticamente impossível

Figura 1 - Comboio de ônibus com contrabando na Ponte da Amizade e BR-277



Fonte: Arquivo Receita Federal²⁷⁷

trânsito para outros usuários.

Operação Cataratas e Operação Comboio Invertido – 2005

A operação Cataratas consistia em barreiras fixas no pedágio de São Miguel do Iguazu, bem como no Posto de Fiscalização Bom Jesus em Medianeira com objetivo de fechamento da rota de escoamento pela BR 277, e forçando os criminosos a usarem rotas de desvio, a fim de se tornarem mais vulneráveis para as ações da Equipe de Vigilância do órgão local que era reforçado por servidores disponibilizados de todas as regiões do país e também formalizada através de ofícios da Receita Federal para Polícia Rodoviária Federal, Polícia Federal, Polícia Militar do Paraná, Agência Nacional de Transportes Terrestres, Polícia Civil do Paraná, para agir vinte e quatro horas por dia e em operações de longa duração.

A Operação Comboio Invertido, consistiu na abordagem dos ônibus na praça de pedágio em São Miguel do Iguazu, onde era emitida uma intimação para que as empresas deixassem cópias de toda a documentação referente aquela viagem, no posto da Polícia Rodoviária Federal em Santa Terezinha de Itaipu, ao retornarem para o seu destino e que ao final do dia era recolhida por servidores da Receita Federal.

Inauguração da moderna aduana de Fronteira Brasil e Paraguai – 2006

A estrutura de fiscalização era precária, ineficiente, para tanto foi realizada a obra de uma moderna aduana entre o Brasil e o Paraguai, com várias pistas para passagem de carros, pista para pedestres, estrutura para o pagamento de tributos, agência bancária, amplos pátios e depósitos para guarda de

mercadorias e veículos, tudo coberto para proporcionar uma adequada e eficiente fiscalização. Foi inaugurada em 11/2006, passou a funcionar 24hs, a operação conjunta entre a Receita Federal, Polícias Federal, Civil, Rodoviária Federal, e a Agência Nacional de Transportes Terrestres, denominada Fronteira Blindada, arregimentou efetivos e aumentou a fiscalização sobre quem atravessa a Ponte da Amizade, em veículos ou a pé, com isso a Sensação de Risco aumentou para os criminosos que usavam a ponte para passagem de ilícitos aduaneiros.

Apoio Força Especial de Pronto Emprego - FEPE/PM - PR - 2007

Com a intensificação do combate aos ilícitos transfronteiriços¹⁵ na região de Foz do Iguaçu, e o consequente deslocamento desses ilícitos para região do Lago de Itaipu e rotas de escoamento em rodovias fora da BR 277, a PM do Paraná, em pronto atendimento à Receita Federal, destacou para integrar as equipes, o seu grupamento FEPE (criado em 2006), formados por policiais da ROTAM de diversas unidades operacionais. Tal apoio formalizou-se através da OPERAÇÃO FEPE - APOIO RECEITA FEDERAL, Ordem de Operação nº 002/2007 PM/PR – ESTADO MAIOR (05/03/2007), conforme depoimento do Coronel Nerino Mariano de Brito, comandante dessa força, na época. Com esse apoio, além fortalecimento e intensificação no combate aos ilícitos aduaneiros na região de Foz, iniciou-se, a repressão efetiva da Receita Federal e dos outros órgãos de segurança, na região do Lago de Itaipu; além da apreensão de mercadorias, drogas e armas, foram mapeados mais de 300 locais (portos clandestinos) na região da mata ciliar do lago de Itaipu, de Foz a Guaira.

Operação - Muralha - 2016, 2017, 2018

A operação Muralha, é coordenada pela Receita Federal em parceria com

Figura 2 – Apreensão de Contrabando e Portos Clandestinos Lago de Itaipu



Fonte: Arquivo do autor (2007)

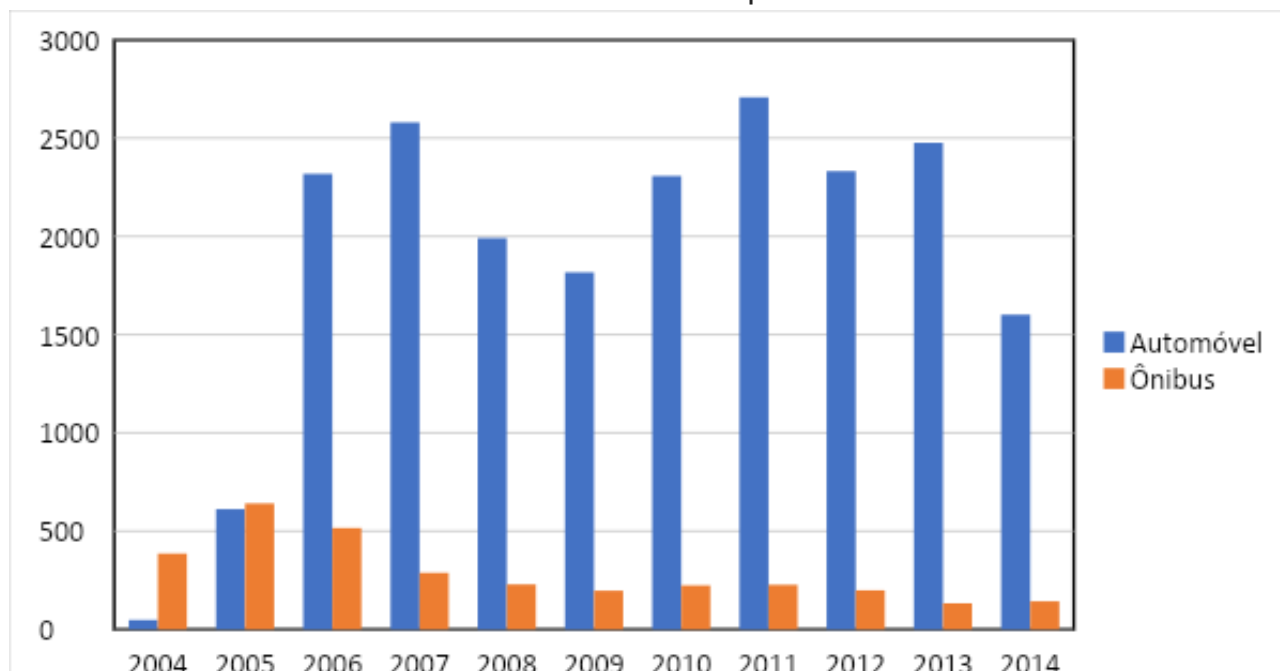
¹⁵ Transfronteiriço é aquilo que ultrapassa as fronteiras de um país. Deduz-se que a conduta tipificada como crime quando ultrapassa fronteiras de um país é crime transfronteiriço. Assim, atividades que se desenvolvem através de fronteiras das Nações, movimentando fisicamente objetos, informações, dinheiro e crédito, de forma ilícita e tipificada nas leis penais são crimes transfronteiriços.

a Polícia Rodoviária Federal, Polícia Federal, Exército, Marinha, Aeronáutica, Batalhão de Fronteira (BPFron), Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA), Agência Nacional de Transportes Terrestres (ANTT), Agência Brasileira de Inteligência (ABIN), Departamento de Estradas e Rodagem (DER), Secretaria de Segurança Pública do Paraná (Polícia Militar do Paraná, Polícia Civil e Departamento de Inteligência do Estado do Paraná – DIEP), Justiça Estadual, Ministério Público Estadual da Comarca de São Miguel do Iguazu e Receita Estadual do Paraná.

Operação consiste em barreira fixa no Pedágio de São Miguel do Iguazu-PR e equipes volantes em patrulhas nas rotas de desvio. Essas operações se tornaram a face mais visível da integração das forças federais nas fronteiras, unindo órgãos de segurança pública Estaduais e Federais e agências de fiscalização, sendo responsáveis diretamente pelo significativo aumento da apreensão de drogas, armas e contrabando, observado desde sua implementação

O gráfico 1 verifica-se que a logística criminosa empregada dos comboios de ônibus, começou a sucumbir a partir de 2005, onde nota-se que começaram a serem maiores apreensões de automóveis, em relação aos ônibus, e que a

Gráfico 1 Ônibus x Automóveis apreendidos de 2004 a 2014

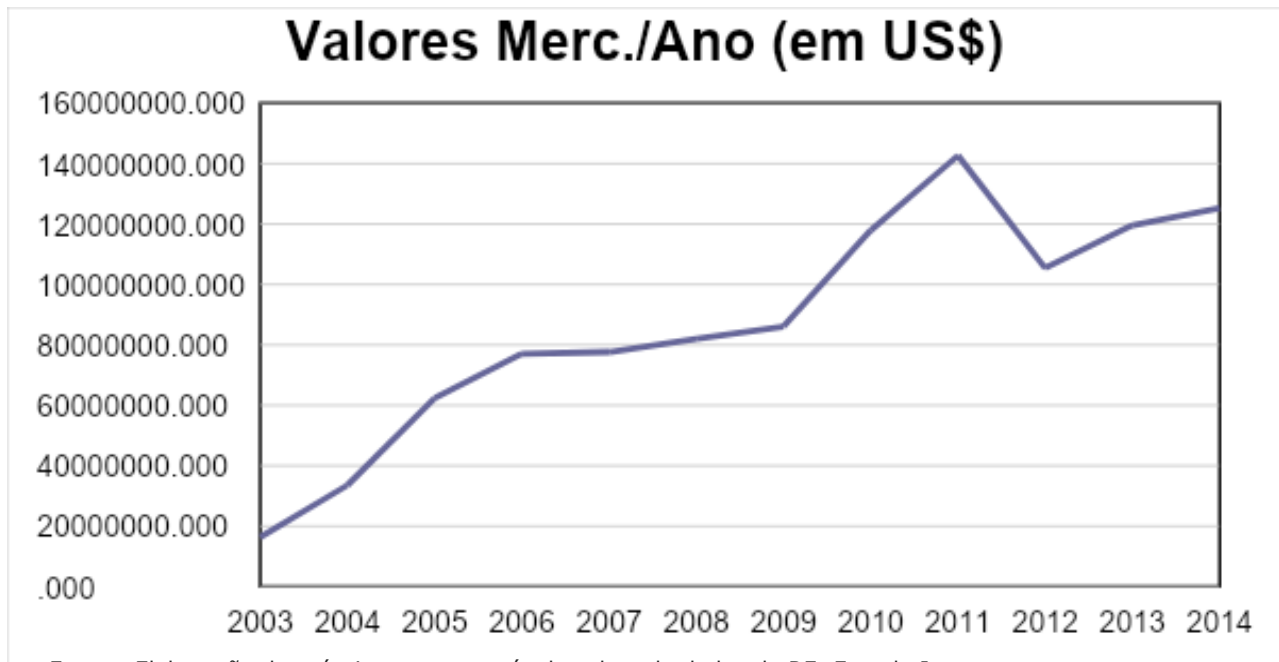


Fonte : Elaboração do próprio autor, através de coleta de dados da RF- Foz do Iguazu

Receita Federal e os demais órgãos continuaram firmes, agora se reinventando e combatendo a migração para automóveis, outras regiões fora do eixo foz, outras logísticas, mudança para cigarro e drogas, agindo integrados, ou em operações próprias, autônomos porém com alto relacionamento interagências, intercambiando inteligência, experiência que faz de nossa região, um bom referencial nesse aspecto.

O gráfico 2 representa os valores em dólares das apreensões realizadas pela Receita Federal de Foz do Iguazu e órgãos integrados, demonstra a

intensificação e a efetividade das estratégias e mudanças legais, a partir
Gráfico 2 – Totais das apreensões realizadas em 2003 a 2014 em dólares



de 2003, nestas apreensões estão todos os tipos de mercadorias (bebidas, brinquedos, eletrônicos, cigarros, medicamentos, perfumarias vestuários), Veículos (ônibus, caminhão, automóveis, motocicletas, vans, barcos, aeronaves.

02. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A situação atual da cidade de Foz do Iguaçu é totalmente diversa daquela vivida há 20 anos, os empreendedores da cidade, do país e os provenientes de terras estrangeiras, encontraram guarida para desenvolver seus projetos visando ao fortalecimento do turismo, da logística de transporte, da educação e do comércio. Os indicadores econômicos demonstram claramente o ótimo momento vivido pelo município, assim como a mídia organizada, que estampa regularmente manchetes noticiando os inúmeros projetos que estão sendo implantados na cidade.

Abaixo alguns indicadores que explicam a mudança acima relatada, de um modelo de “corredor de passagem”, para uma cidade de múltiplos investimentos.

O gráfico abaixo demonstra o crescimento de visitantes no Parque Nacional do Iguaçu onde está localizada as cataratas consideradas uma das sete maravilhas da natureza, indicando o crescimento de um turismo de permanência na cidade, não somente compras no Paraguai.

Há que ressaltar que era praticamente impossível trafegar na BR 277, tanto vir para Foz, como sair, devido o deslocamento do comboio de ônibus, mais numerosos, cerca de 800 ônibus, nas quartas e sábados, geralmente no meio da tarde, esse fator por si só impedia o acesso aos turistas nesses dias.

Gráfico 4 Número de visitante no Parque Iguaçu 1994 a 2014

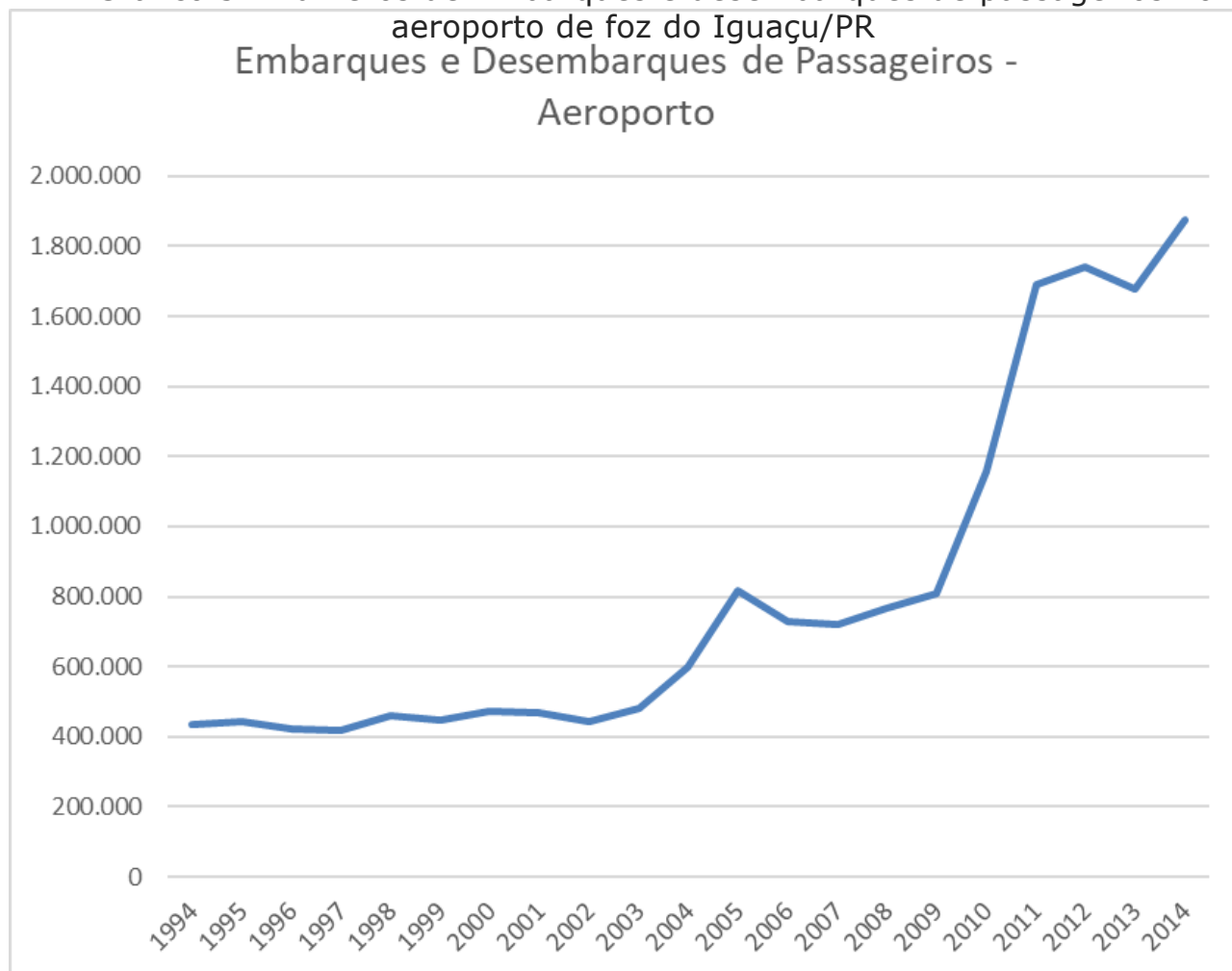


Fonte: Elaboração do próprio autor, através de coleta de dados do ICMBI⁰ - Foz Iguaçu PR

No gráfico 4, abaixo, percebe-se o crescimento a partir de 2003 da utilização dos voos para Foz, assim identifica-se viajantes que chegam a cidade, além do turismo de compras e visitação, vem em função de um compromisso técnico ou

profissional, congressos e eventos em diversas áreas profissionais, realizando gastos com hospedagem, transporte alimentação, mas que também visitam os atrativos no tempo vago.

Gráfico 5 Números de Embarques e desembarques de passageiros no aeroporto de foz do Iguaçu/PR
Embarques e Desembarques de Passageiros -
Aeroporto



Fonte: Elaboração do próprio autor, através de coleta de dados da INFRAERO- Foz Iguaçu PR

Com aumento da visitação nos pontos turísticos, houve uma recuperação no setor hoteleiro e chegando em 2014 com 176 estabelecimentos e 27.588 leitos. (PDDIS FOZ,16). Sendo estes visitantes com permanência na cidade em média dois a quatro dias.

A atividade econômica que mais cresce no município é do setor logístico, que tem como principal característica, o tráfego de caminhões e operações de transbordo de cargas. A posição geográfica do município atrai grande volume de caminhões que transitam entre os países transportando cargas oriundas do comércio internacional. (PDDIS, FOZ, 2016)

Além dos investimentos na área turística, a cidade possui um dos cinco parques tecnológicos existentes atualmente do Paraná, o Parque Tecnológico de Itaipu que é um projeto de cooperação entre o Brasil e países vizinhos para desenvolvimento tecnológico da região onde se situa as áreas da usina Itaipu Binacional, e atua no desenvolvimento de tecnologias diversas, em software,

automação e TIC, e tecnologia em automação e informática. (IPARDES, 2008).

É importante destacar que a Receita Federal também atua na área social do município, contribuindo para a manutenção de entidades filantrópicas instaladas no município através da doação de mercadorias apreendidas. Segundo a RF, nos últimos cinco anos foram feitas doações de mais de R\$ 15 milhões em mercadorias apreendidas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAUJO, Carlos Auditor Fiscal, delegado da Receita Federal em 2004. Depoimento via e-mail (2021). Entrevistador João Ernesto Roso Pedebos, Foz Iguaçu. - IDESF/ Foz Iguaçu. Entrevista concedida para pesquisa sobre Receita Federal e demais órgãos no combate ao contrabando e descaminho na tríplice fronteira.

BARDACH, E. Los Ocho Pasos para el Análisis de Políticas Públicas. México: CIDE, 1998.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Ministério da Defesa. Política Nacional de Defesa e Estratégia Nacional de Defesa. Brasília, 2012. Disponível em: http://www.defesa.gov.br/arquivos/estado_e_defesa/ENDPND_Optimized.pdf, acessado em 08/03/2021.

BRASIL, Decreto Lei nº 37, de 18 de Novembro de 1966. Disponível http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm

BRASIL . Decreto nº 8.903, de 16 de novembro de 2016. Disponível http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Decreto/D7496.htm>. Acesso em: 09/03/2021.

BRASIL, Decreto nº 6.759/09, Regulamento Aduaneiro, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm

BRASIL, Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias, altera os Atos Complementares nºs. 34, de 1967 e 35, de 1967, e denomina " Código Tributário Nacional " a Lei nº 5.172, de 1966 e suas alterações. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-36-67.htm#art7 acesso 10 abr 2021

BRASIL. Ministério da Defesa. Operações Interagências (MD 33-M-12). 1ª ed. Brasília, DF, 2012b.

BURKLE Rudi Rigo Dr. Depoimento via e-mail (2021) entrevistador João Ernesto Roso Pedebos. Foz Iguaçu. - IDESF/ Foz Iguaçu. Entrevista concedida para artigo científico sobre Receita Federal e demais órgãos no combate ao contrabando e descaminho na tríplice fronteira.

BRITO, Mauro. Depoimento enviado por e-mail (2021) entrevistador João Ernesto Roso Pedebos. Foz Iguaçu. - IDESF/ Foz Iguaçu. Entrevista concedida para artigo científico sobre Receita Federal e demais órgãos no combate ao contrabando e descaminho na tríplice fronteira.

BRITO, Mariano de. Depoimento sobre a FEPE – PM/PR enviado por e-mail (2021) ao entrevistador João Ernesto Roso Pedebos. Foz Iguaçu. - IDESF/ Foz Iguaçu. Entrevista concedida para artigo científico sobre Receita Federal e demais órgãos no combate ao contrabando e descaminho na tríplice fronteira.

CERAVOLO, Tulio Marcos Santos. A Integração da atividade de inteligência nas operações interagências no Brasil contemporâneo. 1ªed. Curitiba. Appris (2019)

CMFI- CÂMARA MUNICIPAL DE FOZ DO IGUAÇU Disponível:http://www.cmfi.pr.gov.br/noticias_detalhes.php?receita-federal-homenageada-em-foz-do-iguacu-pelos-50-anos-de-servicos-prestados&ID=MzIxMQ acesso 08 abr/2021

EBC. Agencia Brasileira de Comunicação
<http://memoria.ebc.com.br/agenciabrasil/noticia/2006-11-07/nova-aduana-da-ponte-da-amizade-comeca-funcionar-24-horas> Acesso 15 abr.2021

FARIAS, Nilson Rosa ; LUDWIG, Fernando Jose. (Organizadores).
.Gestão e planejamento estratégico de fronteira / ORGANIZAÇÃO: III CEPE-Pós-Graduação em Ciências políticas, estratégica e Planejamento com Ênfase em Fronteiras – Foz Iguaçu: Editora IDESF,2018

FERREIRA, Rony (coord.) REITAS, Vladimir Passos de . Importação e exportação no direito brasileiro. São Paulo: RT, 2004.

FERREIRA, Rony, Juiz Federal em Foz do Iguaçu-PR. Entrevista concedida, via telefone, para artigo científico sobre Receita Federal e demais órgãos no combate ao contrabando e descaminho na tríplice fronteira.

ICMBio - Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade- Número de Visitantes no Parque Iguaçu
<https://www.icmbio.gov.br/parnaiguacu/guia-do-visitante.html/> acesso 16 abr/2021

IPARDES- instituto paranaense de desenvolvimento econômico e social/ Municípios do Paraná
<http://www.ipardes.pr.gov.br/>. Acesso 16 abr.2021

LUDWIG, Fernando Jose; BARROS , Luciano Stremel (Organizadores).
(RE) DEFINIÇÕES DAS FRONTEIRAS: Desafios para Século XXI- Foz Iguaçu: Editora IDEASF,2019 .Vol. 3

MARUJO . André Vinicius . A contribuição da operação comboio nacional no combate à criminalidade em foz do Iguaçu. Dissertação. Universidade federal da integração Latino-americana (unila) instituto Latino-americano de economia, Sociedade e política programa de pós Graduação em políticas públicas e Desenvolvimento (ppgppd). Foz Iguaçu 2020

PARCIANELLO, Neri Antônio. Depoimento enviado por e-mail (2021) entrevistador João Ernesto Roso Pedebos. Foz Iguaçu. - IDESF/ Foz Iguaçu. Entrevista concedida para pesquisa sobre Receita Federal e demais órgãos no combate ao contrabando e descaminho na tríplice fronteira.

PDDIS FOZ - Plano Diretor de Desenvolvimento Integrado Sustentável - Análise Temática integrada. Volume I .2016

RAZA, Salvador. DR. Cooperação Interagências: Por Que e Como Funciona um Estudo de Modelos Organizacionais nas Relações Internacionais? Brazilian Journal of International Relations, 1, 1, 7 37. 2012.

SILVA, M. A. D.; COSTA, A. B. D. A Tríplice Fronteira e a aprendizagem do contrabando: da "era dos comboios" à "era do crime organizado". In: BARROS, L.; LUDWIG, F. (Re)Definições de fronteiras: velhos e novos paradigmas. Foz do Iguaçu: IDESF, 2018

SINDIRECEITA Regulamento Aduaneiro. Cartilha A Aduana Brasileira,
<http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr2/coordenacao/comissoes-e-grupos-de-trabalho/crimes-em-regioes-de-fronteiras/reuniao-sindireceita-18-02-2020/reuniao->

sindireceita-18-02-2020

Material complementar utilizado como apoio no desenvolvimento do artigo:

- Curta metragem: Comboio Nacional (Filme completo)

<https://www.youtube.com/watch?v=UKJoWgTqQvk>. Acesso 10 mai.2021

-Receita Federal BRASIL - Repressão Aduaneira ao Contrabando-Descaminho e Tráfico de Drogas e Armas

<https://www.youtube.com/watch?v=iqqqN1--xLI>. Acesso 10 mai.2021

RONY Ferreira, Evento TRF 4 Seminário da Escola Superior de Magistratura, 06 de Maio 2013, Constitucionalidade da pena de perdimento. Hipóteses de ocorrência. Casos recorrentes em Foz do Iguaçu.

Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=1vf31I9wjEQ&ab_channel=Emagis
TRF4. Acesso 08 abr/2021



SINDIRECEITA
Analistas-Tributários

