

REVISTA CIENTÍFICA DO SINDIRECEITA 02/2021

PRÊMIO ANALISTA-TRIBUTÁRIO
RODRIGO RIBEIRO THOMPSON



SINDIRECEITA
Analistas-Tributários

REVISTA CIENTÍFICA DO SINDIRECEITA

02/2021

**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 02/2021 [recurso eletrônico] :
Prêmio analista-tributário Rodrigo Ribeiro Thompson / Ademir
José Balena... [et al.]. – Brasília, DF: Sindireceita, 2020.

Formato: PDF

Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader

Modo de acesso: World Wide Web

ISBN 978-65-993531-2-3

1. Administração e processo tributário – Brasil. 2. Receita
Federal – Brasil. I. Balena, Ademir José. II. Paesi, Carem Santos.
III. Furtado, Daniel Augusto Vasata. IV. Iatarola, Ana Cristina Silva.
V. Rodrigues, Júlio Cesar Rufato. VI. Nakao, Luciana Kimiko Mori.
VII. Pinheiro, Israel da Silva. VIII. Franco, Felipe Rodrigues. IX. Porto,
José Erinaldo Silva. X. Souza, Andrea Regina Duarte de.

CDD 352.44

Elaborado por Maurício Amormino Júnior – CRB6/2422

REVISTA CIENTÍFICA DO SINDIRECEITA 02/2021

PRÊMIO ANALISTA-TRIBUTÁRIO
RODRIGO RIBEIRO THOMPSON



SINDIRECEITA
Analistas-Tributários

- 7** O JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 574.706/PR: EFEITOS DE UMA DECISÃO PENDENTE DE TRÂNSITO EM JULGADO
- 27** OS PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL NO ÂMBITO FEDERAL E A SANÇÃO POLÍTICA TRIBUTÁRIA DA EXCLUSÃO PELA NÃO REGULARIDADE FISCAL EM RELAÇÃO AOS DÉBITOS NELES NÃO INCLUIDOS
- 53** A EXTRAFISCALIDADE NAS DEDUÇÕES DO IRPF E OS MODELOS APLICADOS NO EXTERIOR
- 79** A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES DA PESSOA JURÍDICA: UMA ANÁLISE DOS ARTIGOS 134, VII E 135, III DO CTN E A POSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL
- 117** PODERES DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA: A REGULAÇÃO DA ECONOMIA PELO ESTADO VIA IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS FISCAIS EXPANSIONISTAS DURANTE A PANDEMIA DA COVID-19.
- 135** NOVAS PLATAFORMAS DIGITAIS: TRIBUTAR?
- 161** EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS DA COFINS – CUMPRIMENTO DE SENTENÇA CONTRA A FAZENDA PÚBLICA – QUAL O ICMS EXCLUIR FACE A I.N. RFB N.º 1.911/2019
- 179** DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO ÂMBITO DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS (CSRF): OPOSIÇÃO CONTRA DECISÃO MONOCRÁTICA DO AGRAVO
- 207** PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: FERRAMENTA ESTRATÉGICA DA GESTÃO EMPRESARIAL
- 235** O ACESSO DAS PESSOAS FÍSICAS AO MERCADO FINANCEIRO FACILITADO PELAS FINTECHS E SEU IMPACTO NA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

**O JULGAMENTO DO RECURSO
EXTRAORDINÁRIO Nº 574.706/PR:
EFEITOS DE UMA DECISÃO PENDENTE
DE TRÂNSITO EM JULGADO**

CAREM SANTOS PAESI

O JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 574.706/PR: EFEITOS DE UMA DECISÃO PENDENTE DE TRÂNSITO EM JULGADO

CAREM SANTOS PAESI

RESUMO

O presente estudo analisa o julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, que fixou a tese de que “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”. Objetiva-se realizar o estudo do julgamento, que embora ainda não tenha transitado em julgado, já proporciona efeitos práticos em ações propostas nas instâncias inferiores, em virtude da repercussão geral do tema. No que se refere ao método, utilizou-se, para elaboração deste artigo, o método analítico-dedutivo, com análise de jurisprudência, análise da legislação e da doutrina relacionada ao caso. A pesquisa permite concluir que, enquanto pendente o trânsito em julgado da decisão, e a definição da modulação dos efeitos da decisão, as ações individuais e coletivas, vinculadas ao acórdão paradigma devem permanecer suspensas. O conteúdo do presente estudo apresenta vinculação direta com as competências da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, pois, o objeto do julgamento trata de tributos da competência da União e os efeitos da decisão analisada impactam diretamente na arrecadação federal. O conteúdo do presente artigo vincula-se às atribuições do cargo de Analista-Tributário da Receita Federal do Brasil, especialmente nas atividades ligadas à arrecadação e restituição do crédito tributário. O número expressivo de demandas judiciais decorrentes do julgamento em análise impacta sensivelmente no trabalho de Analistas-Tributários que atuam na prestação de informações ao Poder Judiciário, nas ações em Mandado de Segurança.

Palavras-chave: Base de cálculo. PIS/COFINS. Exclusão do ICMS. Recurso extraordinário. Efeitos.

RÉSUMÉ:

Ce travail étudie le jugement de l'Appel Extraordinaire n° 574.706/PR qui a établi la thèse "L'ICMS c'est ne constitue pas la base de calcul de l'incidence des PIS et COFINS". L'objectif du travail est de faire l'étude du jugement, qui cependant ne soit pas encore devenu définitif, fournit déjà des effets pratiques dans les actions proposées sur les juridictions ordinaires, en raison de la répercussion générale de la thématique. En ce qui concerne la méthode de recherche, la méthode analytique-déductive a été utilisée pour élaborer cet article, avec l'utilisation de la jurisprudence, de la législation et de la doctrine liée à le subject. La recherche permet de conclure qu'en attendant la décision finale du jugement et la décision de la modulation des effets du jugement définitif, les actions individuelles et collectives, qui sont soumis au paradigme doivent rester suspendues. Le contenu de la recherche est directement lié aux compétences du Secrétariat Spécial du Revenu Fédéral du Brésil, puisque le contenu de la décision judiciaire analysée provoque un grand impacte sur le montant des taxes de la compétence de l'Union Fédérale. Le contenu de cet article est lié aux fonctions du poste d'Analyste Fiscal du Revenu Fédéral du Brésil, en particulier dans les activités liées à la collecte et au remboursement du crédit d'impôt. La grande quantité d'actions judiciaires résultantes du jugement en cours d'analyse ont un impact significatif sur le travail des analystes fiscaux, notamment lesquels qui donnent les informations dirigé au Pouvoir Judiciaire, dans les actions en bref de mandamus.

Mots Clés: Base de Calcul. PIS/COFINS. Exclusion ICMS. Appel extraordinaire. Effects.

1. INTRODUÇÃO

A análise dos efeitos dos julgamentos exarados pelo Poder Judiciário deve ser efetuada de maneira sistemática, integrando o sistema constitucional, processual, a legislação comercial e tributária.

O acórdão decorrente do julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, em repercussão geral (Tema 69), que foi julgado, por maioria em sessão plenária de 15 de março de 2017, não transitou em julgado, eis que pendente o julgamento, no Supremo Tribunal Federal, dos Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional.

Nos Embargos de Declaração, a Fazenda Nacional requer a manifestação quanto à modulação dos efeitos da decisão que declarou que o ICMS não integra a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS. Além disso os Embargos de Declaração visam à integração do julgado, no sentido de declarar que o valor a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS é o “ICMS efetivamente pago”.

Após o julgamento do Recurso Extraordinário, com Repercussão Geral declarada, vinculando todos os órgãos do Poder Judiciário, diversos os contribuintes ingressaram com ações individuais (Ações Ordinárias e Mandados de Segurança) pleiteando o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Como consequência, demandam igualmente, a restituição e/ou compensação dos valores pagos indevidamente, nos últimos cinco anos, contados da propositura das ações individuais propostas. A grande questão é que, enquanto pendente o julgamento dos embargos de declaração no Supremo Tribunal Federal, os contribuintes, através de interpretação mais favorável aos seus interesses, pleiteiam nas instâncias ordinárias (que estão vinculadas ao julgamento paradigma do STF) o direito de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS, o ICMS **destacado** nas notas fiscais de venda.

A Fazenda Nacional, por sua vez, aguardando o julgamento dos Embargos de Declaração opostos, em que requer: 1) a manifestação de que o valor a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS é o valor efetivamente recolhido; 2) o pedido de modulação dos efeitos da decisão em Recurso Extraordinário, segue se manifestando, em cada processo individual, em defesa da tese favorável à Fazenda Pública.

O presente artigo tem por objetivo realizar uma análise do julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, através de uma pesquisa bibliográfica, de abordagem qualitativa, utilizando-se do método hermenêutico.

Em um primeiro momento efetua-se a análise do julgamento através do estudo do aspecto processual do julgamento, considerando a teoria constitucional do controle de constitucionalidade sob o qual o processo tramitou, isto é, o controle difuso de constitucionalidade. Em um segundo momento analisa-se a problemática relativa à lacuna do julgamento no Supremo Tribunal Federal, no que se refere ao critério de cálculo do ICMS a ser excluído da base de cálculo da COFINS e do PIS. Efetua-se ainda o estudo da questão da ausência de trânsito em julgado do acórdão paradigma, que aguarda o julgamento de Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional, bem como dos efeitos decorrentes do trânsito em julgado de processos nas instâncias ordinárias em que aplicada a decisão paradigma.

2. DO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 574.706/PR:

Pode-se afirmar que a estrutura do Sistema Tributário brasileiro é de complexidade inquestionável. A par disso é crescente o número de demandas judiciais tentando afastar exações instituídas pela legislação tributária.

A análise dos efeitos dos julgamentos exarados pelo Poder Judiciário deve ser efetuada de maneira sistemática, considerando todo o arcabouço jurídico brasileiro, especialmente as normas constitucionais, tributárias e processuais. A observância da legislação contábil e a da legislação comercial, também são imprescindíveis para a correta interpretação dos efeitos dos julgamentos no ramo especializado do Direito Tributário, tendo em vista que este ramo do direito possui princípios próprios, muitas vezes distintos dos demais ramos do Direito.

O Recurso Extraordinário Nº 574.706/PR, objeto deste estudo, foi interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, exarado em sede de Apelação em Mandado de Segurança nº 2006.70.00.030559-9/PR, cuja ementa dispõe: “TRIBUTÁRIO – ICMS – INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E DA COFINS. O ICMS integra a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS.”

A empresa impetrante, em sede de Recurso Extraordinário, pela via do controle difuso de constitucionalidade, sustentou que o faturamento é o “somatório da receita obtida com a venda de mercadorias ou a prestação de serviços”, logo, a empresa recorrente argumentou no recurso a necessidade de excluir o ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS:

(...) não se pode admitir a abrangência de outras parcelas que escapam à sua estrutura, o que ocorreria se o ICMS fosse incluído na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS, pois aquele tributo não constitui patrimônio/riqueza da empresa (princípio da capacidade contributiva), tratando única e exclusivamente de ônus fiscal ao qual está sujeita.

Requeru o provimento do recurso extraordinário para “exclusão da parcela referente ao ICMS da base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS.”

Necessário salientar que o controle de constitucionalidade exercido no Recurso Extraordinário Nº 574.706/PR, é o controle difuso de constitucionalidade, sob a dinâmica da repercussão geral, nos termos do art. 102, § 3ª da Constituição Federal. No Brasil, o controle de constitucionalidade, quanto às vias de controle é misto, isto é, pode ser realizado de forma concentrada ou de forma difusa.

No controle de constitucionalidade difuso, a decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em Recurso Extraordinário, permite que o Senado Federal, suspenda a execução, no todo ou em parte, da lei declarada inconstitucional, nos termos do art. 52, X, da CF, através de Resolução.

O Art. 52, X, da Constituição Federal dispõe (BRASIL, 1988):

Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:

X – suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal;

Portanto, em regra, as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal no controle difuso de constitucionalidade, **têm eficácia restrita às partes**. No controle difuso de constitucionalidade, somente após decisão transitada em julgado no Supremo Tribunal Federal, e somente após a edição da resolução do Senado Federal é que os efeitos da decisão passam a ter efeitos *erga omnes*.

Importante mencionar que, em regra o Recurso Extraordinário nº 574.706/PR que tramita segundo o sistema de controle difuso de constitucionalidade, teria efeito unicamente *inter pars*. No entanto houve o reconhecimento de repercussão geral (Tema 69), o que altera os efeitos do julgamento.

Ressalta-se que o instituto da repercussão geral ingressou no ordenamento jurídico brasileiro com a promulgação da Emenda Constitucional nº 45/2001 (BRASIL, 2001), que acresceu o § 3º, no artigo 102 da Constituição Federal. O referido parágrafo exige que a questão constitucional, arguida nos recursos extraordinários, possua repercussão geral das questões constitucionais discutidas, para que sejam analisadas pelo Supremo Tribunal Federal. A análise da existência da repercussão geral é de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal.

O art. 102, § 3º preceitua (BRASIL, 1988):

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

(...)

§ 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros. (...)

No julgamento dos recursos extraordinários, afetos à sistemática da repercussão geral, as decisões proferidas pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal vinculam os demais órgãos do Poder Judiciário, na solução de outros processos, cuja controvérsia seja idêntica. É exatamente isto o que ocorre com processos individuais, em trâmite nas instâncias ordinárias, em casos idênticos, vinculados ao julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR.

Observe-se que, de acordo com o art. 1.035, § 5º do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015), havendo o reconhecimento da repercussão geral, “o relator no Supremo Tribunal Federal determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional”.

Pode-se referir que um dos motivos que justificam a adoção da sistemática da repercussão geral é a desobstrução dos tribunais superiores, mas este não é o único objetivo.

Segundo o entendimento de TAZZE (2017, p. 1271),

Em que pese a inovação do § 5º, tal determinação já restou aplicada pelo STJ no REsp 1.060.210, mesmo antes da vigência do nCPC, sob o fundamento de que o fim almejado pela sistemática dos recursos repetitivos não se circunscreve apenas à desobstrução dos tribunais superiores, mas direciona-se, principalmente, à garantia de uma prestação ju-

jurisdicional homogênea, à luz do princípio da isonomia, que não se coaduna com a prática de atos judiciais potencialmente lesivos às partes e a prolação de decisões dissonantes da posição a ser firmada quando do julgamento do recurso paradigmático, de modo a assegurar a eficácia integral desse provimento jurisdicional.

Portanto, o reconhecimento da sistemática repercussão geral além de desobstruir os tribunais superiores visa à garantia da prestação jurisdicional homogênea.

Em face do reconhecimento da repercussão geral vários processos ficaram sobrestados (mais de dez mil processos, segundo a manifestação da Ministra Cármen Lúcia), aguardando o julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR.

Pode-se referir que o julgamento no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, em 15 de março de 2017, submetido à análise de repercussão geral tornou-se paradigmático, tendo em vista que a decisão posta no referido processo afeta a todos os contribuintes que recolhem COFINS, PIS e ICMS. Afeta ainda, toda a sociedade, que terá que arcar com os efeitos financeiros nos cofres públicos, decorrentes do julgamento.

Deve-se mencionar que o referido Recurso Extraordinário foi julgado anteriormente ao processo que tramita em sede de controle concentrado de constitucionalidade, e que versa sobre o mesmo tema: a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18.

A possibilidade de julgamento do Recurso Extraordinário, no controle difuso de constitucionalidade, antes do julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18, foi debatida na sessão de julgamento. Apesar de haver precedência dos julgamentos que tramitam no controle concentrado de constitucionalidade, cujo efeito é *erga omnes*, a relatora, ministra Cármen Lúcia, entendeu não haver impedimento no julgamento do Recurso Extraordinário objeto deste estudo, em virtude das seguintes justificativas: 1) a Ação Declaratória de Constitucionalidade, ainda não estava liberada na ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR; e, 2) em virtude do número expressivo de processos sobrestados (mais de dez mil) aguardando o julgamento do RE nº 574.706/PR.

Para melhor compreensão do julgado, transcreve-se abaixo a íntegra da ementa do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, *in fine*, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.¹

A aplicação prática do julgamento do Recurso Extraordinário em análise, deixa margem a incertezas, tanto no aspecto jurídico como no aspecto contábil.

Após três anos data do julgamento, ainda pendentes de julgamento os Embargos de Declaração, opostos pela Fazenda Nacional, visando a esclarecer os aspectos práticos do julgado e a modulação de efeitos do julgamento, a consequência lógica é a insegurança jurídica.

A demora no julgamento dos Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Pública (com pedido de modulação temporal de efeitos), tendo como consequência a ausência do trânsito em julgado do acórdão paradigma provocam uma situação de incerteza e injustiça social para toda a sociedade brasileira.

O julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR carece do efeito integrativo entre o acórdão emanado no Recurso Extraordinário e o acórdão que se espera, decorrente do julgamento dos Embargos de Declaração. A pendência do julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, e o prosseguimento dos julgamentos dos processos individuais nas instâncias ordinárias têm provocado o efeito inverso daquele almejado pelo sistema processual vigente: da prestação jurisdicional homogênea.

Um dos aspectos em que o julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR deixou margem a interpretações divergentes, é o critério de cálculo a ser utilizado para definir o valor a que tem direito os contribuintes que incluíram o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

A Fazenda Pública entende que o valor a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS é o “ICMS efetivamente pago”, enquanto os contribuintes pleiteiam a exclusão do “ICMS destacado” na nota fiscal de venda.

Quanto ao pedido de modulação dos efeitos do julgado formulado pela Fazenda Nacional, considerando o fato de que a jurisprudência, por longo prazo manteve entendimento sumulado (Súmulas 68 e 94 do STJ) de que o ICMS integra a Base de Cálculo do PIS e da COFINS, é imprescindível que os processos permaneçam suspensos até o trânsito em julgado do acórdão paradigma, quando será esclarecido o momento a partir do qual a decisão surtirá efeitos.

A Lei n. 9.868/99, que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal determina que:

¹ Erro de numeração conforme ementa original do acórdão.

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Observa-se, portanto, que, no julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, os efeitos podem ser restringidos para qualquer data a ser definida pelo Supremo Tribunal Federal. Logo, nos processos dependentes do paradigma, em que já exista o trânsito em julgado e já estejam surtindo efeitos, caso venha a ser definida eficácia em momento futuro, em virtude de modulação dos efeitos, haverá uma situação de injustiça com relação aos contribuintes que ainda aguardam o julgamento de seus processos.

Exemplifica-se a situação de insegurança jurídica decorrente da situação descrita, citando um Mandado de Segurança transitado em julgado, sem que ainda se tenha o trânsito em julgado do acórdão paradigma:

O Mandado de Segurança nº 5028151-67.2014.4.04.7107/RS, da 3ª Vara Federal de Caxias do Sul, com trânsito em julgado em 17 de abril de 2018, autorizou o levantamento dos depósitos judiciais efetuados pelo impetrante, dos valores referentes ao ICMS incluídos na Base de Cálculo da COFINS e do PIS, antes mesmo do julgamento definitivo do RE nº 574.706/PR, do qual se aguarda a definição do critério de cálculo e da modulação dos efeitos da decisão.

Não se pode negar que o Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento de que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, no entanto é indubitável o fato de que há a possibilidade de que o julgamento paradigma não seja imediatamente aplicável aos processos em curso, caso lhe sejam atribuídos efeitos prospectivos.

Nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 4.357 e nº 4.425, o Supremo Tribunal Federal, após a declaração da inconstitucionalidade da Emenda Constitucional n. 62 no que tange aos critérios de para incidência de correção monetária e juros moratórios em precatórios, após dois anos de espera pelo julgamento dos Embargos de Declaração, atribuiu feitos meramente prospectivos à decisão. O Tribunal fixou como marco inicial a data do julgamento sobre a modulação de efeitos (e não a data do julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade).

Em questão de ordem, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4357, o relator, Ministro Luiz Fux assim decidiu (BRASIL, 2013):

Decisão: Concluindo o julgamento, o Tribunal, por maioria e nos termos do voto, ora reajustado, do Ministro Luiz Fux (Relator), resolveu a questão de ordem nos seguintes termos: 1) - **modular os efeitos** para que se dê sobrevida ao regime especial de pagamento de precatórios, instituído pela Emenda Constitucional nº 62/2009, por 5 (cinco) exercícios financeiros a contar de primeiro de janeiro de 2016; 2) - **conferir eficácia prospectiva à declaração de inconstitucionalidade dos seguintes aspectos da ADI, fixando como marco inicial a data de conclusão do julgamento da presente questão de ordem (25.03.2015) e mantendo-se válidos os precatórios expedidos ou pagos até esta data, a saber (...) grifei.**

Observa-se que, assim como no caso acima exposto, da ADI nº 4357, o Supremo Tribunal Federal pode adotar, no julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, a eficácia prospectiva da decisão.

No julgamento do RE nº 500.171/GO, com repercussão geral, em cuja sessão de plenária editou-se a Súmula Vinculante nº 12 (“A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal”) verifica-se a mesma situação: Passados três anos da edição da Súmula, o Supremo Tribunal Federal apreciou o pedido de modulação de efeitos, em sede de embargos de declaração, e o concedeu, por considerar questão de ordem pública.

Portanto, até que não seja julgado o pedido de modulação dos efeitos da decisão nos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, não se pode considerar definitivo o acórdão paradigma, quanto aos efeitos que está apto a produzir. Logo, a suspensão dos processos nas instâncias ordinárias, até o trânsito em julgado do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR é medida que se impõe.

3. A GRANDE DISCUSSÃO ATUAL: ICMS PAGO X ICMS DESTACADO:

A questão de fundo debatida no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR é a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS e do PIS. De acordo com a Constituição Federal de 1988, a seguridade social será financiada por toda a sociedade. O fundamento de validade da COFINS é o art. 195, I, alínea b (BRASIL, 1988), que dispõe:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I. do empregador, da empresa e da entidade a ela equipada na forma da lei, incidentes sobre:

b) a receita ou o faturamento; (...)

Observa-se que é de fundamental importância o esclarecimento de quaisquer dúvidas quanto ao alcance do julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, sob pena de adoção de critério de interpretação desfavorável à Seguridade Social.

É fato notório que o julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR deixou uma lacuna quanto à definição do critério de cálculo para definir o valor a ser excluído, a título de ICMS, na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Em que pese, em diversos trechos do acórdão haja menção sobre o valor a ser excluído de ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, se o valor destacado na nota fiscal ou se o ICMS pago, o acórdão não foi claro, o que levou à Fazenda Nacional a interpor o recurso de Embargos de Declaração.

A Fazenda Nacional requereu, nos Embargos de Declaração interpostos em outubro de 2017 (BRASIL, 2017):

(...) o saneamento das contradições, omissões, erro material e obscuridade apontados, manifestando-se essa Corte sobre os citados pontos relevantes e esclarecendo-se as ambiguidades do julgado. Solicita-se, ainda, que seja conferido efeito infringente ao presente recurso, caso se julgue ser consequência das retificações solicitadas. Requer a União, afinal, a modulação dos efeitos da decisão embargada, nos termos propostos supra, ou seja, que produza efeitos *ex nunc*, após o julgamento dos presentes embargos. Ao ensejo, reitere-se o pedido de sobrestamento dos processos pendentes sobre a matéria, até definição final do caso, já realizado nos presentes autos. Nestes termos, pede deferimento. Brasília, 19 de outubro de 2017.

Os embargos de declaração foram recebidos pelo Supremo Tribunal Federal, no entanto, ainda se encontram pendentes de julgamento. Os embargos poderiam ter sido, de plano, julgados improcedentes, no entanto, ainda não foram julgados, o que prova a complexidade de análise e debates que o caso requer.

Prova de que o acórdão do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR deixou dúvidas quanto ao critério de cálculo, é que os próprios membros do Poder Judiciário divergem quanto à interpretação do acórdão. A sentença exarada no Mandado de Segurança nº 5016345-59.2019.4.04.7107, pela Excelentíssima Juíza Federal, Dra. Adriane Battisti, da 3ª Vara Federal de Caxias do Sul é clara ao expor os fundamentos pelos quais o valor a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, é o valor do ICMS pago. De acordo com a sentença (BRASIL, 2020):

(...) Assim, à vista do julgamento do RE nº 574.706/PR, cujos fundamentos são adotados nesta oportunidade como razões de decidir, e ante os termos do já citado art. 927 do CPC/2015, curvo-me ao entendimento expandido pelo STF e acolho a pretensão veiculada na presente demanda, reconhecendo a inexigibilidade da inclusão dos valores relativos ao **ICMS próprio** na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS.

Neste ponto, cabe esclarecer que o valor a ser excluído da base de cálculo das contribuições PIS e COFINS é o **ICMS a recolher**, após o término do período de apuração, que não se confunde com o ICMS destacado em nota fiscal. Com efeito, o ICMS destacado destina-se apenas ao controle fiscal, não representando necessariamente o montante que será de fato transferido ao ente tributante, uma vez que a apuração de tal valor é complexa, envolvendo outros fatores que não apenas o mero destaque em nota. Sobre a questão, atente-se para o seguinte trecho do Voto do Ministro Gilmar Mendes no já citado RE nº 574.706/PR (grifos no original):

“(…)

Em segundo lugar, frise-se que **o ICMS não funciona como imposto retido**. De fato, o ICMS não é recolhido automaticamente com a ocorrência da operação, mas é recebido pelo vendedor, que o integra ao seu caixa, ao seu patrimônio e, apenas ao término do período de apuração, repassa-o ao Estado federado, depois de considerada a compensação de créditos.

Em terceiro lugar, é importante destacar que **nem sempre a totalidade do valor correspondente ao ICMS recebido pelo contribuinte será repassado ao Estado**, seja porque em muitos casos há crédito de operações anteriores a serem considerados, consoante o princípio da não cumulatividade, seja porque o fenômeno da substituição tributária pode ter exigido antes o recolhimento do tributo.

(…)”

Em complemento, e corroborando o entendimento exposto na sentença citada, deve-se mencionar que o ICMS é um tributo indireto, embutido no preço da mercadoria vendida. Isso significa que em cada etapa de comercialização, o ICMS é incluído no custo dos produtos vendidos. Este tributo, em cada etapa da cadeia produtiva, é suportado pelo consumidor de forma não cumulativa, em virtude da apuração do lançamento de créditos e débitos efetuados no Livro Registro de ICMS do contribuinte.

Em respeito ao princípio da não-cumulatividade, imposto ao ICMS, de acordo com a norma constitucional, deve-se observar e respeitar o conteúdo normativo do art. 155, §2º, inciso I, da República Federativa do Brasil (BRASIL, 2018):

Art. 155, § 2º O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte:

I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

De acordo com o preceito constitucional, o valor do ICMS, cobrado do consumidor (embutido no preço da na nota fiscal de venda ou de prestação de serviços) será não cumulativo. A não cumulatividade é operacionalizada através do sistema de apuração contábil. Calcula-se o montante do ICMS a recolher (pagar) mês a mês. Toma-se o total de créditos provenientes das aquisições (compra de mercadorias com crédito de ICMS) e confronta-se com o total de débitos gerados nas saídas, pelas vendas de mercadorias ou serviços.

Exemplifica-se de maneira muito simples, com alíquotas hipotéticas: Um comerciante compra mercadoria da indústria por R\$ 115,00. Supondo-se que, incluído neste preço, apure-se o valor de R\$ 15,00, a título de ICMS. O comerciante calcula todos os seus custos e vende a mercadoria para o consumidor final por R\$ 380,00. Neste valor, considerando uma alíquota hipotética de 15%, teríamos R\$ 50,00 de ICMS destacado na nota fiscal de venda.

No Livro Registro do ICMS, o comerciante contabiliza a compra da mercadoria pelo valor de R\$ 115,00 e registra um crédito de ICMS, no valor de R\$ 15,00 (referente ao valor pago, a título de ICMS embutido na Nota Fiscal de Compra da Mercadoria). No momento em que revende a mercadoria, pelo valor de R\$ 380,00, registra um débito no valor de R\$ 50,00. O valor a recolher de ICMS no final do período de apuração será os R\$ 50,00 subtraídos dos R\$ 15,00. Logo, o valor a pagar à Fazenda Estadual, a título de ICMS, será R\$ 35,00.

Observa-se que permitir que este contribuinte exclua da base de cálculo do PIS e da COFINS o valor destacado na nota fiscal de venda (receita), é permitir que se utilize de um valor que efetivamente não pagou.

Entende-se que o valor a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o ICMS pago, recolhido ou ICMS escritural, que não se confunde com o ICMS destacado em nota fiscal.

O ICMS destacado na nota fiscal, não representa necessariamente o valor que será de transferido ao ente tributante, pois a apuração do valor do ICMS é dita complexa.

O Ministro Gilmar Mendes (BRASIL, 2017), em seu voto, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, didaticamente explica que “o ICMS não é recolhido automaticamente com a ocorrência da operação (...)”. O Ministro destaca que “nem sempre a totalidade do valor correspondente ao ICMS recebido pelo contribuinte será repassado ao Estado”. O Ministro refere-se ao princípio da não cumulatividade do ICMS, conforme exemplificado.

Atente-se para o fato de que, a fim de atender ao princípio da não cumulatividade do ICMS, o contribuinte, através do Livro Registro de ICMS, calcula, através do encontro de contas entre os créditos (pelos valores pagos em nota fiscal de compra) e os débitos (pelos valores

incluídos no preço das notas fiscais de venda), o valor a recolher. Este deve ser o valor a ser excluído da Base de Cálculo do PIS e da COFINS.

Segundo Roque Antônio Carrazza (2009, p.364) a compensação está ligada à ideia de quantia a ser paga pelo contribuinte:

A Constituição, ao aludir à ‘compensação’, consagrou a ideia que a quantia a ser desembolsada pelo contribuinte a título de ICMS é o resultado de uma subtração em que o minuendo é o montante de imposto devido e o subtraendo é o montante de imposto anteriormente cobrado ou cobrável. O realizador da operação ou prestação tem o direito constitucional subjetivo de abater do montante de ICMS a recolher os valores cobrados (na acepção acima fixada), a esse título, nas operações ou prestações anteriores. O contribuinte, se for o caso, apenas recolhe, em dinheiro aos cofres públicos, a diferença resultante desta operação matemática. É por esse motivo que dizemos que uma das hipóteses de incidência do ICMS é ‘realizar operações relativas à circulação de mercadorias’ (e, não, ‘realizar operações, com lucro, relativas à circulação de mercadorias’). (CARRAZA, 2009, p.364).

Ainda quanto ao tema, no que se refere aos pedidos de compensação de tributos “pagos indevidamente”, mister observar o disposto no art. 166 do Código Tributário Nacional, que dispõe (BRASIL, 1966):

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Logo, de acordo com o art. 166, do Código Tributário Nacional, para restituir-se dos valores de ICMS incluídos nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, o contribuinte deve ter autorização expressa daquele que assumiu o encargo, ou seja, dos consumidores que pagaram o valor do ICMS incluído no preço das mercadorias e serviços.

A interpretação do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, portanto, requer o conhecimento da ciência contábil e da interpretação sistemática do Sistema Tributário Nacional e da legislação tributária que regem os tributos e contribuições envolvidos no julgamento.

A técnica contábil, que aplica, quanto ao ICMS, o princípio da não cumulatividade, prevista na Constituição Federal, no art. 155 § 2º, I, permite uma única forma de interpretação do acórdão proferido no Recurso Extraordinário nº 574.706/PR: aquela que define que o valor a ser excluído, a título de ICMS, na base de Cálculo do PIS e da COFINS, é o valor escritural, ou valor a recolher, ou o valor pago. Interpretar de forma diversa é permitir a apropriação de valores que não foram suportados pelo contribuinte, permitindo enriquecimento indevido.

4. CONCLUSÃO

O julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR ainda não transitou em julgado. No entanto, em virtude do julgamento do Supremo Tribunal Federal, na sistemática da repercussão geral, muitos processos individuais, em que se aplica a decisão paradigma, provocam reflexos financeiros prejudiciais ao erário e, conseqüentemente, à toda a sociedade.

Mesmo diante da ausência de trânsito em julgado, e mesmo pendentes os Embargos de Declaração propostos pela Fazenda Nacional, (visando ao esclarecimento da correta sistemática de cálculo), muitos contribuintes já lograram êxito em ações individuais, em que pleiteiam o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Muitos contribuintes vêm obtendo o direito, seja através de Medidas Liminares em Mandados de Segurança, seja em sentenças de 1º grau, e até mesmo em acórdãos dos Tribunais Regionais, de deixar de recolher o ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS, e o que é mais grave, algumas ações individuais, em Mandados de Segurança, já estão transitando em julgado, mesmo antes do trânsito em julgado do acórdão paradigma.

Observe-se que o trânsito em julgado em ações individuais possibilita que os contribuintes levantem os valores depositados em juízo, durante o período em que tramitava o processo. Permite ainda que os contribuintes se utilizem de créditos dos valores referentes a períodos pretéritos, mesmo antes de julgados os Embargos de Declaração opostos em face do acórdão do julgamento do Recurso Extraordinário, em que se discute se o valor a restituir é o valor efetivamente pago ou o valor destacado na nota fiscal. Situação mais grave é permitir que os contribuintes, em ações individuais em Mandado de Segurança ou mesmo em Ações Ordinárias, possam ser restituídos de valores pagos no passado, sem que ainda se tenha um posicionamento do Supremo Tribunal Federal com relação a modulação dos efeitos do julgado, que pode vir a ter efeitos prospectivos.

Acredita-se que reconhecido um direito ao contribuinte, este tem o direito de pleitear o cumprimento de seu direito nos exatos termos do que decidido na decisão transitada em julgado. Porém este é o problema: Nas decisões, em Ações Ordinárias, Mandados de Segurança individuais e coletivos, os juízes de 1º grau e os Tribunais Regionais Federais, tem aplicado a decisão paradigma, conforme interpretação individual de cada julgador ou de cada Turma do Tribunal, sem que tenha havido a necessária integração do acórdão paradigma com o acórdão do julgamento dos Embargos de Declaração, pois ainda não se tem o acórdão dos Embargos de Declaração. E o fato de que os processos individuais e coletivos, julgados com base no paradigma, em virtude do reconhecimento de repercussão geral, estão transitando em julgado antes mesmo do trânsito em julgado da decisão paradigma tem causado um desvirtuamento do instituto da repercussão geral.

A situação ilustrada viola o princípio da igualdade, provoca injustiça e trata de maneira desigual contribuintes que se encontram em mesma situação fática e jurídica. Verifica-se um completo desvirtuamento da *ratio* pela qual instituiu-se o instituto da Repercussão Geral. O instituto da repercussão geral, assim como a sistemática dos recursos repetitivos foram criados para devolver à sociedade uma solução justa do processo judicial em tempo razoável.

Acredita-se que, a melhor interpretação do julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR é aquela de exclui da base de cálculo do PIS e da COFINS o valor efetivamente pago, recolhido pelo contribuinte.

Ressalte-se que, independente da tese adotada, enquanto não julgados os Embargos de Declaração, que visam à modulação dos efeitos do julgado e visam esclarecer obscuridade ou eliminar contradição, e que estão a impedir o trânsito em julgado do processo, os juízes e Tribunais das instâncias ordinárias tem o dever jurídico, um dever para com a sociedade, de suspender os processos individuais e coletivos, dependentes do julgamento do paradigma, até trânsito em julgado do Recurso Extraordinário.

Mister que seja assegurada a garantia da justiça, da segurança jurídica e da paz social e observado o devido processo legal.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Código de Processo Civil (2015). Código de Processo Civil. In: CÉSPEDES, Livia e ROCHA, Fabiana Dias da. **Vade mecum Saraiva**. 27. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 402.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de out. de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 12 jan. 2020.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 12 jan. 2020.

BRASIL. Constituição (1988). Emenda Constitucional, n.45, de 08 de dezembro de 2004. Altera dispositivos dos arts. 5º, 36,52, 92,93,95, 98,99,102,109, 111, 112, 114,115,125, 126,127,128,129, 134 e 168 da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 103-A, 103-B, 111-A e 130-A, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, 31 de dezembro 2004.

BRASIL. Lei n. 9.868, de 10 nov. de 1999. Dispõe sobre o processo e julgamento da ação de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9868.htm>. Acesso em: 11 jan. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 68. A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS. **Diário de Justiça da União**. Brasília, 04 de fevereiro 1993. Seção I, p. 775. Cancelada em 27 de março 2019. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>>. Acesso em: 20 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 94. A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL. **Diário de Justiça da União**. Brasília, 28 de fevereiro 1994. Seção I, p. 2961. Cancelada em 27 de março 2019. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4357/DF. Ação Julgada Parcialmente Procedente. Brasília, Data de Julgamento: 14 mar. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=3813700>> Acesso em: 20 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4357/DF. Questão de Ordem. Brasília, Data de Julgamento: 25 mar. 2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3813700>> Acesso em: 20 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4425/DF. Questão de Ordem. Brasília, Data de Julgamento: 25 mar. 2015. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3900924>> Acesso em: 20 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 574.706 Paraná. Ementa: Recurso extraordinário com repercussão geral. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e COFINS. Definição de faturamento. Apuração escritural do ICMS e regime de não cumulatividade. Recurso provido. Brasília, Data de Julgamento: 15 mar. 2017. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>>. Acesso em: 20 out. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 574.706/PR, Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional. Data de interposição: 19.10.2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizador>>

pub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2585258>. Acesso em: 25 mar. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). **A Constituição e o Supremo**. 6. ed. atual. até a EC 99/2017, Brasília: STF, Secretaria de Documentação, 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região. **Apelação em Mandado de Segurança n. 2006.70.00.030559-9/PR**. Reconhecimento do direito de dedução da parcela referente ao ICMS, destacada nas notas fiscais, da base de cálculo do PIS e COFINS. Apelante: União Federal (Fazenda Nacional). Apelado: Imcopa Importação Exortação e Indústria de Óleos Ltda. Relator: Des. Federal Antônio Albino Ramos de Oliveira, Porto Alegre, 17 jul. 2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=2585258>>. Acesso em: 25 mar. 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região. **Apelação em Mandado de Segurança n. 5028151-67.2014.4.04.7107**. Reconhecimento do direito de exclusão da parcela referente ao ICMS, da base de cálculo do PIS e COFINS. Apelante: Metalúrgica Sul Alcas LTDA. Apelado: União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Des. Federal Rômulo Pizzolatti, Porto Alegre, 15 set. 2015. Disponível em: <https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/externo_controlador.php?acao=processo_seleciona_publica&num_processo=50281516720144047107&eventos=true&num_chave=744216078015&num_chave_documento=&hash=f2820bec19e0cb7250de131083647a0a>. Acesso em: 25 mar. 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região. 3ª Vara Federal de Caxias do Sul. **Mandado de Segurança n. 5016345-59.2019.4.04.7107**. Impetrante: Qualy Foods Ltda. Impetrado: Delegado da Receita Federal de Caxias do Sul – UNIÃO – Fazenda Nacional – Caxias do Sul. Juíza Federal na Titularidade Plena: Adriane Battisti, Caxias do Sul, 10 mar. 2020. Disponível em: <https://eproc.jfrs.jus.br/eprocV2/controlador.php?acao=acessar_documento&doc=711585188142860778189042493206&evento=711585188142860778189042519896&key=86567097cb25f4afb4d05c3d49945a06e724ae800b53a77c547748d5a9420f49&hash=744073cb55520daef3fc6f81a8a82b24>. Acesso em: 30 mar. 2020.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Livraria Almedina, 1993.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13. ed., Malheiros: São Paulo, 2009.

BUSSAMARA, Walter Alexandre. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. Nº. 35. Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, ed. Revista dos Tribunais, 2001.

BUZAID, Alfredo. **Ação Direta de Declaração de Inconstitucionalidade no Direito Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1958.

CAMPOS, Rogério et al. **Novo Código de Processo Civil Comentado na Prática da Fazenda Nacional**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

MARSHALL, John. **Decisões Constitucionais de Marshall Presidente do Supremo Tribunal dos Estados Unidos da América do Norte - Traduzidas por Américo Lobo**. Brasília: Ministério da Justiça, 1997.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 9. ed., São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Direito Constitucional**. 12. ed., São Paulo: Atlas, 2002.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade, **Código de Processo Civil Comentado e Legislação Extravagante**. 16. ed., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da doutrina e da jurisprudência**. 5. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 15. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

SOUZA, Nelson Oscar de. **Manual de Direito Constitucional**. 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998.

TAZZE, Soleni Sônia. In: CAMPOS, Rogério (coord.) et. al. **Novo Código de Processo Civil Comentado na Prática da Fazenda Nacional**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

WAMBIER, Luiz Rodrigues, Wambier Teresa Arruda Alvim (Coord.). **Temas Essenciais do Novo CPC. Análise das principais alterações do sistema processual civil brasileiro de acordo com a Lei 13.256/2016**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

_____. **Código de Processo Civil Comparado: artigo por artigo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

OS PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL NO ÂMBITO FEDERAL E A SANÇÃO POLÍTICA TRIBUTÁRIA DA EXCLUSÃO PEŁA NÃO REGULARIDADE FISCAL EM RELAÇÃO AOS DÉBITOS NELES NÃO INCLUÍDOS

RICARDO ACÁCIO OLIVEIRA DOS SANTOS

OS PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL NO ÂMBITO FEDERAL E A SANÇÃO POLÍTICA TRIBUTÁRIA DA EXCLUSÃO PELA NÃO REGULARIDADE FISCAL EM RELAÇÃO AOS DÉBITOS NELES NÃO INCLUÍDOS

RICARDO ACÁCIO OLIVEIRA DOS SANTOS

RESUMO

Arrecadar tributos é fundamental para a manutenção do Estado e o cumprimento das diversas necessidades sociais dos cidadãos que nele habitam. No entanto, a arrecadação tributária deve acontecer dentro dos limites legais. Lançar mão das chamadas sanções políticas tributárias está ficando cada vez mais comum pelos órgãos responsáveis pela administração tributária, mesmo sabendo que estas são duramente criticadas pela doutrina e combatidas pela jurisprudência dos tribunais. O objetivo deste trabalho é analisar o uso de sanções políticas tributárias no âmbito dos programas de recuperação fiscal do governo federal que têm trazido em seu bojo a obrigatoriedade de regularidade fiscal em relação aos débitos neles não incluídos como condição para sua permanência nos programas. Concluiu-se, após análise da legislação dos programas de recuperação fiscal que a exclusão de contribuintes do programa pela não regularidade em relação a débitos neles não incluídos caracterizam-se como verdadeiras sanções políticas tributárias. Sugere-se como forma de evitar tais sanções o estímulo à arrecadação espontânea por meio da educação fiscal e diminuição da carga tributária.

Palavras-chaves: Programa de regularização tributária. Parcelamento tributário especial. Regularidade fiscal. Sanção política tributária;

ABSTRACT

Collecting taxes is fundamental for the maintenance of the State and the fulfillment of the diverse social needs of the citizens who inhabit it. However, tax collection must take place within legal limits. The use of so-called political tax sanctions is becoming more and more common by the bodies responsible for tax administration, even though they know that they are severely criticized by the doctrine and opposed by the jurisprudence of the courts. The objective of this paper is to analyze the use of political tax sanctions within the scope of the federal government's fiscal recovery programs that have brought with them the obligation of fiscal regularity in relation to debts not included in them as a condition for their permanence in the programs. It was concluded, after analyzing the legislation of the tax recovery programs, that the exclusion of taxpayers from the program due to non-regularity in relation to debts not included in them is characterized as true tax political sanctions. It is suggested as a way to avoid such sanctions the encouragement of spontaneous collection through tax education and reduction of the tax burden.

Keywords: Tax regularization program. Special tax installments. Tax compliance. Sanction tax policy.

1. INTRODUÇÃO

Muito se tem falado em Programas de Regularização Tributária nos últimos anos, em especial, nos prejuízos que trazem para a arrecadação tributária. Fala-se de monetização do parcelamento e na cultura do não pagamento dos tributos em dia à espera de parcelamentos especiais, com prazo dilatado em relação ao parcelamento convencional, com remissão dos juros e anistia de multas. Vez por outra esses parcelamentos inovam trazendo regramentos que soam estranhos aos ouvidos dos tributaristas. Uma destas regras, utilizadas nos últimos parcelamentos especiais federais, diz respeito à obrigatoriedade de o contribuinte manter a regularidade fiscal durante o período do parcelamento em relação a débitos nele não incluídos, ou seja, não basta o contribuinte estar em dia com o parcelamento especial ao qual aderiu, deve também não possuir outro débito vencido após a data limite para os débitos elegíveis ao parcelamento, sob pena de rescisão de seu parcelamento e consequente exclusão do programa de regularização tributária. O surgimento de um novo débito não poderia ser questionado, nem administrativa, nem judicialmente, já que uma das condições para manter-se no parcelamento especial é não possuir débitos vencidos. Novamente, lança-se mão de uma medida transversal para obrigar o contribuinte a satisfazer sua obrigação tributária em detrimento das medidas processuais adequadas e já disponíveis para a administração tributária.

Se a receita tributária espontânea for insuficiente, corre-se o risco de que os serviços essenciais não sejam prestados pelo Estado na medida necessária ou venham a ser financiados, em parte, por mecanismos alternativos e mais perigosos e danosos para a sociedade como a renúncia fiscal causada pelos programas de recuperação fiscal e as ilegalidades de seus termos, como as sanções políticas tributárias.

Desta forma, objetiva-se encontrar resposta para a seguinte questão: É lícito a administração condicionar a permanência do contribuinte em um parcelamento especial a sua regularidade fiscal relativa a débitos não incluídos no parcelamento especial vigente? Tal condicionante caracteriza-se como uma sanção política?

Ao final, propõem-se alternativa para a administração fazendária, a fim de que sejam superadas as dificuldades arrecadatórias que proporcionam a implantação dos programas de recuperação fiscal. Em primeiro lugar, a educação fiscal, hoje já presente, de forma tímida, no âmbito das administrações tributárias, precisa ser trabalhada de forma mais intensa, cabendo ao Estado aportar mais recursos nesta área a fim de que possa se expandir além das fronteiras dos órgãos arrecadadores, que não tem a função precípua do ensino, partindo para as escolas de educação regular em todos os seus níveis, como parte do currículo escolar. Tornar o cidadão consciente do dever de pagar os tributos, por meio da educação, deve ser a premissa do Estado para a criação de uma nova geração de contribuintes. Claro, além disso, o Estado deve de outra parte trabalhar para diminuir a carga tributária, combater a corrupção e melhorar a qualidade dos serviços públicos prestados à população, pois isto é um grande entrave para que o contribuinte tenha o entendimento da função social do tributo.

2. DEFINIÇÕES

Algumas definições tributárias tornam-se relevantes para a continuação do estudo visto que implicarão em um melhor entendimento do tema em questão.

O CTN - Código Tributário Nacional no art. 155-A prevê a possibilidade de o contribuinte parcelar os seus débitos, a saber:

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

É importante, desde logo, constatar que o Poder Executivo não pode lançar mão de parcelamentos por contra própria visto que os mesmos estão sob a sujeição da lei. Muito menos, renunciar receitas por meio de parcelamentos especiais que trazem em seu bojo remissões dos juros e anistias multas. Poderá até propor Medidas Provisórias, como o tem feito nos últimos anos, mas está sujeito, ao final, ao crivo do legislativo. Esta sujeição legal, por vezes, traz sérios riscos a melhor prática tributária visto que no legislativo os interesses diversos de setores da economia lá representados se sobrepõem aos interesses da Administração Tributária e mais ainda ao interesse público. Senão vejamos as reaberturas do chamado REFIS DA CRISE (Lei 11.941/2009), uma em 2013 e três em 2014, possibilitando a inclusão de novos débitos anteriormente vedados ou postergando o prazo para adesão.

A Administração Tributária Federal subdivide o parcelamento em convencional e especial. A Lei 10.522, em seu artigo 10 disciplina o parcelamento convencional:

Art. 10. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional poderão ser parcelados em até sessenta parcelas mensais, a exclusivo critério da autoridade fazendária, na forma e condições previstas nesta Lei.

O parcelamento convencional está sempre disponível para o contribuinte realizar adesão, sem delimitar períodos de vencimento dos débitos vencidos do contribuinte.

Diz-se especial o parcelamento que traz regramento diferenciado daquele usualmente concedido, trazendo geralmente benefícios fiscais para o contribuinte tais como: alargamento do prazo de pagamento, remissão dos juros e anistia de multa. Geralmente tem prazos limites para adesão e restrição quanto ao tipo de débito que poderá ser parcelado.

É justamente na instituição de parcelamentos especiais que encontramos algumas sanções políticas que ferem a boa prática tributária e o ordenamento jurídico vigente e que devem ser combatidas. Siqueira nos dá um conceito esclarecedor sobre a questão:

Sanção política é aquele constrangimento, aquela ameaça feita a um cidadão – pessoa física ou jurídica – para que, submetido à coação ou processo psicológico que lhe leve a sentimento de fragilidade e falta de opção tempestiva e / ou economicamente viável,

concorde com tudo o que o agente do Poder Executivo deseje, independentemente de um exame de seus próprios direitos. (SIQUEIRA, 2005, p. 47)

Destarte, entende-se que o uso de forma transversa de mecanismos coercitivos por parte do Estado para que o contribuinte cumpra com suas obrigações tributárias é inadmissível visto que fere o ordenamento constitucional vigente, pois muitas vezes o contribuinte para continuar a exercer sua atividade econômica, satisfaz as necessidades arrecadatórias do Estado, mesmo às vezes sabendo que não às deveria satisfazer, pois precisa de regularidade fiscal.

A regularidade fiscal do contribuinte, que é muitas vezes imprescindível para a continuidade de sua atividade econômica, é atestada por uma CND – Certidão Negativa de Débitos quando o contribuinte não possui nenhum tributo em aberto e também quando o mesmo não possuir pendências relativas às obrigações acessórias, ou por uma CPD-EN – Certidão Positiva de Débitos com Efeitos de Negativa quando houver débitos, porém, estão suspensos conforme as hipóteses previstas no art. 151 do Código Tributário Nacional. Vejamos o que diz os artigos 205 e 206 do CTN:

Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.

Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

A Constituição Federal vigente em seu art. 5º, inciso XXXIV, alínea b, prevê “a obtenção de certidões em repartições públicas para a defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal”, deixando claro que existe um direito constitucional quanto à obtenção de certidões fiscais, ou seja, quanto à regularidade fiscal do contribuinte. Inclusive, a maioria da doutrina acredita ser esta uma cláusula pétrea, logo não podendo ser alterada como preceitua o art. 60, § 4º, da carta magna. Logo, não pode nem ser objeto de proposta de emenda que pretenda sua extinção.

Desta forma, os direitos fundamentais dos contribuintes foram homenageados pela Constituição de 2018. No entanto, muitos contribuintes sentem-se incomodados com o ímpeto arrecadatório do Estado, que muitas vezes avança sobre eles sem levar em conta tais direitos. É importante destacar, que sem arrecadação tributária nenhum Estado sobrevive, pois é dela que provém a maiorias dos recursos para as atividades estatais que devem beneficiar a população, segundo o interesse público. No entanto, há que se ter limites, para que a sanha arrecadadora não fira de morte quem dela é o principal ator: o contribuinte.

3. TRIBUTAÇÃO E INTERESSE PÚBLICO

Todo e qualquer sistema de tributação deve ter como fundamento o interesse público, caso contrário a tributação terá um fim em si mesmo. Se assim não o fosse, voltar-se-ia aos primórdios quando a tributação era instrumento de dominação das nações vencedoras das guerras que cobravam impostos daquelas derrotadas para manutenção de seu poderio bélico e continuação de sua saga conquistadora. Conforme Greco (2005), modernamente, a solidariedade social é o fundamento constitucional (artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal de 1988) que deve levar o cidadão a pagar seus tributos, pois somente desta forma um Estado pode captar os recursos necessários para satisfazer as necessidades básicas de saúde, educação, lazer, etc. da população nele residente. Para melhor entendimento, é como se cada cidadão destinasse parte de seu patrimônio ao patrimônio público, formando uma grande rede de solidariedade, para que os governos possam aplicá-los no interesse da coletividade. Logo, o produto da arrecadação tributária deve assegurar o funcionamento da máquina estatal, mas não só isso: deve principalmente, como pressuposto constitucional, “assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça” (Preâmbulo da Constituição Federal de 1988).

Sendo assim, é pertinente questionar: Todo o interesse público é necessariamente interesse particular? Mello (2003) leciona que o interesse público subdivide-se em interesse público primário e interesse público secundário. O primeiro é o interesse das pessoas que vivem em determinado Estado, que podem não coincidir com os interesses do próprio Estado. Já o segundo, é o interesse do próprio Estado e das entidades que o compõe, sendo mais identificado com um interesse individual do que um interesse público, ou seja, das pessoas. Temos então que o interesse secundário (do Estado) somente deverá ser perseguido se se igualar a um direito primário (das pessoas).

A partir deste entendimento, percebe-se que se o Direito Tributário assumisse uma posição de dominação em relação à arrecadação tributária essa não teria o interesse público primário como fundamento e sim o interesse do Estado, logo secundário, pois em uma relação de dominação o foco será certamente arrecadar o máximo possível de tributos. Nesta situação, todo o arcabouço legislativo também será norteadado e interpretado com base nesse pressuposto de maximização da arrecadação.

Assim, como dito anteriormente, a solidariedade social é o fundamento da moderna tributação, pois esta, como interesse público primário, deve atender aos interesses das pessoas que vivem em determinada sociedade e não aos interesses do Estado. Deve ter um caráter mais contributivo do que arrecadatório e ter como premissa a capacidade contributiva de cada indivíduo, como preceitua a Constituição Federal.

Tem-se, desta forma, que a tributação como um fim em si mesma representa apenas o interesse público secundário, interesse estatal, infringindo frontalmente preceitos constitucionais, por isso devem ser combatidas quaisquer medidas nesse sentido, tais como as sanções políticas tributárias, que serão objeto de estudo deste trabalho.

4. PROGRAMAS DE REGULARIZAÇÃO FISCAL E PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO ESPECIAL

Apesar de não ser o foco principal deste trabalho a análise dos impactos dos parcelamentos especiais, torna-se necessário mostrar o cenário que se apresenta após anos de repetidas instituições de programas de regularização fiscal.

Os programas de regularização fiscal, chamados comumente de REFIS, nasceram no ano 2000 com a Lei 9.964/2000, sendo que nos últimos vinte anos foram criados cerca de quarenta programas de regularização fiscal que tinham como principal e mais esperada característica o parcelamento dos débitos em condições bem mais benéficas que as do parcelamento convencional. Este tipo de parcelamento passou a ser denominado de parcelamento especial como já conceituado anteriormente.

A principal expectativa desses programas de recuperação fiscal era o aumento da arrecadação tributária já que agora o contribuinte tinha a possibilidade de quitar suas dívidas com generosas reduções de multas e juros, seja à vista ou por meio de parcelamentos. Ao mesmo tempo, o governo pretendeu com essa política recuperar créditos tributários até então considerados irrecuperáveis.

Desta forma, o principal atrativo dos programas de recuperação fiscal lançados pelo governo federal era, além da redução do valor dos juros e a remissão das multas, a possibilidade do pagamento do tributo de forma parcelada, muitas vezes, em até 180 meses, prazo esse bem mais dilatado que o do parcelamento convencional que permite parcelamento em apenas 60 meses.

Essa conduta governamental durante anos gerou sempre a expectativa por um novo REFIS. Com isso, vários contribuintes deixavam de cumprir sua obrigação tributária principal à espera de um novo REFIS.

Um estudo da Receita Federal do Brasil sobre os parcelamentos especiais, publicado em dezembro de 2017, alertou para o efeito danoso para a sociedade dos cerca de quarenta parcelamentos especiais até então instituídos:

7. Os quadros demonstram a renúncia fiscal decorrentes dos últimos programas especiais de regularização fiscal. Destaca-se que os impactos negativos provocados por essas renúncias são diretamente absorvidos pelo orçamento da União, reduzindo os valores disponíveis para aplicação em todos os seus fins, desde saúde, educação, segurança e até a previdência social (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017).

Além disso, tais parcelamentos, segundo o mesmo estudo, levaram os contribuintes a um comportamento peculiar:

Historicamente, após a adesão, pode-se informar que cerca de 50% dos optantes tornam-se inadimplentes, seja de obrigações correntes, seja de parcelas do respectivo programa de parcelamento, incidindo em hipótese de exclusão do programa.

.....

A maioria dos contribuintes acabou sendo excluída por inadimplência ou optar por incluir a dívida parcelada em outro programa superveniente; esse comportamento pode ser explicado pelo grande aumento dos parcelamentos especiais nos últimos anos, que fez com que os contribuintes incorporassem uma cultura de não pagamento de dívidas na expectativa de instituição iminente de um novo programa de parcelamento com condições especiais para pagamento. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2017).

Nota-se que a falta de regularidade fiscal já era causa de exclusão dos programas de regularização fiscal, porém somente em relação aos próprios parcelamentos incluídos no programa. Inovou a Receita Federal do Brasil, como veremos adiante, quando condicionou a permanência do contribuinte nos programas de regularização fiscal à sua regularidade fiscal em relação a todas as demais obrigações tributárias não incluídas no programa de regularização, ditas obrigações correntes.

Os programas de recuperação fiscal apesar de trazerem em seu bojo regras excepcionais e, às vezes estranhas, em relação aos parcelamentos convencionais eram pouco contestados no âmbito judicial. No entanto, a partir de 2017 os programas passaram a conter o que podemos chamar de sanções políticas tributárias, como a acima descrita, e estas sim, passíveis de questionamentos judiciais, e que serão o objeto de estudo neste trabalho, cabendo a elas um item a parte.

5. SANÇÕES TRIBUTÁRIAS E SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS

Indivíduos que vivem em uma determinada sociedade estão sujeitos ao direito, pois este lhes garante direitos e impõe-lhes deveres, aplicando-lhes sanções quando descumprem a legislação vigente que regula determinada situação.

Cabe esclarecer, desde logo, que acepção da palavra sanção usada neste trabalho, conforme Dicionário Priberam é de que sanção seja a parte de uma lei em que se estabelece a pena contra os infratores da mesma e não a de um ato pelo qual um chefe de Estado aprova e confirma uma lei.

Coelho (2004) ensina que por força do Código Tributário Nacional, o contribuinte está sujeito a obrigações principais (pagamento do tributo) e obrigações acessórias (entrega de declarações, prestações de informações, guarda de documentos, etc). Quando descumpre tais obrigações fica o contribuinte sujeito às sanções tributárias, pois tal descumprimento configura um ato ilícito.

Ainda sobre o mesmo assunto Pontes (2000) menciona o caráter instrumental das sanções tributárias, na medida em que servem de meio para que se alcance um fim de interesse público. Logo, jamais devem ser vistas ou interpretadas como um fim em si mesmas. As sanções tributárias, na maioria das vezes, visam a minimizar e prevenir que se consume um dano ao Erário, intimidando o contribuinte a efetuar o recolhimento, ou a ressarcir o Erário do dano que haja se consumado.

No capítulo que tratou do interesse público e a tributação definiu-se que, quando se trata de arrecadação tributária, o interesse público está em conseguir recursos necessários para que o Estado possa criar as políticas públicas necessárias para a vida da população. Nesse sentido, as sanções tributárias, como parte da arrecadação tributária, também tem essa mesma função de contribuir para que o Estado desenvolva sua atividade e atenda aos interesses públicos da coletividade.

No entanto, quando falamos em sanção política tributária, é preciso saber se esta também atende aos interesses públicos, por mais que também tenha função arrecadatória, pois caso não a tenha não poderá ser considerada sanção tributária propriamente dita conforme descrita anteriormente. Veja a lição de Hugo Brito de Machado sobre a temática:

“Em Direito Tributário a expressão sanções políticas corresponde a restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras.

Qualquer que seja a restrição que implique cerceamento da liberdade de exercer atividade lícita é inconstitucional, porque contraria o disposto nos artigos 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, do Estatuto Maior do País.

...

São exemplos mais comuns de sanções políticas a apreensão de mercadorias sem que a presença física destas seja necessária para a comprovação do que o fisco aponta como ilícito; o denominado regime especial de fiscalização; a recusa de autorização para im-

primir notas fiscais; a inscrição em cadastro de inadimplentes com as restrições daí decorrentes; a recusa **de certidão negativa de débito quando não existe lançamento consumado contra o contribuinte**; a suspensão e até o cancelamento da inscrição do contribuinte no respectivo cadastro, entre muitos outros. (destacou-se)

Todas essas práticas são flagrantemente inconstitucionais, entre outras razões, porque: a) implicam indevida restrição ao direito de exercer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, assegurado pelo art. 170, parágrafo único, da vigente Constituição Federal; e b) configuram cobrança sem o devido processo legal, com grave violação do direito de defesa do contribuinte, porque a autoridade que a este impõe a restrição não é a autoridade competente para apreciar se a exigência é ou não legal.”

As sanções políticas tributárias pretendem obrigar o contribuinte a cumprir uma obrigação tributária principal de forma transversa, ou seja, por meio de uma construção legal que afronta os princípios constitucionais vigentes, ferindo os direitos individuais do contribuinte. No mais das vezes, o contribuinte deve pagar o tributo, mesmo que não concorde com a exação para depois questionar a sua legalidade. É o que Plácido e Silva denomina de *solve et repete*, ou seja, um regime adotado no Direito Tributário “diante do qual o contribuinte que é compelido a pagar certo tributo ou certa multa, mesmo que se mostrem indevidos, não pode recorrer da imposição para autoridade ou poder superior, sem que, primeiro, deposite ou preste caução idônea relativa a importância que lhe é exigida, embora, a seguir, se reconhecido o seu direito e a improcedência da exigência, lhe seja restituído o depósito ou liberada a caução”. Segundo Baleeiro (2010) essa regra tributária se origina na ditadura de 1937 e teria fundamento na auto-executoriedade dos atos administrativos, gênero do qual o lançamento é espécie.

Portanto, percebe-se que enquanto as sanções tributárias propriamente ditas se originam do interesse público, as sanções políticas tributárias provêm do pensamento de que o poder de império da administração pública e a manutenção da máquina pública são mais relevantes do que os direitos individuais dos contribuintes.

6. AS SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS E OS PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL

Como dito anteriormente foram editados, nos últimos anos, quase quarenta programas de recuperação fiscal. Nosso objeto de estudo, no entanto, serão apenas aqueles editados nos anos de 2017 e 2018. Nesses anos três programas chamaram a atenção por conterem cláusulas que suscitam sanções políticas tributárias:

PRT – Programa de Regularização Tributária instituído pela Medida Provisória 766 de 04/01/2017

Art. 1º.....

§ 3º A adesão ao PRT implica:

II - o dever de pagar regularmente as parcelas dos débitos consolidados no PRT e os débitos vencidos após 30 de novembro de 2016, inscritos ou não em Dívida Ativa da União; (destacou-se)

....

Art. 10. Implicará exclusão do devedor do PRT e a exigibilidade imediata da totalidade do débito confessado e ainda não pago e automática execução da garantia prestada: (destacou-se)

VII - a inobservância do disposto nos incisos II e IV do § 3º do art. 1º. (destacou-se)

PERT - Programa de Regularização Tributária instituído pela Lei 13496 de 24/10/2017

Art. 1º...

§ 4º A adesão ao Pert implica:

III - o dever de pagar regularmente as parcelas dos débitos consolidados no Pert e dos débitos vencidos após 30 de abril de 2017, inscritos ou não em dívida ativa da União; (destacou-se)

....

Art. 9º Observado o direito de defesa do contribuinte, nos termos do [Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972](#), implicará exclusão do devedor do Pert e a exigibilidade imediata da totalidade do débito confessado e ainda não pago: (destacou-se)

VII - a inobservância do disposto nos incisos III e V do § 4º do art. 1º desta Lei por três meses consecutivos ou seis alternados.

PRR – Programa de Regularização Tributária Rural instituído Lei 13.606 de 09 de janeiro de 2018

Art. 1º.

§ 3º A adesão ao PRR implicará:

III - o dever de pagar regularmente as parcelas da dívida consolidada no PRR e os débitos relativos às contribuições dos produtores rurais pessoas físicas e dos adquirentes de produção rural de que trata o [art. 25 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991](#), e às contribuições dos produtores rurais pessoas jurídicas de que trata o [art. 25 da Lei nº 8.870, de 15 de](#)

abril de 1994, vencidos após 30 de agosto de 2017, inscritos ou não em dívida ativa da União; (destacou-se)

...

Art. 10. **Implicará a exclusão do devedor do PRR** e a exigibilidade imediata da totalidade do débito confessado e ainda não pago: (destacou-se)

III - a **inobservância do disposto nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º** desta Lei, por três meses consecutivos ou por seis meses alternados, no mesmo ano civil; (destacou-se)

Os três programas têm em comum cláusula que condiciona a permanência no programa ao pagamento dos débitos vencidos após a data limite de vencimento dos débitos que poderiam ser incluídos no programa. Para melhor exemplificar vejamos o caso do PRT: A data de vencimento limite dos débitos que poderiam ser incluídos no programa era 30/11/2016, logo, ficando o contribuinte com qualquer outro débito em aberto após essa data estaria sujeito a exclusão do programa. Não basta, então, que o contribuinte esteja em dia com o parcelamento dos débitos incluídos no programa de regularização fiscal. Ele não poderia ter débito algum aberto desta data em diante. Isto é o que se depreende da leitura do inc. II, do art. 1º c.c. com o art. 10º e seu inciso VII da MP 766 de 04/01/2017.

Ora, é flagrante a sanção política tributária neste caso, pois o contribuinte se vê obrigado a fazer o pagamento de um tributo para não ser excluído do programa de regularização fiscal. Paga-se primeiro o débito e depois se discute se o mesmo é ou não devido. Um caso clássico de *solve et repete* que parece cada vez mais tornar-se lugar comum para as administrações tributárias visto que estas são sabedoras da necessidade de regularidade fiscal do contribuinte, principalmente o contribuinte empresário, para dar continuidade em suas atividades profissionais e econômicas. Na mesma linha de sanção política tributária seguem os programas denominados de PERT (Art. 1º, III c.c. art.9º, VII) e PRR (Art 1º III c.c. art. 10º, III). Veja-se o entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria:

ICMS. MANDADO DE SEGURANÇA. AUTORIZAÇÃO PARA EMISSÃO DE TALONÁRIO DE NOTAS FISCAIS. EXISTÊNCIA DE DÉBITOS COM A FAZENDA PÚBLICA. PRINCÍPIO DO LIVRE EXERCÍCIO DE ATIVIDADE ECONÔMICA. ARTIGO 170, PARÁGRAFO ÚNICO, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. SÚMULA N. 547 DO STF. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. NORMA LOCAL. RESSALVA DO ENTENDIMENTO DO RELATOR.

1. O Poder Público atua com desvio de poder negando ao comerciante em débito de tributos a autorização para impressão de documentos fiscais, necessários ao livre exercício das suas atividades (artigo 170, parágrafo único, da Carta Magna).

2. A sanção que por via oblíqua objetive o pagamento de tributo, gerando a restrição ao direito de livre comércio, é coibida pelos Tribunais Superiores através de inúmeros verbetes sumulares, a saber: a) ‘é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo’ (Súmula n.º 70/STF); b) ‘é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos’ (Súmula n.º 323/STF); c) ‘não é lícito a autoridade proibir que o contribuinte em

débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais' (Súmula n.º 547/STF); e d) 'É ilegal condicionar a renovação da licença de veículo ao pagamento de multa, da qual o infrator não foi notificado' (Súmula n.º 127/STJ). (destacou-se)

3. É defeso à administração impedir ou cercear a atividade profissional do contribuinte, para compeli-lo ao pagamento de débito, uma vez que este procedimento redundaria no bloqueio de atividades lícitas, mercê de representar hipótese da auto-tutela, medida excepcional ante o monopólio da jurisdição nas mãos do Estado-Juiz. (destacou-se) 4. Recurso especial conhecido e provido. (BRASIL, STJ – REsp. no 793.331 – Relator Min. Luiz Fux – DJU 01/03/2007)

Como visto acima, não é de hoje que o Supremo Tribunal Federal possui robusta jurisprudência sobre a não legitimidade das sanções políticas tributárias, sobretudo pela contrariedade ao direito de defesa, à lei, ao estado de direito e à própria Constituição Federal.

Este entendimento foi ganhando corpo com o tempo e sendo amadurecido. É possível ver isso com o Recurso Extraordinário n. 374.981, da relatoria do Ministro Celso de Mello que em decisão monocrática, abaixo transcrita, proferiu a inconstitucionalidade de leis que restringem direitos dos contribuintes como forma de exigir o pagamento do tributo, pois estas atentam contra o devido processo legal substantivo (princípio da proporcionalidade), decorrente do artigo 5º, inciso LIV da Constituição Federal de 1988:

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) (Destacou-se). 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. LIMITAÇÕES ARBITRÁRIAS QUE NÃO PODEM SER IMPOSTAS PELO ESTADO AO CONTRIBUINTE EM DÉBITO, SOB PENA DE OFENSA AO “SUBSTANTIVE DUE PROCESS OF LAW”. (Destacou-se) IMPOSSIBILIDADE CONSTITUCIONAL DE O ESTADO LEGISLAR DE MODO ABUSIVO OU IMODERADO (RTJ 160/140-141 - RTJ 173/807-808 - RTJ 178/22-24). O PODER DE TRIBUTAR - QUE ENCONTRA LIMITAÇÕES ESSENCIAIS NO PRÓPRIO TEXTO CONSTITUCIONAL, INSTITUÍDAS EM FAVOR DO CONTRIBUINTE - “NÃO PODE CHEGAR À DESMEDIDA DO PODER DE DESTRUIR” (MIN. OROSIMBO NONATO, RDA 34/132). A PRERROGATIVA ESTATAL DE TRIBUTAR TRADUZ PODER CUJO EXERCÍCIO NÃO PODE COMPROMETER A LIBERDADE DE TRABALHO, DE COMÉRCIO E DE INDÚSTRIA DO CONTRIBUINTE. A SIGNIFICAÇÃO TUTELAR, EM NOSSO SISTEMA JURÍDICO, DO “ESTATUTO CONSTITUCIONAL DO CONTRIBUINTE”. DOCTRINA. PRECEDENTES. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.

DECISÃO: O litígio em causa envolve discussão em torno da possibilidade constitucional de o Poder Público **impor restrições, ainda que fundadas em lei**, (destacou-se) destinadas a compelir o contribuinte inadimplente a pagar o tributo e que culminam, quase sempre, **em decorrência do caráter gravoso e indireto da coerção utilizada pelo Estado**, (Destacou-se) por inviabilizar o exercício, pela empresa devedora, de atividade econômica lícita.

....

Cabe acentuar, neste ponto, que o Supremo Tribunal Federal, tendo presentes os postulados constitucionais que asseguram a livre prática de atividades econômicas lícitas (CF, art. 170, parágrafo único), de um lado, e a liberdade de exercício profissional (CF, art. 5º, XIII), de outro - e considerando, ainda, que o Poder Público dispõe de meios legítimos que lhe permitem tornar efetivos os créditos tributários -, firmou orientação jurisprudencial, hoje consubstanciada em enunciados sumulares (Súmulas 70, 323 e 547), no sentido de que a imposição, pela autoridade fiscal, de restrições de índole punitiva, quando motivada tal limitação pela mera inadimplência do contribuinte, revela-se contrária às liberdades públicas ora referidas (destacou-se)

.....

Em suma: a prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, **não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental, constitucionalmente assegurados ao contribuinte** (destacou-se), pois este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos por este editados. (RTJ 125/395, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI). (BRASIL, STF – RE 374981/RS – Relator Min. Celso de Mello – DJU 28/03/2005)

É patente que a tributação e a arrecadação só atendem ao interesse público quando realizadas dentro dos limites constitucionais, respeitando os Direitos Fundamentais do contribuinte. A ordem constitucional vigente exige a observância do devido processo legal, principalmente, no que diz respeito à exigência de tributos visto que permitirá ao contribuinte o exercício da ampla defesa e do contraditório. O PERT - Programa de Regularização Tributária instituído ainda tentou, disfarçadamente, em seu art. 9º dar ares de constitucionalidade ao programa ao citar o respeito ao interesse de defesa.

A aplicação de sanções políticas tributárias coloca de lado os direitos fundamentais do contribuinte. Percebe-se, então, que a necessidade arrecadatória do Estado se sobrepõe a aos direitos dos contribuintes. Pode-se dizer, assim, que as sanções políticas tributárias não têm como objetivo atingir os interesses públicos primários já que atentam contra os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, contribuindo de forma negativa para um melhor entendimento do princípio da capacidade contributiva na medida em que o fruto de sua arrecadação não será utilizado para atender ao interesse do contribuinte que é interesse público e sim a um interesse secundário, ou seja, o interesse do Estado e das entidades que o compõe, que podemos considerar como dito anteriormente, interesse individual.

Outro aspecto que deve ser observado é que a arrecadação tributária depende diretamente da atividade empresarial, logo a aplicação de sanções políticas tributárias pode levar as empresas a terem dificuldades para manter sua regularidade fiscal e com isso, consequentemente, dificuldades para exercer as suas atividades, deixando elas mesmas de recolher diretamente os tributos devidos e indiretamente afeta a arrecadação tributária, por meio do reflexo negativo que isso causará na cadeia produtiva em seu entorno.

A carga tributária no Brasil, não é novidade para ninguém, é enorme. Os países mais desenvolvidos cobram metade dos tributos aqui exigidos. Isso por si só, já é motivo para a grande inadimplência das empresas. Inadimplência, no entanto, não é sinônimo de inatividade, já que mesmo nestas condições as empresas continuam funcionando e gerando emprego e renda.

A falta de regularidade fiscal causada pela exclusão de um programa de regularização fiscal em razão do não pagamento de um débito não incluído em parcelamento especial, o que consideramos sanção política tributária, atinge não apenas os direitos individuais do empresário (devido processo legal, direito de propriedade e liberdade de profissão), mas toda cadeia produtiva envolvida no negócio e consequentemente, a sociedade como um todo. Roque Antonio Carraza, citado por Pontes (2000, p. 143) resume: “O propósito de abastecer de dinheiro os cofres públicos não pode chegar, num Estado de Direito como o nosso, ao ponto de lesar direitos subjetivos das empresas e dos particulares que delas participam”.

Constata-se também a ocorrência do abuso de poder por parte da Administração quando exclui o contribuinte do programa de recuperação fiscal pelo fato de o contribuinte possuir um débito em aberto fora do programa. Tais sanções políticas tributárias, que se fundamentam no poder de polícia, acabam por ter como consequência a restrição do exercício de atividades, pela não regularidade fiscal. Sem regularidade fiscal a maioria das empresas não consegue exercer suas atividades, o que como dito antes, gera graves problemas para a empresa e para a economia com um todo.

Quando da criação de sanções tributárias ou de quaisquer outras sanções há de se ter proporcionalidade entre a aplicação da sanção e seus efeitos. Há de se ter equilíbrio, pois do contrário corre-se o risco de ofensa ao princípio da proporcionalidade cometendo-se excessos. No caso em questão estamos diante de flagrante caso de ofensa ao princípio da proporcionalidade, pois a exclusão do programa de regularização fiscal, o que causa a sua não regularidade fiscal, e possível paralisação de suas atividades econômicas se deu exclusivamente por conta da inadimplência de débitos não incluídos no parcelamento. O desrespeito ao ditame constitucional, por parte da Administração Pública na seara tributária, foi exemplarmente demonstrado na lição PONTES:

“O princípio da proporcionalidade, em seu aspecto necessidade, torna inconstitucional também grande parte das sanções indiretas ou políticas impostas pelo Estado sobre os sujeitos passivos que se encontrem em estado de impontualidade com os seus deveres tributários. Com efeito, se com a imposição de sanções menos gravosas, e até mais eficazes (como a propositura de medida cautelar fiscal e ação de execução fiscal), pode o Estado

realizar o seu direito à percepção da receita pública tributária, nada justifica validamente a imposição de sanções indiretas como a negativa de fornecimento de certidões negativas de débito, ou inscrição em cadastro de devedores, o que resulta em sérias e graves restrições ao exercício da livre iniciativa econômica, que vão da impossibilidade de registrar atos societários nos órgãos do Registro Nacional do Comércio até a proibição de participar de concorrências públicas.

O Estado brasileiro, talvez em exemplo único em todo o mundo ocidental, exerce, de forma cada vez mais criativa, o seu poder de estabelecer sanções políticas (ou indiretas), objetivando compelir o sujeito passivo a cumprir o seu dever tributário. Tantas foram as sanções tributárias indiretas criadas pelo Estado brasileiro que deram origem a três Súmulas do Supremo Tribunal Federal.

Enfim, sempre que houver a possibilidade de se impor medida menos gravosa à esfera jurídica do indivíduo infrator, cujo efeito seja semelhante àquele decorrente da aplicação de sanção mais limitadora, deve o Estado optar pela primeira, por exigência do princípio da proporcionalidade em seu aspecto necessidade.

...

As sanções tributárias podem revelar-se inconstitucionais, por desatendimento à proporcionalidade em sentido estrito (...), quando a limitação imposta à esfera jurídica dos indivíduos, embora arrimada na busca do alcance de um objetivo protegido pela ordem jurídica, assume uma dimensão que inviabiliza o exercício de outros direitos e garantias individuais, igualmente assegurados pela ordem constitucional.

...

Exemplo de sanção tributária claramente desproporcional em sentido estrito é a interdição de estabelecimento comercial ou industrial motivada pela impontualidade do sujeito passivo tributário relativamente ao cumprimento de seus deveres tributários. Embora contumaz devedor tributário, um sujeito passivo jamais pode ver aniquilado completamente o seu direito à livre iniciativa em razão do descumprimento do dever de recolher os tributos por ele devidos aos cofres públicos. O Estado deve responder à impontualidade do sujeito passivo com o lançamento e a execução céleres dos tributos que entende devidos, jamais com o fechamento da unidade econômica.

Neste sentido, revelam-se flagrantemente inconstitucionais as medidas aplicadas, no âmbito federal, em consequência da decretação do chamado ‘regime especial de fiscalização’. Tais medidas, pela gravidade das limitações que impõem à livre iniciativa econômica, conduzem à completa impossibilidade do exercício desta liberdade, negligenciam, por completo, o verdadeiro papel da fiscalização tributária em um Estado Democrático de Direito e ignoram o entendimento já consolidado do Supremo Tribunal Federal acerca das sanções indiretas em matéria tributária. Esta Corte, aliás, rotineiramente afasta os regimes especiais de fiscalização, por considerá-los verdadeiras sanções indiretas, que se chocam frontalmente com outros princípios constitucionais, notadamente com a liberdade de iniciativa econômica.” (grifei) HELENILSON CUNHA PONTES (“O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, p. 141/143, item n. 2.3, 2000, Dialética)

Nos casos dos programas acima citados, deveria ser aplicado somente o que os mesmos já preveem em caso de não pagamento das parcelas do parcelamento especial: rescindir o parcelamento e retornar o crédito tributário a situação anterior, possibilitando ao contribuinte a discussão da exação por meio do devido processo legal e ao fisco a cobrança do débito e dos acréscimos legais devidos além da perda de todos os benefícios concedidos.

7. A EDUCAÇÃO FISCAL COMO UMA ALTERNATIVA PARA OS PROGRAMAS DE RECUPERAÇÃO FISCAL E AS SANÇÕES POLÍTICAS TRIBUTÁRIAS DELES DERIVADAS

Segundo a Receita federal a Educação Fiscal é compreendida como um importante instrumento de conscientização da sociedade sobre os seus direitos e deveres fiscais. O conhecimento da tributação possibilita o fomento da cidadania, proporcionando o aprendizado sobre a função social do tributo, como forma de redistribuição da renda nacional e elemento de justiça social. Dessa maneira, o cidadão é capaz de participar do processo de arrecadação, aplicação e fiscalização do dinheiro público.

A educação fiscal, hoje já presente, de forma tímida, no âmbito das administrações tributárias por meio do Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF), arquitetado pelos Ministérios da Educação e da Fazenda por meio da Portaria Interministerial nº 413, de 31 de dezembro de 2002, é um instrumento permanente de educação para a cidadania desenvolvida nos 26 Estados e no Distrito Federal. Tal programa precisa ser trabalhado de forma mais intensa, cabendo às administrações tributárias aportarem mais recursos nesta área a fim de que possa se expandir além das fronteiras dos órgãos arrecadadores, que não tem a função precípua do ensino, partindo, em conjunto com o Ministério da Educação, para as escolas de educação regular em todos os seus níveis, como parte do currículo escolar, como disciplina transversal.

Tornar o cidadão consciente do dever de pagar os tributos, por meio da educação, deve ser a premissa do Estado para a criação de uma nova geração de contribuintes. Esta premissa encontra-se bem evidenciada no conceito de Educação Fiscal trazido pelo PNEF:

“[...] uma abordagem didático-pedagógica capaz de interpretar as vertentes financeiras da arrecadação e dos gastos públicos, estimulando o cidadão a compreender o seu dever de contribuir solidariamente em benefício do conjunto da sociedade e, por outro lado, estar consciente da importância de sua participação no acompanhamento da aplicação dos recursos arrecadados, com justiça, transparência, honestidade e eficiência, minimizando o conflito de relação entre o cidadão contribuinte e o Estado arrecadador”. (ESAF, 2009, p. 27).

Claro, além disso, o Estado deve de outra parte trabalhar para diminuir a carga tributária, combater a corrupção e melhorar a qualidade dos serviços públicos prestados à população, pois isto é um grande entrave para que o contribuinte tenha o entendimento da função social do tributo.

Melhor prevenir do que remediar. Esse dito popular aplica-se bem a questão dos repetidos programas especiais lançados pelo governo federal. Remediam-se as consequências da falta de educação fiscal que, aliada a alta carga tributária, faz com que cresça cada vez mais os índices de inadimplência e, com isso, os programas de recuperação fiscal que trazem, agora, a reboque, sanções políticas tributárias, como forma de aumentar a arrecadação tributária em detrimento do incentivo à espontaneidade.

Nesse diapasão, a Receita Federal do Brasil entende que as administrações tributárias necessitam sim, e cada vez mais, atuar de forma eficiente na detecção e correção da fraude fiscal. No entanto, por sua vez, também há de ser objeto de reflexão a adoção de ações que visem a facilitar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias e garantir o respeito pelos direitos dos contribuintes, criando, com isso, um maior sentido de pertença e legitimidade da administração. Este é um dos grandes desafios da gestão tributária atual.

É preciso mudar a visão impositiva da tributação que desde há muito tempo teve a característica de ato de império e servia como já dito antes, para que os governantes expandissem suas fronteiras por meio da usurpação dos bens dos derrotados nas batalhas. Modernamente o resultado econômico alcançado pela tributação deve servir ao interesse público e fazer com o que o Estado possa atender aos direitos fundamentais de seus cidadãos e não aos seus próprios.

Isso implica, de antemão, em aumentar o que se denomina de Moral Tributária, ou seja, o conjunto de valores e princípios éticos que norteiam as ações, tanto da Administração Tributária como dos Contribuintes. Klaus Tipke é enfático ao dizer: “sem moralidade tributária por parte do Estado é impossível edificar a moralidade fiscal dos contribuintes”.

Segundo Marciano Buffon o dever fundamental de pagar tributos é o principal dever de cidadania, pois sem o seu cumprimento o Estado fica inviabilizado de proporcionar os direitos do cidadão:

“Se assim não for, o debate rumará para o ingênuo, descompromissado e irreal cenário do “paraíso dos direitos”, no qual se reclamam e, cada vez mais, se reconhecem formalmente novos direitos, sem que se tenha a devida preocupação com o seu custo social, e, portanto, sem que tais direitos tenham a perspectiva de divorciarem-se da condição de meras promessas (...). A questão dos deveres fundamentais não pode continuar ocupando um espaço tão pouco significativo na teoria constitucional, pois isso implica um pacto de hipocrisia, em que se faz de conta que se tem direitos – dado que formalmente consagrados – e se imagina que tais direitos possam ser assegurados por um ente “sobrenatural” – Estado –, esquecendo-se de que este ente nada mais é do que a soma de todos e não o contraponto da sociedade.”

Dentro deste cenário é que se faz importante a educação fiscal como instrumento de mudança da visão que a sociedade tem do dever de pagar tributos somente com o intuito de abastecer os cofres do Estado e não com o fito de garantir os direitos dos cidadãos. É preciso criar estratégias educacionais para atingir este objetivo, visto que essa consciência fiscal não é inata, mas deve ser construída ao longo do tempo.

No momento em que o indivíduo passa a perceber a dinâmica e a importância desses processos para sua vida, há grande possibilidade de mudança de paradigma. Fica mais explícito que o tributo é a contribuição de todos para construirmos uma sociedade mais justa, o que só será possível com o controle popular do gasto público. Essa consciência estimula a mudança de comportamento em relação a sonegar e malversar recursos públicos, atos

que passam a ser repudiados como crimes sociais, uma vez que retiram dos cidadãos que mais dependem do Estado as condições mínimas para que tenham dignidade e esperança de construir seu futuro com autonomia e liberdade. (Educação Fiscal no contexto Social, p. 25)

Não são sanções políticas tributárias que irão fazer com que o contribuinte cumpra o dever de pagar tributos, mas sim o discernimento da solidariedade social enquanto vetor do interesse público primário.

É necessário canalizar os investimentos para a educação fiscal, pois desta forma certamente, criaremos uma geração de bons contribuintes porque serão conscientes do dever de pagar tributos. A Receita Federal, sabedora do potencial da disciplina ratifica em sua cartilha a importância do papel da educação fiscal para derrubar os muros que durante anos foram e continuam sendo criados entre as administrações tributárias e o contribuinte:

“na medida em que sejamos capazes de convencer os cidadãos da justiça do tributo, de que se trata de um tributo que é pago por todos os obrigados e de que os recursos obtidos são necessários e aplicados adequadamente, estaremos contribuindo decisivamente para a aceitação do tributo e para o cumprimento voluntário das obrigações fiscais dos cidadãos e, portanto, reduzindo as cotas de **coação necessárias** e os custos de gestão.” (grifo nosso). (Cartilha de Educação fiscal, p.11),

Parece um tanto idílico, mas uma das formas mais eficazes de arrecadar tributos de forma espontânea é por meio da conscientização de que o contribuinte faz parte de uma sociedade que precisa ser mantida, também com os seus recursos.

Aliado a isso, é urgente que o Estado diminua a carga tributária no país. A carga tributária é um indicador que expressa a relação entre o volume de recursos que o Estado extrai da sociedade, sob a forma de impostos, taxas e contribuições para financiar as atividades que se encontram sob sua responsabilidade e o Produto Interno Bruto (PIB) que é a soma de todos os bens e serviços produzidos em um país durante certo período. No Brasil, a carga tributária é uma das mais elevadas do mundo, equiparando-se e, às vezes, superando a de países, mais desenvolvidos.

O último estudo publicado pela Receita Federal do Brasil, responsável por divulgar os números da carga tributária no Brasil, mostra que em 2017 o percentual foi de 32,43% do PIB contra 32,29 em 2016. O mesmo estudo aponta um aumento da carga tributária em relação ao PIB pelo terceiro ano consecutivo. Dentre as bases de incidência destaca-se em 2017 a de bens e serviços com um percentual de 48,44% da arrecadação o que representou 15,71% do PIB, ou seja, o Brasil tributa excessivamente o consumo tornando extremamente regressivo o sistema tributário brasileiro.

Neste cenário, entende-se que muitos contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, enfrentam enormes desafios para o cumprimento das suas obrigações tributárias principais. Logo, é necessário rever a política fiscal que vem sendo adotada por meio de uma ampla reforma tributária que mude o perfil regressivo do sistema tributário, principalmente com o aumen-

to da tributação do patrimônio e a diminuição da tributação do consumo, diminuindo consequentemente a carga tributária.

Em síntese, acredita-se que a educação fiscal pode ser o caminho para transformar o sistema tributário brasileiro. A disciplina Educação Fiscal deveria, em algum momento, fazer parte do currículo escolar propiciando que a sociedade ficasse mais exigente, inclusive no que diz respeito à eleição de seus representantes, que em última análise, decidem os rumos de política fiscal.

8. CONCLUSÃO

Por tudo que foi visto é fácil perceber que a tributação é fruto do princípio da solidariedade onde todos devem contribuir, de acordo com sua capacidade, para o bem comum. Prover ao estado os recursos para “assegurar os direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça” (Preâmbulo da Constituição Federal de 1988) é o seu fim maior e não atender ao interesse do próprio Estado e das entidades que o compõe, como já foi dito aqui. Destarte, a tributação quando feita dentro dos parâmetros dos valores e princípios constitucionais devem sempre expressar o interesse público.

De um modo geral, as sanções tributárias materializam o princípio da capacidade contributiva contribuindo para o alcance do interesse público pretendido pelo ente tributante. Já as sanções políticas tributárias concretizam o interesse do Estado e de seus entes em total desacordo com a ordem constitucional.

Desta maneira, após o término deste estudo conclui-se que a exclusão de contribuintes de programas de recuperação fiscal em razão de inadimplemento de tributos neles não incluídos caracteriza-se como verdadeira sanção política tributária visto que não há alicerce constitucional que dê a ela suporte legal. Como visto, as sanções tributárias propriamente ditas são um meio para que se alcance um fim de interesse público. Estas visam a minimizar e prevenir a ocorrência de um dano ao Erário. Diferente são as sanções políticas que visam restringir direitos dos contribuintes devedores do Fisco, obrigando-os a liquidar seus tributos. No caso em tela, a regularidade fiscal do contribuinte deverá ser exigida por outros meios já existentes no Procedimento Administrativo Fiscal e não com a exclusão de um programa de regularização tributária no qual o contribuinte está inserido e em dia com seu parcelamento.

A aplicação deste tipo de sanção é um clássico exemplo de exorbitância do poder da Administração que invade a competência do judiciário com a imposição de restrições aos direitos de indivíduos somente para obrigar o contribuinte ao pagamento de débito. Tal prática deve ser abolida pelo judiciário a fim de que não possamos mais vê-la sendo aplicada no cotidiano. Somente assim, faremos valer a supremacia constitucional.

REFERÊNCIAS

- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 879.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm . Acesso em: 05 out. 2019.
- BRASIL. Código Tributário Nacional. (1966). **Código Tributário Nacional**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm Acesso em: 06 out. 2019.
- BRASIL. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10522compilado.htm Acesso em: 08 out. 2019.
- BRASIL. Lei 13.496 de 24 de outubro de 2017. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2017/lei-13496-24-outubro-2017-785609-norma-pl.html> Acesso em: 09 out. 2019.
- BRASIL. Lei 13.606 de 09 de janeiro de 2018. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/l13606.htm. Acesso em: 09 out. 2019.
- BRASIL. Medida Provisória 766 de 04 de janeiro de 2017. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Mpv/mpv766.htm. Acesso em: 20 out. 2019.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. no 793.331 – Relator Min. Luiz Fux – **Diário de Justiça**. Brasília, 01 mar. 2007
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 374981/RS – Relator Min. Celso de Mello. Disponível em <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo381.htm#transcricao1>. Acesso em: 27 fev. 2020.
- BUFFON, Marciano. A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana. São Leopoldo. Unisinos, 2007
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. “**Teoria das Sanções Tributárias**.” in: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Sanções administrativas tributárias**. São Paulo: Dialética, 2004. p.420-444.
- DE PLACIDO E SILVA. Oscar Joseph. **Vocabulário Jurídico**. p. 268.
- ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA-ESAF. **Educação fiscal no contexto social**. Disponível em: http://www.gestaoescolar.diaadia.pr.gov.br/arquivos/File/pdf/def_caderno_1.pdf. Acesso em: 26 mai. 2020.
- GRECO, Marco Aurélio. “**Solidariedade social e tributação**.” in: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189.
- HUGO DE BRITO MACHADO, “Sanções Políticas no Direito Tributário”, in *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 30, p. 46/47
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Estudo sobre impactos dos parcelamentos especiais**. Disponível em <http://receita.economia.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>. Acesso em: 07 jan. 2020.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Portaria MF / MEC Nº 413, de 31 de dezembro de 2002**. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=27597>. Acesso em: 27 fev. 2020.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Cartilha de Educação Fiscal**. Disponível em <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal/publicacoes/livros-e-artilhas/cartilha-educacao-fiscal-pfp-com-capateste-v3.pdf>. Acesso em 31 Jan. 2020.

RECEITA FEDERAL. **Educação Fiscal - conscientização da sociedade sobre os direitos e deveres fiscais**, Disponível em <http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/direitos-e-deveres/educacao-fiscal/publicacoes/livros-e-artilhas/cartilha-educacao-fiscal-pfp-com-capateste-v3.pdf>. Acesso em: 30 jan. 2020.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil. Análise por tributos e bases de incidência**. Disponível em <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em: 05 fev. 2020.

SIQUEIRA, Edison Freitas. **Débito Fiscal. Análise crítica e sanções políticas**. Tomo 1, 3ª edição, Ed. Sulista, Porto Alegre, 2005, p.47.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. 1ª Edição, Ed. SAFE, São Paulo. 2012.

13

A EXTRAFISCALIDADE NAS DEDUÇÕES DO IRPF E OS MODELOS APLICADOS NO EXTERIOR

DANIEL AUGUSTO VASATA FURTADO

A EXTRAFISCALIDADE NAS DEDUÇÕES DO IRPF E OS MODELOS APLICADOS NO EXTERIOR

DANIEL AUGUSTO VASATA FURTADO

RESUMO

Há inúmeras formas de o governo utilizar os tributos de sua competência com finalidade extrafiscal, o que, por consequência, implica na redução das desigualdades que permeiam a população e no aumento do bem-estar social. Sendo o Imposto de Renda da Pessoa Física um dos tributos federais de maior impacto na questão arrecadatória no país, não poderia deixar de levar em consideração as questões de justiça social. As deduções do IRPF têm um papel importante nessa questão e diversas são as maneiras utilizadas até então pelo Estado Brasileiro. Este trabalho busca fazer um levantamento e análise das principais deduções utilizadas por Brasil, Estados Unidos e Argentina, bem como apresenta um comparativo entre a sistemática de deduções adotada entre esses três países, e uma possível implementação na legislação tributária pátria das deduções fixadas nos demais países analisados. Como resultado verifica-se que o Brasil poderia adotar novas regras de dedução, exemplo das utilizadas nos outros países, e realizar alterações na legislação em vigor a fim de empregar tais regramentos. Constata-se que falar em alterações pontuais no IRPF é complicado, pois introduz modificações em toda uma estrutura arrecadatória e uma renúncia de receita tem um impacto grande no orçamento. Porém, modificações devem ser feitas para que sejam respeitados os direitos sociais que têm guarida na Constituição Federal. O IRPF precisa passar por modificações e as deduções fazem parte disso, de forma que a extrafiscalidade, que é preceito do referido tributo, seja atingida.

Palavras-chave: IRPF. Deduções. Extrafiscalidade. Impuesto a las Ganancias de las personas físicas. Individual Income Tax.

ABSTRACT

There are countless ways for government use taxes in a non-collect purpose, which, consequently, implies reduce the inequalities and increase social welfare. Being Imposto de Renda da Pessoa Física one of the federal taxes in Brazil with the greatest impact on tax collection, it should take into account issues of social justice. IRPF deductions play an important role in this subject and the Brazilian State use the deductions in diverse modes. This work seeks to survey and analyze the main deductions used by Brazil, the United States and Argentina, and presents a comparison between the system of deductions adopted in these three countries, and a possible implementation in the national tax legislation of the deductions fixed in the other countries. As a result, it appears that Brazil could adopt new deduction rules, example of those used in other countries, and make changes to the legislation in force to employ such rules. It appears that talking about specific changes in the IRPF is complicated, as it introduces changes in an entire collection structure and a waiver of revenue has a major impact on the budget. However, modifications must be made in order to respect the social rights that are enshrined in the Federal Constitution. The IRPF needs to go through modifications and deductions are part of that.

Keywords: IRPF. Deductions. Extrafiscality. Impuesto a las ganancias de las personas físicas. Argentina. Individual income tax. Estados Unidos da América.

1. INTRODUÇÃO

O Imposto de Renda Pessoa Física é um tributo instituído por praticamente todos os países do mundo. Todos possuem características peculiares entre si, porém, todos são guiados pela obrigação de pagar uma certa porcentagem de sua renda ao governo. O cálculo do imposto tem por base uma nova riqueza produzida pelo contribuinte, seja por fruto de trabalho, capital, ou ambos (rendimentos tributáveis), sobre a qual se aplica uma porcentagem (alíquota), obedecendo tabela produzida pelo organismo fiscalizador de cada país

No Brasil, o IRPF é um dos tributos mais rentáveis do país e foi criado com base na necessidade de se ter um imposto justo, indispensável e importante para a economia. Este tributo é orientado por uma série de princípios: o princípio da generalidade, o qual sujeita todo contribuinte que obtenha rendimentos tributáveis ao IR; a universalidade, que faz o imposto atingir todas as rendas e proventos tributáveis; e o princípio da progressividade, que tributa com alíquota mais elevada quem possuiu maior base de cálculo. Os princípios da generalidade e universalidade garantem que o tributo cumpra sua função de arrecadar, enquanto a progressividade cumpre a função de redistribuição de renda.

Possuindo nítida função fiscal, é importante instrumento de arrecadação para a União, uma vez que sua receita não é vinculada, ou seja, seu pagamento não enseja uma contraprestação por parte da União em favor do contribuinte. Sua receita então pode ser empregada na saúde, educação, programas de transferência de renda, como “Fome Zero” e “Bolsa Família”, programas de geração de empregos e inclusão social, como plano de reforma agrária, construção de habitação popular, saneamento e reurbanização de área degradadas, investimentos em infraestrutura, segurança pública, cultura, esporte, defesa do meio ambiente e estímulo ao desenvolvimento da ciência e tecnologia. Resumindo, em melhorias para o país.

Porém, outra função exercida pelo Imposto de Renda é a função extrafiscal, que torna os impostos poderosos instrumentos para estimular ou inibir condutas com o objetivo de corrigir anômalas situações sociais ou econômicas. No caso do IR alcançar uma justiça social, reduzindo as desigualdades sociais por meio de uma progressividade das alíquotas incidentes de acordo com sua capacidade econômica, isentando dessa forma, os que não tem condições econômicas de suportar a tributação sem que ofenda seu mínimo existencial. Outra maneira encontrada pelo IR para exercer sua função extrafiscal é a estipulação de um expressivo número de deduções, adequando a exigência fiscal ao perfil do contribuinte. SABBAG (2018) aponta que a dedutibilidade deve ser ampla, englobando todas as despesas necessárias à manutenção do indivíduo e de sua família, e que deve haver uma política de “inclusão” de despesas dedutíveis.

Por se tratar de um imposto de grande importância, esse trabalho se pretende realizar uma análise entre as deduções utilizadas por alguns países na apuração dos seus impostos de renda. Além do Brasil, comparou-se as deduções de EUA e Argentina com o objetivo de observar as práticas nesses países como forma de tornar o IR um imposto mais justo, e verificar a aplicabilidade dessas deduções na realidade brasileira apontando adaptações e melhorias.

2. O IRPF NO BRASIL

O Imposto de Renda Pessoa Física é um imposto federal, ou seja, é tributo de competência da União e é utilizado como meio hábil para promover a redistribuição de renda. É previsto pela Constituição Federal no art. 153, inciso III e regulamentado pelo CTN nos artigos 43 a 45. Tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda (decorrente do capital, do trabalho ou da conjugação de ambos) e proventos de qualquer natureza, assim entendidos todos os acréscimos não compreendidos no conceito de renda (SABBAG, 2018).

SABBAG (2018) detalha disponibilidade econômica ou jurídica, que pode variar, em razão de:

- a) Renda de Capital – aluguel, royalties, recebimentos advindos de aplicações financeiras, lucros etc;
- b) Renda do Trabalho – salário, honorários, pro-labore, comissões etc;
- c) Renda da combinação de capital e trabalho – pro-labore, lucro, dividendos etc;
- d) Proventos de qualquer natureza – aposentadorias, pensões, ganho em loterias, doações, acréscimos patrimoniais não justificáveis etc. (SABBAG, 2018 p.1376)

O Imposto de Renda Pessoa Física incide sobre a renda e os proventos de contribuintes residentes no país ou no exterior, os quais tenham fonte de rendimentos oriundos do Brasil.

As alíquotas variam conforme o rendimento, de forma que são isentos de cobrança os contribuintes que ganham abaixo do limite estabelecido para a apresentação obrigatória da declaração anual.

Anualmente, os contribuintes devem declarar seus rendimentos à Receita Federal do Brasil por meio da “Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física” (DIRPF). A entrega deve ocorrer no ano de “exercício” que se sucede ao ano em que ocorreram os rendimentos até o dia 30 de abril.

Para 2020 estão obrigados a apresentar a Declaração de Ajuste Anual as pessoas físicas que:

- a) receberam rendimentos tributáveis, sujeitos ao ajuste na declaração, cuja soma foi superior a R\$ 28.559,70;
- b) receberam rendimentos isentos, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, cuja soma foi superior a R\$ 40.000,00;
- c) obtiveram, em qualquer mês, ganho de capital na alienação de bens ou direitos, sujeito à incidência do imposto, ou realizaram operações em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas;
- d) relativamente à atividade rural:
 - obtiveram receita bruta em valor superior a R\$ 142.798,50;
 - pretendam compensar, no ano-calendário de 2019 ou posteriores, prejuízos de anos-calendário anteriores ou do próprio ano-calendário de 2019;

- e) tiveram, em 31 de dezembro, a posse ou a propriedade de bens ou direitos, inclusive terra nua, de valor total superior a R\$ 300.000,00;
- f) passaram à condição de residente no Brasil em qualquer mês e nesta condição se encontrava em 31 de dezembro; ou
- g) optaram pela isenção do imposto sobre a renda incidente sobre o ganho de capital auferido na venda de imóveis residenciais, cujo produto da venda seja destinado à aplicação na aquisição de imóveis residenciais localizados no País, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contados da celebração do contrato de venda.

2.1. DEDUÇÕES

Ao realizar a declaração do IRPF as deduções podem ocorrer de duas formas: Simplificada ou Completa. O contribuinte pode optar pela forma mais vantajosa ao simular as duas alternativas.

Na Declaração Simplificada o contribuinte terá um desconto único de 20% na renda tributável. Este desconto substitui todas as deduções legais da declaração completa, inclusive as despesas com saúde e educação. Para 2020 esse desconto de 20% fica limitado a um total de R\$ 16.754,34.

Já na Declaração Completa o contribuinte pode deduzir do imposto devido as despesas com diversas situações definidas em lei, como é o caso dos gastos com dependentes, educação, saúde, pensão alimentícia e previdência. Em todos estes casos as deduções observam regras e limites.

2.1.1. DESPESAS MÉDICA

As despesas médicas do contribuinte e de seus dependentes não têm limite, podendo ser deduzidas de forma integral no cálculo do imposto de renda. São dedutíveis gastos com consultas médicas de qualquer especialidade, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionais, fonoaudiólogos, hospitais, e as despesas provenientes de exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias.

Todos os gastos dedutíveis precisam ser devidamente comprovados e restringem-se aos pagamentos efetuados pelo contribuinte para o seu próprio tratamento ou o de seus dependentes.

Despesas com medicamentos e tratamentos estéticos não podem ser abatidas do imposto de renda.

2.1.2 DESPESAS COM INSTRUÇÃO

Podem ser deduzidos os pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes (estes até no máximo 24 anos). São dedutíveis as despesas relacionadas: à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico.

Os gastos com instrução têm um limite anual individual de R\$ 3.561,50. O valor dos gastos realizados por um dependente que ultrapassem esse limite não podem ser aproveitados pelo contribuinte ou outro dependente que não alcançou o valor limite em despesas com instrução.

Os pagamentos de aulas de idioma estrangeiro, música, dança, natação, ginástica, dicção, corte e costura, aulas de trânsito, tênis ou pilotagem não são dedutíveis por falta de previsão legal. Além disso, gastos com material escolar, alimentação e transporte também não podem ser deduzidos

O crédito educativo (Programa de Financiamento Estudantil – FIES, por exemplo) caracteriza-se como empréstimo oneroso, com ônus e encargos próprios desses contratos, e por isso não pode ser deduzido como despesa com instrução por falta de previsão legal. O valor pago à instituição de ensino, ainda que com recursos do crédito educativo, pode ser deduzido como despesa com instrução, observado os limites previstos na legislação, no ano do efetivo pagamento à instituição de ensino.

2.1.3. DEPENDENTES

Os gastos com dependentes são dedutíveis, mas possuem um limite de R\$ 2.275,08 por pessoa. São considerados dependentes de acordo com a legislação tributária, e para efeito do imposto sobre a renda:

- a) companheiro (a) com quem o contribuinte tenha filho ou viva há mais de 5 anos, ou cônjuge;
- b) filho(a) ou enteado(a), até 21 anos de idade, ou, em qualquer idade, quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;
- c) filho(a) ou enteado(a), se ainda estiverem cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau, até 24 anos de idade;
- d) irmão(ã), neto(a) ou bisneto(a), sem arrimo dos pais, de quem o contribuinte detenha a guarda judicial, até 21 anos, ou em qualquer idade, quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;
- e) irmão(ã), neto(a) ou bisneto(a), sem arrimo dos pais, com idade de 21 anos até 24 anos, se ainda estiver cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau, desde que o contribuinte tenha detido sua guarda judicial até os 21 anos;
- f) pais, avós e bisavós que, em 2019, tenham recebido rendimentos, tributáveis ou

não, até R\$ 22.847,76;

g) menor pobre até 21 anos que o contribuinte crie e eduque e de quem detenha a guarda judicial;

h) pessoa absolutamente incapaz, da qual o contribuinte seja tutor ou curador.

2.1.4. PENSÃO ALIMENTÍCIA

Pode ter o valor deduzido integralmente o contribuinte que paga pensão alimentícia. Porém, apenas quando a pensão for em decorrência de decisão judicial ou acordo homologado judicialmente ou por escritura pública. A pessoa que recebe a pensão fica sujeito a pagar imposto sobre o montante recebido.

2.1.5. PREVIDÊNCIA

No caso da Previdência Oficial da União, estados e municípios, os valores pagos podem ser deduzidos integralmente do Imposto de Renda. Para previdência complementar, a dedução é limitada a 12% do total dos rendimentos computados na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda devido na declaração. Essa regra vale também para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual (Fapi), entidades fechadas de previdência complementar e Plano Gerador de Benefício Livre.

2.1.6. RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS

Podem ser excluídos do valor do aluguel recebido, quando o encargo tenha sido exclusivamente do locador, as quantias relativas a: impostos, taxas e emolumentos incidentes sobre o bem que produzir o rendimento; aluguel pago pela locação de imóvel sublocado; despesas pagas para cobrança ou recebimento do rendimento; despesas de condomínio.

Os valores referentes ao pagamento do IPTU são passíveis de exclusão dos rendimentos de aluguéis desde que o encargo tenha sido do locador.

2.1.7. INCENTIVOS

Podem ser deduzidos os seguintes pagamentos respeitando o limite global de 6% do IR devido apurado na declaração:

a) Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA) - contribuições aos Fundos controlados pelos Conselhos municipais, estaduais, Distrital e Nacional dos Direitos da

Criança e do Adolescente;

b) Fundos Controlados pelos Conselhos Nacional, distrital, estaduais ou municipais do Idoso;

c) Incentivo à Cultura - tanto mediante contribuições ao Fundo Nacional de Cultura (FNC) como em apoio direto, desde que enquadrados nos objetivos do Programa Nacional de Apoio à Cultura;

d) Incentivo à Atividade Audiovisual;

e) Incentivo ao desporto;

f) Incentivo ao Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência (PronasPCD);

g) Incentivo ao Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica (Pronon).

3. O IRPF NA ARGENTINA

Chamado na Argentina de “*Impuesto a las Ganancias de las personas físicas*”, o tributo incidente sobre a renda é regido pela *Ley de Impuesto a las Ganancias* n° 20628. Em seu primeiro artigo define que o imposto recai sobre todos os ganhos obtidos no país ou no exterior por residentes no país. Os não residentes são tributados exclusivamente sobre os rendimentos pagos por uma fonte argentina. O órgão responsável pela fiscalização é a *Administración Federal de Ingresos Públicos* (AFIP) que além disso é encarregado de executar a política tributária, aduaneira e de cobrança dos recursos da previdência social do país.

A tributação é realizada sobre os rendimentos ou ganhos de capital oriundos de fontes como salários e aluguéis de imóveis, obtidos pela venda ou alienação de bens pessoais amortizáveis, ações e participações em empresas, além de ganhos obtidos pela venda ou transferência de direitos sobre imóveis, juros sobre depósitos bancários, entre outros. Além da renda, o contribuinte deve declarar os bens pessoais cujo valor supere 2.000.000 pesos.

O *Impuesto a las Ganancias* é dividido em 4 categorias de acordo com o tipo de renda:

- a) primeira categoria “*Rentas del suelo*” – Receitas de aluguéis de imóveis urbanos e rurais, bem como melhorias e beneficiamentos que constituam valorização destas propriedades;
- b) segunda categoria “*Renta de capitales*” – Rendimentos do capital, juros, debêntures, dividendos, lucros, entre outros;
- c) terceira categoria “*Renta de las empresas y ciertos auxiliares del comercio*” – Receitas obtidas por profissionais como corretores, leiloeiros, pequenos comerciantes e todos os demais trabalhadores que não se enquadram na 4ª categoria;
- d) quarta categoria “*Renta del trabajo personal*” – Renda obtida por trabalho, salários, receita de cargos públicos, aposentadorias e pensões, profissionais liberais, entre outros.

3.1. DEDUÇÕES

A principal forma de dedução no sistema tributário argentino se encontra no art. 30 da Lei n° 20628 e diz respeito as deduções de cônjuges, filhos e categorias especiais de trabalhadores. Em 2020, os valores das deduções pessoais foram:

TABELA 1 - Deduções pessoais na Argentina em 2020:

Conceito Dedutível	Valor da dedução – em pesos
Rendas não tributáveis - Art. 30, inciso a	123.861,17
Dependentes - Art. 30, inciso b	

1. Cônjuge	115.471,38
2. Filhos	58.232,65
Dedução Especial – Art. 30, inciso c	247.722,33
Dedução Especial – Art. 30, inciso c, alínea 1 – novos profissionais/empreendedores	309.652,93
Dedução Especial – Art. 30, inciso 2	594.533,62

Fonte: AFIP (2020)

São considerados dependentes os filhos e enteados, menores de 18 anos ou incapacitados para o trabalho. A dedução será calculada por quem tiver responsabilidade parental. Se a responsabilidade for mantida pelos pais e ambos tiverem retidos o Imposto de Renda do salário, cada um poderá calcular 50% do valor da dedução ou um deles 100%. O cônjuge somente poderá ser dependente se não tiver renda ou se sua renda for baixa.

As deduções especiais se referem a atividades desempenhadas pelo trabalhador. Na primeira dedução se encaixam os funcionários dos escritórios públicos nacionais, provinciais, municipais e da cidade autônoma de Buenos Aires, sem exceção, incluindo os cargos eletivos dos poderes executivo e legislativo. Já a segunda beneficia os novos profissionais e empreendedores.

A última dedução especial contempla o trabalho pessoal realizado em um relacionamento de dependência, e as aposentadorias, pensões, ou pessoas que recebam subsídios de qualquer espécie, desde que estejam sujeitos ao pagamento do imposto, e os diretores das sociedades cooperativas.

3.1.1. OUTRAS DEDUÇÕES AUTORIZADAS PELAS LEIS ARGENTINAS SÃO:

- a) salários e contribuições para o serviço doméstico - as pessoas que têm pessoal doméstico privado sob sua responsabilidade podem deduzir as remunerações e contribuições para o empregado, o limite dedutível em 2020 é de US \$ 123.861,17;
- b) juros de empréstimos hipotecários - pode-se incluir o valor dos juros do empréstimo hipotecário para a compra ou construção de imóveis destinados à habitação, até o valor de US \$ 20.000 por ano;
- c) assistência médica, honorários médicos e paramédicos que correspondem a: hospitalização em clínicas, sanatórios e estabelecimentos similares; serviços prestados por médicos em todas as suas especialidades; serviços prestados por bioquímicos, dentistas, fonoaudiólogos, psicólogos, etc; serviços prestados por técnicos médicos auxiliares; todos os outros serviços relacionados à assistência, incluindo transporte de feridos e doentes em ambulâncias ou veículos especiais.

Para poder cobrar a dedução, deve-se ter a fatura do provedor de serviços. Até 40% do total gasto com estas despesas podem ser deduzidos e não pode exceder o limite de 5% do total de renda acumulada no exercício;

d) imposto sobre cheques - refere-se a 33% do imposto que os bancos retiveram do funcionário ao longo de 2019;

e) seguro de vida - o que é pago pelos prêmios de seguro para casos de morte pode ser descontado em 2020 até US \$ 18.000. As despesas de enterro podem ser deduzidas quando ocorrem no país, o limite anual é de US \$ 996,23;

f) despesas de viagem - os corretores e viajantes comerciais que utilizam seu próprio carro, poderão deduzir a amortização fiscal do veículo e, quando apropriado, os juros de dívidas relacionadas à sua aquisição;

g) doações - as doações, quando feitas a tesouros nacionais, provinciais e municipais, instituições religiosas, associações, fundações e entidades civis podem ser deduzidas, desde que reconhecidas pela AFIP como isentas de imposto de renda. Referidas doações podem ser feitas em dinheiro ou em espécie. Quando feitas em dinheiro, devem ser depositadas em banco, ou seja, a doação deverá ser feita por depósito, ordem de pagamento ou transferência bancária, caixa eletrônico, débito automático na conta ou cartão de crédito. A dedução pode ser feita até o limite de 5% do lucro líquido acumulado do exercício;

h) aluguel - é dedutível até 40% do aluguel da casa em que reside o contribuinte, desde que esse valor não exceda o mínimo não tributável de US \$ 123.861,17 para 2020 e que o contribuinte não seja o proprietário de um imóvel em nenhum percentual;

i) garantia recíproca - contribuições ao capital social ou ao fundo de risco efetuadas pelos parceiros protetores das empresas de garantia recíproca. Essa dedução fiscal ocorrerá para 100% da contribuição efetuada e, em nenhum caso, deverá exceder o referido percentual. Apenas é necessário que a contribuição seja mantida por dois anos depositados;

j) despesas de mobilidade, diárias e outras remunerações similares pagas pelo empregador - podem ser deduzidos dos valores fixados no Contrato Coletivo de Trabalho correspondentes à atividade em questão ou - se não estipulados no contrato - aqueles efetivamente liquidados de acordo com o recebimento ou a prova que o empregado fornecer para tais fins, até um máximo de 40% do lucro não tributável, em 2020, 123.861,17 pesos;

k) despesas incorridas na aquisição de roupas e / ou equipamentos para uso exclusivo no local de trabalho - a dedução se aplica quando essas despesas são obrigatórias e que, devendo ser fornecidas pelo empregador, foram adquiridas pelo empregado em virtude dos usos e costumes da atividade em questão e cujos custos não foram reembolsados.

3.2. ESQUEMA DE CÁLCULO DO IRPF NA ARGENTINA

De forma geral o *Impuesto a Las Ganancias* pode ser estruturado da seguinte forma:

QUADRO 1 - Esquema de cálculo do IRPF na Argentina:

RENDIMENTOS
* Renda Bruta 4º categoria
MENOS - Deduções da 4º categoria
RENDA LÍQUIDA DA 4º CATEGORIA
* Renda Bruta 3º categoria
MAIS OU MENOS - Ajuste por inflação
MENOS - Deduções da 3º categoria
RENDA LÍQUIDA DA 3º CATEGORIA
* Renda Bruta 1º categoria
MENOS - Deduções da 1º categoria
RENDA LÍQUIDA DA 1º CATEGORIA
* Renda Bruta 2º categoria
MENOS - Deduções da 2º categoria
RENDA LÍQUIDA DA 2º CATEGORIA
1. RESULTADO LÍQUIDO TOTAL - SOMATÓRIA DOS RESULTADOS LÍQUIDOS DE CADA CATEGORIA
2. DEDUÇÕES GERAIS
2.1 Com teto:
* Seguro de vida
* Gastos com enterro
* Contraprestações por serviços prestados por trabalhadores domésticos
2.2 Sem teto
* Contribuições Previdenciárias
* Subsídios
* Contribuições para trabalhos sociais
3. SUB TOTAL
MENOS
4. a. Doações

b. Honorários médicos assistenciais
c. Taxas de serviços de saúde, assistência médica e paramédica
5. RENDA LÍQUIDA / PERDAS DO PERÍODO
MAIS OU MENOS
PERDAS DE ANOS ANTERIORES
7. RESULTADO FINAL
MENOS
DEDUÇÕES PESSOAIS
* Renda não tributável
* Dedução especial
* Dependentes
9. RENDA LÍQUIDA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO
10. IMPOSTO DETERMINADO
11 MENOS
* Retenções
* Pagamentos adiantados durante o ano
* Saldo positivo de anos anteriores
12. IMPOSTO LÍQUIDO

Fonte: Estévez (2011, p.24)

4. O IRPF NOS ESTADOS UNIDOS

Denominado “*Individual Income Tax*”, o Imposto de Renda Pessoa Física nos Estados Unidos emprega um sistema progressivo, no qual pessoas com renda mais alta pagam uma taxa mais alta em comparação com suas contrapartes com renda mais baixa. Os Estados Unidos impuseram o primeiro imposto de renda do país em 1862 para ajudar a financiar a Guerra Civil. Após a guerra, o imposto foi revogado e depois restabelecido durante o início do século XX.

O “*Internal Revenue Service*” (IRS) é o órgão responsável pela coleta dos impostos e aplicação da lei tributária. O IRS, que equivale à Receita Federal no Brasil, emprega um conjunto complexo de regras e regulamentos referentes a renda declarada e tributável, deduções, créditos, etc. A agência cobra impostos sobre todas as formas de renda, como ordenados, salários, comissões, investimentos e ganhos comerciais.

O prazo para declaração é até o dia 15 de abril, em 2020 o prazo foi estendido para o dia 15 de julho em decorrência da pandemia, e os declarantes são todas as pessoas residentes ou estrangeiras que usufruam dos benefícios econômicos do país.

Nos Estados Unidos o contribuinte tem a opção de declarar o seu Imposto de Renda juntamente com o seu cônjuge, desde que a união seja reconhecida pelo Estado, assim como também poderá escolher as modalidades solteiro e chefe de família.

Este tributo é utilizado, dentre outras coisas, à programas e serviços como Seguro Social, Segurança Nacional, Escolas e Estradas

O imposto de renda individual também é conhecido como imposto de renda pessoal e incide sobre ordenados, salários e outros tipos de renda. Devido a isenções, deduções e créditos, a maioria das pessoas não paga impostos sobre todos os seus rendimentos. O IRS oferece uma série de deduções (por exemplo, deduções para assistência médica, investimentos e despesas com educação) que os contribuintes usam para reduzir sua renda tributável.

Como anteriormente dito, o imposto baseia-se em um sistema tributário progressivo, em que os que recebem renda mais alta são tributados a uma taxa mais alta. Os contribuintes que ganham abaixo de um limite anual estabelecido pelo governo pagariam pouco ou nenhum imposto, enquanto os trabalhadores que auferem renda com seis dígitos ou mais anualmente têm uma taxa de imposto obrigatória que se aplica à sua renda. A taxa de imposto que se aplica a cada indivíduo segue uma tabela progressiva de alíquotas. Com efeito, a quantia de renda tributável que se obtém determina em qual faixa tributária ele se enquadra.

4.1. DEDUÇÕES E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

Uma dedução reduz a renda tributável e, portanto, diminui a obrigação tributária. Já um crédito tributário, é uma redução de dólar por dólar na dedução do imposto. Alguns créditos são reembolsáveis, o que significa que, se o contribuinte deve US \$ 250 em impostos, mas se qualifica para um crédito de US \$ 1.000, receberá um cheque pela diferença de US \$ 750. Cabe ressaltar, no entanto, que a maioria dos créditos não é reembolsável.

Como mostra o exemplo simplificado da tabela, um crédito tributário pode ter um efeito muito maior na declaração do que uma dedução.

Tabela 2 – Comparativo dedução x crédito:

	Uma dedução de US \$ 10.000	Um crédito de US \$ 10.000
Receita Bruta Ajustada (AGI)	\$100.000	\$100.000
Menos: dedução fiscal	(US \$10.000)	
Rendimentos tributáveis	\$90.000	\$100.000
Taxa de imposto (Exemplo)	25%	25%
Imposto calculado	\$22.500	\$25.000
Menos: crédito tributário		(US \$10.000)
Imposto final	\$22.500	\$15.000

Fonte: IRS (2020)

4.2. DEDUÇÕES

Para fins de ajuste, existem dois tipos de deduções fiscais: dedução padrão e deduções discriminadas. A dedução padrão é basicamente uma redução em dólar e sem perguntas no seu AGI (*Adjusted Gross Income*) em português receita bruta ajustada. A quantia para a qual o contribuinte se qualifica depende do seu estado civil e situação familiar.

O contribuinte deve se encaixar em apenas uma modalidade de dedução, a qual seja mais benéfica em termos de pagamento do Impostos.

Tabela 3 – Dedução padrão nos Estados Unidos em 2020:

Formas de Declaração	Dedução Padrão (US\$)
Solteiro	12.400
Casais que declaram conjuntamente	24.800
Casais que declaram separadamente	12.400
Chefe de família	18.650

Fonte: IRS (2020)

Para 2020, o valor adicional de dedução padrão para idosos ou deficientes visuais é de US \$ 1.300. O valor adicional de dedução padrão aumenta para US \$ 1.650 para contribuintes não casados. Já o valor da dedução padrão para um indivíduo que pode ser considerado como dependente por outro contribuinte não pode exceder o valor máximo de US \$ 1.100, ou o

valor resultante entre a soma de US \$ 350 e a renda auferida pelo indivíduo.

As deduções discriminadas são outra opção para reduzir o imposto a pagar, é utilizado pela menor parte da população, ou seja, projeta-se apenas 5% a 10% apenas de todas as declarações fiscais. A especificação de itens permite reduzir sua renda tributável, realizando uma das centenas de deduções fiscais disponíveis para as quais o contribuinte se qualifica.

4.2.1. PRINCIPAIS DEDUÇÕES E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS AUTORIZADOS PELA LEI NORTE AMERICANA:

a) Dedução de despesas médicas e odontológicas - em geral, pode-se deduzir despesas médicas qualificadas e não reembolsadas que representem mais de 7,5% da receita bruta ajustada para o ano fiscal.

Os pagamentos dedutíveis incluem, mas não se limitam, honorários a médicos, dentistas, cirurgiões, quiropráticos, psiquiatras, psicólogos e médicos não tradicionais. Pagamentos por cuidados hospitalares de internação ou por cuidados domiciliares, pagamentos por insulina e por medicamentos que exigem receita médica;

b) dedução de impostos estaduais e locais - pode-se deduzir até US \$ 10.000 (US \$ 5.000 se for apresentado separadamente) para uma combinação de impostos sobre a propriedade e impostos estaduais e locais sobre renda ou impostos sobre vendas;

c) dedução de juros hipotecários - a dedução do imposto sobre os juros das hipotecas é apresentada como uma maneira de tornar a aquisição de propriedade mais acessível. Reduz o imposto de renda federal pago pelos proprietários qualificados, reduzindo sua renda tributável pela quantia de juros hipotecários pagos;

d) dedução de doações de caridade - pode-se subtrair o valor de suas doações para a caridade - em dinheiro ou bens, como roupas ou carro - do rendimento tributável. O limite percentual de doações em dinheiro para instituições de caridade públicas é de 60% da renda bruta ajustada;

e) crédito de imposto da criança - o crédito de imposto infantil é de US \$ 2.000 por criança qualificada e é reembolsável em até US \$ 1.400. Para um dependente não-filho o valor é de US \$ 500;

f) crédito de imposto de renda ganho - é um crédito de imposto reembolsável para trabalhadores de baixa e moderada renda. A quantia depende da renda e do número de filhos. Pessoas sem filhos podem se qualificar. Para 2020 o crédito de renda auferida varia de US \$ 538 a US \$ 6.660;

g) crédito de adoção - para 2020, o crédito para a adoção de uma criança com necessidades especiais é de US \$ 14.300, e o crédito máximo permitido para outras adoções é o montante de despesas qualificadas de adoção de até US \$ 14.300. O crédito disponível para adoção começa a diminuir gradualmente para os contribuintes com renda bruta ajustada modificada (MAGI) acima de US \$ 214.520; é completamente eliminado em US \$ 254.520 ou mais;

h) crédito educacional - focados apenas para o ensino superior, créditos para ajuda no custo de educação reduzem o valor do imposto devido na declaração de imposto. Se o crédito reduzir o imposto para menos de zero, pode-se obter um reembolso. Existem dois créditos educacionais disponíveis: American Tax Opportunity Tax Credit (AOTC) ou o Lifetime Learning Credit (LLC).

AOTC é um crédito para despesas de educação qualificadas pagas a um aluno elegível nos primeiros quatro anos do ensino superior. O crédito anual máximo é de US \$ 2.500 por aluno qualificado. Se o crédito zerar o imposto a pagar, pode-se reembolsar 40% de qualquer valor restante do crédito (até US \$ 1.000).

O LCC é direcionado para aulas qualificadas e despesas relacionadas pagas a estudantes elegíveis matriculados em uma instituição educacional qualificada. Esse crédito pode ajudar a pagar por cursos de graduação, pós-graduação e nível profissional - incluindo cursos para adquirir ou aprimorar habilidades profissionais. Não há limite para o número de anos que se possa reivindicar o crédito. O crédito é de até US \$ 2.000 por declaração de imposto.

No AOTC o estudante deve necessariamente estar buscando um diploma acadêmico, já no LCC serve tanto para a obtenção de um diploma acadêmico quanto para obter alguma melhoria profissional. Não é possível a utilização de ambos os créditos cumulativamente;

i) dedução de mensalidades e taxas estudantis - não estão disponíveis para os exercícios fiscais após 2017;

j) dedução de juros de empréstimos a estudantes - pode-se deduzir em até US \$ 2.500 da renda tributável se o contribuinte pagou juros sobre seus empréstimos estudantis;

k) dedução com despesas de educação relacionadas ao trabalho - pode-se deduzir o custo das despesas com educação relacionadas ao trabalho pagas durante o ano se for exigido pelo empregador, e mantém ou aprimora as habilidades necessárias para o trabalho atual;

l) dedução de perda de jogo - as perdas e despesas com jogos são dedutíveis apenas na extensão dos ganhos com jogos. Portanto, gastar US \$ 100 em bilhetes de loteria não é dedutível - a menos que o contribuinte ganhe e relate pelo menos US \$ 100 também. Ou seja, não se pode deduzir mais do que o valor que ganha;

m) 401 (k) dedução de contribuições - o IRS não tributa o valor aplicado diretamente do salário para um 401 (k) – fundo de aposentadoria. Em 2020, pode-se aplicar até US \$ 19.500 por ano para essa conta. Se você tem 50 anos ou mais, a contribuição pode ser de até US \$ 26.000. Essas contas de aposentadoria são geralmente patrocinadas pelos empregadores, embora os trabalhadores independentes possam abrir seus próprios 401 (k) s;

n) dedução de despesas do educador - professor da escola ou outro educador qualificado, pode deduzir até US \$ 250 gastos em material de sala de aula;

o) crédito à energia residencial - pode-se obter até 30% do custo de instalação de sistemas de energia solar, incluindo aquecedores solares de água e painéis solares.

5. APLICABILIDADE DE DEDUÇÕES NO BRASIL

5.1. DEDUÇÕES EDUCACIONAIS

No Brasil as deduções com gastos educacionais se limitam aos gastos com matrículas e mensalidades, apenas para a educação infantil (creches e as pré-escolas); ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior (graduação, mestrado, doutorado e especialização); à educação profissional (ensino técnico e o tecnológico) e observam um limite anual individual.

Não abrangem gastos com material escolar, alimentação e transporte; e tampouco pagamento de mensalidade de aula de idioma estrangeiro, cursinho pré-vestibular, aula de música, reforço escolar com professor particular e outras que não se encaixem nas citadas anteriormente. Gastos com créditos educativos também ficam de fora das deduções aceitas na DIRPF.

A Argentina não possui deduções relacionadas a educação, uma possível explicação seria o fato de o sistema educacional ser em grande parte público, e mesmo a educação privada, especialmente nos estabelecimentos de ensino fundamental e médio, tem financiamento do Estado para cobrir seus custos. A educação na Argentina garante a igualdade por possuir características institucionais que impedem a comercialização da educação. Por esse motivo se torna irrelevante uma dedução voltada para gastos educacionais.

Os Estados Unidos também possuem um forte sistema educacional público, principalmente para educação infantil, ensino fundamental e ensino médio, isso justifica em parte alguns créditos serem destinados apenas a gastos com ensino superior. Atualmente existem dois tipos de créditos educacionais disponíveis: American Tax Opportunity Tax Credit (AOTC) ou o Lifetime Learning Credit (LLC), ambos direcionados apenas para o ensino superior. Além dos gastos com matrículas e mensalidades, o AOTC permite que as despesas com livros, suprimentos e equipamentos necessários para os cursos e que não são necessariamente pagos à instituição educacional, mas são necessários para a participação. Até 2017 era possível deduzir do IR os gastos com mensalidades e taxas estudantis. Entretanto, o governo americano revogou essa opção.

Uma dedução educacional permitida pelo governo norte-americano se refere aos juros que o contribuinte pagou sobre seus créditos estudantis, limitado ao valor de US \$ 2.500 da renda tributável.

A quantidade de instituições particulares de ensino no Brasil, em grande parte pela ineficiência do Estado em atender a demanda por educação de qualidade, torna necessária a dedução dos valores gastos com mensalidades e matrículas, como já ocorre atualmente. A ampliação de deduções como forma de estímulo à educação, principalmente às pessoas com menor acesso e recursos, torna oportuna a ideia de algo nos moldes da dedução de juros de créditos estudantis aplicada nos EUA.

O FIES, Fundo de Financiamento Estudantil, maior programa de financiamento estudantil brasileiro com mais de 2 milhões de contratos ativos, atende uma parcela da população que

talvez de outra forma não teria acesso à educação superior. População esta, que poderia se beneficiar de uma dedução nos juros sobre os financiamentos educacionais, como forma de incentivar a busca pelo ensino superior. O Brasil possui ainda diversas opções de empresas e instituições que oferecem esse tipo de serviço, sejam elas públicas ou privadas. Por muitas vezes, os altos juros desincentivam estudantes a recorrer e utilizar estes serviços.

5.2. DEDUÇÕES NA ÁREA DA SAÚDE

Os três países possuem deduções na área da saúde, e de maneira geral são os gastos, entre outros, realizados com consultas médicas, hospitalizações, exames laboratoriais, observando algumas particularidades entre si.

Tabela 4 – Deduções área da saúde

	Brasil	Argentina	EUA
Consultas médicas, exames laboratoriais e internações	Sim	Sim	Sim
Limite da dedução	Não possui limite	40% do total gasto, e não pode exceder o limite de 5% do total de renda acumulada no exercício.	Despesas que representem mais de 7,5% da receita bruta ajustada
Inclui Medicamentos	Não	Não	Medicamentos que exigem receita médica

Fonte: Elaborado pelo autor

Em um primeiro momento, as deduções ilimitadas com despesas médicas e planos privados de saúde podem parecer uma forma de o governo ser justo, pois já que não consegue atender toda a população por meio dos serviços públicos de saúde, “repassa” a responsabilidade para iniciativa privada e depois permite a dedução desses gastos no IR.

Porém, essa forma de dedução integral pode se mostrar danosa. Ela fere o princípio da progressividade, pois os serviços de saúde privado são utilizados em sua maioria por pessoas que possuem uma condição social e financeira favoráveis, enquanto aos mais pobres tem como única opção a utilização do SUS. Ou seja, as deduções interferem na base de cálculo fazendo com que os usuários de serviço de saúde privado paguem menos tributo.

As deduções irrestritas ainda causam uma renúncia fiscal. Esses valores que o governo deixa de arrecadar poderiam ser utilizados, inclusive, para melhorias no SUS. O estabelecimento de limites a essas deduções, como no caso dos gastos com educação, torna-se necessá-

rio para tentar diminuir as desigualdades sociais e a concentração de renda, e para romper a sistemática de dois sistemas de saúde. Segundo Michel Haber Neto (2013/2014), o primeiro é direcionado aos mais pobres que não tem acesso à saúde privada, dependendo da saúde pública à qual é sustentada pelas receitas públicas obtidas por meio de despesas. O segundo sistema, é destinado aos mais ricos, e estes têm acesso a uma saúde privada de qualidade os quais são custeados “tanto por verbas públicas diretas (despesas públicas), quanto indiretas (por meio de renúncia de receitas).

Outro ponto a ser levantado é em relação a dedução de despesas com medicamentos que exigem receita médica, como ocorre nos EUA. Sendo este um gasto que não está relacionado à condição social da pessoa, pois todos necessitam de medicamentos, não feriria nenhum princípio constitucional, muito pelo contrário, o alto valor dos medicamentos no Brasil fere a capacidade contributiva do cidadão.

Além da condição do medicamento ser receitado por médico, poderiam haver outras limitações, como por exemplo, que apenas medicamentos disponibilizados pelo SUS poderiam ser deduzidos, pois sabe-se que o SUS não consegue atender as demandas de toda a população.

5.3. DEDUÇÕES RELACIONADAS À MORADIA

Após saúde e educação, o próximo direito social constitucional a ser analisado é a questão da moradia. No Brasil a única dedução relacionada à moradia trata da exclusão do valor total do aluguel recebido, quando o encargo tenha sido exclusivamente do locador, no que se refere às quantias relativas a: impostos, taxas e emolumentos incidentes sobre o bem que produzir o rendimento; aluguel pago pela locação de imóvel sublocado; despesas pagas para cobrança ou recebimento do rendimento; despesas de condomínio.

EUA e Argentina permitem deduções de juros hipotecários. Geralmente, os juros da hipoteca da casa são os juros que são pagos em um empréstimo, cuja garantia é o imóvel adquirido. Nos EUA os limites são definidos em legislação própria, específicos para cada situação. Essas deduções podem ser usadas inclusive se o valor da hipoteca está sendo usado para a aquisição de uma segunda residência. Na Argentina essa dedução é limitada até o valor de US \$ 20.000 por ano. Além dessa dedução a Argentina permite que 40% do aluguel da casa em que se reside seja dedutível, desde de que esse valor não exceda um mínimo não tributável, e o contribuinte não possua imóvel em nenhum percentual.

Conforme observado, a legislação pátria não prevê em seu regramento jurídico nenhum incentivo à aquisição de moradia por meio de deduções do IR. No Brasil a maioria dos bancos deixaram de trabalhar com hipoteca, pois esse modelo envolve muitas barreiras legais que tornam a operação ineficiente e pouco rentável. No entanto os bancos utilizam o empréstimo com garantia de imóvel que conta com o recurso da alienação fiduciária. A diferença se dá pelo tipo de contrato estabelecido entre a instituição financeira e o cliente.

A aquisição da moradia própria deveria ser incentivada, utilizando o exemplo dos dois países citados, permitindo a dedução dos juros de hipoteca ou empréstimo, independentemen-

te da denominação dada ao contrato entabulado, desde que voltado a aquisição de moradia. Registra-se, por importante, que essa possibilidade de dedução não deve se dar de maneira ilimitada, evitando que pessoas que estão em condições econômicas favoráveis se aproveitassem de forma irrestrita e que o benefício se transformasse apenas em uma ferramenta para a aquisição de um bem. A dedução poderia ser limitada por valor e que o contribuinte não tivesse outro imóvel, entre outros requisitos.

Sabe-se que no Brasil a maior parte da parcela da população que não possui moradia própria é também a que não possui obrigatoriedade de apresentação da DIRPF. Para essa parte da população o Governo, infelizmente de forma ineficiente, promove políticas públicas para tentar resolver esse problema. Por outro lado, uma outra parcela da população acaba ficando no “limbo”, ou seja, tem a obrigação de realizar a DIRPF mas não dispõe de tantos recursos para a compra de uma casa. Essa parcela da população poderia ser beneficiada com esse tipo de dedução. A dedução aplicada na Argentina sobre o aluguel pago também seria uma maneira de permitir que as pessoas que estão em uma situação financeira intermediária, a chamada classe C, consigam adquirir um imóvel próprio, e mais importante, não se endividar.

Reforça-se a ideia de que essas deduções não são para estimular aquisição de bens e fomentar mercados, e sim para efetivar o direito à moradia, direito fundamental presente na nossa Constituição Federal.

5.4. DEDUÇÕES DIVERSAS

Os três países se assemelham em diversas deduções, todos possuem valores passíveis de desconto em relação a estrutura familiar. No Brasil é deduzido um valor específico por dependente, na Argentina existe um valor diferente para cônjuge e filhos, os EUA, por outro lado, focam na situação familiar (solteiro, casado, chefe de família). Utilizando o termo dependente, o Brasil é o que mais amplia e o rol de pessoas aptas a “serem utilizadas” nas deduções.

Em relação as doações para entidades filantrópicas e de educação, o Brasil não permite tais deduções por falta de previsão legal. Porém, a legislação prevê a dedução de valores do imposto devido por meio de incentivos a determinados fundos especificados e regulamentados em lei própria. São exemplos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente, Fundo Nacional de Cultura, entre outros.

EUA e Argentina possuem essas deduções para doações a entidades filantrópicas. Em ambos os países as doações devem ser feitas para organizações qualificadas a receber contribuições que sejam reconhecidas pelos respectivos órgãos tributários, e respeitando um limite de dedução.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo analisar as principais deduções do IRPF de Brasil, EUA e Argentina, e uma possível aplicação dessas no sistema tributário brasileiro, como forma de buscar a justiça social e diminuição das desigualdades sociais, observando o caráter extrafiscal desse tributo.

Verificou-se, no decorrer do estudo, que são inúmeros os exemplos de deduções utilizadas por EUA e Argentina que poderiam ser aplicadas no Brasil. E mesmo algumas deduções já permitidas pela legislação brasileira poderiam sofrer modificações para a busca desse objetivo. Deduções na área da saúde, como a inclusão dos medicamentos com receita médica, como ocorre nos EUA, e o estabelecimento de limites nas deduções, teriam um impacto significativo na vida dos cidadãos muito maior do que nos cofres públicos. Outras deduções analisadas nesse trabalho seguem a mesma linha e deveriam ter uma maior atenção por parte do Estado.

Sabe-se que uma renúncia de receita não é algo fácil de ser posto em prática pelo governo, visto que cada vez mais os recursos são escassos. Porém, existem questões que devem estar acima da mera arrecadação, tal como o princípio da dignidade da pessoa humana, o qual deveria nortear a tomada de decisão dos governantes.

Por fim, dada a importância do IRPF, alterações desse porte deveriam vir acompanhadas de outras medidas, como por exemplo a atualização da tabela do Imposto de Renda, que não é modificada desde 2015. As deduções são uma ótima ferramenta para corrigir falhas e desequilíbrios, porém não podem ser as únicas.

REFERÊNCIAS

ARGENTINA. **Otras Deducciones**. Disponível em < <https://www.afip.gob.ar/572web/carga-datos/deducciones.asp>>.

ARGENTINA. **Ley N° 20628 - Ley de Impuesto a las Ganancias**. Disponível em: <http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/LEY_C_020628_2019_12_05>.

BOMFIM, Diego Marvel Costa. **Extrafiscalidade – Identificação, Fundamentação, Limitação e Controle**. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP, 2014. Disponível em: < https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-160000/publico/TESE_COMPLETA_Diego_Marcel_Costa.pdf>

BRASIL. **Perguntas & Respostas IRPF 2020**. Disponível em: < http://receita.economia.gov.br/interface/cidadao/irpf/2020/perguntao/pr-irpf-2020-v-1-2-2020-04-13_publicacao.pdf>.

DOS SANTOS, Gustavo Firmino. **A função extrafiscal no imposto de renda e a redução da desigualdade social**. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/46177/a-funcao-extrafiscal-no-imposto-de-renda-e-a-reducao-da-desigualdade-social>.

ERB, Kelly Phillips. **IRS Releases 2020 Tax Rate Tables, Standard Deduction Amounts**. Disponível em: < <https://www.forbes.com/sites/kellyphillips/2019/11/06/irs-releases-2020-tax-rate-tables-standard-deduction-amounts-and-more/#533332164937>>.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Credits and Deductions for Individuals**. Disponível em: <<https://www.irs.gov/credits-deductions-for-individuals>>.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Qualified Education Expenses**. Disponível em: <<https://www.irs.gov/credits-deductions/individuals/qualified-ed-expenses>>.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Tax Benefits for Education: Information Center**. Disponível em: <<https://www.irs.gov/newsroom/tax-benefits-for-education-information-center>>.

ESTÉVEZ, Jorge; NOVERO, Patricia; PERLATI, Sebastián; SPERTINO, Gabriela.

Impuesto a las ganancias, Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, Impuesto a la Transferencia de Inmuebles. Guía de Trabajos Prácticos, 2011. Disponível em:

<<https://www.ubp.edu.ar/wp-content/uploads/2013/12/432011ME-Impuesto-a-las-Ganancias.-Impuesto-a-la-Ganancia-M%C3%ADnima-Presunta.-Impuesto-....pdf>>.

GRENABUENA, Silvia R. **Impuesto a las ganancias. Personas físicas: análisis integral**. Disponível em: <http://datos.aplicacion.com.ar/previews/2015/9789873812040_grenabuena_gpf_preview.pdf>.

LEONETTI, Carlos Araujo. **A tributação da renda da pessoa física e o direito à dedução integral dos gastos com medicamentos da base de cálculo do imposto**. Disponível em: < <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=6c4017cb587ae4c6>>.

NETO, Michel Hauber. **A Tributação e o Financiamento do Direito à Saúde no Brasil**. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP, 2012. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-14062013-132237/publico/Michel_Haber_Neto_ME.pdf>

OLIVEIRA, Jaqueline dos Santos; BORGHI, Raquel Fontes; MIRANDA, Estela Maria. **Educação Pública e Privada no Brasil e Argentina: um olhar sobre a legislação**, 2017. Disponível em: <<http://www.curriculosemfronteiras.org/vol18iss1articles/oliveira-borghi-miranda.pdf>>.

OREM, TINA. **Mortgage Interest Deduction: What Qualifies in 2020**. Disponível em: < <https://www.nerdwallet.com/blog/mortgages/mortgage-interest-deduction/>>.

SABBAG, Eduardo De Moraes. **Manual de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS
E ADMINISTRADORES DA PESSOA JURÍDICA:
UMA ANÁLISE DOS ARTIGOS 134, VII E 135,
III DO CTN E A POSSIBILIDADE DE
REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL**

ANA CRISTINA SILVA IATAROLA

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES DA PESSOA JURÍDICA: UMA ANÁLISE DOS ARTIGOS 134, VII E 135, III DO CTN E A POSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

ANA CRISTINA SILVA IATAROLA

RESUMO

Esta pesquisa acadêmica possui como foco principal uma reflexão acerca da responsabilidade tributária dos sócios e administradores das pessoas jurídicas de direito privado, dentro da doutrina e jurisprudência do Direito Tributário Brasileiro. Trata da sua eficácia na cobrança do crédito tributário com a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal e de uma análise do instituto da desconsideração da personalidade jurídica. No atendimento a contribuintes na Receita Federal, muitas vezes é verificada a existência de pendências fiscais de contribuintes classificados como terceiros responsáveis. A questão da responsabilidade dos sócios e administradores tem sido um ponto de intermináveis divergências e desperta enorme interesse prático, principalmente em relação à preocupação sobre quando o patrimônio individual poderá ser afetado pelas dívidas sociais. A pesquisa busca abordar a responsabilidade tributária prevista nos artigos 134, VII e 135, III do Código Tributário Nacional, que disciplinam a responsabilidade de terceiros. Demonstrando as causas da responsabilidade, suas características materiais e também a responsabilidade dos sócios prevista na Estatuto Nacional das Micro e Pequenas Empresas. Apresenta também o contexto da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre o redirecionamento da cobrança para os sócios e administradores, principalmente nas questões de inadimplemento do crédito tributário e na dissolução irregular da sociedade, assuntos sumulados através das Sumulas 430 e 435 do STJ. Foi verificado que para o patrimônio individual dos sócios e administradores ser afetado pelas dívidas sociais da pessoa jurídica é necessário a comprovação de conduta com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto.

PALAVRAS-CHAVE: Responsabilidade. Tributária. Sócios. Redirecionamento.

ABSTRACT

The present academic research has as main focus a thought on the tax liability of associates and administrators of legal entities of private law, within the doctrine and jurisprudence of Brazilian Tax Law. As well as its effectiveness in charging tax credits with the possibility of redirecting the execution process and the slight of legal personality. In the service of taxpayers in the Federal Revenue, it is often verified the existence of tax pending matters of taxpayers classified as responsible third parties. The question of the liability of associates and administrators has been a point of endless divergences and rouses enormous practical interest, especially in relation to the concern about when the individual assets may be affected by corporate debts. The research looks forward to address the tax liability foreseen in articles 134, VII and 135, III of the National Tax Code that regiments the liability of third parties, presenting the causes and material characteristics of this institute, as well as the liability of associates fixed in the National Statute of Micro and Small Companies, as well as the context of the jurisprudence of the Superior Court of Justice-STJ on the redirection of charging of associates and administrators, mainly in issues of dishonour of the tax credit and in the irregular dissolution of the company, matters summed up through the 430 and 435 Dockets of SJT. It was checked that for the individual property of the associates and administrators to be affected by the corporate debts of the legal entity, it is necessary to prove conduct with excess of power, violation of the law, association contracts or bylaws.

KEYWORDS: Liability. Tax. Associates. Redirect.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho propõe uma reflexão acerca do da responsabilidade tributária dentro da doutrina e jurisprudência do Direito Tributário Brasileiro, especialmente a responsabilização tributária dos sócios e administradores das pessoas jurídicas de direito privado, demonstrando sua eficácia na cobrança do crédito tributário, a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal e uma análise do instituto da desconsideração da personalidade jurídica.

A escolha do tema se deu porque no atendimento diário de contribuintes em uma unidade da Receita Federal, muitas das vezes foi verificado a existência de pendências fiscais em nome de pessoas físicas na qualidade de responsáveis tributários por débitos de terceiros e também, pelas inconstantes perguntas sobre responsabilidade quando da baixa de empresas com débitos ou baixa de forma irregular, principalmente após a edição da Instrução Normativa RFB 1.634/2016.

A responsabilidade tributária é um tema de grande importância dentro dessa seara do Direito, em face da sua repercussão na cobrança do crédito tributário e da pretensão da Fazenda Pública de ampliação das regras do polo passivo por meio da responsabilização de pessoa que não o contribuinte original estabelecido pela lei.

A questão da responsabilidade dos sócios e administradores tem sido um ponto de intermináveis divergências e desperta enorme interesse prático, principalmente em relação à preocupação sobre quando o patrimônio individual poderá ser afetado pelas dívidas sociais. Assim, a escolha de centrar a atenção nos sócios e administradores da empresa foi pela complexidade da responsabilidade que recai sobre eles e pelas controvérsias, principalmente jurisprudencial, a respeito do tema.

Embora o direito positivo faça previsão de forma expressa do instituto da responsabilidade tributária, o tema é de grande discussão doutrinária e jurisprudencial em seus vários aspectos, principalmente no que tange a responsabilização pessoal dos sócios pelas obrigações assumidas pela pessoa jurídica. Assim, este trabalho tem o escopo de analisar esse importante instituto do Direito Tributário que possui implicações significativas, principalmente no contexto da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça- STJ e responder as seguintes indagações: “Quanto à responsabilidade dos sócios, qual a regra geral? Podem os bens particulares dos sócios responderem pelas dívidas sociais? Há liberdade de escolha do sujeito passivo? Como e quando a lei pode determinar a responsabilidade a alguém? A responsabilização tributária de terceiros é uma hipótese de desconsideração da personalidade jurídica?”

A pesquisa parte do estudo dos aspectos da responsabilidade tributária que afetam a exigibilidade de créditos tributários. Aborda-se, inicialmente, as considerações gerais sobre responsabilidade, a definição de contribuinte e responsável tributário, seus fundamentos e as causas da responsabilidade.

Posteriormente, apresenta-se a responsabilidade tributária dos sócios e administradores das pessoas jurídicas previstas no Código Tributário Nacional nos artigos 134 e 135, que disciplinam a responsabilidade de terceiros, analisando-os de forma detalhada por estarem intimamente vinculados ao objeto desta pesquisa.

Será abordado os objetivos específicos, que consistem em analisar o conceito da responsabilização de terceiros, seus fundamentos e suas características materiais, buscando identificar quais atos se enquadrariam no dispositivo legal sob análise. Foram buscadas as decisões e as Súmulas do Superior Tribunal de Justiça sobre situações como o mero inadimplemento e a dissolução irregular da pessoa jurídica e como estas questões tem sido tratadas administrativamente pelo Fisco na atribuição da responsabilização dos sócios e administradores das empresas.

Na evolução do trabalho, será feita uma abordagem sobre a responsabilidade do sócio retirante da empresa e a responsabilidade tributária dos sócios prevista no Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

Por fim, serão analisados os fundamentos da teoria em que a personalidade jurídica é desconsiderada e sua normatização, bem como a existência ou não da possibilidade de sua aplicação no âmbito do direito Tributário. Este instituto é um instrumento importante para combater as condutas fraudulentas e abusivas, principalmente no âmbito das relações jurídicas tributárias, mas trata-se de um tema controverso e promotor de discussões doutrinárias e jurisprudenciais.

Utilizou-se neste estudo, a metodologia de revisão bibliográfica e jurisprudencial, principalmente das decisões do Superior Tribunal de Justiça, com o objetivo de averiguar as especificidades do instituto da reponsabilidade tributária dos sócios e administradores, bem como a teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

O conhecimento a respeito deste tema é de importante relevância na presente determinação tributária, na iminência de fazer jus a uma investigação aperfeiçoada, não somente pelo mérito prático do assunto, mas pela inexistência de concordância doutrinária, no que tange ao seu alcance e a sua eficácia.

2. ALGUMAS CONSIDERAÇÕES

O objeto desta pesquisa é uma reflexão sobre a responsabilidade tributária dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas e também a aplicabilidade ou não desconconsideração da personalidade jurídica. Entretanto, primeiramente, faz-se necessário abordar a responsabilidade dos sócios no direito societário, a definição de sujeito passivo da obrigação tributária principal e as causas de atribuição de responsabilidade tributária.

2.1. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS NO DIREITO SOCIETÁRIO

De um modo geral, temos que os sócios respondem por seus atos perante terceiros. As obrigações dos sócios começam imediatamente com o contrato, se este não fixar outra data, e terminam quando a sociedade é liquidada e se extinguem as responsabilidades sociais. A sociedade regularmente constituída possui autonomia jurídica e patrimonial.

Para definir a responsabilidade dos sócios é necessário, primeiramente verificar qual a forma de organização societária é adotada. Pois, o que distingue as diversas formas de organização societária é justamente o alcance da responsabilidade dos sócios. Há tipos societários de responsabilidade ilimitada, onde determinados sócios respondem integralmente pelas obrigações contraídas e há casos de responsabilidade limitada, onde a responsabilidade dos sócios é limitada ao valor de sua quota-parte, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social nos termos do art. 1.052 do Código Civil Brasileiro.

Para atender ao objeto desta pesquisa, precisamos saber se os bens particulares dos sócios respondem pelas dívidas sociais. De acordo com o Código Civil, art. 1023 e 1024 os bens podem vir a responder pelas dívidas da sociedade, mas somente depois de executados os bens sociais.

O princípio da autonomia patrimonial é muito importante para o fomento das atividades empresariais, e define que a personalidade jurídica da empresa é distinta da de seus sócios, sendo pessoas inconfundíveis, independentes entre si, onde a pessoa jurídica da empresa não se confunde com as pessoas que a compõem.

Assim, temos personalidades distintas, onde a empresa sempre responderá ilimitadamente e os sócios são terceiros em relação à pessoa jurídica, logo, podem ter limitada a sua responsabilidade em relação às atividades da empresa, dependendo do tipo societário escolhido.

No caso da responsabilidade ilimitada, embora os sócios possam responder pelas obrigações sociais, estas continuam sendo da sociedade, ou seja, o sócio tem a responsabilidade e não o débito. Por essa razão, os sócios têm a responsabilidade subsidiária em relação ao patrimônio social, ocorrendo, assim, o benefício de ordem, onde primeiro responde o patrimônio da empresa. Neste sentido Coelho (2011, p. 140):

(...) a sociedade terá patrimônio próprio, seu, inconfundível e incomunicável com o patrimônio individual de cada um de seus sócios. **Sujeito de direito personalizado au-**

tônomo, a pessoa jurídica responderá com o seu patrimônio pelas obrigações que assumir. Os sócios, em regra, não responderão pelas obrigações da sociedade. Somente em hipóteses excepcionais, que serão examinadas a seu tempo, poderá ser responsabilizado o sócio pelas obrigações da sociedade. (grifei)

Porém, pode ocorrer o abuso da personalidade jurídica, mediante a fraude, violação à lei ou contrato social, desvio de finalidade e confusão patrimonial, e como forma de punir os que fizeram mal uso da pessoa jurídica, pode ser necessário a desconsideração da personalidade jurídica. Neste caso, há uma atribuição de responsabilidade ao sócio, referente aos resultados do ilícito de sua autoria ou quando houver má administração da empresa, insolvência ou encerramento irregular de suas atividades. Em outras palavras, os sócios responsáveis pela pessoa jurídica podem agir com excesso de poder, infração à lei ou ao contrato social, gerando uma responsabilidade dos mesmos por seus atos, independente do tipo de sociedade.

Há ainda a previsão da Lei 10.046/2002, Código Civil, artigo 1032, que estabelece a responsabilidade solidária dos sócios irá permanecer até dois anos depois de alterado o quadro societário, como em casos de retirada, exclusão ou morte do sócio isso tudo como forma de evitar fraudes.

2.2. SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional- CTN, em seu artigo 121, define sujeito passivo da obrigação principal como “a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária” e elege dois tipos de sujeito passivo: o contribuinte e o responsável tributário. O contribuinte é identificado como aquele que “tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”, considerado como sujeito passivo direto, pois em relação a ele se verifica a causa jurídica do tributo, pode-se dizer que é o sujeito passivo por excelência. O responsável tributário é aquele que “sem revestir da condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”¹, ou seja o sujeito passivo indireto, eleito pela lei para satisfazer a obrigação tributária, sendo que esta eleição pode ser por interesse ou necessidade do Estado.

Rubens Gomes de Sousa (1954) discorrendo sobre sujeito passivo, classificou as espécies como sujeito passivo direto ou indireto, onde o primeiro paga dívida própria e o segundo para por dívida de outrem.

Becho (2000) adota a classificação de sujeição passiva direta para o contribuinte e sujeição passiva indireta para substituto e responsável, identificando subdivisões conforme ocorra o evento que atribua a responsabilidade: sucessão, infração ou por ato de terceiro.

Becker (1998, p. 558) faz críticas a divisão de sujeito passivo direto e indireto, e também não distingue débito de responsabilidade, mas reconhece que o responsável não é devedor, mas garantidor, pois ele é sujeito passivo de uma relação jurídica de natureza fiduciária:

¹ Lei 5.172. CTN. Disponível: www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm, acesso em: 10/01/2020.

(...) não é juridicamente possível distinguir entre débito e responsabilidade, isto é, considerar que o responsável estaria obrigado a satisfazer débito de outro. O responsável é sempre devedor do débito próprio. O dever que figura como conteúdo da relação jurídica que vincula o Estado (sujeito ativo) ao responsável legal tributário (sujeito passivo) é dever do próprio responsável legal tributário e não de outra pessoa.

Tem-se que a identificação da natureza da sujeição passiva se dá pela vinculação com o fato jurídico tributável. Assim, interpretando o artigo 121 do CTN, há 2 tipos de sujeitos passivos na relação jurídico-tributária, o contribuinte e o responsável tributário, onde o contribuinte realiza o fato jurídico tributário previamente previsto na lei tributária, e o responsável assume o ônus tributário pela imposição legal, embora não tenha realizado o fato jurídico tributário.

A definição de sujeito passivo está no campo da reserva legal, cabendo à lei tributária definir o contribuinte e também os casos de atribuição de responsabilidade, isto decorre do princípio da legalidade constitucionalmente consagrado. Assim, não é admitido outros veículos normativos para definir ou modificar regras de responsabilidade. Nesta linha, e em defesa do princípio da legalidade, o Superior Tribunal de Justiça – STJ no análise do REsp 1.232.968/SC afirmou que não pode o magistrado ampliar o conceito legal de sujeito passivo da obrigação tributária.

Ataliba (1996) trás uma definição do responsável tributário como identificável por exclusão, e isso ocorre quando a lei considera ocorrido o fato gerador e coloca na sujeição passiva terceiro que não realizou o fato descrito na hipótese de incidência.

Assim, há previsão de que a lei, por interesse ou necessidade do Estado, pode estabelecer que terceira pessoa, não vinculada diretamente ao fato gerador, fique obrigada a realizar a prestação tributária, onde o responsável pode assumir essa condição perante o fisco por substituição ou por transferência.

Diferentemente do instituto da responsabilidade civil que, ressalvado as exceções legais, surge pelo dano causado a terceiro pela prática de ato ilícito culposo ou doloso, a responsabilidade tributária pode existir pela prática de atos com excesso de poder ou ilícitos ou independentemente da prática de atos ilícitos.

2.3. CAUSAS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

As razões para atribuição de um terceiro figurar como sujeito passivo da relação tributária são diversas, mas o principal objetivo do legislador ao instituir a responsabilidade tributária, foi assegurar o recebimento do crédito tributário devido, facilitando a fiscalização e a arrecadação dos tributos. O instituto da responsabilidade se faz necessário em várias situações para garantir o cumprimento da obrigação tributária principal, como por exemplo, para os casos em que o sujeito passivo originário desaparece, ou como sanção por atos praticados com dolo, ou mesmo como praticidade, com a consequente redução do risco de sonegação, dentre outras hipóteses.

Assim, dentre as situações que justificam a imposição da responsabilidade tributária, pode-se apontar três possíveis causas : a arrecadatória, a punitiva e a do dever de colaboração.

Darzé (2010, p.91) sustenta que “a responsabilidade visa, invariavelmente, a alcançar um dos três objetivos fundamentais: I. punir o responsável (sanção); II. viabilizar a arrecadação (necessidade) ou III. simplificar a arrecadação (interesse).”

A causa arrecadatória é a mais conveniente e amplamente utilizada pelo Fisco, pois se mostra eficiente e menos onerosa, pois permite concentrar a fiscalização em alguns contribuintes em vez de centenas, diminuindo inclusive a inadimplência.

A punitiva ocorre em função de ato praticado com dolo, fraude ou simulação, onde o terceiro é punido com a responsabilidade em virtude de seus atos. A causa colaborativa surge dentro de um viés de colaboração do responsável com o Fisco, onde este se torna garantidor do crédito tributário por ter contribuído com a inadimplência do contribuinte.

Assim, temos que os casos de responsabilidade tributária são estabelecidos como mecanismo de defesa dos interesses do Fisco e podem ser consideradas conveniências arrecadatórias ou fiscalizatórias.

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES

3.1. DEFINIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A expressão responsabilidade tributária pode ser definida, em sentido *stricto sensu*, como a pessoa definida no art. 121, II, do CTN. A expressão responsável tributário pode, também ser utilizada, em sentido *lato sensu*, como aquele que responderá pelo crédito tributário, ou seja, contribuinte ou terceira pessoa que responderá pelo pagamento do tributo.

Machado (2017, p. 147) abordando a responsabilidade, assim define :

A palavra responsabilidade liga-se à ideia de ter alguém de responder pelo descumprimento de um dever jurídico. Responsabilidade e dever jurídico não se confundem. A responsabilidade está sempre ligada ao descumprimento do dever, isto é, à não prestação. É a sujeição de alguém à sanção. Tal sujeição geralmente é de quem não tem o dever jurídico, mas pode ser atribuída a quem não o tem. No Direito Tributário a palavra responsabilidade tem um sentido amplo e outro estrito. (...) Em sentido amplo, é a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária. (...) Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do Fisco de exigir a prestação respectiva.

A possibilidade de atribuir a responsabilidade tributária a terceiro que não seja o contribuinte está prevista no artigo 128 do Código Tributário Nacional, que define responsabilidade tributária e também o tipo de responsabilidade a ser atribuída à terceira pessoa, podendo esta ser de forma integral ou supletiva ou ainda , de forma subsidiária ou solidária. Ou seja, a lei pode nomear um terceiro, para atribuir-lhe a responsabilidade de maneira exclusiva, caso em que aquele atuará como substituto tributário ou meramente supletiva (solidária ou subsidiária).

Da leitura do artigo 128 do CTN, temos que o legislador complementar admite que a sujeição passiva seja imputada a terceiro. Interpretando esse dispositivo legal, tem-se duas situações distintas a respeito do responsável tributário. A primeira diz respeito às situações previstas no CTN, onde o vínculo da responsabilidade não decorre necessariamente do fato gerador da obrigação tributária principal, mas das situações elencadas pelo próprio CTN. Para os demais casos, atribuídos pelo legislador ordinário, a terceira pessoa (responsável) deverá, obrigatoriamente, ter um vínculo com o fato jurídico tributário.

Assim, não é qualquer terceiro que pode ser eleito como responsável tributário, o terceiro tem que decorrer naturalmente do fato imponível da materialidade descrita na norma jurídica, não podendo ser configurado por mera ficção do legislador. Ou seja, o ônus do tributo não pode ser deslocado arbitrariamente pelo legislador para qualquer pessoa, deve ser alguém que tenha relação com a situação que constitua o fato gerador e que a lei atribua a responsabilidade de forma expressa, vedando, assim, a transferência implícita.

Discorrendo sobre quem o legislador pode atribuir a responsabilidade, Ferragut (2013, p.43) escreve:

O legislador é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, dentre aquelas pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam:

- (i) Indiretamente vinculadas ao fato jurídico ou
- (ii) Direta ou indiretamente vinculadas ao sujeito que o praticou.

No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal –STF, RE 562.276/PR, na análise do voto da Relatora Min. Ellen Gracie a respeito das questões que envolvem responsabilidade tributária, assim proferiu:

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.

(...) referem-se aos sujeitos, se não da relação contributiva (tributária em sentido estrito, ao menos de relações jurídicas que, envolvendo terceiros em posição de contato com o fato gerador ou com o contribuinte, facilitam a arrecadação e asseguram o crédito tributário.

(...)

A relação contributiva dá-se exclusivamente entre o Estado e o contribuinte em face da relação de capacidade contributiva deste e a relação de responsabilidade tributária não se confunde, pois com a relação contributiva. Embora pressuponha e só se aperfeiçoe em face da inadimplência do tributo pelo contribuinte, decorre de norma específica e tem seu pressuposto de fato próprio.

Tem-se, então, que o responsável não poderá ser uma pessoa qualquer, deve guardar relação com o fato gerador ou com o contribuinte, ter um vínculo com qualquer um dos aspectos do antecedente normativo.

O CTN trata a responsabilidade tributária sob diferentes aspectos, e de acordo com suas implicações, embora não mencione diretamente estes desdobramentos, pode ocorrer responsabilidade por substituição ou por transferência, levando-se em conta o momento em que surge o vínculo jurídico.

A responsabilidade por substituição pode ocorrer por diversos fatores, inclusive o decorrente de praticidade da tributação. Paulsen (2015) esclarece que a responsabilidade por substituição nasce antes ou no máximo contemporaneamente à ocorrência da hipótese de incidência e que esta é usada para racionalizar e efetivar a cobrança do crédito tributário, diminuindo as possibilidades de inadimplemento ou ampliando as garantias de recebimento do crédito.

Na responsabilidade por substituição, a lei define uma hipótese de incidência e a própria lei define o terceiro como sujeito passivo dessa pretensão tributária. Na definição de

Vaz (2003, p.99) a responsabilidade por substituição ocorre pelo “surgimento da obrigação tributária *ex lege*, diretamente contra pessoa diversa daquela que possui relação direta com o ato, fato ou negócio tributado, substituindo-se a pessoa que deveria ser o sujeito passivo”.

Por conseguinte, nos casos de responsabilidade por substituição, a sujeição passiva recai sobre uma pessoa diferente daquela que possui relação direta com a situação descrita em lei como fato gerador do tributo desde o momento da ocorrência do fato gerador. Assim, a figura do responsável substituto é definido pela lei antes da ocorrência do fato gerador, inclusive podendo o responsável ter esta condição como substituto por fato futuro .

Nesse sentido, a responsabilidade por substituição pode ocorrer para trás, chamada de diferimento, que ocorre quando o substituto tributário assume a obrigação de recolher o tributo após o fato gerador, ou mesmo antes do fato gerador , chamada de substituição para frente, inclusive com previsão constitucional.

A Constituição Federal de 1988 em seu artigo 150, §7º autoriza a responsabilidade por fato futuro, onde permite que a lei atribua ao substituto a responsabilidade pelo pagamento de tributo cujo o fato gerador deva ocorrer posteriormente, o chamado fato gerador presumido. Nesta modalidade, é esperado do substituto o recolhimento do tributo antes mesmo de ser imputado ao contribuinte o fato jurídico tributário.

Já na responsabilidade por transferência, a figura do responsável nasce em momento posterior ao surgimento da obrigação tributária, em virtude de situação diversa do fato tributário. Ou seja, o evento definido em lei como causa da responsabilidade acontece em data após a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, assim, o responsável por transferência responde por débito alheio.

Para Shoueri (2011, p.479) na responsabilidade por transferência devem ser considerados dois fatos distintos, previstos na mesma lei, que podem ou não ser simultâneos:

(...) o fato jurídico tributário, que faz nascer a pretensão tributária em face de uma pessoa (normalmente o contribuinte , mas pode até mesmo ser o substituto) e um outro fato jurídico, que desloca a obrigação para o responsável *strictu sensu* (solidariamente ou não). Ou seja: o surgimento da obrigação tributária para o último, conquanto dependa da concretização da hipótese tributária, não se esgota nela. Para que surja a sujeição passiva, é necessária, além desta concretização (que dará surgimento à obrigação tributária), a concretização da hipótese de responsabilização.

A responsabilidade por transferência abrange os casos de responsabilidade por sucessão (situações previstas nos artigos 129 a 133 do CTN), por solidariedade (interesse comum no fato gerador) e de terceiros . Apesar das várias espécies de responsabilidade tributárias tratadas no ordenamento jurídico, essa pesquisa tem como objetivo apenas o estudo da responsabilidade dos sócios e administradores de pessoas jurídicas.

3.2. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS E ADMINISTRADORES NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A responsabilidade tributária dos sócios e administradores das pessoas jurídicas é tratada nos artigos do CTN que tratam da responsabilidade de terceiros. Os terceiros responsabilizados são pessoas que, em algum momento, falharam no cumprimento de um dever legal de gestão ou de vigilância do patrimônio do contribuinte.

Nos artigos 134 e 135 do CTN temos que as situações que criam a responsabilidade para estes terceiros acontecem em virtude da falha destes no cumprimento de um dever legal de gestão, embora os casos previstos no artigo 134 do CTN, os responsáveis atuam sem agressão à lei e no artigo 135 CTN os responsáveis agem de forma irregular. Entretanto, o legislador não especificou quais seriam os atos que consistiriam em pressupostos fáticos para configurar o ato irregular, apenas limitou-se em dizer que seriam atos praticados com excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatuto das pessoas jurídicas.

O terceiro a que se refere ao artigo 134 do CTN é o simples sócio da sociedade de pessoas já no artigo 135, III o terceiro é alguém com poder de gerência, de decisão, o representante legal da pessoa jurídica.

O tipo de responsabilidade atribuída aos terceiros é diferente, no artigo 134 CTN a responsabilidade é solidária em face da impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuintes e a prevista no artigo 135 CTN é pessoal, pois decorre de uma atuação irregular.

Devido as diferenças entre os dois artigos que tratam da responsabilidade de terceiros, faz-se necessário a análise separada de cada dispositivo legal.

3.2.1. ANÁLISE DO ARTIGO 134 DO CTN

Na responsabilidade prevista no artigo sob análise, o terceiro precisa estar vinculado à situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, sendo esta vinculação por ato comissivo ou omissivo, onde sua ação ou omissão tenha efeito de gerar a impossibilidade da exigência do cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte.

Apesar de o texto normativo mencionar uma responsabilidade solidária, tem-se na verdade uma responsabilidade subsidiária, ou um benefício de ordem, tendo em vista que o requisito para a responsabilização do terceiro é a impossibilidade do cumprimento da obrigação tributária principal pelo contribuinte. Tal requisito revela-se incompatível com a natureza da solidariedade, pois é pressuposto da solidariedade que o credor possa exigir a integralidade da dívida de qualquer dos devedores solidários.

Este também é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, que demonstra a falta de técnica legislativa, conforme exposto abaixo no julgamento do EREsp 446.955/SC de relatoria do Min. Luiz Fux:

Flagrante ausência de técnica legislativa se verifica no artigo 134 do CTN, em que se indica hipótese de responsabilidade solidária nos casos de impossibilidade de exi-

gência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, uma vez cediço que o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou de exclusão. Em verdade, o aludido preceito normativo cuida de responsabilidade subsidiária.

Amaro (2010) também defende que a responsabilidade prevista no artigo 134 do CTN não é solidária, mas subsidiária, restrita às situações em que não haja possibilidade de exigir o cumprimento da obrigação pelo próprio contribuinte.

Becho (2014, p.87-88) ao discorrer sobre a responsabilidade prevista no artigo 134 do CTN trás um interessante exemplo demonstrando a subsidiariedade:

Estabelecendo o binômio *impossibilidade econômica e intervenção/omissão* para a referida impossibilidade, cria-se a justificativa para a manutenção do contribuinte na lide que busque a satisfação do crédito tributário: se o contribuinte passar a ter meios econômicos para satisfazer o débito fiscal, a responsabilidade tributária cessará, pois seu primeiro pressuposto será afastado. Imaginemos, para testar a hipótese aventada, a extinção da sociedade de pessoas, sem a satisfação do crédito tributário. Como a responsabilidade dos sócios de tais sociedades é ilimitada, eles responderão de débito fiscal (art. 134, VII). Mas pode ser que a situação de impossibilidade econômica de solver o débito seja alterada. Imaginemos, por exemplo, que a pessoa jurídica tenha um imóvel avaliado em R\$ 100.000,00 garente a uma dívida fiscal de R\$ 250.000,00. O sócio será chamado a responder pela dívida. Contudo, antes que seu patrimônio seja transferido para o Fisco, o imóvel da pessoa jurídica é vendido por R\$ 500.000,00. Nesse momento, cessa a impossibilidade econômica de pagar o tributo, transformada que foi em possibilidade econômica. A Administração Tributária terá visto a satisfação do crédito tributário, a dívida será extinta e, com ela, a responsabilidade tributária do sócio de sociedade de pessoas também deixará de existir, pela ausência do primeiro pressuposto. Essa pode ter sido a ideia de Hector Villegas, já citado. Com isso, um dos efeitos da substituição tributária geral (o direito de regresso do sujeito passivo indireto contra o sujeito passivo direto), indicados no item IV.1, *supra*, aplica-se à responsabilidade tributária do art. 134 (não para o art. 135, esclarecemos). Nesse sentido, parece-nos correta toda a doutrina que afirma haver subsidiariedade no art. 134 do CTN.

A norma de responsabilidade prevista no inciso VII do artigo em análise é bem específica, somente faz referência ao sócio de sociedade de pessoas, onde a responsabilidade neste tipo societário é ilimitada e todos os sócios são solidariamente responsáveis no caso da liquidação da sociedade. Portanto, excluem-se do mencionado artigo as sociedades de capitais, que adotam forma de limitação de responsabilidade, tais como as Sociedades Anônimas e as Sociedades de Cotas de Responsabilidade Limitada.

Nessa mesma linha, o STF, no julgamento do RE 97.529/RJ decidiu pela exclusão da sociedade limitada na responsabilização prevista no artigo 134 do CTN:

EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA. INCIDENCIA SOBRE BENS PARTICULARES DE SOCIO DE SOCIEDADE DE RESPONSABILIDADE LIMITADA COM O CAPITAL INTEGRALIZADO. DES-

CABIMENTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO..

(...)

Na verdade, na sociedade por quotas de responsabilidade limitada, os bens particulares dos sócios, integralizado o capital, não respondem por dívida fiscal da sociedade, salvo quando pratica ato com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto

Diniz (1998,p. 400) ao definir sociedade de pessoas demonstra que estas sociedades são marcadas pela importância da pessoa do sócio, esclarece seu posicionamento fundamentando que:

Aquela em que os sócios se escolhem mutuamente, considerando-se a idoneidade moral e econômica, e havendo predominância do *intuitu personae* sobre o *intuitu pecuniae*, no seu funcionamento. É aquela em que a pessoa do sócio, como diz Fran Martins, tem papel preponderante, não só na constituição como também durante a vida da pessoa jurídica; logo, a morte ou incapacidade de um reflete na sociedade, gerando, em regra, sua dissolução parcial, com diminuição do capital, visto que a sua quota não é livremente cessível, por estar sujeita a certos condicionamentos estabelecidos no pacto social, que estipula proibições atinentes à transferência de quotas. São sociedades de pessoas: a em nome coletivo, a de capital a indústria, a em comandita simples, a em conta de participação.

Tem-se que o artigo 134, VII do CTN apenas reproduz a sistemática de uma regra do direito comercial que é responsabilidade patrimonial ilimitada, onde os sócios respondem perante credores, ou seja, as dívidas da sociedade já alcançariam de forma ilimitada o patrimônio dos sócios, e não é diferente quando o credor for a Fazenda Pública. É uma responsabilidade subsidiária em relação à sociedade e solidária entre os sócios.

O inciso VII do artigo 134 do CTN tem por fim precípua evitar fraudes durante a liquidação da sociedade de pessoas, evitando uma liquidação aparente, simulada.

Finalizando a análise do artigo 134 do CTN, temos que a responsabilidade prevista no referido artigo se refere apenas à penalidade de caráter moratório, não abrangendo as sanções decorrentes de atos ilícitos.

3.2.2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ARTIGO 135 DO CTN

A responsabilidade dos sócios e administradores prevista no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional é uma responsabilidade decorrente de atos praticados por estes com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Para compreender o alcance dessa responsabilidade, é importante que se considere quais são as causas dessa responsabilidade.

Assim, excesso de poder se configura quando alguém age além do que lhe seria dado fazer; infração de contrato social ou estatuto ocorre quando o dirigente da empresa extrapola a competência do seu cargo; e infração à lei é a conduta sem observância da norma estabelecida. É uma responsabilidade originada por uma atuação irregular, uma vez que o excesso

de poder ou infração constituem sempre comportamentos dolosos, que exigem má-fé para sua caracterização.

A responsabilidade prevista no artigo sob análise, é uma responsabilidade por substituição, uma vez que esta é contemporânea ao fato gerador da obrigação tributária, não decorrendo, assim, de transferência da sujeição passiva. O próprio STF já se posicionou de que as pessoas elencadas no artigo 135 do CTN são responsáveis por substituição (RE 96.414/RJ):

Execução Fiscal. Legitimação Passiva. As pessoas referidas no inciso III do artigo 135 do CTN são sujeitos passivos da obrigação tributária, na qualidade de **responsáveis por substituição**, e, assim sendo, se lhes aplica o disposto no artigo 568, V, do Código de Processo Civil, não obstante seus nomes não constarem no título extrajudicial. Recurso extraordinário conhecido e provido. (grifei)

Pela leitura do referido artigo, temos que este consagra o caráter excepcional da responsabilidade pessoal de diretores, gerentes, sócios e demais representantes da pessoa jurídica, onde pode-se considerar que é feita uma previsão de desconsideração da personalidade jurídica em Direito Tributário. Tem-se que ele repete a previsão do artigo 50 do Código Civil, determinando que o sócio, o diretor ou o gerente poderá ser responsabilizado pelas dívidas tributárias que decorrerem de atos praticados com excesso de poder ou infração à lei e/ou contrato social. E a responsabilidade prevista é pessoal, possibilitando a cobrança diretamente do sócio- gerente. Segundo Coelho (2015, p.1090):

Isto ocorrerá quando eles procederem com manifesta malícia (mala fides) contra aqueles que representam, toda vez que for constatada a prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatuto. O regime agravado de responsabilidade tributária previsto no artigo estende-se, é óbvio, peremptoriamente, àquelas duas categorias de responsáveis previstas no rol dos incs. II e III do art. 135 do CTN (mandatários, prepostos, empregados e os diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas de Direito Privado). O dispositivo tem razão em ser rigoroso, já que ditos responsáveis terão agido sempre de má-fé, merecendo, por isso mesmo, o peso inteiro da responsabilidade tributária decorrente de seus atos, desde que tirem proveito pessoal da infração, contra as pessoas jurídicas e em detrimento do Fisco.

Assim, para que ocorra a responsabilização dos sócios e administradores, é indispensável a comprovação prévia de que estes tenham agido com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto, cabendo à Fazenda Pública apontar os atos que configurem o fato, apesar do legislador não especificar quais seriam os atos que consistiriam em pressupostos fáticos para configurar a responsabilização com base no artigo 135 do CTN. Dentre estes atos apontados pela Fazenda Públicas há questão da dissolução irregular, a constituição de empresas com interposta pessoa fictícia, distribuição disfarçada de lucros, dentre outros².

² Para exemplificar, temos acórdãos proferidos nos Processos Administrativos Fiscais- PAF nº: 19515.721.874/2013-55 – Acórdão: 1301.002.160 e PAF nº 19.311.720.464/2012-01 - Acórdão: 1301-001.764. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 27/02/2020.

Somente haverá responsabilidade quando os responsáveis pela pessoa jurídica praticarem atos de gestão que não se encontram dentro de suas atribuições estatutárias, ou seja, procede transações estranhas ao objeto da sociedade, atos anormais de gestão, excesso de poder, e por consequência respondem pelo excesso de seu ato. De acordo com Piveto (2016, p. 54):

(...) para ser legítima a responsabilização, fundamental a existência cumulativa das seguintes condições: i) o sócio deve ocupar o cargo de direção, gerência ou representação da sociedade, ii) o sócio deve ter praticado ato previsto na legislação tributária que viola à lei ou ao contrato social, e iii) a sua conduta contrária a legislação ou ao ato constitutivo deve ter motivado o surgimento de obrigação tributária contrário aos interesses da pessoa jurídica..

Infração à lei pode ser entendida como infração à lei societária disciplinadora das competências dos administradores, gerentes, representantes legais da pessoa jurídica. Caso o administrador se pautar por critérios que demonstre sua condição de bom administrador, dentro das competências que lhe foram atribuídas pela lei societária, de cuidado e de diligência, não poderá ser responsabilizado.

Neste sentido, os atos dos responsáveis pela pessoa jurídica estão vinculados ao objeto social, determinado no estatuto social, não podendo praticá-los fora da finalidade da empresa, sob pena de serem considerados atos irregulares, praticados com excesso de poder, ou seja, agem além do que lhe seria dado fazer. Assim, a responsabilização não pode ser presumida, cabe ao sujeito ativo o ônus da prova acerca da prática de atos que culminou no excesso, no ilícito que justifica o redirecionamento aos terceiros responsáveis. Entretanto, pode ocorrer a inversão do ônus probante quando na Certidão de Dívida Ativa- CDA constar o nome do responsável, pois esta goza da presunção de certeza e liquidez, cabendo ao sócio demonstrar que não houve excesso de poder ou infração, conforme entendimento do STJ no julgamento do REsp 896493/SP.

São diversas as discussões acerca das hipóteses de responsabilização pessoal dos representantes legais pelas obrigações assumidas pela pessoa jurídica. As situações que envolveram muita discussão doutrinária e jurisprudencial foi a responsabilização pela inadimplemento da obrigação tributária e a dissolução irregular da sociedade.

Em relação ao inadimplemento, a Fazenda Pública relacionava o administrador como responsável sob a alegação de que este não tomou as providências para o pagamento do tributo, infringindo a lei. Entretanto, o mero inadimplemento do crédito tributário por parte da pessoa jurídica não é causa motivadora de responsabilização, tendo em vista não configurar como prática de ato ilícito, uma vez que essa situação pode decorrer da simples falta de recursos para se efetivar o recolhimento. Para responsabilização é necessário comprovar que a falta de pagamento do tributo se deu em decorrência do ato ilícito praticado pelo administrador da pessoa jurídica, como por exemplo o caso de uma distribuição irregular de lucros ou uma falência fraudulenta, etc.

Dentro desse mesmo argumento, destaca-se as palavras de Tavares (2010, p.260):

(...) uma questão tormentosa e que carece de maiores esclarecimentos, com a devida licença àqueles que não compartilham de igual pensar, enxergar simples inadimplemento do tributo o caráter de infração à lei, para fins de aplicabilidade do art. 135 do CTN, ao que tudo indica, consubstancia-se num delírio fiscal! O que pretendemos ressaltar, e que não podem ser ignorado, é que a simples falta do recolhimento do tributo, a rigor, **não é infração à lei imputável ao sócio**, posto ser basilar o conhecimento de que a obrigação de entregar dinheiro aos cofres públicos, a título de tributo, é da sociedade (que foi quem realizou a hipótese de incidência abstratamente definida em lei) e não dele (sócio-gerente ou diretor). (grifei)

Nessa linha, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça em diversos julgados adotou a tese de que a simples falta de pagamento do tributo não configura responsabilização do sócio, sendo necessário, para imputação da responsabilidade prevista no art.135, III do CTN, a comprovação das demais condutas descritas no referido artigo, pois não se trata de responsabilidade objetiva, dentre eles citamos o EREsp 374.139/RS:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. INADIMPLEMENTO.

(...)

A ausência de recolhimento do tributo não gera, necessariamente, a responsabilidade solidária do sócio-gerente, sem que se tenha prova de que agiu com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa.

(...)

A imputação da responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN não está vinculada apenas ao inadimplemento da obrigação tributária, mas à configuração das demais condutas nele descritas: práticas de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Pacificando este entendimento, o Superior Tribunal de Justiça - STJ editou a Súmula 430: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. Esta Súmula além de pacificar o entendimento jurisprudencial, trouxe o equilíbrio entre a doutrina e a jurisprudência, e entre o direito comercial e o tributário. O inadimplemento pode até ser causa de responsabilização, mas não de forma isolada, para configurar como causa de imputação de responsabilização, deve ser acrescido de outros eventos legalmente previstos, como o excesso de poder, agressão à lei, contrato social ou estatuto.

Assim, a responsabilidade prevista no art. 135, III do CTN tem natureza subjetiva, cabendo a comprovação da ilegalidade praticada pelo sócio gerente ou administrador da pessoa jurídica. Em outras palavras, o mero inadimplemento não é causa para aplicação do artigo 135, III do CTN e responsabilização dos terceiros ali relacionados, uma vez que o não paga-

mento do tributo, por si só, não configura infração à lei, sendo necessário a comprovação das condutas descritas no artigo 135 do CTN.

Administrativamente, as decisões pugnam no sentido de necessidade de comprovação do ato doloso para imputação de responsabilidade, para ilustrar citamos o Acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF nº 1103.001.197 do Processo Administrativo Fiscal - PAF nº 11516.005992/2009-14:

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AUSÊNCIA DE DOLO

Para caracterização da previsão legal do artigo 135 do CTN deve restar provada a prática do ato ilegal e o intuito doloso de deixar de pagar o tributo. A responsabilidade tem natureza jurídica subjetiva, não provado o dolo deve ser excluída a responsabilidade pessoal do recorrente solidário.

A dissolução irregular também foi objeto de análise pelos tribunais brasileiros como causa de imputação de responsabilidade tributária e legitimação de redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Entende-se como dissolução irregular aquela situação em que os sócios simplesmente fecham as portas do estabelecimento, sem o devido registro, no órgão competente, da baixa da referida empresa.

Nessa linha de entendimento, Becho (2013, p.129) escreve:

A esse respeito, o STJ considerou que a chamada dissolução irregular da pessoa jurídica, aquela em que os sócios simplesmente “fecham as portas” do estabelecimento, sem pagar todos os tributos e sem dar baixa na Junta Comercial, é motivo suficiente para que o sócio-gerente tenha quebrada a distinção patrimonial entre si e a pessoa jurídica. Assim, quando não localizada a empresa, os bens particulares do sócio-gerente (e não dos demais sócios) serão penhorados para pagar a dívida fiscal

Neste sentido, é pacífico na jurisprudência de nossos Tribunais considerar como presumida a dissolução irregular quando a empresa deixa de funcionar no seu domicílio fiscal sem a devida comunicação formal ao fisco do novo local de funcionamento, e ainda, quando houver citação não cumprida no endereço constante no contrato social, a ausência de cumprimento da obrigação acessória, a baixa no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas- CNPJ de empresa por omissão contumaz e o cancelamento do nome empresarial na Junta Comercial, todos estes atos podem ser considerados como ato de dissolução irregular.³

Essa baixa irregular é motivo para responsabilização do sócio gerente, segundo reiterados julgados, onde o artigo 135 CTN, III era indicado como dispositivo legitimador para o redirecionamento da cobrança para o sócio-gerente, uma vez que cabe a ele manter atualizados os registros da empresa. Para ilustrar citamos a decisão do STJ no REsp 738.502/SC:

³ STJ. Resp 1661.566/PE (2017/0060982-3) Relator Min Herman Benjamin. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/465611037/recurso-especial-resp-1661566-pe-2017-0060982-3/inteiro-teor-465611047?ref=juris-tabs>. Acesso em 17/01/2020.

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO PARA O SÓCIO-GERENTE. POSSIBILIDADE.

É assente na Corte que o redirecionamento da execução fiscal, e seus consectários legais, para o sócio-gerente da empresa, somente é cabível quando reste demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, **ou na hipótese de dissolução irregular da empresa**. Precedentes: REsp n.º 513.912/MG, Rel. Min. Peçanha Martins, DJ de 01/08/2005; REsp n.º 704.502/RS, Rel. Min. José Delgado, DJ de 02/05/2005; EREsp n.º 422.732/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 09/05/2005; e AgRg nos EREsp n.º 471.107/MG, deste relator, DJ de 25/10/2004.(grifei)

E também o julgamento do REsp 852.437 /RS que considera o artigo 135, III do CTN como o ato normativo que justifica o redirecionamento no caso de dissolução irregular:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESA NÃO LOCALIZADA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE. SÓCIO-GERENTE. ART. 135, III, DO CTN.

1. A não-localização da empresa no endereço fornecido como domicílio fiscal gera presunção iuris tantum de dissolução irregular. Possibilidade de responsabilização do sócio-gerente a quem caberá o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. Entendimento sufragado pela Primeira Seção desta Corte nos EREsp 716.412/PR, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 22.09.08.

Os diversos precedentes levaram o Superior Tribunal de Justiça a sumular o assunto através da Súmula 435 do STJ: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”.

A Súmula 435 do STJ não se restringe às sociedades de responsabilidade ilimitada, ela abrange qualquer tipo de pessoa jurídica de direito privado encerrada de forma irregular. Esta Súmula aponta também como terceiro o sócio com poderes de administração da empresa, pois ele é o responsável pela dissolução irregular, pois a ele cabe a gestão da pessoa jurídica.

Entretanto, esta Súmula sofre críticas da doutrina, pois sua aplicação não visa proteger a pessoa jurídica, mas simplesmente a satisfação do crédito tributário, ou seja, proteção do Fisco de eventual inadimplemento. Mais uma vez utilizando as lições de Becho (2014, p.101):

Essa interpretação nos permite compreender, integralmente, o art. 135 do CTN. Firmando nossa atenção no conteúdo do inc. III do mandamento leal, quando diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas realizarem atos em nome daquelas – mas contra seus interesses, repetimos – o contribuinte habitual (a pessoa jurídica) poderá objetar-se à cobrança, afirmando que a obrigação é de responsabilidade pessoal do terceiro. Ao que nos parece, diante de fatos praticados por seus administradores, mas contra seus interesses, as pessoas jurídicas irão denunciá-los e buscarão a responsabilização apenas (respon-

sabilidade pessoal) da pessoa física que os praticou. Esse quadro, ainda que nos permita uma boa leitura do indigitado dispositivo legal, não encontra eco na aplicação dada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Ao que nos parece, a interpretação aceita pelo Tribunal da Cidadania não está baseada na legislação.

Nesse sentido, a maior crítica é a de que a referida Súmula não se limitou a disciplinar as hipóteses legais de responsabilidade de terceiros, mas criou uma nova hipótese de responsabilidade não prevista na legislação tributária, tratando-se de mera construção jurisprudencial.

Na apuração de dissolução irregular, o Fisco Federal tem intensificado as ações para declarar a inaptidão de contribuintes que não entregaram as escriturações e declarações nos últimos cinco anos. Essa inaptidão faz a empresa ficar irregular perante o cadastro fiscal. De acordo com a Instrução Normativa RFB nº. 1.634 de 2016, em seu artigo 40, inciso II, a Pessoa jurídica não localizada pode ser declarada como inapta, essa inaptidão do CNPJ produz diversos efeitos negativos para o contribuinte, como: o impedimento de participar de novas inscrições, a possibilidade de baixa de ofício da inscrição, a invalidade da utilização da inscrição para fins cadastrais, a nulidade de documentos fiscais e a responsabilização dos sócios pelos débitos em cobrança, previsto no art. 48 da referida Instrução Normativa. Essa situação cadastral tem sido considerada como dissolução irregular e as Procuradorias de Fazenda tem redirecionado a cobrança do crédito tributário devido por estas empresas para o sócio-gerente das referidas empresas sob a alegação de dissolução irregular. Em 2017, foi publicada a Portaria 948/2017 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional –PGFN que regulamentou o procedimento administrativo de reconhecimento de responsabilidade pela dissolução irregular de pessoa jurídica devedora. Esta Portaria para definir o terceiro responsável faz menção à definição prevista no artigo 2º da Portaria PGFN 180/2010:

Art. 2º (...)

Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, deverão ser considerados responsáveis solidários:

I –os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular;

II –os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular, bem como os à época do fato gerador, quando comprovado que a saída destes de pessoa jurídica é fraudulenta

Assim, tem-se que apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito, má gestão e a consequência é ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. Nas lições de Marins (2015, p. 804):

Observe-se que não há que se confundir a responsabilidade dos administradores com a dos sócios não gerentes, **uma vez que o sócio-gerente pode ser responsabilizado, mas não por**

ser sócio e sim por ter praticado atos de administração que impliquem responsabilidade. Os sócios sem poder de gestão somente podem ser responsabilizados na hipótese do art. 134, inc. VII do CTN, que se refere apenas à liquidação de sociedade de pessoas – hipótese em que a responsabilidade é solidária – regra esta inaplicável às empresas prestadoras de serviço, comerciais ou industriais organizadas sob a forma de quotas de responsabilidade limitada ou mesmo sob a roupagem de sociedade anônima. (...) Como se vê, a existência ou não de “poder de gestão”, é critério necessário para a aferição da responsabilidade. (grifei)

O próprio STJ já afirmou não ser possível o redirecionamento da execução fiscal para o sócio que não exerceu poderes na empresa, pois para imputação da responsabilidade prevista no artigo 135, III do CTN, é imprescindível que o sócio exerça os poderes de gestão. Conforme REsp 8.711-0/RS, a simples condição de sócio é insuficiente, a condução da sociedade é que é relevante:

EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. PENHORA DE BENS DE PATRIMÔNIO PESSOAL DE SÓCIO QUE NÃO EXERCEU FUNÇÃO DE DIREÇÃO. DECRETO-LEI N. 3.708/19, ART. 16 E CTN, ART. 135, III [...].

É impossível a penhora dos bens do sócio que jamais exerceu a gerência, a diretoria ou mesmo representasse a empresa executada. Há de ser utilizada a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, prevalecendo o princípio da responsabilidade subjetiva, e não a simples presunção. Recurso conhecido, mas desprovido. (grifei)

Nesta mesma linha, o Supremo Tribunal Federal- STF em decisão em Seção Plenária, em tema de repercussão geral, no julgamento do RE 562.276/PR, reconheceu a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei 8260/93, que havia vinculado à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social.

Outro aspecto referente a análise do artigo 135 do CTN é que, diferentemente do previsto no artigo 134 do CTN, o artigo 135 já menciona, no caput, a responsabilidade pessoal do agente, afastando a responsabilidade inerente ao sujeito passivo quando do nascimento da obrigação tributária. Entretanto, embora o artigo 135 do CTN fale em responsabilidade pessoal, o Superior Tribunal de Justiça ao aplicar a responsabilização pessoal de diretores por débitos de uma sociedade, afirmou que o ato irregular do terceiro não é causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica e seria um contrassenso atribuir ao ato ilícito do sócio um efeito liberatório sobre a pessoa jurídica:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. **Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para**

com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei . (EREsp 174.532 /PR) (grifei)

Para o Tribunal, a responsabilidade tributária não é instrumento pelo qual o contribuinte deixa de arcar com o ônus do tributo, não há o efeito liberatório da pessoa jurídica. Nesta mesma linha, Machado (2004, p. 594) esclarece que em nenhum momento a lei afirma que a responsabilização do terceiro retira a responsabilidade da empresa, não é razoável que a condição de contribuinte desapareça sem que a lei o diga expressamente e fundamentando seu posicionamento afirma:

Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independente de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei diga expressamente. Isto, aliás, é o que se depreende do disposto no artigo 128 do Código Tributário Nacional [...]. Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expresso para a atribuição da responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expresso para excluir a responsabilidade do contribuinte.

Para este autor, se o legislador desejasse exonerar a empresa, o faria de forma expressa. Entretanto, o artigo 135 se silencia acerca da responsabilidade do contribuinte, não esclarece se esta é excluída ou atribuída em caráter supletivo ao terceiro. Por conseguinte, tem-se que não há no CTN e nem na legislação esparsa, norma que define que a responsabilidade do terceiro que agiu de forma irregular exclui a responsabilidade tributária da pessoa jurídica, principalmente se os atos foram praticados em proveito da empresa.

No âmbito do Processo Administrativo Fiscal Federal, as Delegacias de Julgamento – DRJ e a Fiscalização possuem o mesmo entendimento do autor acima, não exonerando a pessoa jurídica quando da imputação de responsabilidade a terceiros. A Portaria PGFN nº 180 /2010 que dispõe sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor, em seus artigos 1º e 2º entende que a responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN é solidária entre o contribuinte e o responsável, sem benefício de ordem, podendo a execução ser direcionada a qualquer dos devedores solidários.

3.3. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO RETIRANTE PELAS DÍVIDAS FISCAIS RELACIONADAS À ÉPOCA DE SUA ADMINISTRAÇÃO

Outra questão sobre a responsabilidade tributária a ser analisada é a situação do ex-sócio que se retira da sociedade limitada, mediante cessão de suas quotas, se seria possível a sua responsabilização por obrigação contraída pela empresa em período posterior à averbação da respectiva alteração contratual.

A solução da situação da responsabilidade de ex-sócio passa pela interpretação dos artigos [1.003](#), [1.032](#) e [1.057](#) do [Código Civil de 2002](#) – CC. Embora o artigo 1032 do CC possua uma redação confusa, pode-se interpretar que o sócio que se retira da sociedade tem responsabilidade pelas obrigações anteriores à sua saída pelo prazo de dois anos e, no caso de demora na averbação da sua saída, terá responsabilidade pelas obrigações entre a sua saída efetiva e a averbação da alteração, também pelo prazo de dois anos. Essa previsão tem o intuito de proteger os terceiros de boa-fé, que negociam com a sociedade e não têm ciência da saída do sócio.

A interpretação destes dispositivos legais levam à conclusão de que na hipótese de cessão de quotas sociais, a responsabilidade do cedente pelo prazo de até dois anos após a averbação da modificação contratual restringe-se às obrigações sociais contraídas no período em que ele ainda ostentava a qualidade de sócio, ou seja, antes da sua retirada da sociedade.

Assim, o ex-sócio de sociedade limitada somente é responsável por obrigação contraída pela empresa em período anterior à averbação da modificação contratual que consignou a cessão de suas quotas pelo prazo de 2 (dois) anos após a referida averbação, nos termos dos artigos supracitados.

Na seara tributária, há impedimento de responsabilização de ex-sócio que exerceu a função de gerente quando este integrou o quadro societário anterior ou posteriormente ao fato jurídico tributável. Assim, toda e qualquer obrigação assumida após sua saída não gera responsabilidade para o ex-sócio. E também, o simples inadimplemento da obrigação tributária não caracteriza infração legal, razão pela qual não há que se falar em responsabilidade tributária de ex-sócio somente por este fato.

Em 2019, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial 1.537.521/RJ trouxe certa segurança jurídica, pois reafirmou o limite temporal de dois anos de responsabilidade do sócio retirante:

RECURSO ESPECIAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. EXECUTADA. SOCIEDADE LIMITADA. RESPONSABILIDADE. EX-SÓCIO. CESSÃO. QUOTAS SOCIAIS. AVERBAÇÃO. REALIZADA. OBRIGAÇÕES COBRADAS. PERÍODO. POSTERIOR À CESSÃO. ILEGITIMIDADE PASSIVA DO EX-SÓCIO.

1. Recurso especial interposto contra acórdão publicado na vigência do Código de Processo Civil de 1973 (Enunciados Administrativos n°s 2 e 3STJ).
2. A controvérsia a ser dirimida reside em verificar se o ex-sócio que se retirou de sociedade limitada, mediante cessão de suas quotas, é responsável por obrigação contraída pela empresa em período posterior à averbação da respectiva alteração contratual.
3. Na hipótese de cessão de quotas sociais, a responsabilidade do cedente pelo prazo de até 2 (dois) anos após a averbação da respectiva modificação contratual restringe-se às obrigações sociais contraídas no período em que ele ainda ostentava a qualidade de sócio, ou seja, antes da sua retirada da sociedade. Inteligência dos arts. [1.003](#), [parágrafo único](#), [1.032](#) e [1.057](#), [parágrafo único](#), do [Código Civil de 2002](#).
3. Recurso especial conhecido e provido.

Neste julgado, o STJ pontuou que o sócio retirante somente responde pelas dívidas contraídas até o dia da averbação de sua saída, ou seja, não responde por débitos gerados posteriormente ao registro de sua retirada.

3.4. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ESTATUTO NACIONAL DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

O Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, regulamentado pela LC nº 123/2006 com alterações posteriores traz inovações ao ordenamento jurídico brasileiro a respeito da responsabilidade tributária dos sócios e administradores dessas empresas.

O artigo 9º da referida Lei, com a redação dada pela Lei Complementar nº 139/2011, previa a possibilidade de ser dada baixa, perante a junta comercial, nas microempresas e empresas de pequeno porte sem movimento há mais de 12 meses, independentemente da existência de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas pendentes. A Lei Complementar nº 147/2014 modificou referido dispositivo, ampliando este tratamento diferenciado, possibilitando, assim, que a baixa ocorra a qualquer tempo, eliminando-se, pois o requisito temporal de 12 meses sem movimentação.

Segundo o artigo 9º, parágrafo 5º da LC 123/2006, nesta hipótese haverá responsabilidade solidária dos titulares, sócios e administradores dessas empresas. Comparando este dispositivo com o artigo 135, III, do CTN, tem-se uma grande diferença em relação ao sócio da empresa, uma vez que a responsabilidade pessoal prevista no CTN quando ocorre a dissolução irregular recai somente sobre aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica, e tem a finalidade de penalizar aquele sócio administrador que provocou o encerramento irregular da sociedade. Já o art. 9º da LC 123 prevê uma responsabilidade mais ampla e solidária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores, estes podem responder por dívida tributária de micro ou pequena empresa regularmente extinta, não sendo preciso provar infração do sócio para o redirecionamento de execução fiscal.

O Superior Tribunal de Justiça, em análise do REsp 1.591.419/DF reconheceu que o sócio da Microempresa responde pela dívida da sociedade fechada regularmente, uma vez que a previsão da LC 123/2006 não estabelece condições para o redirecionamento:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. MICROEMPRESA. EXTINÇÃO REGULAR. INCLUSÃO DO SÓCIO-GERENTE NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. ART. 9º DA LC N. 123/2006. ARTIGOS 134, VII, E 135, III, DO CTN. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA

1. O art. 9º, § 4º, da LC n.123/2006 não estabelece hipótese nova para o reconhecimento da responsabilidade tributária do sócio-gerente de micro e pequenas empresas, tratando tão somente da possibilidade de baixa do ato constitutivo da sociedade empresária e escl-

recendo que a consumação desse fato não implica em extinção de eventuais obrigações tributárias nem da responsabilidade tributária.

(...)

4. Na prática, em execução fiscal proposta em desfavor de micro ou pequena **empresa regularmente extinta, é possível o imediato redirecionamento do feito contra o sócio**, com base na responsabilidade prevista no art. 134, VII, do CTN, cabendo-lhe demonstrar a eventual insuficiência do patrimônio recebido por ocasião da liquidação para, em tese, poder se exonerar da responsabilidade pelos débitos exequendos. Feita essa demonstração, se o nome do sócio não estiver na CDA na condição de corresponsável, caberá ao fisco comprovar as situações que ensejam a aplicação do art. 135 do CTN, a fim de prosseguir executando os débitos que superarem o crédito recebido em face da liquidação da empresa.

5. Hipótese em que, considerada a situação fática descrita no acórdão a quo, a qual revela ter havido liquidação regular da pessoa jurídica, deve-se reconhecer a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal, com base no art. 134, VII, do CTN.

6. Recurso especial provido. (grifei)

Ou seja, a previsão normativa da LC não limita a responsabilidade aos que exercem a gestão da sociedade, bem como prevê a incidência desta responsabilidade pelo próprio surgimento de débitos e do encerramento regular. Tem-se assim, nova modalidade de imputação de responsabilidade tributária, mas sendo esta introduzida por Lei complementar, atende aos requisitos constitucionais.

4. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA À LUZ DA LEI 13.874/2019

O instituto da desconsideração da personalidade jurídica encontra-se em grande evolução no direito brasileiro, seja pela doutrina, seja pela jurisprudência existente sobre o tema ou pela inovação legislativa. Pode-se afirmar que é um instrumento importante para combater as condutas fraudulentas e abusivas, principalmente no âmbito das relações jurídicas tributárias.

A sua relação com o direito tributário tem sido um tema de muitas controvérsias, principalmente após a publicação da lei Complementar 104/2001 que acrescentou o parágrafo único ao artigo 116 CTN e trouxe para o âmbito tributário a possibilidade da autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

A personalidade jurídica foi criada para incentivar o desenvolvimento de atividades econômicas e possibilitar que as pessoas naturais atuem diretamente em negócios assumindo responsabilidades com limitações de riscos. Esta medida reduz os riscos diretos ao empresário, incentiva o empreendedorismo e contribui para a livre iniciativa e o desenvolvimento econômico, valores que encontram proteção na Constituição Federal de 1988.

O Código Civil, no art 49-A, parágrafo único com redação da Lei nº 13.874/19 dispõe sobre a autonomia patrimonial das pessoas jurídicas como forma de estimular empreendimentos, para a geração de empregos, tributo, renda e inovação em benefício de todos. Contudo, o princípio da autonomia patrimonial não é absoluto, existindo exceções, principalmente nas hipóteses de fraude e abusos de direito perpetrados por meio do instituto da separação patrimonial, onde o particular explora atividades econômicas com limitação de prejuízos pessoais com o uso fraudulento da pessoa jurídica.

Contra ao mau uso da autonomia patrimonial, nasce o instituto jurídico da desconsideração da personalidade jurídica com a finalidade de coibir as práticas que impediam a satisfação de credores. Ou seja, é possível responsabilizar os sócios ou administradores pelas obrigações da pessoa jurídica, superando a separação legal entre o patrimônio do sócio e o patrimônio da sociedade. Contudo, a retirada da autonomia patrimonial da pessoa jurídica e redirecionamento para os sócios somente é possível por meio de decisão judicial, respeitando o contraditório e a ampla defesa, apesar de não precisar de uma ação de conhecimento específica, podendo ser diretamente aplicada num processo de execução.

Pode-se dizer, que esse instituto tem a finalidade de desestimular as fraudes e abusos, desvio da função e também prestigiar a pessoa jurídica honesta, reafirmando a independência entre a personalidade da empresa e dos sócios, evitando que a separação patrimonial entre o sócio e a sociedade seja utilizada como instrumento de fraude ou em favor daqueles que se furtam injustamente ao cumprimento de suas obrigações.

Sobre a teoria em que a personalidade jurídica é desconsiderada, Coelho (2012, p.35) afirma que o objetivo é exatamente possibilitar a coibição da fraude, sem comprometer o próprio instituto da pessoa jurídica:

A teoria da desconsideração da pessoa jurídica, é necessário deixar bem claro esse aspecto, não é uma teoria contra a separação subjetiva entre a sociedade empresária e seus sócios. Muito ao contrário, ela visa preservar o instituto, em seus contornos fundamentais, diante da possibilidade de o desvirtuamento vir a comprometê-lo.

Tomazette (2013) esclarece que a personalidade jurídica deve ser usada para propósitos legítimos, não devendo ser pervertida e que a desconsideração da personalidade jurídica é maneira de adequar a pessoa jurídica com as finalidades para as quais foi criada, e que sua utilização não destrói a pessoa jurídica, pois é aplicada a uma situação concreta.

Desta forma, tem-se como pressuposto incontornável para a aplicação da aludida teoria a manipulação fraudulenta ou abusiva da autonomia patrimonial, caracterizada pela não confusão da pessoa jurídica com as pessoas que a integram.

A desconsideração da personalidade jurídica, em linhas gerais, é um instrumento jurídico que o Fisco tem se validado diante do inadimplemento das sociedades, onde é possível o afastamento da personalidade jurídica de uma sociedade empresária a fim de atingir os bens dos sócios.

O ordenamento jurídico brasileiro em várias situações institui e regula a responsabilização direta dos sócios, mas estas situações não podem se confundir com o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, pois nesses casos a lei prescreve a sujeição dos sócios sem a necessidade de desconsideração da pessoa jurídica.

A desconsideração é diferente da mera responsabilidade do sócio, pois na desconsideração a dívida contraída pela empresa é na verdade dívida do sócio, pois esta foi contraída de acordo com o interesse pessoal deste.

A instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica constante no art.134 do Código de Processo Civil de 2015- CPC, não é necessária no caso de execução fiscal, regida pela Lei 6.830/1980, verificando-se incompatibilidade entre o regime geral do CPC e o da Lei de Execução Fiscal. Assim, no caso do redirecionamento da execução fiscal contra os sócios, a jurisprudência do STJ é pacífica no sentido da desnecessidade de instauração do incidente. Vejamos partes do julgamento do RECURSO ESPECIAL Nº 1.786.311 – PR:

REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022, DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA.

(...)

IV - A previsão constante no art. 134, caput, do CPC/2015, sobre o cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, na execução fundada em título executivo extrajudicial, não implica a incidência do incidente na execução fiscal regida pela Lei n. 6.830/1980, verificando-se verdadeira incompatibilidade entre o regime geral do Código de Processo Civil e a Lei de Execuções, que diversamente da Lei geral, não comporta a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nem a automática suspensão do processo, conforme a previsão do art. 134, § 3º, do CPC/2015. Na execução fiscal “a apli-

cação do CPC é subsidiária, ou seja, fica reservada para as situações em que as referidas leis são silentes e no que com elas compatível” (REsp n. 1.431.155/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Segunda Turma, julgado em 27/5/2014).

V - Evidenciadas as situações previstas nos arts. 124, 133 e 135, todos do CTN, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, podendo o julgador determinar diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial. Seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores (art. 135, III, do CTN), mas exigi-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, sendo que nas duas hipóteses há responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em desconconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito.

Para haver o redirecionamento da execução fiscal com aplicação do incidente da desconconsideração da personalidade jurídica do contribuinte, é necessária a comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta do artigo 50 do Código Civil Brasileiro- CC com a nova redação pela Lei 13.874 de 2019:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsidere-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.

(...)

Assim, é de suma importância não confundir a eventual má gestão técnica de funcionários com os pressupostos exigidos para a aplicação da teoria da desconconsideração da personalidade jurídica (fraude ou abuso de direito).

O § 1º, do art. 50 do CC definiu que desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza, esta redação retirou a exigência de se comprovar o dolo específico para a caracterização do desvio, perpetrou o ato abusivo e moldou a teoria objetiva. Já o § 5º do art. 50 CC trouxe uma dificuldade o ao reconhecimento do desvio de finalidade como requisito para a desconconsideração da personalidade jurídica. Estabeleceu que não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou alteração da finalidade original da atividade econômica.

O § 4º do citado artigo trouxe que a mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos legais não autoriza a desconconsideração da personalidade da pessoa jurídica, entretanto, não nada impede que quando observados tais requisitos, o juiz possa decidir, dentro de um mesmo grupo, pelo afastamento de um ente controlado, para alcançar o patrimônio da pessoa jurídica controladora que, por meio da primeira, cometeu um ato abusivo.

A Lei 12.846/2013, lei anticorrupção, trouxe expressamente em seu artigo 14 a previsão de desconsideração da personalidade jurídica em Processo Administrativo, independentemente de previa manifestação judicial, inaugurando no ordenamento jurídico brasileiro a possibilidade expressa e positivada de desconsideração administrativa da personalidade jurídica, com implicação momentânea para o ato específico. É momentânea porque a desconsideração somente serve para o caso que lhe deu origem, não se estendendo para outras situações.

A Lei nº 13.784/2019, Lei da Liberdade Econômica, promoveu consideráveis alterações nos dispositivos do Código Civil que regem o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, ao introduzir o art. 49-A e alterar a redação do art. 50 do referido diploma legal. Essas alterações trouxeram como consequência a previsão expressa da autonomia patrimonial entre a sociedade e os sócios, frisou que essa autonomia é instrumento que serve à livre iniciativa e ao desenvolvimento econômico e estabeleceu critérios mais rígidos para a desconsideração da personalidade jurídica, mantendo a sua excepcionalidade para os casos de abuso da personalidade.

Para haver a desconsideração da pessoa jurídica em relação aos sócios no âmbito tributário, entende-se que será cabível nas hipóteses de confusão patrimonial deles em relação à empresa e na dissolução irregular da sociedade, pois nestas duas hipóteses há circunstância fática que evidencia o elemento subjetivo, dolo, caracterizador da infração à lei.

Entretanto, o posicionamento quanto a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica nas relações tributárias possuem grande divergência na doutrina pátria, por não haver previsão legal, defendem a inviabilidade da aplicação desse instituto.

Defendendo que não há aplicação do referido instituto, Amaro (2019, p. 244):

É importante referir essa distinção porque nossa lei tributária apresenta vários exemplos em que a responsabilidade de uma pessoa jurídica é imputada a terceiros, solidária ou subsidiariamente. **Não existe aí desconsideração da pessoa jurídica.** O que se dá é que, independentemente da forma societária adotada (por exemplo, sociedade cujo sócio seja ilimitadamente responsável, ou sociedade onde ele tenha sua responsabilidade limitada ao capital), a lei tributária, em certas situações atribui, de modo expresso, a responsabilidade tributária (subsidiária, solidária ou exclusiva) a pessoa do sócio.

(...)

Nessa formulação teórica da doutrina da desconsideração, não vemos possibilidade de sua aplicação em nosso direito tributário. Nas diversas situações em que o legislador quer levar a responsabilidade tributária além dos limites da pessoa jurídica, ele descreve as demais pessoas vinculadas ao cumprimento da obrigação tributária. Trata-se, ademais, de preceito do próprio Código Tributário Nacional que, na definição do responsável tributário, exige norma expressa de lei (arts. 121, parágrafo único, II, e 128), o que, aliás, representa decorrência do princípio da legalidade. **Sem expressa disposição de lei, que eleja terceiro como responsável em dadas hipóteses descritas pelo legislador, não é lícito ao aplicador da lei ignorar (ou desconsiderar) o sujeito passivo legalmente definido e imputar a responsabilidade tributária a terceiro.** (grifei)

Na jurisprudência, temos a não necessidade de desconconsideração de personalidade jurídica para imputar responsabilidade tributária, uma vez que o art.135, III do CTN já trás a hipótese de redirecionamento, conforme julgamento pelo TRF3 do AI18592/SP - 2002.03.00.018592-4, Relator Desembargador Federal Márcio Moraes:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DA DEMANDA CONTRA O SÍNDICO DA MASSA FALIDA. APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE. DESNECESSIDADE DE AÇÃO AUTÔNOMA.

Em execução fiscal contra sociedade por quotas, não se localizando bens suficientes para o adimplemento da obrigação tributária, pode o processo ser redirecionado contra o responsável pela mesma, a teor do estatuído no art. 135, do CTN. Não há obrigatoriedade de processo prévio para a substituição do sujeito passivo responsável pelo crédito tributário pelo simples fato de que não se trata de desconconsideração da personalidade jurídica, mas sim de redirecionamento do processo, através da aplicação pura e simples da lei. Inteligência do art. 4º, da Lei n. 6.830/1980, e do art. 134, do CTN. Precedente do STF. Agravo de instrumento provido.

Dentro da corrente que defende a aplicação da desconconsideração da personalidade jurídica no âmbito das relações tributárias, temos Requião (2012, p.455):

Não temos dúvida de que a doutrina, pouco divulgada em nosso país, levada à consideração de nossos Tribunais, poderia ser perfeitamente adotada, para impedir a consumação de fraude contra credores e mesmo contra o Fisco, tendo como escudo a personalidade jurídica da sociedade. Em qualquer caso, todavia, focalizamos essa doutrina com o propósito de demonstrar que a personalidade jurídica não constitui um direito absoluto, mas está sujeita e contida pela teoria da fraude contra credores e pela teoria do abuso de direito.

Os doutrinadores que defendem a aplicação do incidente da desconconsideração não estão em harmonia quanto ao fundamento legal em que esta se ampara. Se valem do artigo 116 e dos artigos 134 e 135, III do Código Tributário Nacional, bem como do artigo 50 do Código Civil.

Não há criação de nova hipótese de responsabilização tributária com o uso da desconconsideração da personalidade jurídica, o que se tem é a delimitação com base na lei específica societária com o objetivo de evitar o abuso de direito e a violação dos direitos do credor. Se comprovado indícios de atos lesivos, pode-se usar o instituto da desconconsideração para redirecionar eventual execução fiscal contra os sócios que atuaram em flagrante infração à lei.

A teoria da desconconsideração da personalidade jurídica deve incidir somente com fundamentação que justifique a sua aplicação, que deve ser sempre em caráter excepcional. Entretanto, temos que os fundamentos legais referente à desconconsideração da personalidade jurídica apresentados pela doutrina não acatam satisfatoriamente as particularidades do Direito Tributário, por isso a doutrina nacional é muito divergente a respeito da aplicabilidade desse instituto.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em relação a norma acolhedora do instituto da responsabilidade tributária dos sócios e administradores da pessoa jurídica com a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal e a desconsideração da personalidade jurídica da empresa, concluímos que:

1. O responsável, embora não tenha relação direta com o fato tributável, deve ter relação com o fato gerador ainda que indiretamente, pois o legislador não está autorizado a atribuir responsabilidade a terceiro alheio à relação tributária.
2. A responsabilidade tributária deve ser atribuída observando os exatos limites autorizados pelo Código Tributário Nacional, que estabelece as normas gerais do direito tributário.
3. Em matéria tributária, a responsabilidade do sócio se configura apenas quando este detiver poderes de gerência da empresa, abusando do poder ou infringindo a lei, o contrato social ou estatuto, de modo que essa responsabilidade não se expande aos sócios sem poderes de gestão ou de representação da pessoa jurídica.
4. A responsabilização de terceiros prevista nos artigos 134 e 135 do CTN estabelece situações de responsabilidade em virtude da falha desses terceiros no cumprimento de um dever legal de gestão, embora os casos previstos no artigo 134 do CTN, os responsáveis atuam sem agressão à lei, no artigo 135 CTN os responsáveis agem de forma irregular.
5. Constitui elemento essencial para atribuição de responsabilidade tributária dos terceiros mencionados no art. 135, III do CTN a prova da ocorrência de atos praticados com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto da pessoa jurídica.
6. A responsabilização pessoal de sócios, diretores e administradores por débitos de uma sociedade não exclui da responsabilidade tributária da mesma, não há no CTN e nem na legislação esparsa norma que define que o terceiro que agiu de forma irregular exclui a responsabilidade tributária da pessoa jurídica contribuinte, uma vez que a atribuição de responsabilidade não é instrumento pelo qual o contribuinte deixa de arcar com o ônus do tributo.
7. O inadimplemento tributário por si só, por maior que seja a lesão à Fazenda Pública, não legitima o redirecionamento da execução fiscal para os sócios, sendo necessário comprovar que a falta de pagamento do tributo se deu em decorrência do ato ilícito praticado pelo administrador da pessoa jurídica.
8. A responsabilização do sócio gerente pela dissolução irregular da pessoa jurídica é uma construção jurisprudencial sendo muito criticada pela doutrina no sentido de que carece de respaldo na legislação complementar.
9. O ordenamento jurídico pátrio institui e regula a responsabilização direta dos sócios em várias situações, mas estas não podem se confundir com o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, pois nesses casos a lei prescreve a sujeição dos sócios sem a necessidade de desconsideração da pessoa jurídica.

Assim, para atribuição da responsabilidade tributária do sócio-gerente prevista nos artigos 134, VII e 135, III do CTN, não é necessário a instauração do incidente da desconconsideração da personalidade jurídica da empresa, pois a responsabilidade prevista no CTN permite a cobrança do crédito tributário de forma direta desses terceiros.

10. A teoria da desconconsideração da personalidade jurídica para responsabilidades os sócios e administradores da empresa deve incidir somente em caráter excepcional, com total fundamentação, que justifique a sua aplicação. Este instituto não deve ser realizado segundo a mera decisão do administrador ou do juiz, mas deve ser sustentado em critérios legais antecipadamente definidos.

11. Os fundamentos legais referente à desconconsideração da personalidade jurídica apresentados pela doutrina não acatam satisfatoriamente as particularidades do direito tributário.

12. As modificações introduzidas pela lei nº 13.874/2019, lei de liberdade econômica, trouxeram algumas dificuldades no reconhecimento do instituto da desconconsideração da personalidade jurídica das empresas, principalmente ao excluir que não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou alteração da finalidade original da atividade econômica. Acredita-se que caberá à jurisprudência estabelecer as balizas razoáveis de interpretação, para que o instituto da desconconsideração da personalidade jurídica não perca a sua eficácia.

De um modo geral, vê-se que a questão da responsabilidade dos sócios e administradores é um tema complexo e foi disciplinado de modo pouco claro no CTN, o que gera divergências ao entendimento quanto à sua natureza e extensão, razão pela qual suas peculiaridades são constantemente objeto de intermináveis controvérsias na doutrina e na jurisprudência, despertando interesse prático, principalmente em relação à preocupação sobre quando o patrimônio individual poderá ser afetado pelas dívidas sociais destes terceiros.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA Mariana Ribeiro de. **Responsabilidade Tributária de Terceiros na Dissolução Irregular da Pessoa Jurídica**. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/26305/1/MARIA-NA%20RIBEIRO%20DE%20ALMEIDA%20-.pdf>. Acesso em 12/01/2020.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência Tributária**. 5ª ed. São Paulo: Ed Malheiros, 1996.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade Tributária de terceiros- CTN arts 134 e 135**. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. **Responsabilidade Tributária de terceiros na Jurisprudência . como Indicativo para a Necessidade de Revisão da Súmula 435 do STJ**. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 213 . São Paulo: Dialética, 2013.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL.. **Lei Complementar 123 de 14 de dezembro de 2006**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em 10/01/2020.

_____. **Lei 5.172/66. Código Tributário Nacional –CTN**. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm, acesso em: 03/01/2020.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil de 2002**. Disponível em : http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm Acesso em 12/01/2020

_____. **Lei 13.105 de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil- CPC** Disponível em : http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso: 26/02/2020.

_____. **Lei 12.846 de 1º de agosto de 2013**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/ato2011/2013/lei/l12846.htm>. Acesso em 30/01/2020.

_____. **Lei 13.874 de 20 de setembro de 2019**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019/2019/lei/L13874.htm Acesso em 05/01/2020.

_____. **Instrução Normativa RFB nº. 1.634 de 2016**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=73658>. Acesso em 04/02/2020.

_____. **Portaria PGFN nº 180/2010**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2010/Portaria%20PGFN%20180-2010.pdf>. Acesso em 07 /02/2020.

_____. **Portaria PGFN nº 713/2011**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=36601&visao>. Acesso em 07 /02/2020.

_____. **Portaria PGFN nº 948/2017**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=86309&visao=anotado>. Acesso em 07/02/2020.

CARIBE, Luciano Brito. **Responsabilidade Tributária dos sócios e dirigentes de pessoas jurídicas**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Pontifica Universidade Católica de São Paulo, 2009. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/8891>. Acesso em 25/01/2020.

CARF, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 1103.001.197. Processo Administrativo Fiscal - PAF nº 11516.005992/2009-14**. Publicado em 24/09/2015. Disponível em : <http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/acordaos-carf-1>. Acesso em 04/02/2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial: Direito de Empresa**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Curso de Direito Comercial: Direito de Empresa**. Volume 2. 16.ed. . São Paulo: Saraiva, 2012

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

DARZÉ, Andrea Medrado. **Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade**. São Paulo: Ed. Noeses, 2010.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. Vol. 4. São Paulo: Saraiva, 1998.

FERRRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. 3ª ed. São Paulo: Ed Noeses, 2013.

KOURY, Susy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da Personalidade Jurídica (disregard doctrine) e os Grupos de Empresas**. 4ª ed. São Paulo: LTR, 2018

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38 ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários aos Código Tributário Nacional**. Volume II. São Paulo: Ed. Atlas, 2004. .

MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial** . 8ª ed. São Paulo: dialética, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. . 17ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PIVETO, Lucas Colombero Vaiano. **A Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores da Sociedade Limitada: Aspectos do Redirecionamento da Execução Fiscal**. Disponível em: <https://aberto.univem.edu.br/bitstream/handle/11077/1546/Trabalho%20de%20Conclus%c3%a3o%20-%20A%20responsabilidade%20tribut%c3%a1ria%20dos%20s%c3%b3cios%20e%20administradores%20-definitiva.pdf?sequence=1> . Acesso em 06/01/2020.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. Volume 1. 31.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. **A Responsabilidade Tributária e a Aplicação do art. 135, III, do CTN**. In **Direito Tributário: estudos avançados em homenagem a Edvaldo Brito**. Coord. Arivaldo Santos de Souza, Guilherme Santos, Hugo de Brito Machado e Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Atlas, 2014.

SHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2011.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Ed. Financieiras, 1954.

STOLZE, Pablo. **A Medida Provisória da Liberdade Econômica e a desconsideração da personalidade jurídica (art. 50, CC). Primeiras impressões**. In *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 24, n. 5782, 1 maio 2019. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/73648>. Acesso em: 11/02/2020.

STF, Supremo Tribunal Federal. **RE 562.276/PR**. Disponível em: https://jurisprudencia.s3.amazonaws.com/STF/IT/RE_562276_PR_1308254402147.pdf?Signature=d0YfNcuhDZa5h%2Fu6YD-zwcyA0h10%3D&Expires=1580957672&AWSAccessKeyId=AKIARMMD5JEA0765VPOG&response-content-type=application/pdf&x-amz-meta-md5-hash=fff7e42cedf2e027d742c77af6b004ee. Acesso em 20/01/2020.

STF, Supremo Tribunal Federal. **RE 97.529/RJ**. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+97529%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/rbr-12pt>. Acesso em 02/02/2020.

STF, Supremo Tribunal Federal. **RE 96.414/RJ**. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=189843>. Acesso em 26/01/2020.

STJ, Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 430**. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf. Acesso em 21/01/2020

STJ, Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 435**. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=%28sumula%20adj1%20%27435%27%29.sub..> Acesso em 21/01/2020

STJ, Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.232.968 - SC**. Disponível em : <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/18785622/recurso-especial-resp-1232968-sc-2011-0019263-8/inteiro=teor18785623-?ref-juris-tabs>. Acesso em 22/01/2020.

STJ, Superior Tribunal de Justiça. **REsp 896493 - SP**. Disponível em : <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em 01/02/2020.

STJ, Superior Tribunal de Justiça. **EResp 374.139/RS**. DJ de 8/02/2005. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7233528/embargos-de-divergencia-no-recurso-especial-eresp-374139-rs-2003-0125702-9-stj/relatorio-e-voto-12986477> , Acesso em 20/01/2020.

STJ, Superior Tribunal de Justiça . **Resp 1661.566/PE (2017/0060982-3)** Relator Min Herman Benjamin. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/465611037/recurso-especial-resp-1661566-pe-2017-0060982-3/inteiro-teor-465611047?ref=juris-tabs>. Acesso em 17/01/2020.

STJ, Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.537.521 - RJ** . Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/675073512/recurso-especial-resp-1537521-rj-2015-0062165-9/inteiro-teor-675073539?ref=juris-tabs>. Acesso em 26/01/2020.

STJ, Superior Tribunal de Justiça. **REsp 852.437 / RS** Disponível em : <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/915096/embargos-de-divergencia-no-recurso-especial-eresp-852437-rs-2007-0019171-6>. Acesso em 05/02/2020.

STJ, Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.591.419/DF** Disponível em : <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em 07/02/2020.

STJ, Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.786.311/PR**. Disponível em : https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1822539&num_registro=201803305364&data=20190514&formato=PDF. Acesso em 07/02/2020.

STJ, Superior Tribunal de Justiça. **REsp 8.711-0/RS** . 2ª turma, Rel.Min Peçanha Martins . Publicação DJ 17/12/1992. Lex: Jurisprudência do STJ

STJ, Superior Tribunal de Justiça. **EResp 446.955 /SC**. Disponível em : <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19303740/recurso-especial-resp-446955-sc-2002-0084924-2/inteiro-teor-19303741> . Acesso em 30/01/2020

STJ, Superior Tribunal de Justiça. **REsp 738.502/SC (2005/0053219-8)**. 1ª turma, Rel. Min Luiz Fux, publicação DJ 14/11/2005. Lex: Jurisprudência STJ.

STJ, Superior Tribunal de Justiça. **EResp 174.532/PR**. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19683914/embargos-de-divergencia-no-recurso-especial-eresp-174532-pr-2000-0121148-0/inteiro-teor-19683915?s=paid> , Acesso em 06/02/2020.

TAVARES, Alexandre Macedo. Dívida Fiscal e Societária e a Natureza Jurídica Específica da Responsabilidade dos Sócios-gerentes e Diretores: Solidariedade Inconteste ou Substitutividade Excepcional. In Revista Dialética de Direito Tributário. Nº 75. São Paulo, Ed. Dialética, 2010.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: teoria geral e direito societário**. Volume 1. 5ª ed. São Paulo: ed. Atlas, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 12 ed. , Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TRF3, Tribunal Regional Federal da 3ª Região. **AI18592/SP - 2002.03.00.018592-4**. Disponível em : <https://jus.com.br/artigos/59922/desconsideracao-da-personalidade-juridica-em-materia-tributaria/3>. Acesso em 16/02/2020.

VAZ, José Otávio de Vianna. **A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no CTN**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

15

**PODERES DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA:
A REGULAÇÃO DA ECONOMIA PELO ESTADO
VIA IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS FISCAIS
EXPANSIONISTAS DURANTE A PANDEMIA
DA COVID-19.**

JÚLIO CESAR RUFATO RODRIGUES

PODERES DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA: A REGULAÇÃO DA ECONOMIA PELO ESTADO VIA IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS FISCAIS EXPANSIONISTAS DURANTE A PANDEMIA DA COVID-19

POWERS OF TAX ADMINISTRATION: THE REGULATION OF THE ECONOMY BY THE STATE VIA IMPLEMENTATION OF
EXPANSIONIST TAX POLICIES DURING THE COVID-19 PANDEMIC

JÚLIO CESAR RUFATO RODRIGUES

RESUMO

Este artigo apresenta algumas medidas adotadas, no âmbito tributário, pelo Governo Federal, especialmente através da Secretaria Especial da Receita Federal, com o objetivo principal de atenuar a crise socioeconômica originada pela contemporânea pandemia da COVID-19 em território brasileiro, mediante publicação de normas e ações adiante tratadas. Apresenta-se possível solução para redução dos impactos negativos à economia diante do atual cenário. Trata-se de pesquisa realizada no decorrer de uma situação declarada de calamidade, portanto não conclusiva e merecedora de novas atualizações.

Palavras-chave: Covid-19. Tributos; Governo federal. Receita federal.

* Analista Tributário da Receita Federal do Brasil

ABSTRACT

This article presents some measures adopted, within the tax scope, by the Federal Government, especially through the Special Secretariat of the Federal Revenue, with the main objective of mitigating the socioeconomic crisis caused by the contemporary pandemic of COVID-19 in Brazilian territory, by publishing rules and actions discussed below. A possible solution is presented to reduce the negative impacts on the economy in the current scenario. This is research carried out in the course of a declared calamity situation, therefore not conclusive and worthy of further updates.

Key-Words: Covid-19. Tributes. Federal government. IRS.

1. INTRODUÇÃO

Com a pandemia da COVID-19 instalada no território brasileiro, o Governo Federal decretou o estado de calamidade pública no Brasil, validado por meio do Decreto Legislativo nº 6/2.020, o qual “reconhece, para os fins do art. 65 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a ocorrência do estado de calamidade pública, nos termos da solicitação do Presidente da República encaminhada por meio da Mensagem nº 93, de 18 de março de 2020.”

Tal ato normativo, e todos os que dele sucederam e vierem a suceder, visam, além de proteger toda população da rápida disseminação do vírus causador da doença, minimizar o impacto econômico inevitável, que refletirá ainda por muitos meses ou anos após o controle da pandemia. Na proporção em que a doença se espalhava pelo território brasileiro, medidas foram sendo tomadas, na tentativa de frear o avanço da doença. Essas medidas causaram uma abrupta interrupção na cadeia produtiva, diminuindo fortemente quase toda a atividade econômica. Isso levou a uma terrível queda da arrecadação tributária. Em momentos como esse, se faz necessária uma política fiscal expansionista.

Em 2019, a carga tributária brasileira, somados os impostos administrados pela União, Estados e Municípios, atingiu aproximadamente 35% (trinta e cinco por cento) do Produto Interno Bruto(PIB), o que corresponde a 2,6 trilhões de reais¹. Para se ter uma ideia do tamanho do problema, no mês de abril do ano de 2.020 houve uma diminuição em 30% (trinta por cento) da arrecadação de tributos federais². Justamente em um momento em que se faz necessária a presença do Estado, seja através da injeção direta de renda, seja via desoneração tributária, o Governo se depara com uma crise de arrecadação sem precedentes.

Nas linhas a seguir serão trazidas informações a respeito da origem e evolução da pandemia até o presente momento, bem como serão apresentados quais os atos normativos até então publicados pelo governo federal, como verdadeiros instrumentos de política fiscal, com a fim de proteger a população e a economia nacional das consequências da doença.

1 AFONSO, José Roberto. CASTRO, Kleber Pacheco. *Carga tributária bruta de 2019: recorde histórico e evidências federativas*. Ano 2.020. Disponível em <https://www.joserobertoafonso.com.br/carga-tributaria-recorde-historico-afonso-castro/>, acesso em 15/05/20.

2 CACB. *Arrecadação Federal cai 30% em abril, apontam dados preliminares do governo*. Disponível em <https://cacb.org.br/arrecadacao-federal-cai-30-em-abril-apontam-dados-preliminares-do-governo/>, acesso em 15/05/20

2. A COVID-19: A PANDEMIA

A chamada COVID-19, do inglês *Coronavirus Disease 2019*, é uma doença respiratória que tem como causador o coronavírus da síndrome respiratória aguda grave 2 (SARS-Cov-2)³.

Identificada pela primeira vez em Wuhan, na China, no dia 01 de dezembro de 2019, o primeiro caso somente foi reportado naquele país em 31 de dezembro do mesmo ano. Transmitida através de gotículas de saliva de uma pessoa infectada, a doença rapidamente se espalhou pelo território Chinês e, assustadoramente, rompeu fronteiras e se alastrou pelo resto do mundo, fazendo com que centenas de milhares de pessoas se contaminassem mundo afora.⁴

Como não poderia ser diferente diante do cenário mundial, o primeiro caso confirmado da COVID-19 em território brasileiro se no final de janeiro deste ano de 2020. Primeiro país da América Latina a ter caso confirmado da doença.⁵ Daí em diante, várias preocupações surgiram: a saúde pública brasileira e a população contaminada e os reflexos da pandemia na economia nacional (não necessariamente nesta ordem) e mundial.

3 <https://coronavirus.saude.gov.br/>, acesso em 20/03/2020.

4 <https://pebmed.com.br/coronavirus-tudo-o-que-voce-precisa-saber-sobre-a-nova-pandemia/>, acesso em 20/03/2020

5 <https://oglobo.globo.com/sociedade/ministerio-da-saude-descobre-que-coronavirus-chegou-ao-brasil-em-janeiro-1-24347029>, acesso em 03/04/2020

3. A DECRETAÇÃO DE ESTADO DE CALAMIDADE PÚBLICA

Fazendo uso de prerrogativa do artigo 65 da Lei Complementar 101/2000, o Presidente da República, prevendo aumento de despesas e gastos públicos em virtude do rápido avanço da doença no Brasil, solicitou ao Congresso Nacional que fosse declarado o Estado de Calamidade Pública, para consequente afrouxamento da meta fiscal.

Assim, em 18 de março de 2020 foi, então, publicado o Decreto Legislativo de nº 6/2020, o qual reconheceu o estado de calamidade pública notadamente para a dispensa do atingimento dos resultados fiscais previstos no art. 2º da Lei nº 13.898, de 11 de novembro de 2019, e da limitação de empenho de que trata o art. 9º da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

Curiosamente, o “estado de calamidade pública” não tem previsão constitucional. A Constituição da República cuidou de tratar do Estado de Sítio e do Estado de Defesa.

O Estado de Sítio é um instrumento burocrático e político em que o Presidente da República suspende, por um período temporário (30 dias), a atuação dos Poderes Legislativo e Judiciário. Trata-se de um recurso emergencial que não pode ser utilizado para fins pessoais ou de disputa pelo poder, mas apenas para agilizar as ações governamentais em períodos de grande urgência e necessidade de eficiência do Estado.

A Constituição da República assim prevê:

Art. 137 – O Presidente da República pode, ouvidos o Conselho da República e o Conselho de Defesa Nacional, solicitar ao Congresso Nacional autorização para decretar o estado de sítio nos casos de:

I - comoção grave de repercussão nacional ou ocorrência de fatos que comprovem a ineficácia de medida tomada durante o estado de defesa;

II - declaração de estado de guerra ou resposta à agressão armada estrangeira.

Parágrafo único. O Presidente da República, ao solicitar autorização para decretar o estado de sítio ou sua prorrogação, relatará os motivos determinantes do pedido, devendo o Congresso Nacional decidir por maioria absoluta.

Já o Estado de Defesa consiste em uma medida constitucional que visa suspender, temporariamente, alguns direitos individuais da pessoa. Conforme artigo 136 da Constituição da República,

Art. 136. O Presidente da República pode, ouvidos o Conselho da República e o Conselho de Defesa Nacional, decretar estado de defesa para preservar ou prontamente restabelecer, em locais restritos e determinados, a ordem pública ou a paz social ameaçadas por grave e iminente instabilidade institucional ou atingidas por calamidades de grandes proporções na natureza.

O Estado de Calamidade Pública, pois, tem previsão infraconstitucional e está disposto no artigo 65 da Lei Complementar de nº 101/2000- Lei de Responsabilidade Fiscal. Assim prevê referido artigo:

Art. 65. Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, no caso da União, ou pelas Assembleias Legislativas, na hipótese dos Estados e Municípios, enquanto perdurar a situação:

I - serão suspensas a contagem dos prazos e as disposições estabelecidas nos arts. 23, 31 e 70;

II - serão dispensados o atingimento dos resultados fiscais e a limitação de empenho prevista no art. 9o.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput no caso de estado de defesa ou de sítio, decretado na forma da Constituição.

Pode-se concluir, portanto, que a decretação do estado de calamidade tem por finalidade justificar o não cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, o que autoriza a União, Estados e Municípios, a depender do ente que o decretou, a descumprir preceitos legais que estipulam limites aos gastos públicos.

4. A COMPETÊNCIA, A CAPACIDADE TRIBUTÁRIA DA UNIÃO E O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Antes de se adentrar especificamente ao tema proposto no presente trabalho, é fundamental que sejam delineados aspectos gerais a respeito da competência e, da capacidade tributária da União, bem como do sistema tributário nacional.

Messa (2009)⁶ explica que competência tributária “é a aptidão para criar, por leis, tributos. Exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano legislativo, a tributos.”

Chimenti (2008)⁷ vai além e ensina que

Competência tributária, portanto, é o poder (para alguns, a faculdade) que a Constituição federal atribui a determinado ente político para que se institua tributo, descrevendo, legislativamente, sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo, e alíquota...

A instituição de tributos é tarefa tipicamente legislativa e, portanto, política.

A competência tributária da União está descrita nos artigos 153 e 154 da Constituição da República, e deverá ser pautada pelos princípios da não caducabilidade, irrenunciabilidade e da indelegabilidade.

Diferentemente da competência tributária, a capacidade tributária ativa consiste na capacidade de administrar, fiscalizar e arrecadar um tributo. Não se confunde com a competência tributária, que se esgota com a instituição do tributo, é indelegável e é exercida por aquele a que a lei atribuiu legitimidade para ser sujeito ativo da relação da tributação. A capacidade tributária ativa pode, conforme Chimenti (2008)⁸, ser delegada a outra pessoa jurídica de direito público ou privada, e essa atribuição ser revogada a qualquer tempo pelo poder concedente e inclui as garantias e os privilégios processuais de que desfruta a pessoa jurídica que delega a capacidade.

O mesmo autor ainda prescreve que “quando a Constituição federal não dispõe de forma contrária (a exemplo dos arts. 148, 153, VII e 154,I), a instituição de um tributo, sua modificação ou revogação se dão por lei ordinária.”

Fato é que o sistema tributário nacional é regido pela Constituição Federal, e é nela que são encontradas as normas básicas do Direito Tributário. Com isso, toda norma tributária, definida pelo CTN como “legislação tributária” (leis, decretos, portarias, convênios, decisões judiciais, decisões administrativas, tratados, ou convenções internacionais), deverá ser interpretada de acordo com a Constituição Federal, que no âmbito tributário traz normas constitucionais tributárias e definições gerais por meio de normas complementares que se aplicam em âmbito nacional.

6 MESSA, Ana Flávia. *Direito Tributário - Direito Material*. Editora Redeel. 2009

7 CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário*. Editora Saraiva: 2008. 12ª Edição, p. 1

8 CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário*. Editora Saraiva: 2008. 12ª Edição, p. 1

Não obstante, é fundamental que se entenda que a palavra “lei” está contida na expressão “legislação tributária”, de forma a se distinguir sobre quais atos normativos deverá ser aplicado o princípio da anterioridade.

Isso porque, segundo a Súmula Vinculante nº 50, norma legal que o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade. Como precedentes, foram prolatadas algumas decisões no seguinte sentido:

O postulado da anterioridade em matéria tributária, além de traduzir insuperável limitação jurídica ao poder de tributar do Estado, representa expressiva garantia de caráter individual que compõe o estatuto constitucional do contribuinte (RTJ151/755-756), qualificando-se, por isso mesmo — consoante adverte o magistério jurisprudencial desta Suprema Corte (RTJ83/501) —, como instrumento destinado a impedir que o sujeito passivo da obrigação fiscal venha a ser surpreendido pela imediata aplicabilidade e incidência de leis que tenham (a) instituído tributos novos ou (b) majorado espécies tributárias já existentes. **É por essa razão que o postulado da anterioridade deixa de incidir, quando opoder público, em vez de criar tributo novo ou de majorar tributos já existentes, edita legislação destinada a tornar menos oneroso, para o contribuinte, o gravame tributário, conforme decidiu o Supremo Tribunal Federal (...).**

[RE240.266, rel. min. Marco Aurélio, red. p/ o ac. min. Maurício Corrêa, voto do min. Celso de Mello, P, j. 22-9-1999, DJde 3-3-2000.]

(grifo nosso)

A matéria a ser examinada no recurso diz respeito unicamente à aplicação do princípio constitucional da anterioridade, fixado no art.195, §6º, da CF/1988. (...) A exigência da contribuição, assim, só se dará após decorrido o prazo estabelecido pela norma. Cumpre saber se a alteração de prazo de recolhimento da exação fiscal, imposta pela legislação impugnada, estaria abrangida no conceito de modificação inserto no mencionado artigo. Impõe-se a negativa. **Em realidade, nem toda alteração introduzida, por lei, no sistema de exigência dessas contribuições há de ser entendida como sinônimo da modificação. Não seria admissível que se aguardasse o protraimento da eficácia da regra legislativa, simplesmente por haver alterado a data de pagamento da obrigação tributária, sem qualquer outra repercussão.**

[RE209.386, voto do rel. min. Ilmar Galvão, 1ªT, j. 5-12-1997, DJde 27-2-1998.]

Compreender, pois, a desnecessidade de se aplicar o princípio da anterioridade às normas modificativas de prazos para pagamento de tributos é de grande importância para se legitimar os atos normativos do executivo federal diante da atual crise econômica ocasionada pela pandemia da COVID-19.

5. O ESTADO COMO REGULADOR DA ECONOMIA

“A administração compreende todo aparato existente (estrutura e recursos, órgão e agente, serviços e atividades) à disposição do governo para a realização de seus objetivos políticos e do objetivo maior e primordial do estado: a promoção do bem comum da coletividade.”⁹

Os atos normativos são um importante instrumento para realização de políticas governamentais. Keynes (1936)¹⁰, em sua obra intitulada “Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda”, entre outras afirmações, asseverou que é papel do Estado intervir na economia quando essa estiver em desequilíbrio. O autor, que foi um economista britânico cujas ideias mudaram fundamentalmente a teoria e prática da macroeconomia, bem como as políticas econômicas instituídas pelos governos, indicou que a atuação do Estado como ente regulador, utilizando-se de suas ferramentas disponíveis e realizando uma política fiscal expansionista, era uma forma de positiva de retomar o equilíbrio da economia, especialmente diante de crises econômicas.

A escola Keynesiana, como ficou mundialmente conhecida, é a teoria econômica que consiste numa organização político-econômica, oposta às concepções liberais, fundamentada na afirmação do Estado como agente indispensável de controle da economia, com objetivo de conduzir a um sistema de pleno emprego.

Através da política fiscal expansionista, o Governo pode atuar aumentando ou reduzindo a carga tributária sobre a economia e, também, fazendo o mesmo em relação aos seus gastos. Nesta fase, na qual pode haver inflação, o Governo pode aumentar a carga tributária para conter o investimento e, até, causar uma pequena recessão, para “esfriar” a economia, além de reduzir os dispêndios públicos.

A intervenção do Estado na economia de mercado capitalista não é no sentido de o Estado atuar no sistema econômico como produtor direto de bens e serviços, ou seja, como Estado “empresário”, proprietário e administrador de empresas produtoras dos mencionados bens e serviços, e sim como regulador do investimento mediante o exercício das políticas fiscal e monetária, com a finalidade de tentar compatibilizar a demanda agregada com a oferta agregada, de modo a atenuar os problemas mais graves que ocorrem no sistema capitalista, que são a inflação e o desemprego.

Em momentos de crise como o atual, em que tenta-se minimizar os efeitos da pandemia da COVID19, observa-se que o Governo Federal tem-se utilizado da denominada política fiscal anticíclica (ou contracíclica), também explicada por Keynes na sua mesma obra supracitada. O cerne da política fiscal anticíclica consiste em agir contra os ciclos econômicos. Desta forma, durante uma recessão econômica, o governo deve intervir reduzindo tributos, promovendo a expansão do crédito e o aumento dos gastos, realizando investimentos capazes de

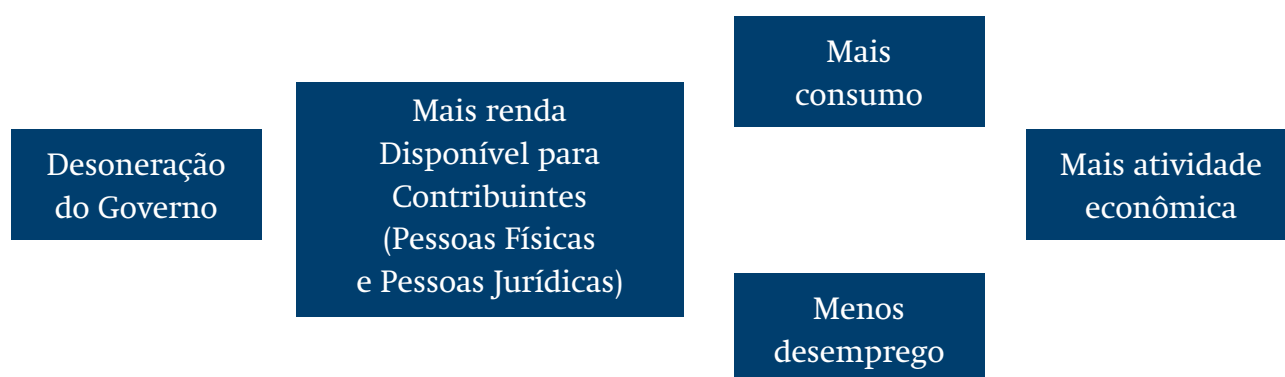
⁹ PALUDO, Augustinho Vicente. *Administração Pública*. Campus: 2012. 2ª edição.

¹⁰ KEYNES, John Maynard. *A Teoria geral do emprego, do juro e da moeda*. Tradução por Mário R. da Cruz. Editora Nova Cultural, 1996.

estimular a economia. Assim, durante a recessão, o *deficit* público deve se expandir de modo a restabelecer o equilíbrio econômico.

Em momentos de recessão, como política fiscal contracíclica, o governo pode lançar mão de diversos instrumentos capazes de regular o mercado, tais como transferência direta de renda, diminuição da taxa básica de juros ou mesmo reduzindo a carga tributária. Essa última forma é a que nos interessa no presente trabalho.

Reduzindo a cobrança de impostos, mesmo que seja através de postergação de pagamentos, o governo desonera agentes econômicos (indústrias e famílias), que poderão utilizar-se desses recursos para utilização em consumo, atenuando os impactos financeiros da pandemia. Seria como da seguinte forma:



E não poderia ter sido outra a melhor for do governo federal se portar diante da crise contemporânea. Importante frisar que não se pretende afirmar que essa medida, por si só, levará a manutenção da atividade econômica ao patamar anterior à terrível crise instalada pela pandemia. Entretanto, conforme se verá nas linhas adiante, a postura do executivo federal adotada até então vai ao encontro da aplicação clara de política fiscal contracíclica, haja vista o teor dos atos normativos que foram editados com o objetivo de amenizar os impactos financeiros. Vejamos:

5.1. PORTARIA 103/2020 MINISTÉRIO DA ECONOMIA; PORTARIA Nº 7.820/2020 PGFN E PORTARIA Nº 7.821/2020 PGFN

Em decorrência da pandemia declarada pela Organização Mundial da Saúde, relacionada ao coronavírus (COVID-19), e com fundamento na Medida Provisória nº 899/2019 (Medida Provisória do Contribuinte Legal), o Ministério da Economia publicou, no dia 18 de março de 2020, a portaria de nº 103/2020, a qual autoriza a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a realizar a suspensão de atos de cobrança, bem como a facilitação de renegociação de dívidas da União. Essas medidas têm por objetivo adequar os procedimentos de cobrança da dívida ativa da União à atual situação econômica e social do país.

Com a prerrogativa dada pelo Ministério da Economia, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional publicou, também nessa mesma data, as Portarias de nº 7.820/2020 e 7.821/2020.¹¹

De início, a Portaria nº 7.820/2020 da PGFN traz em seu artigo 1º a sua razão de existir e disciplina os procedimentos, os requisitos e as condições necessárias à realização da transação extraordinária na cobrança da dívida ativa da União, cuja inscrição e administração incumbam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em razão dos efeitos do coronavírus (COVID-19) na capacidade de geração de resultados dos devedores inscritos na dívida ativa da União. Tudo baseado na autorização contida no artigo 171 da Lei n.º 5.172/1966, Código Tributário Nacional - CTN e Medida Provisória n.º 899/2019.

Ressalta-se que a proposta de transação mencionada na Portaria não traz nenhum desconto para a quitação dos débitos, como redução de juros ou eventuais multas, tendo como único benefício o prazo prolongado para o pagamento e o diferimento da parcela inicial de tal parcelamento.

A transação extraordinária apresentada pela Fazenda Nacional teve como objetivo viabilizar a superação da situação transitória de crise financeira eventualmente vivenciada pelos devedores inscritos em dívida ativa da União, facilitando as condições de pagamento de seus débitos. Importante observar que a portaria não limitou as hipóteses de transação a tributos ou contribuições específicas, abrangendo todos os débitos inscritos em dívida ativa com a União.

Esta Portaria foi alterada pela Portaria de nº 8.457, a qual alterou o prazo para adesão transação extraordinária, que ficará aberto até a data final de vigência da Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019, ou seja, até 25 de abril de 2020.

Já a Portaria nº 7.821/2020 previu a suspensão de alguns prazos administrativos, como previsto no seu artigo 1º:

Art. 1º - Ficam suspensos, por 90 (noventa) dias:

I - o prazo para impugnação e o prazo para recurso de decisão proferida no âmbito do Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade - PARR, previstos, respectivamente, nos arts. 3º e 6º da Portaria PGFN n. 948, de 15 de setembro de 2017;

II - o prazo para apresentação de manifestação de inconformidade e o prazo para recurso contra a decisão que a apreciar no âmbito do processo de exclusão do Programa Especial de Regularização Tributária - Pert, previstos no art. 18 da Portaria PGFN n. 690, de 29 de junho de 2017;

III - o prazo para oferta antecipada de garantia em execução fiscal, o prazo apresentação de Pedido de Revisão de Dívida Inscrita - PRDI e o prazo para recurso contra a decisão que o indeferir, previstos, respectivamente, no art. 6º, inciso II, e no art. 20 da Portaria PGFN n. 33, de 08 de fevereiro de 2018.

Parágrafo único - O disposto neste artigo aplica-se aos prazos em curso no dia 16 de março de 2020 ou que se iniciarem após essa data.

¹¹ <http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-7.820-de-18-de-marco-de-2020-248644104>, acesso em 20/03/2020

Em relação aos atos de cobrança dos débitos em dívida ativa, os arts. 2º e 3º da Portaria PGFN n.º 7.821/2020, dispõem sobre a suspensão também por 90 (noventa) dias de algumas medidas de cobrança administrativa, tais como: protesto de certidões de dívida ativa; instauração de novos Procedimentos Administrativos de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR; início de procedimentos de exclusão de contribuintes de parcelamentos administrados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional por inadimplência de parcelas.

5.2. INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 1.930, DE 1º DE ABRIL DE 2020

Não obstante o tratamento diferenciado para o cumprimento de determinadas obrigações tributárias principais, medidas também foram tomadas com a finalidade de facilitar também o cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

A Receita Federal do Brasil anunciou a prorrogação de prazo para fim de entrega da Declaração de Ajuste Anual de Importo de Renda de Pessoa Física do ano de 2020, considerando que, estando o contribuinte em isolamento domiciliar, poderia não estar de posse de toda documentação necessária para o adequado cumprimento de sua obrigação, qual seja, de entregar à RFB sua declaração de ajuste anual, que, via de regra, é realizada até o dia 30 de abril do ano seguinte ao ano base a ser declarado ¹². A medida visa evitar a incidência de juros e multa que, por ventura, poderiam ser cobrados do contribuinte que entregou sua declaração a destempo. A nova data estabelecida foi dia 30 de junho de 2020.

Em que pese ter o prazo de entrega da declaração sido prorrogado, a Receita Federal manteve as datas de restituição do imposto de renda, conforme calendário previamente estabelecido pelo órgão.¹³

5.3. PORTARIA ME Nº 139, DE 3 DE ABRIL DE 2020

Foi editada a portaria ME 139/2020, que altera o prazo para pagamento da contribuição previdenciária patronal devida pelas empresas e pelo empregador doméstico contribuição, da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, que deveria ser pago em abril e maio, passando para agosto e setembro. Esses contribuintes terão até essas novas datas para efetuarem os pagamentos, sem incidência de juros ou multa. Assim, foi dado fôlego às empresas beneficiadas, de forma a tentar reduzir os impactos com as perdas de receitas em decorrência da pandemia que assola todo planeta.¹⁴

Como efeito secundário, pretende-se com a medida evitar a falência de milhares de empresas, bem como reduzir ao máximo o número de possíveis demissões.

O valor total dos recursos diferidos é da ordem de R\$ 80 (oitenta) bilhões, segundo informação divulgada pela Receita Federal do Brasil ¹⁵

¹² <https://noticias.r7.com/economia/governo-prorroga-prazo-para-entrega-do-imposto-de-renda-01042020> , acesso em 03/04/2020.

¹³ <https://agora.folha.uol.com.br/grana/2020/04/receita-federal-pode-adiar-restituicao-do-imposto-de-renda-2020.shtml> , acesso em 03/04/2020.

¹⁴ <https://www.contabeis.com.br/noticias/42640/receita-adia-pagamento-de-pis-pasep-cofins-e-inss/> , acesso em 03/04/2020

¹⁵ <https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2020/abril/publicada-portaria-que-detalha-postergacao-do-prazo-para-pagamento-de-contribicoes-sociais> , acesso em 15/05/2020

5.4. DECRETO Nº 10.305, DE 01 DE ABRIL DE 2020

Dando sequência às diretrizes estabelecidas para o menor impacto econômico possível na economia brasileira, o Governo Federal, também no dia 01 de abril de 2020, publicou o Decreto nº 10.305/2020, o qual altera o Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, que regulamenta o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários.

Nos termos do Decreto, as operações de crédito contratadas no período entre 3 de abril de 2020 e 3 de julho de 2020, as alíquotas do IOF ficam reduzidas a zero nas operações previstas nos incisos I, II, III, IV, V, VI e VII do caput do art 7º e no seu parágrafo 15, todos do Decreto nº 6.306/07.¹⁶

A renúncia fiscal estimada para o trimestre é da ordem de R\$ 7 (sete) bilhões, segundo divulgado pela Receita Federal do Brasil ¹⁷

5.5. INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1.932, DE 3 DE ABRIL DE 2020

Com a publicação desta Instrução, ficou prorrogada para o 10º (décimo) dia útil do mês de julho de 2020, os prazos para transmissão das EFD-Contribuições originalmente previstos para o 10º (décimo) dia útil dos meses de abril, maio e junho de 2020.

Dessa forma, os contribuintes poderão entregar a EFD-Contribuições nesses novos prazos sem a incidência de Multa por Atraso na Entrega.

Não há alterações nas disposições legais vigentes e aplicáveis na determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas mensalmente, mas apenas a prorrogação do prazo de transmissão da EFD-Contribuições que deveriam ser entregues nos meses de abril, maio e junho de 2020.

16 Art.7ºA base de cálculo e respectiva alíquota reduzida do IOF são (Lei nº8.894, de 1994, art. 1º, parágrafo único, e Lei nº5.172, de 1966, art. 64, inciso I):I-na operação de empréstimo, sob qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito:a)quando não ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, inclusive por estar contratualmente prevista a reutilização do crédito, até o termo final da operação, a base de cálculo é o somatório dos saldos devedores diários apurado no último dia de cada mês, inclusive na prorrogação ou renovação:1. mutuário pessoa jurídica: 0,0041%;b)quando ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, a base de cálculo é o principal entregue ou colocado à sua disposição, ou quando previsto mais de um pagamento, o valor do principal de cada uma das parcelas:1. mutuário pessoa jurídica: 0,0041% ao dia;2. mutuário pessoa física: 0,0082% ao dia;(Redação dada pelo Decreto nº 8.392, de 2015)II-na operação de desconto, inclusive na de alienação a empresas de factoring de direitos creditórios resultantes de vendas a prazo, a base de cálculo é o valor líquido obtido:a)mutuário pessoa jurídica: 0,0041% ao dia;b) mutuário pessoa física: 0,0082% ao dia;(Redação dada pelo Decreto nº 8.392, de 2015)III-no adiantamento a depositante, a base de cálculo é o somatório dos saldos devedores diários, apurado no último dia de cada mês:a)mutuário pessoa jurídica: 0,0041%b) mutuário pessoa física: 0,0082%;IV-nos empréstimos, inclusive sob a forma de financiamento, sujeitos à liberação de recursos em parcelas, ainda que o pagamento seja parcelado, a base de cálculo é o valor do principal de cada liberação:a)mutuário pessoa jurídica: 0,0041% ao dia;b) mutuário pessoa física: 0,0082% ao diaV-nos excessos de limite, ainda que o contrato esteja vencido:a)quando não ficar expressamente definido o valor do principal a ser utilizado, inclusive por estar contratualmente prevista a reutilização do crédito, até o termo final da operação, a base de cálculo é o valor dos excessos computados no somatório dos saldos devedores diários apurados no último dia de cada mês:1. mutuário pessoa jurídica: 0,0041%;2. mutuário pessoa física: 0,0082%;b)quando ficar expressamente definido o valor do principal a ser utilizado, a base de cálculo é o valor de cada excesso, apurado diariamente, resultante de novos valores entregues ao interessado, não se considerando como tais os débitos de encargos:1. mutuário pessoa jurídica: 0,0041% ao dia;2. mutuário pessoa física: 0,0082% ao dia;VI-nas operações referidas nos incisos I a V, quando se tratar de mutuário pessoa jurídica optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte-Simples Nacional, de que trata a Lei Complementar nº123, de 14 de dezembro de 2006, em que o valor seja igual ou inferior a R\$ 30.000,00 (trinta mil reais), observado o disposto no art. 45, inciso II: 0,00137% ou 0,00137% ao dia, conforme o caso;VII - nas operações de financiamento para aquisição de imóveis não residenciais, em que o mutuário seja pessoa física: 0,0082% ao dia.

17 <https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2020/abril/publicada-portaria-que-detalha-postergacao-do-prazo-para-pagamento-de-contribicoes-sociais>, acesso em 15/05/2020

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O artigo teve por objetivo demonstrar que os poderes da Administração Tributária são, indubitavelmente, uma ferramenta imprescindível para o Estado. Através dela, é possível se executar políticas fiscais objetivando a saúde da economia, e consequentemente o bem-estar de toda a sociedade.

É nesse contexto extremamente desafiador que o Estado deverá lançar mão de estratégias e ações para combater os problemas apresentados do ponto de vista tributário e com forte impacto econômico. É necessário proteger a cadeia produtiva de riquezas das consequências dessa pandemia, seja através da injeção direta de recursos, seja via desoneração tributária ou postergação do pagamento de impostos.

As providências até então tomadas vão se complementando dia após dia, de acordo com os desdobramentos dos efeitos da pandemia no Brasil e no mundo. Não se sabe quando haverá a retomada da atividade econômica, tampouco em que proporção será esse retorno.

Através das medidas tomadas, foi possível colocar na economia mais de 80 (oitenta) bilhões de reais, que serão revertidos em consumo, e consequentemente haverá arrecadação do Estado desse consumo provocado. A formação desse círculo virtuoso só foi possível pelas medidas tomadas pela Administração Tributária Federal. Não fosse através dessa desoneração, dessa verdadeira renúncia, o Governo levaria meses, senão anos, para colocar todo esse montante na economia. Isso em momento onde as decisões precisam ser tomadas com urgência.

Em horas como essa é que se faz necessária a presença do Estado, que deve promover o aparato necessário para garantir o bom funcionamento dos serviços públicos essenciais e não essenciais, seja através de atos normativos que descompliquem os obstáculos surgidos com a excepcionalidade da pandemia, seja através da própria prestação do serviço.

Além disso, o Estado deve buscar outras formas de financiamento para prestação das atividades e garantir o mínimo existencial para os mais necessitados. Esse é o papel do Governo, ou, pelo menos, o que se espera dele.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2010.

BRASIL. Decreto nº 6.764. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6764.htm, acesso em 20/03/2020.

BRASIL. Lei nº 13.979, de 06 de fevereiro de 2020. Disponível em: http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/lei%2013.979-2020?OpenDocument, acesso em 20/03/2020

BRASIL. Portaria nº 7820/2020, de 18 de março de 2020. Disponível em: <http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-7.820-de-18-de-marco-de-2020-248644104>, acesso em 20/03/2020.

BRASIL. Portaria Conjunta nº 555, de 23 de março de 2020. Disponível em: <http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-conjunta-n-555-de-23-de-marco-de-2020-249439539>, acesso em 25/03/2020.

BRASIL. Resolução nº 152, de 18 de março de 2020. Disponível em: <http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/resolucao-n-152-de-18-de-marco-de-2020-248649668>, acesso em 22/03/2020.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. GONÇALVES, Francisco de Assis Carvalho. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/deputados/159237>, acesso em 15/04/2020.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. PLP 277/2008. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=388149>, acesso em 15/04/2020.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. PLP 130/ 2012. Disponível em: <https://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=534163>, acesso em 15/04/2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 21. ed. São Paulo: Saraiva. 2009.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário*. Ed. Saraiva. 12ª edição. 2008.

CONCEIÇÃO, Ana. *Pico da pandemia no Brasil será no fim de abril, com 65 mil casos, calcula UBS*. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2020/04/18/pico-da-pandemia-no-brasil-ser-no-fim-de-abril-com-65-mil-casos-calcula-ubs.ghtml>

CONTÁBEIS. *Receita adia pagamento de PIS, Pasep, Cofins e INSS*. Disponível em: <https://www.contabeis.com.br/noticias/42640/receita-adia-pagamento-de-pis-pasep-cofins-e-inss/>, acesso em 03/04/2020

FERRARI FILHO, F. “Os “keynesianos” neoclássicos e os pós-keynesianos”. Ensaio FEE. Porto Alegre, (12)2, 1991.

FOLHA DE SÃO PAULO. Disponível em: <https://agora.folha.uol.com.br/grana/2020/04/receita-federal-pode-adiar-restituicao-do-imposto-de-renda-2020.shtml>, acesso em 03/04/2020.

KEYNES, J. M. “Teoria Geral Do Juro, Do Emprego e Da Moeda. Editora Saraiva. 2017.

MESSA, Ana Flávia. *Dirieto Tributário- Direito Material*. Editora Rideel. 2016.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Coronavírus. Disponível em: <https://coronavirus.saude.gov.br/>, acesso em 20/03/2020.

MINISTÉRIO DA SAÚDE: Disponível em: <https://portalarquivos2.saude.gov.br/images/pdf/2020/fevereiro/13/plano-contingencia-coronavirus-COVID19.pdf>, acesso em 20/03/2020

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2020/marco/receita-federal-simplifica-despacho-aduaneiro-de-produtos-de-uso-medico-hospitalar-destinados-ao-combate-da-covid-19>, acesso em 22/03/2020

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?sao=anotado&idAto=107785>, acesso em 22/03/2020.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2020/abril/decreto-amplia-lista-de-produtos-medico-hospitalares-com-ipi-zerado> , acesso em 03/04/2020

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Disponível em <http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/remessas-postal-e-Expressa/topicos/tributacao>, acesso em 15/04/2020.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Disponível em <https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2020/abril/produtos-destinados-ao-combate-ao-coronavirus-enviados-por-remessa-postal-ou-por-encomenda-aerea-internacional-terao-aliquotas-de-imposto-de-importacao-zeradas-ate-30-de-setembro-de-2020>, acesso em 15/04/2020.

O GLOBO SOCIEDADE. Disponível em: <https://oglobo.globo.com/sociedade/ministerio-da-saude-descobre-que-coronavirus-chegou-ao-brasil-em-janeiro-1-24347029>, acesso em 03/04/2020.

PALUDO, Augustinho Vicente. *Administração Pública*. Campus: 2012. 2ª edição.

PEBMED. Disponível em: <https://pebmed.com.br/coronavirus-tudo-o-que-voce-precisa-saber-sobre-a-nova-pandemia/>, acesso em 20/03/2020.

R7. Disponível em: <https://noticias.r7.com/economia/governo-prorroga-prazo-para-entrega-do-imposto-de-renda-01042020> , acesso em 03/04/2020.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SENADO FEDERAL. Atividade Legislativa. Disponível em <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/141223> , acesso em 15/04/2020.

SENADO FEDERAL. Atividade Legislativa. Disponível em <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/121420>, acesso em 15/04/2020.

SENADO FEDERAL. Atividade Legislativa. Disponível em <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137929>, acesso em 15/04/2020.

16

NOVAS PLATAFORMAS DIGITAIS: TRIBUTAR?

LUCIANA KIMIKO MORI NAKAO

NOVAS PLATAFORMAS DIGITAIS: TRIBUTAR?

LUCIANA KIMIKO MORI NAKAO

RESUMO

O objetivo deste trabalho é analisar se a legislação tributária está acompanhando o surgimento de novas plataformas digitais. Para chegar a tal objetivo, busca-se conceituar os serviços oferecidos por estas, com foco nas que oferecem transporte individual de passageiros, serviços de hospedagem e streaming de áudio e vídeo. Será estudado qual imposto poderia ser cobrado - ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza) ou outro. Há consenso em alguns pontos como quanto a incidir sobre o serviço do motorista o ISS e o IR, a plataforma que intermedeia o serviço de locação de imóvel é tributada pelo ISS e a não incidência de ICMS-M e ICMS-C sobre o streaming. Já os pontos controversos são: se sobre a atividade da plataforma de transporte incidiria o ISS, se quem oferece o imóvel exerce atividade de locação imobiliária, não incidindo o ISS, e se sobre a atividade de streaming incide o ISS. Conclui-se que a legislação tributária não está acompanhando os novos modelos de negócio havendo muitos pontos divergentes, deixando o contribuinte em uma situação de insegurança jurídica. Este trabalho insere-se no tema Justiça Tributária. Contribuintes em situações idênticas devem ser ou não ser tributados, de acordo com as mesmas leis e têm o direito de saber qual a tributação incidente.

Palavras-chave: Tributação. Guerra Fiscal. Competência Tributária. ICMS. ISS. Novas tecnologias. Plataformas digitais.

ABSTRACT

The objective of this article is to analyze if tax legislation is being updated with new digital platforms/services that emerges every day. To achieve this goal, we seek to conceptualize the services offered by them, focusing on those that offer individual passenger's transportation, travelers host services and audio and video streaming. It will be studied which tax could be charged - ICMS (Sales tax), ISS (Service Tax) or another. There is no doubt in some points: the income of the driver is tributed by the ISS and the IR, the platform of rental service of property is taxed by the ISS and the non-incidence of ICMS-M and ICMS-C on streaming. The controversial points are: The activity of the transport platform have to pay ISS? Those who offer the property is doing rental activity, so doesn't have to pay ISS? The streaming activity have to pay ISS? We concluded that tax legislation is not following the new business models. There are many divergent points, keeping the taxpayer in a situation of legal uncertainty.

Keywords: Taxation. Fiscal War. Tax Competency. Sales tax. Service tax. New Technologies. Digital platforms.

1. INTRODUÇÃO

Com o advento da tecnologia e internet, houve uma mudança significativa na forma de comércio de bens e serviços. Estas inovações tornaram possível a compra e venda de bens tangíveis e intangíveis e a prestação de serviços de forma eletrônica e muitas vezes, online, ou seja, em tempo real.

Essas facilidades na compra de produtos nacionais e estrangeiros e na contratação de serviços têm atraído o interesse de muitos consumidores, principalmente os que confiam nos pagamentos pelo computador, tablet ou celular. Devido a essa nova realidade mundial, a prestação de serviços em meio virtual precisa ser estudada, regulada e talvez tributada.

O objetivo do presente artigo é verificar sob o ponto de vista do direito interno, como seria a tributação de bens e serviços de empresas localizadas no Brasil ou de usuários de novas plataformas digitais que sejam residentes fiscais neste país, com foco em três casos específicos: compartilhamento de serviços de transporte e de imóveis via plataforma digital e de streaming¹ de áudio e vídeo. Estes foram escolhidos por serem bastante utilizados, revolucionando os mercados onde estão inseridos.

Pretende-se verificar se a legislação tributária está acompanhando o surgimento dessas plataformas digitais. Para isso, serão definidos os serviços objetos deste trabalho e será estudado qual imposto poderia ser cobrado - ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), ISS (Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza) ou outro. Acredita-se que são estes os mais prováveis de incidir nestes casos.

1 Streaming: Tecnologia que envia instantaneamente informações multimídia, através da transferência de dados de áudio, imagem, texto e vídeo, com o uso da Internet.

2. DESENVOLVIMENTO

A internet dinamizou o comércio de bens e serviços. Este só era feito presencialmente e, com o surgimento daquela, as pessoas passaram a oferecer seus produtos e serviços mesmo para os que se encontravam a quilômetros de distância. É o chamado comércio eletrônico indireto, impróprio ou “offline” de bens tangíveis (materiais), como brinquedos e itens de decoração. O envio da mercadoria ou a prestação de serviço ocorre da forma tradicional, fora do mundo virtual, mas uma etapa, geralmente o pagamento, é feita pela internet através de computadores, smartphones ou tablets.

Depois iniciou-se o comércio eletrônico direto, próprio ou “online” de bens intangíveis, imateriais ou incorpóreos. Bens digitais como músicas, filmes, livros e jogos digitais passaram a ser adquiridos e utilizados no próprio computador do comprador, por meio de download ou streaming.

Essa desmaterialização de bens e serviços é um novo modelo de negócios. Verifica-se o surgimento e crescimento da economia compartilhada. Empresas como Airbnb e Uber viabilizam o acesso a bens e serviços, mas sem detê-los ou prestá-los diretamente.

A Constituição Federal de 1988 (CF) elencou de maneira rígida as situações de fato e de direito que poderiam ensejar a cobrança de um ou outro imposto. Porém, à época da sua promulgação, o legislador ordinário não poderia prever essa revolução na economia digital.

Segundo Correia Neto, Afonso e Fuck (2019, p.150), “Aproveitando-se de lacunas na legislação em vigor, empresas de tecnologia e comércio eletrônico expandem seus lucros muito acima do patamar alcançado pelos negócios tradicionais, com uma grande ajuda do fisco.” Estas empresas estão sendo beneficiadas e o princípio da igualdade tributária está sendo desrespeitado.

A legislação tributária necessita, então, ser atualizada.

Diante deste novo cenário mundial, pergunta-se: Como será feita a tributação da receita dos aplicativos bem como dos que se utilizam destes para compartilharem seus bens e serviços? E dos que utilizam streaming para prover acesso a conteúdos de áudio e vídeo?

Pretende-se, neste estudo, verificar qual o imposto incidente sobre o transporte individual de passageiros, o aluguel de quartos de particulares e o streaming (transmissão de áudio e vídeo via Internet), podendo ser o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) ou outro.

Para as três plataformas digitais deste artigo, destaca-se a possibilidade de incidência do ICMS ou ISS. Por isso, haverá um tópico específico para essa questão.

2.1. ICMS X ISS

O legislador ordinário pretendeu que cada ente da Federação tivesse a sua própria fonte de receita. O artigo 155 da Constituição Federal (CF) instituiu os impostos dos Estados e no

seu inciso II, consta o ICMS. O inciso III do artigo 156 da Carta Magna, por sua vez, instituiu o ISS de competência dos Municípios.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

A lei citada no inciso III do artigo 156 é a Lei Complementar n.º 116 de 2003 (LC 116/03), que apresenta anexa uma lista taxativa de serviços passíveis de incidência do ISS.

Muitas vezes, no caso específico, Estados e Municípios desejam tributar o mesmo fato gerador, alegando ser da sua competência. Para o contribuinte, é importante saber qual imposto incidirá para contabilizar qual será o custo do seu negócio. No Estado de São Paulo, a alíquota interna do ICMS é 18% da base de cálculo segundo o inciso I do Artigo 34 da Lei 6.374 de 1989.

Artigo 34 - As alíquotas do imposto, salvo as exceções previstas neste artigo, são:

I - 18% (dezoito por cento), nas operações ou prestações internas ou naquelas que se tenham iniciado no exterior - efeitos a partir de 1º de janeiro de 2009. (NR)

- *Inciso I com redação dada pela Lei nº 13.230, de 27/11/2008, produzindo efeitos a partir de 01/01/2009.*

Quanto ao ISS, combinando os artigos abaixo, chegamos à conclusão de que suas alíquotas variam de 2% a 5% da base de cálculo:

Artigo 156 § 3º, CF: Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

Art. 8º LC 116/03 As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

Segundo o Artigo 155, inciso IX, alínea b da CF, o ICMS incidirá: “b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na com-

petência tributária dos Municípios;” Estes serviços seriam simples custos que integrariam o valor da mercadoria.

O inciso V do artigo 3º da Lei Complementar 87/1996 (LC 87/96), conhecida como Lei Kandir, ao apresentar regras gerais em matéria de ICMS, esclarece que ele não incide sobre as mercadorias utilizadas na prestação de serviços sujeitos à incidência de ISS, de competência tributária dos municípios.

Art. 3º O imposto não incide sobre:

V - operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar;

O artigo 1º, § 2º, da Lei Complementar 116/2003 (LC 116/03), embora com outra redação, reforça que não há incidência de ICMS nos casos de prestações de serviço, com ou sem o fornecimento de mercadoria.

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. [...] § 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Freitas e Oyamada (2018, p.384) discorrem sobre a disputa de competência que pode haver a respeito do ISS e ICMS:

Além dos potenciais conflitos nos casos (i) de mercadorias usadas como insumos na prestação de serviço e (ii) de serviços como “atividades meio” na venda de mercadorias, pode-se também vislumbrar conflitos quando o Estado pretenda tributar como circulação de mercadoria uma atividade que configure uma “obrigação de fazer”, o que não está na competência para tributação pelo ICMS e representa uma invasão da competência dos Municípios.

Nota-se que há uma linha tênue para incidência do ISS ou ICMS, não podendo o mesmo fato gerador ser tributado por dois impostos.

Ressalta-se que não é suficiente que determinada atividade esteja na lista da LC 116/03 para incidir o ISS. Alguns doutrinadores defendem que deve ser um serviço prestado a outra pessoa, física ou jurídica. Há inúmeras discussões no Poder Judiciário questionando se determinada atividade trata-se ou não de serviço, em contraposição a uma mera obrigação de dar.

Quando o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu a Súmula Vinculante 31, ele defendia que o ISS só incidiria sobre obrigações de fazer: “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

Segundo Grupenmacher (2018), os Municípios só podem instituir o ISS sobre obrigações de fazer, estando os serviços de transporte, de comunicação e as obrigações de dar, inseridos na competência dos Estados. A obrigação de fazer implica esforço humano, físico ou intelectual.

Para Santos e Xavier (2018, p.402):

O prestador deve oferecer ao cliente uma prestação específica, personalizada e individualizada, caso contrário de serviço não se tratará. Atividades que resultem em produtos comercializados indistintamente para um rol variado de indivíduos, por certo, não constituem serviços.

Atualmente esta questão é muito discutida. O STF mudou seu entendimento assim definindo prestação de serviços no Recurso Extraordinário 651.703:

[...] não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.

Para Santos (2018), o entendimento do referido Tribunal é que a tributação do ISS pode incidir sobre qualquer serviço, desde que não invada a competência tributária do imposto sobre operações financeiras (IOF) e do ICMS.

Para o estudo específico do ICMS, é necessária a definição de alguns conceitos.

Segundo Freitas e Oyamada (2018) o termo “operações”, no contexto do estudo do ICMS, implica a prática de ato jurídico com a transmissão de um direito (posse ou propriedade). Já o termo “circulação” necessita que haja uma passagem da mercadoria de uma pessoa para a outra, com base em um título jurídico, para incidência do ICMS.

Outra questão relevante é se o ICMS pode incidir sobre bens virtuais. Freitas e Oyamada (2018, p. 384) consideram que o conceito de mercadoria só se refere a bens corpóreos e assim definem a hipótese de incidência do ICMS:

Da conjugação dos conceitos de operação, circulação e mercadoria, chega-se então ao núcleo da materialidade do ICMS, que corresponde a uma “obrigação de dar” um bem corpóreo, caracterizada como “atividade fim” do negócio jurídico subjacente, mesmo que existam obrigações de fazer como “atividade meio” na operação.

Santos (2018), por sua vez, defende uma interpretação mais dinâmica do direito, não limitando a incidência do ICMS a bens corpóreos.

Acompanhando as mudanças no comércio atual, o entendimento do STF é que o ICMS incide sobre bens corpóreos e incorpóreos, a exemplo da energia elétrica. Além disso, pode incidir o ICMS não importando se a circulação foi virtual (somente pela internet) ou se envolveu um suporte físico. Trata-se, muitas vezes, do mesmo bem, só alterando sua forma de aquisição e apresentação. Este posicionamento vai ao encontro do princípio da igualdade tributária que consiste em tributar de forma igual, situações equivalentes.

Santos e Xavier (2018, p. 401) concordam com a atual posição do STF de que a classificação como mercadoria não depende de qualquer suporte físico e a possível incidência do ISS ou ICMS, sobre operações relativas a software, dependerá “[...] primordialmente, da natureza do programa de computador (se personalizado, padronizado ou customizado), bem como do próprio negócio jurídico levado a efeito (cessão temporária ou definitiva do direito), [...]”.

Se o programa de computador (software) for padronizado (standard ou “de prateleira”), pode incidir o ICMS, e, se for personalizado (sob encomenda), o ISS. Isso porque quando o programa é feito sob demanda para uma pessoa física ou jurídica, prevalece o serviço. Já quando o bem é feito para várias pessoas, prevalece sua característica como mercadoria. Este é o entendimento do Estado de São Paulo conforme Decisão Normativa da Coordenação de Administração Tributária (CAT) nº 4 de 20 de setembro de 2017, abaixo transcrito parcialmente.

1. Em relação aos softwares, é possível distinguir dois tipos de produtos: (i) softwares desenvolvidos sob encomenda, em relação aos quais há preponderância de serviços, já que produzidos especialmente para atender as especificidades do contratante; e (ii) softwares prontos que, uma vez desenvolvidos, são vendidos em larga escala, com pouca ou nenhuma adaptação às necessidades do consumidor que os adquire.
2. Com base nessa distinção, a jurisprudência definiu que:
 - 2.1. está sujeito ao ISS apenas o desenvolvimento de software sob encomenda, isto é, os programas de computador elaborados de forma personalizada;
 - 2.2. a ausência de personalização insere o software em uma cadeia massificada de comercialização, outorgando-lhe natureza mercantil e, portanto, sujeito a incidência do ICMS.
3. No que se refere à forma de comercialização, os softwares não personalizados podem ter suas cópias distribuídas em larga escala por meio físico ou serem negociados em meio digital, tanto por download como por streaming (utilização do software “na nuvem”). Essa alteração, no entanto, não tem o condão de descaracterizar a natureza de produto desse tipo de software (mercadoria). [...]

Galdino (2019, p. 91) conclui sobre a incidência do ICMS-Mercadoria (ICMS-M): “incide sobre qualquer ato de transmissão (física ou virtual) de bem (corpóreo ou não) colocado à disposição no mercado, desde que tal bem não seja feito especificamente para determinado consumidor”.

Outro ponto importante para a presente discussão é o fato de que os programas de computador possuem direitos autorais, segundo o inciso XII do artigo 7º da Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998:

Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como: [...]

XII - os programas de computador;

Além disso, a Receita Federal do Brasil (RFB) afirmou na Solução de Consulta n. 262 – Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) de 29 de maio de 2017 que o uso de programa de computador “deve ser objeto de contrato de licença, regulado e protegido pela legislação sobre direitos autorais, em que o titular dos direitos do software efetua a cessão desses direitos a terceiros mediante contraprestação.”

Santos e Xavier (2018, p. 403) afirmam: “Muitos dos contratos firmados em relação aos programas de computador são contratos de licenciamento ou cessão de direito de uso, e não contratos de compra e venda propriamente ditos, em que haveria a transferência da titularidade de direitos.”

A RFB considerou, por meio da Solução de Consulta n. 191 – Cosit de 23 de março de 2017, que nas operações de Software como Serviço (Software as a Service ou SaaS), os direitos autorais do software não são comprados. O usuário adquire somente o acesso aos recursos à distância, por meio da Internet, utilizando senhas previamente definidas.

Freitas e Oyamada (2018, p. 379) assim definem a expressão “Software como Serviço”: “disponibilização em ambiente virtual de softwares que podem ser acessados pelo usuário em diversos aparelhos, sem que ele tenha, no entanto, qualquer acesso à infraestrutura subjacente, incluindo os servidores, sistemas operacionais etc.”

Neste contexto, reproduzimos abaixo, parte do Parecer Normativo da Secretaria Municipal da Fazenda de São Paulo nº 1 de 18 de julho de 2017 (Parecer Normativo SF n. 1/2017 – Prefeitura de São Paulo):

Art. 1º O Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados (“download de software”), ou quando instalados em servidor externo (“Software as a Service – SaaS”), enquadra-se no subitem 1.05 da lista de serviços do “caput” do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003.

Parágrafo único. O enquadramento a que se refere o “caput”, no tocante ao SaaS, não prejudica o enquadramento de parte da sua contratação nos subitens 1.03 e 1.07 da lista de serviços do “caput” do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 2003.

Art. 2º O enquadramento tratado no artigo 1º deste parecer normativo independe de o software ter sido programado ou adaptado para atender à necessidade específica do tomador (“software por encomenda”) ou ser padronizado (“software de prateleira ou ‘off the shelf’”). [...]

Segundo esse parecer, o ISS incide sobre o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados (download de software), ou quando instalados em servidor externo (software as a Service

ou SaaS) e sobre o software sob encomenda ou padronizado (“de prateleira”).

O Município de São Paulo defende que sobre o software de prateleira (“off the shelf”) incide o ISS enquanto o STF entende que não se trata de prestação de serviço e em tese poderia incidir o ICMS.

Agora analisaremos cada plataforma digital individualmente.

2.2. TRANSPORTE INDIVIDUAL DE PASSAGEIROS

Nesta categoria, o aplicativo mais famoso é o Uber. No site desta empresa, eles assim definem: “Nosso principal serviço é uma tecnologia de transporte sob demanda, e o que torna isso possível é o app (sic) que conecta motoristas parceiros e usuários.”

Concorrente do serviço de táxi, o Uber é um aplicativo para aparelhos celulares que oferece transporte individual, fazendo a conexão entre um motorista e o passageiro. Quando o usuário solicita a corrida, já sabe previamente o valor aproximado que irá pagar. Este valor geralmente é inferior ao cobrado pelos táxis, o que aumenta a competitividade entre eles.

O inciso X, artigo 4º da lei 13.640/2018 define esse serviço:

X - transporte remunerado privado individual de passageiros: serviço remunerado de transporte de passageiros, não aberto ao público, para a realização de viagens individualizadas ou compartilhadas solicitadas exclusivamente por usuários previamente cadastrados em aplicativos ou outras plataformas de comunicação em rede. (Redação dada pela Lei nº 13.640, de 2018)

Na cidade de São Paulo, o Decreto 56.981/2016 regulamentou a atividade de transporte individual de passageiros. Destacamos os artigos 3º e 38 do referido Decreto:

Art. 3º O direito ao uso intensivo do viário urbano no Município de São Paulo para exploração de atividade econômica de transporte individual remunerado de passageiros de utilidade pública somente será conferido às Operadoras de Tecnologia de Transporte Credenciadas – OTTCs.

Art. 38. Os serviços de que trata este decreto sujeitar-se-ão ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, nos termos da legislação pertinente, sem prejuízo da incidência de outros tributos aplicáveis.

Depreende-se da leitura dos artigos acima que para a prefeitura de São Paulo, sobre a atividade da plataforma que oferece o serviço de transporte, incide o ISS.

Piscitelli (2018) corrobora este entendimento. Para ela, não há dúvidas de que a relação é de intermediação entre o motorista que presta um serviço de transporte municipal e a plataforma que oferece este serviço, incidindo o ISS devido ao subitem 10.02 (Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer) da lista de serviços anexa à LC 116/2003. Importante ressaltar que o ISS deve inci-

dir sobre a taxa de administração cobrada pelas plataformas e não sobre a remuneração dos motoristas.

Para Machado e Brandão (2018), se a atividade da plataforma Uber estivesse enquadrada no subitem 1.05 (licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação), não seria possível a incidência de ISS pois a cessão de direito de uso seria uma obrigação de dar, enquanto que para a incidência do ISS, é necessária uma obrigação de fazer.

Para Santos e Xavier (2018), para a incidência do ISS necessitaria haver um software personalizado ou sob encomenda para caracterizar uma prestação de serviço, o que não ocorre no caso concreto.

Neste contexto de indefinição e divergência, o Senado Federal aprovou o projeto de lei do Senado 493/2017 (PLS 493/17) que pretende incluir o item 1.10, abaixo transcrito, na tentativa de solucionar a questão. No momento, o assunto está sendo analisado na Câmara dos Deputados.

1.10 - Agenciamento, organização, intermediação, planejamento e gerenciamento de informações, através de meio eletrônico, de serviços de transporte privado individual previamente contratado por intermédio de provedor de aplicações da internet.

Piscitelli (2018) questiona que caso esse projeto de lei seja aprovado, o enquadramento da atividade no subitem 10.02, como esta autora defende, seria incorreto e o ISS não poderia então ser cobrado antes da inclusão do item 1.10. Outro problema é que o item 1 refere-se a serviços de informática e congêneres. O fato de o serviço ser prestado através de uma plataforma digital, não o torna um serviço de informática.

Para Gonzalez (2019), o uso de softwares por meio eletrônico não se amolda aos conceitos de mercadoria ou serviço, não podendo incidir nenhum dos dois impostos.

Em relação à atividade exercida pela plataforma, não há consenso sobre a incidência do ISS.

Segundo Piscitelli (2018), quanto ao serviço do motorista oferecido pelo Uber e aplicativos similares, há a incidência do ISS enquadrado no subitem 16.02 (Outros serviços de transporte de natureza municipal - Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016). Destaca-se também a incidência do imposto de renda (IR) sobre a renda obtida.

Para Machado e Brandão (2018), não incide ICMS pois não há circulação de mercadorias.

Podemos concluir que em relação a atividade da plataforma, não há consenso sobre a incidência do ISS. Sobre o serviço do motorista incide o ISS e o IR.

2.3. SERVIÇOS DE HOSPEDAGEM

Concorrente direto dos hotéis, o aplicativo mais famoso nesta categoria é o Airbnb. Procura-se um quarto ou apartamento na cidade desejada através da plataforma que faz a conexão entre o cliente e o proprietário do imóvel. O pagamento é feito à empresa responsável pela plataforma e esta repassa o valor ao proprietário do imóvel, descontando o valor da intermediação.

Esta plataforma digital e suas similares são tributadas pelo ISS devido ao subitem 10.02 (agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer) da lista de serviços anexa à LC 116/2003.

Segundo Andrade (2018), as empresas que oferecem websites de hospedagem somente devem ser tributadas na parte que se refere à intermediação de contratos. A parte de disponibilização de marketplace para anúncio e consultas de imóveis a serem locados, não incide o ISS pois esta atividade não está presente na lista de serviços anexa à LC 116/2003.

Para verificar como se dá a possível tributação dos que disponibilizam imóveis através da plataforma, faz-se necessária a distinção entre locação por temporada e prestação de serviços de hospedagem.

Sobre locação por temporada, destaca-se o artigo 48 da Lei 8.245/1991:

Art. 48. Considera - se locação para temporada aquela destinada à residência temporária do locatário, para prática de lazer, realização de cursos, tratamento de saúde, feitura de obras em seu imóvel, e outros fatos que decorrem tão-somente de determinado tempo, e contratada por prazo não superior a noventa dias, esteja ou não mobiliado o imóvel.
Parágrafo único. No caso de a locação envolver imóvel mobiliado, constará do contrato, obrigatoriamente, a descrição dos móveis e utensílios que o guarnecem, bem como o estado em que se encontram.

Referente a prestação de serviços de hospedagem, destaca-se o artigo 23 da Lei 11.771/2008:

Art. 23. Consideram-se meios de hospedagem os empreendimentos ou estabelecimentos, independentemente de sua forma de constituição, destinados a prestar serviços de alojamento temporário, ofertados em unidades de frequência individual e de uso exclusivo do hóspede, bem como outros serviços necessários aos usuários, denominados de serviços de hospedagem, mediante adoção de instrumento contratual, tácito ou expresso, e cobrança de diária.

Destacamos também o subitem 9.01 da Lista de serviços:

9.01 – Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, apart-service condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis residência, residence-service, suite service, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).

A locação para temporada seria somente a entrega e disponibilização do imóvel, enquanto que na prestação de serviços de hospedagem, há o fornecimento de serviços como limpeza e oferecimento de café da manhã.

Para Piscitelli (2018), essa classificação tem desdobramentos tributários relevantes pois a locação imobiliária não é tributada pelo ISS. Já sobre o serviço de hospedagem, em tese seria exigível, além do ISS, a taxa de fiscalização do estabelecimento.

Além disso, para essa autora, há apenas a cessão de uso de um espaço o que não pode ser considerado serviço de hospedagem. Sobre os aluguéis recebidos, todavia, incide imposto de renda (IR).

A Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta n. 262 – Cosit de 29 de maio de 2017 faz a distinção entre as obrigações de dar e fazer, considerando a locação de bens, uma obrigação de dar, não incidindo o ISS:

Infere-se a natureza jurídica similar a dar os contornos das figuras “aluguel” e “royalties”. Ambos consistem em rendimentos, sendo o primeiro oriundo da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, e o segundo, oriundo do uso, fruição ou exploração de direitos imateriais (bens incorpóreos). Ambos, entretanto, diferenciam-se do rendimento pela prestação de serviços. Esta diferenciação está fundamentada no fato de que a locação de bens, à qual se assemelha os royalties, constitui típica obrigação de dar. Ao contrário dos serviços que possuem característica de obrigação de fazer.

A plataforma que intermedeia o serviço é tributada pelo ISS. Já em relação a quem oferece o imóvel, a doutrina majoritária entende que a atividade se trata de locação imobiliária e não há a incidência do ISS pois esta seria uma obrigação de dar enquanto que o referido imposto só incidiria sobre obrigações de fazer.

2.4. STREAMING

O Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva (2017), assim define:

Streaming é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo é caracterizado pelo envio de dados por meio de pacotes, sem a necessidade de que o usuário realize download dos arquivos a serem executados.

É a transmissão em tempo real de conteúdo de áudio, texto, imagem ou vídeo via Internet. Este conteúdo é disponibilizado em uma plataforma digital e não é feito o download para o computador, celular ou tablet. É considerado um serviço ou aplicação over-the-top (OTT).

Para Santos (2018), aplicações OTT “são funcionalidades autônomas e que não se confundem com os serviços de conexão à internet e tampouco com os serviços de telecomunicações que dão suporte para essa conexão à internet.”

Para a melhor compreensão desta expressão, Santos (2018, p.698) lista as aplicações OTT:

(i) arquivos digitais comercializados por meio de download; (ii) músicas e vídeos transmitidos por streaming; (iii) mensagens de texto e chamadas de voz realizadas por aplicativos de internet; (iv) pagamentos intermediados por meio de marketplaces; (v) softwares acessados e utilizados por meio de recursos de computação em nuvem; entre outros.

Estudaremos neste tópico as atividades de transmissão por streaming de vídeos e músicas sendo os serviços mais conhecidos, para vídeo, o Netflix e para áudio, o Spotify e o Google Play Music.

Segundo Grupenmacher (2018), a atividade de streaming é contratada diretamente entre o usuário e aquele que disponibiliza o referido conteúdo, sem a atuação de qualquer intermediário (broker).

Não há cobrança de taxa de intermediação e de tributos, diferente do que ocorre com as empresas de telefonia e de TV por assinatura, o que tem prejudicado estas. Para que a concorrência seja mais justa, respeitando o princípio da igualdade tributária, precisa-se definir se há algum imposto incidente.

Para ajudar a resolver essa questão, o Senado Federal incluiu o subitem 1.09 à lista de serviços da LC 116/03, abaixo transcrito:

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

O Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), por sua vez, editou o Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017 (Convênio ICMS 106/2017), do qual destacamos as cláusulas a seguir:

Cláusula primeira As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio. [...]

Cláusula terceira O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, [...]

Cláusula quarta A pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, é o contribuinte da operação [...].

Segundo este convênio, haverá a incidência do ICMS quando se tratar de software padronizado, ainda que tenha sido ou possa ser adaptado, sendo o seu contribuinte a pessoa jurídica detentora do site ou plataforma que realize a venda ou disponibilização eletrônica.

O software que foi ou pode ser adaptado é chamado de customizável. Embora sua concepção seja padronizada, permite algumas personalizações de modo a melhor atender ao

usuário. Trata-se de meros ajustes, não deixando de ser classificado como um software de prateleira.

Importante ressaltar que o Convênio definiu o contribuinte e o fato gerador do ICMS, o que vai de encontro ao artigo 146, inciso III, alínea a da CF, por ser matéria de lei complementar:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

Para Piscitelli (2018b), uma outra inconsistência é que a cláusula terceira do Convênio ICMS 106/2017 fala em pagamento periódico. Esta característica seria de um serviço e não poderia incidir o ICMS.

Feitas estas considerações, para fins didáticos, analisaremos cada imposto separadamente.

2.4.1. ISS

Sobre a possível incidência de ISS nas operações de streaming, há quatro posições divergentes.

A primeira delas considera que a transmissão de conteúdo audiovisual via internet seria, assim como a locação de bens móveis, uma obrigação de dar, não incidindo o ISS.

Para Melo (2018), quando o subitem 1.09 utiliza o termo “disponibilização” e “cessão” fica patente que se está diante de uma obrigação de dar, e não de fazer.

Santos (2018) destaca que o verbo “disponibilizar” de acordo com o Dicionário Aurélio significa “tornar acessível, disponível” e que “denota uma obrigação de dar algo a terceiro envolta por “fazeres” que permitam tornar essa coisa acessível ao beneficiário”.

A segunda corrente defende que a atividade de streaming não é uma obrigação de dar e nem de fazer, não incidindo o ISS. Grupenmacher (2018, p. 344) afirma:

A disponibilização de conteúdo de áudio e vídeo sem cessão definitiva não caracteriza obrigação de fazer, pois independe de atividade física ou intelectual. Não são, igualmente, obrigações de dar, porque não há transferência de titularidade dos conteúdos de multimídia aos contratantes [...].

Para Santos (2018, p. 706), trata-se de obrigação de fazer:

Com efeito, o provimento dessas Aplicações OTT reveste-se de uma série de obrigações de fazer indispensáveis à transmissão dos arquivos de som e imagem aos usuários finais,

tais como a manutenção dos servidores remotos pelos provedores, a garantia de largura adequada de banda de internet para permitir a transferência de dados, a indicação pelos provedores de filmes e músicas aos usuários baseados em suas preferências, a manutenção de sistema de avaliação das obras para montagem de lista de preferências de cada usuário, entre outros.

Para a terceira corrente, a atividade de streaming já estaria enquadrada no subitem 1.05 (Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação) da lista de serviços da LC 116/03. O subitem 1.09 apenas aprimorou as normas gerais, podendo haver a tributação pelo ISS inicialmente pelo subitem 1.05 e depois, com a inclusão do subitem 1.09, por este. Porém, esta lista é taxativa e não há previsão no subitem 1.05 de serviço congênere.

A quarta corrente, da qual faz parte Santos (2018), defende que é possível a incidência do ISS a partir da inclusão do subitem 1.09 à lista de serviços da LC 116/03.

Maria (2018, p. 15) afirma que a definição atual de serviço do STF torna possível a incidência do ISS: “prestação de atividades materiais ou imateriais, que podem ser acompanhadas ou não pela tradição de um bem, a fim de oferecer uma utilidade a outrem e com o objetivo de obter lucro.”

Galdino (2019, p. 100) também faz parte dessa vertente e abaixo define o serviço em questão:

[...] é o oferecimento, oneroso (assinatura), de utilidade (acesso a conteúdo disponibilizado) a terceiro (consumidor), a partir de uma rede comunicativa (internet banda larga), havendo transferência de dados apenas de maneira provisória, inclusive, na função offline.

Para Quintela e Sergio (2018), o streaming é um serviço de fornecimento de conteúdo, podendo incidir o ISS.

No Município de São Paulo, a lei nº 16.757 de 2017 atualizou o diploma legislativo a respeito do ISS e acrescentou o subitem 1.09. Não resta dúvidas que, para esta cidade, incide o ISS sobre essa atividade.

2.4.2. ICMS-MERCADORIA

O conceito de circulação para incidência do ICMS-Mercadoria depende da transmissão jurídica da propriedade do bem. Nos casos do streaming e download, isso não ocorre mas tão somente há o direito de cessão de uso, sendo que no streaming, não há nem mesmo a transferência dos arquivos. Não há, portanto, a incidência do ICMS-Mercadoria.

No Estado de São Paulo foi publicada a portaria CAT 24/2018 que exemplifica o que seriam bens e mercadorias digitais, sujeitos a incidência do ICMS:

1. softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados (de prateleira), ainda que tenham sido ou possam ser adaptados,

independentemente de serem utilizados pelo adquirente mediante “download” ou em nuvem;

2. conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto, com cessão definitiva (“download”), respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos.

Esta portaria retira da incidência do ICMS a atividade de streaming.

2.4.3. ICMS-COMUNICAÇÃO

Sobre o ICMS-Comunicação (ICMS-C), destacamos o inciso III do artigo 2º da Lei Complementar 87, de 1.996 (LC 87/96):

Art. 2º O imposto incide sobre: [...]

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

Para Grupenmacher (2018, p. 344), o serviço de streaming não está sujeito a incidência do ICMS-Comunicação pois para isso precisaria haver uma “relação comunicativa entre cedente e cessionário, ou seja, entre a empresa que disponibiliza o conteúdo e o assinante que o contrata.” No caso da TV por assinatura, também não há essa relação.

Para Santos (2018) e Galdino (2019), o serviço de streaming não se enquadra em serviço de comunicação por não fornecer o ambiente de comunicação. Não se trata também de “serviços de transmissão de conteúdo audiovisual ofertados pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado (SeAC), disciplinados pela Lei n. 12.485, de 2011.” (Santos, 2018, p. 703)

Estas podem oferecer serviços de televisão por assinatura, de telefonia ou de acesso à internet e “disponibilizam o ambiente de comunicação, ou seja, todos os meios físicos, eletrônicos e digitais necessários à transmissão do conteúdo audiovisual aos seus assinantes.” (Santos, 2018, p. 704). Podem oferecer também serviço de vídeo on demand, similar ao streaming e são tributadas pelo ICMS-Comunicação.

Segundo Maria (2018), incide ICMS sobre a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, que compreende serviço de TV a cabo, serviço móvel celular, TV por assinatura, entre outros, pois são serviços de comunicação.

Santos (2018, p.704) justifica esse tratamento diferenciado devido ao princípio da capacidade tributária: “cada contribuinte deve ser tratado de modo diferente na medida em que ele se diferencia dos demais, mediante as considerações de suas particularidades, ou seja, de acordo com a capacidade tributária subjetiva”.

Concluimos que não incide ICMS-C sobre as operações de streaming.

Para Grupenmacher (2018) não deve haver incidência de nenhum imposto sobre o serviço do streaming podendo a União em respeito ao princípio da capacidade contributiva e utilizando da sua competência residual (artigo 154, I, da CF), criar um imposto.

A incidência do ISS sobre a atividade de streaming é um tema controverso porém a doutrina majoritária defende que com a inovação do subitem 1.09, há a incidência deste imposto. Por outro lado, a não incidência de ICMS-M e ICMS-C sobre essa atividade é um ponto pacífico.

CONCLUSÃO

Com o advento da internet, houve consideráveis mudanças na forma de comércio. Destaca-se o surgimento de plataformas digitais que intermedeiam os serviços de hospedagem e transporte e a transmissão de áudio e vídeo via streaming.

Quando a Constituição Federal de 1988 foi criada, não havia os serviços estudados neste trabalho. Por isso, muitas vezes há um embate sobre qual imposto poderia incidir, com destaque para o ISS, de competência municipal e para o ICMS, de competência estadual.

Em relação a atividade da plataforma de transporte, não há consenso sobre a incidência do ISS. Sobre o serviço do motorista incide o ISS e o IR.

A plataforma que intermedeia o serviço de oferecimento de imóvel é tributada pelo ISS. Já em relação a quem disponibiliza o imóvel, a doutrina majoritária entende que a atividade se trata de locação imobiliária e não há a incidência do ISS pois esta seria uma obrigação de dar enquanto que o referido imposto só incidiria sobre obrigações de fazer.

A incidência do ISS sobre a atividade de streaming é um tema controverso. Porém, a não incidência de ICMS-M e ICMS-C sobre essa atividade é um ponto pacífico.

É imprescindível uma atualização no direito tributário para abranger estas novas questões. Situações semelhantes devem ser tributadas da mesma forma, desde que respeitados os princípios da legalidade e da capacidade contributiva, para evitar uma concorrência desleal.

Conclui-se que a legislação tributária não está acompanhando os novos modelos de negócio pois há muitos pontos divergentes, deixando o contribuinte em uma situação de insegurança jurídica.

A discussão sobre o imposto devido também está ocorrendo em outros países, tendo este trabalho como foco o direito interno.

Podemos perceber que o tema estudado neste trabalho é atual e complexo, tendo correntes divergentes em muitos pontos. Pretendemos, com este trabalho, apresentar os posicionamentos mais recentes sobre esta questão.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Clara Leitão de. **Tributação sobre Streaming no Âmbito do Sistema Tributário Brasileiro**. 58 f. Monografia (Conclusão do curso) – Fundação Getúlio Vargas – FGV, Direito, Rio de Janeiro.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de hospedagem no Brasil. In: FARIA, Renato Vilela, SILVEIRA, Ricardo Maitto da, MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rego (Coord.). **Tributação da economia digital**. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas São Paulo: Saraiva, 2018, p.742-759.

BARROS, Maurício. Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS. In: FARIA, Renato Vilela, SILVEIRA, Ricardo Maitto da, MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rego (Coord.). **Tributação da economia digital**. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018, p.358-375.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 1 ago. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 29 out. 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR) **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 set. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 31 out. 2019.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 29 out. 2019.

BRASIL. Lei nº 8.245, de 18 de outubro de 1991. Dispõe sobre as locações dos imóveis urbanos e os procedimentos a elas pertinentes. **Diário Oficial da União**, Brasília, 21 out. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8245.htm>. Acesso em: 11 nov.2019.

BRASIL. Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 20 fev. 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9610.htm. Acesso em: 11 nov. 2019.

BRASIL. Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008. Dispõe sobre a Política Nacional de Turismo, define as atribuições do Governo Federal no planejamento, desenvolvimento e estímulo ao setor turístico; revoga a Lei no 6.505, de 13 de dezembro de 1977, o Decreto-Lei no 2.294, de 21 de novembro de 1986, e dispositivos da Lei no 8.181, de 28 de março de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 18 set. 2008. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11771.htm>. Acesso em: 11 nov. 2019.

BRASIL. Lei nº 12.965, de 23 de abril de 2014. Estabelece princípios, garantias, direitos e deveres para o uso da Internet no Brasil. **Diário Oficial da União**, Brasília, 24 abr. 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12965.htm>. Acesso em: 16 out 2019.

BRASIL. Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011. Dispõe sobre a comunicação audiovisual de acesso condicionado; altera a Medida Provisória nº 2.228-1, de 6 de setembro de 2001, e as Leis nºs 11.437, de 28 de dezembro de 2006, 5.070, de 7 de julho de 1966, 8.977, de 6 de janeiro de 1995, e 9.472, de 16 de julho de 1997; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 13 set. 2011.

Disponível em: www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12485.htm. Acesso em: 30 out. 2019.

BRASIL. Lei nº 13.640, de 26 de março de 2018. Altera a Lei nº 12.587, de 3 de janeiro de 2012, para regulamentar o transporte remunerado privado individual de passageiros. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 mar. 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Lei/L13640.htm. Acesso em: 19 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante n. 31. É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286> >. Acesso em: 13 nov. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 651.703. Relator: Ministro Ministro Luiz Fux. Julgamento em 29 set. 2016. DJ, 26 abr. 2017. Disponível em: < <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15340066373&ext=.pdf> > Acesso em: 13 nov. 2019

BRASIL. Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. **Diário Oficial da União**, Brasília, 05 out. 2017. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17. Acesso em: 31 out. 2019.

BRASIL. Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Portaria CAT nº 24, de 23 de março de 2018. Dispõe sobre operações com bens e mercadorias digitais realizadas por meio de transferência eletrônica de dados e altera a Portaria CAT 92/98, de 23-12-1998, que implanta e uniformiza procedimentos relativos ao sistema eletrônico de serviços dos Postos Fiscais Administrativos do Estado. Disponível em: < <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=358025> >. Acesso em: 13 de nov. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1559264 RJ. Relator: Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 08 fev. 2017. Disponível em: < <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp> >. Acesso em: 19 nov. 2019

BRITO JUNIOR, Jorge Luiz de, BARROS, Maurício. A incidência do ISS sobre serviços de transporte via aplicativo e o PLS 493/17. Publicado no Consultor Jurídico em 18 set. 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-set-18/opinio-iss-servicos-transporte-via-app-pls49317>>. Acesso em: 14 nov. 2019.

CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. A tributação na era digital e os desafios do sistema tributário no Brasil. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, vol. 15, n. 1, p. 145-167, jan./abr. 2019.

ESTADO DE SÃO PAULO. Lei nº 6.374, de 01 de março de 1989. Dispõe sobre a instituição do ICMS. Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/alteracao-lei-637401.03.1989.html>>. Acesso em: 29 out 2019.

ESTADO DE SÃO PAULO. Decisão Normativa CAT 04, de 20 de setembro de 2017. ICMS - Operações com software por meio de transferência eletrônica de dados (download ou streaming) - Incidência. **Diário Oficial do Estado**, São Paulo, 21 set. 2017. Disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/denorm042017.aspx>>. Acesso em: 08 nov. 2019.

FERRAÇO, Ricardo. **Projeto de Lei do Senado nº 748, de 2015**. Altera a Lei nº 8.245, de 18 de outubro de 1991 para atualizar o regime da locação para temporada, disciplinando a atividade de

compartilhamento de imóveis residenciais por meio de sítios eletrônicos ou aplicativos. Disponível em: [<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/124165>]. Acesso em: 28 out. 2019.

FREITAS, Rodrigo de; OYAMADA, Bruno Akio. Operações de Cloud Computing (SaaS, IaaS, PaaS etc.): ICMS vs. ISS. In: FARIA, Renato Vilela, SILVEIRA, Ricardo Maitto da, MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rego (Coord.). **Tributação da economia digital**. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018, p.376-396.

GALDINO, Guilherme. Streaming: ICMS-mercadoria, ICMS-comunicação ou ISS sobre serviço de valor adicionado. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 140, p. 83-104, 2019.

GOMES, Eduardo de Paiva; DIAS, Felipe Wagner de Lima; FROTA, Phelipe Moreira Souza. A disputa entre estados e municípios pela tributação do *streaming*. Publicado no Consultor Jurídico em 08 abr. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/opiniao-disputa-entre-estados-municipios-tributacao-dostreaming>. Acesso em: 13 nov. 2019.

GONZALEZ, Parvati Teles. A batalha ISS x ICMS na tributação dos softwares por transferência de dados. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-out-15/parvati-teles-gonzalez-iss-icms-des-compasso-legislacao> >. Acesso em: 14 nov 2019.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação do streaming e serviços over-the-top. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Tributação da economia digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 325-345.

LARA, Daniela Silveira. Tributação da internet das coisas. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Tributação da economia digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, pp. 109-126.

MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS. In: FARIA, Renato Vilela, SILVEIRA, Ricardo Maitto da, MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rego (Coord.). **Tributação da economia digital**. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas São Paulo: Saraiva, 2018, p.504-521.

MACHADO, Rodrigo Brunelli; BRANDÃO, Nathalia Xavier da Silveira de Mello. Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de transporte. In: FARIA, Renato Vilela, SILVEIRA, Ricardo Maitto da, MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rego (Coord.). **Tributação da economia digital**. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas São Paulo: Saraiva, 2018, p.544-555.

MARIA, Lorena do Nascimento Barbosa. Tributação do Netflix: A (in)constitucionalidade da incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre os serviços de streaming. **Revista de Direito FIBRA Lex**, vol. 3, ano 3, p. 4-17, 2018.

MELO, José Eduardo Soares de. A Lei Complementar n. 157/2016 à luz da Constituição Federal: aspectos relacionados à retroatividade e aos campos de incidência do ICMS e do ISS na atividade de difusão de vídeos, áudio e textos pela internet. In: FARIA, Renato Vilela, SILVEIRA, Ricardo Maitto da, MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rego (Coord.). **Tributação da economia digital**. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas São Paulo: Saraiva, 2018, p.269-282.

MIGALHAS. É legítima a cobrança de ISS para serviços como Netflix e Spotify? Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI252903,41046-E+legitima+a+cobranca+de+ISS+para+servicos+co+mo+Netflix+e+Spotify>>. Acesso em: 27 nov. 2019.

MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Lei nº 16.757, de 14 de novembro de 2017. Institui o Programa de Incentivos Fiscais para a Zona Sul; introduz modificações nas Leis nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, nº 14.097, de 8 de dezembro de 2005, nº 14.910, de 27 de fevereiro de 2009, nº 15.928, de 19 de

dezembro de 2013, nº 15.948, de 26 de dezembro de 2013, nº 16.097, de 29 de dezembro de 2014, nº 16.127, de 12 de março de 2015, nº 13.476, de 30 de dezembro de 2002, e nº 14.125, de 29 de dezembro de 2005; autoriza o Poder Executivo a contratar operações de crédito para financiar projetos de investimentos; institui o Programa de Incentivos aos Eixos de Desenvolvimento Noroeste e Fernão Dias; autoriza o Poder Executivo a ceder direitos creditórios das receitas de que trata a Lei nº 14.488, de 19 de julho de 2007, nas condições que especifica; introduz alterações na Lei nº 14.668, de 14 de janeiro de 2008. **Diário Oficial do Município de São Paulo**, São Paulo, SP, 15 nov 2017. Disponível em: <http://diariooficial.imprensaoficial.com.br/nav_v4/index.asp?c=1&e=20171115&p=1>. Acesso em: 11 nov 2019.

MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. Parecer Normativo Secretaria Municipal da Fazenda - SF Nº 1 de 18 de julho de 2017. Incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS relativamente aos serviços de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, por meio de suporte físico ou por transferência eletrônica de dados, ou quando instalados em servidor externo. **Diário Oficial do Município de São Paulo**, São Paulo, SP, 19 jul 2017. Disponível em: <https://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-1-2017-sao-paulo_346412.html>. Acesso em: 13 nov 2019.

PIRES FILHO, Jorge José Roque. **Os desafios da tributação na economia digital**. 2017. 140f. Tese (Mestrado em Direito Fiscal) – Universidade de Coimbra, Coimbra.

PISCITELLI, Tathiane. Tributação da economia compartilhada: caso das plataformas digitais de transporte e hospedagem sob a perspectiva do ISS. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Tributação da economia digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018a, p. 416-429.

PISCITELLI, Tathiane. A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). **Tributação da economia digital**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018b, p. 402-415.

PISCITELLI, Tathiane; VASCONCELLOS, Roberto. Desafios da Tributação de Bens Digitais. Publicado no JOTA em 17 abr. 2017. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/desafios-da-tributacao-de-bens-digitais-17042017>>. Acesso em: 14 nov. 2019.

QUINTELA, Guilherme Camargos; SERGIO, Samille Rodrigues. Interpretação Constitucional da Competência Tributária em Relação à Tecnologia Streaming sob a Ótica do Arranjo Federativo Brasileiro. **Revista Brasileira de Direito Tributário**, Porto Alegre – RS, n. 67, p. 35-64, mar./abr. 2018.

SANDOVAL, Airton. **Projeto de Lei do Senado nº 493, de 2017 (Complementar)**. Altera a Lei nº Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, para estabelecer o local do embarque do tomador dos serviços de intermediação eletrônica de transporte privado individual previamente contratado por intermédio de provedor de aplicações da internet para fins de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/131868>>. Acesso em: 14 nov. 2019.

SANTOS, Ricardo Augusto Alves dos. Tributação das Aplicações Over-The-Top no Brasil: visão geral e análise das atividades de transmissão de conteúdo audiovisual, envio de mensagens e realização de chamadas de voz por meio da internet. In: FARIA, Renato Vilela, SILVEIRA, Ricardo Maitto da, MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rego (Coord.). **Tributação da economia digital**. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018, p.692-710.

SANTOS, João Victor Guedes; XAVIER, Camila Caçador. A tributação pelo ISS e pelo ICMS das operações com software. In: FARIA, Renato Vilela, SILVEIRA, Ricardo Maitto da, MONTEIRO, Alexandre

Luiz Moraes do Rego (Coord.). **Tributação da economia digital**. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018, p.397-410.

SARMENTO, Daniel. Parecer: Ordem Constitucional Econômica, Liberdade e Transporte Individual de Passageiros: O “caso Uber”. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/paracer-legalidade-uber.pdf>>. Acesso em: 16 out 2019.

TELLES, David Ximenes Ávila Siqueira. Tributação de serviços prestados por novas plataformas digitais: como a legislação tributária pode acompanhar a inovação tecnológica. 2016. 57 f. Monografia (Conclusão do curso) - Centro Universitário de Brasília – UniCEUB, Direito, Brasília.

UBER. Disponível em: <<https://www.uber.com/br/pt-br/>>. Acesso em: 13 nov. 2019.

**EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO
DO PIS DA COFINS — CUMPRIMENTO DE SENTENÇA
CONTRA A FAZENDA PÚBLICA — QUAL O ICMS
EXCLUIR FACE A I.N. RFB N.º 1.911/2019**

ISRAEL DA SILVA PINHEIRO

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS DA COFINS – CUMPRIMENTO DE SENTENÇA CONTRA A FAZENDA PÚBLICA – QUAL O ICMS EXCLUIR FACE A I.N. RFB N.º 1.911/2019

ISRAEL DA SILVA PINHEIRO

RESUMO

Nas decisões judiciais transitadas em julgado A I.N. RFB n.º 1911/2019 em seu art. 27 determina a exclusão do Icms pago da base de cálculo do Pis e da Cofins; O pleito dos contribuintes, e o entendimento do Judiciário, vigente, é pela exclusão da base de cálculo do Pis e da Cofins do Icms destacado nas notas fiscais de vendas.

Palavras-chave: Direito tributário. Tributos e contribuições. Contribuição social. Pis. Pasep. Cofins. Exclusão do Icms. Base de cálculo. Destacado. Recolhido. Notas fiscais.

ABSTRACT

In final court decisions A I.N. RFB No. 1911/2019 in art. 27 determines the exclusion of paid Icms from the Pis and Cofins calculation bases; The taxpayers' claim, and the understanding of the Judiciary is for the exclusion of the Pis and Cofins calculation base. of the Icms highlighted in the sales invoices.

Keywords: Tax Law, taxes and contributions, Social Contribution, Pis, Pasep, Cofins, exclusion, Icms, calculation base, highlight, invoices.

RESUMEN

En las decisiones judiciales finales A I.N. RFB No. 1911/2019 en su art. 27 determina la exclusión de Icms pagados de las bases de cálculo de Pis y Cofins; El reclamo de los contribuyentes y la comprensión del Poder Judicial es para la exclusión de la base de cálculo de Pis y Cofins de Icms resaltada en las facturas de ventas.

Palabra clave: Ley de impuestos, impuestos y contribuciones, contribución social, Pis, Pasep, Cofins, exclusión, Icms, base de cálculo, resaltado, facturas.

1. INTRODUÇÃO

A tese da exclusão do ICMS da base do cálculo do Pis e da Confins esteve em discussão por quase 23 anos, iniciada em 1998, face as divergências entre o fisco e os contribuintes relativas as diversas interpretações do conceito de faturamento/receita bruta, base de cálculo para fins de apuração do valor devido das contribuições a serem recolhidas.

Após moroso trâmite de processos de conhecimento a questão de mérito foi decidida pelo STF em última instância a favor dos contribuintes, entretanto, ainda sem trânsito em julgado, em razão de embargos da PGFN, o qual apesar de não possuir efeito suspensivo, interrompe o prazo para trânsito em julgado:

No RE 240785, sem repercussão geral¹ o STF, em Outubro de 2014, em síntese, definiu que a receita bruta ou faturamento é o decorrente da venda de mercadoria e serviços, da venda de serviços, não considerando receita bruta de natureza diversa.

No RE 574706, com repercussão geral o STF, em acórdão publicada em março de 2017, em síntese, declarou que o ICMS não compõem a base de cálculo do PIS e da Cofins:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

Ainda que superado o processo de conhecimento, o qual envolvia, em síntese, a discussão sobre a constitucionalidade do tema, após o trânsito em julgado, inicia-se a fase de cumprimento de sentença contra a fazenda pública, o qual demandará conhecimento dos procedimentos e dos critérios para cálculos e para apuração dos valores atualizados a serem inscritos em precatório ou utilizados através da via da compensação tributária administrativa.

¹ Repercussão geral instrumento inserido pela Emenda Constitucional n.º 45/2004 na Constituição Federal de 1988, possui efeito multiplicador, a decisão alcança todas as demais causas iguais, em tramitação em todas as instâncias do poder judiciário.

O ICMS é imposto de competência estadual, calculado por dentro, ou seja, inclui-se na sua própria base de cálculo, (o documento fiscal da venda – Nota Fiscal, traz os valores brutos inclusos o valor da venda e o próprio ICMS), por exemplo, em uma venda R\$ 100,00 com Icms de 18% será emitida nota fiscal de R\$ 100,00 (faturamento) contido, também, o ICMS de 18,00 este mesmo valor (R\$ 100,00) seria utilizado como faturamento e base de cálculo para apuração do Pis e da Cofins tributos de competência da União.

Pelo disposto acima, aparentemente, a apuração da nova base de cálculo com a exclusão do ICMS seria relativamente simples, entretanto, há outro detalhe, extremamente importante, o ICMS é um tributo não cumulativo, compensando-se em cada operação o imposto pago na operação anterior.

Neste sentido, em síntese, os contribuintes entendem que devem, simplesmente, excluir da base de cálculo do Pis e da Cofins o Icms destacado em cada documento fiscal e ou seu respectivo somatório em cada período base/mensal.

O fisco federal, através Receita Federal do Brasil, face a decisão do STF divulgou a solução de consulta SCI Cosit n.º 13/2018, ementa parcial abaixo, com o seu entendimento abrangendo, também, sobre a questão/efeito da cumulatividade do ICMS, entendendo, em síntese, que deve ser excluído da base de cálculo do Pis e da Cofins, apenas o ICMS devido, apurado mensalmente após o cotejo do destacado nos documentos fiscais de venda, deduzido dos imposto pago/destacado nas operações de aquisições dos produtos e insumos consumidos e ou revendidos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. Para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime cumulativo ou não cumulativo de apuração, devem ser observados os seguintes procedimentos:

a) o montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher, conforme o entendimento majoritário firmado no ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. Para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime cumulativo ou não cumulativo de apuração, devem ser observados os seguintes procedimentos:

a) o montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher, conforme o entendimento majoritário firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal;

b) considerando que na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep do período a pessoa jurídica apura e escritura de forma segregada cada base de cálculo mensal, conforme o Código de Situação tributária (CST) previsto na legislação da contribuição, faz-se necessário que seja segregado o montante mensal do ICMS a recolher, para fins de se identificar a parcela do ICMS a se excluir em cada uma das bases de cálculo mensal da contribuição;

Posteriormente em Outubro de 2019, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa n.º 1911/2019 regulamentando e consolidando as instruções para apuração, cobrança, fiscalização, arrecadação e a administração da contribuição para o Pis/Pasep, Cofins e a incidência dessas contribuições na Importação, consolidando-se em um único ato normativo, quase todas as orientações sobre essas contribuições sociais.

No art. 27, § único, a I.N. RFB n.º 1.911/2019 detalha as exclusões gerais da base de cálculo, para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições Pis/Pasep e Cofins:

Parágrafo único. Para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devem ser observados os seguintes procedimentos:

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 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.

A publicação da I.N. n.º 1911/2019 RFB poderá restringir a pretensão de muitos contribuintes, reduzindo sensivelmente o crédito a ser recuperado se comparado a, simples, exclusão do ICMS destacado nas Notas de venda da entidade, especialmente para os contribuintes que revendem mercadorias.

O objetivo deste trabalho é verificar a posição judicial atual sobre o tema, na fase de cumprimento de sentença contra a fazenda pública, especialmente, após a publicação da IN RFB n.º 1911/2019, qual o critério utilizar nos cumprimentos de sentença contra a fazenda pública: 1º – da RFB, Icms/apurado/recolhido; ou 2º – ou dos Contribuintes, o ICMS destacado nas

notas fiscais de saída, especialmente porque as decisões judiciais não se sujeitam e, ainda, suplantam as interpretações e determinações administrativas.

Por derradeiro o RE 574706 PR, não transitou em julgado, possui embargos pendente de julgamento pelo STF, em síntese, alega a PGFN que não se manifestou acerca de qual Icms deverá ser excluído, se o destacado em nota fiscal ou o efetivamente recolhido e, ainda, requereu a modulação dos efeitos da decisão do STF, entretanto, nos termos do CPC2015 (art. 1.026), o embargo não possui caráter suspensivo automático, da decisão com efeito vinculante, diante disso as demais instâncias do poder judiciário estão aplicando aos demais processos em tramitação o que foi decidido na análise de mérito do RE 574706 PR.

2. BREVE HISTÓRICO DO PIS/PASEP DA COFINS E DO ICMS

O PIS é uma contribuição social de competência da União, nos termos do art. 239 da Constituição Federal/88 (com redação da EC 103/2019), inserido em nosso ordenamento jurídico pelas Lei Complementar – LC n.º 07/70, instituído, inicialmente, para promover a integração do empregado na vida e desenvolvimento das empresas (art. 2º L.C. 7/1970) inicialmente, constituía-se de fundo que gerava rendimentos e juros anuais que poderiam ser recebidos pelos empregados, bem como, poderia ser sacado o capital por ocasião da aposentadoria do empregado. Referido fundo é administrado pela Caixa Econômica Federal - CEF (art. 2º).

O PASEP é uma contribuição social de competência da União nos moldes similares ao PIS, inserido em nosso ordenamento jurídico pela LC 08/1970, inicialmente, como programa de formação do Patrimônio do Servidor Público (art. 1º L.C. 8/1970) inicialmente, constituía-se de fundo que gerava rendimentos e juros anuais que poderiam ser recebidos pelos servidores públicos bem como, poderia ser sacado o capital por ocasião da aposentadoria do servidor público. Referido fundo é administrado pela Banco do Brasil (art. 4º).

Uma questão, relacionada ao Pis/Pasep, mas que transborda os limites deste trabalho, servidores públicos que ingressaram antes da Constituição Federal de 1988, ao se aposentarem deparam-se com saldo e valores ínfimos em suas contas e nas suas cotas do Pasep junto ao Banco do Brasil, a princípio, há possibilidade de pleitear-se judicialmente a diferença em ação judicial contra o Banco do Brasil responsável pela gerência e administração destas contas, em razão do “sumiço” dos valores que deveriam estar nestas contas.

Ambas as contribuições PIS/PASEP, a partir da promulgação da Constituição Federal de 1988, art. 239, destinam-se a financiar o seguro-desemprego e o abono salarial anual.

Os fundos PIS/PASEP foram unificados pela Lei Complementar n.º 26/75 e, foram extinto em 04/2020 pela Medida Provisória n.º 946/2020, sendo mantido o abono salarial (art. 3º).

A Cofins criada pela Lei Complementar n.º 70/1991 foi instituída, para financiar, exclusivamente, despesas com atividades fins da área da saúde, previdência e assistência social (art. 1º), foi criada, após muitas discussões judiciais, em substituição ao antigo Finsocial (Decreto-Lei n.º 1940/82), o qual, em síntese, possuía 2 bases de cálculo a receita bruta e o lucro, dependendo da atividade empresarial exercida.

Outra questão que, também, transborda os limites deste trabalho, mas merece referência, é a Desvinculação de Receitas da União – DRU (criada inicialmente em 1994 como Fundo Social de Emergência – FSE - através da Emenda Constitucional de Revisão n.º 1 de Março/1994 renomeado em 2000 para DRU), apesar de a Cofins ter sido instituída para financiar, exclusivamente, área da saúde, previdência e assistência social, A Emenda Constitucional 87/2015, aprovada e promulgada em 2016, prorrogou a DRU até 2023, a qual permitirá desvinculação, de até 30% dos recursos arrecadados pelo governos federal. De acordo com o Senado Federal, a principal fonte de recursos da DRU são as contribuições sociais, que respondem a cerca de 90% do montante desvinculado.

A legislação anterior FSE/DRU, vigente desde 1994, através de sucessivas prorrogações, até 31/12/2015, estabelecia o limite de 20%, permitindo a União utilização dos recursos desvinculados, livremente, até mesmo para pagamento de juros da dívida pública. (disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/dru> acesso em 27/05/2020).

O ICMS é um tributo de competência estadual, previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, tendo como, principal característica ser não-cumulativo, em síntese, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores (CF/88 art. 155, § 2º). A Lei Complementar 87/96 e alterações definem o regramento do tributo para os entes estaduais da federação e, também, no Distrito Federal.

O cerne da questão discutida e levada ao STF é que o ICMS é um imposto apurado e cobrado por dentro, ou seja, o tributo inclui-se na sua própria base de cálculo (o documento fiscal da venda – Nota Fiscal, traz os valores brutos inclusos o valor da venda + Icms), por exemplo em uma venda R\$ 100,00 com Icms de 18% será emitida nota fiscal por R\$ 100,00 contido, também, o ICMS de 18,00 este mesmo valor (R\$ 100,00) será utilizado como faturamento base de cálculo do Pis e da Cofins tributos (LC 87/96 art. 13, §1º, I).

Outra questão que transborda o limite deste trabalho, mas, merece ser referenciada, com base na mesma tese, também, se discute judicialmente a exclusão da base de cálculo do Pis e da Cofins do ISS (Imposto Sobre Serviços de competência dos municípios C.F. art. 156) e, também, a exclusão para fins de apuração da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB (art. 7º da Lei n.º 12.546/2011) teses robustas, mas indefinidas no poder judiciário até o momento.

2.1. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E A COFINS REGIMES DE INCIDÊNCIA

O Pis e a Cofins para os contribuintes de direito privado (apesar de haver incidência, também, para as demais entidades pública, associações a princípio, não há Icms a excluir trataremos, apenas das entidades que possuem esse efeito do ICMS na base de cálculo das contribuições) atualmente possuem duas sistemáticas de apuração, cumulativo e não cumulativo e, ainda, há incidência nas importações, com alíquotas, em síntese, para o Pis e a para Cofins não cumulativo (majoradas), gerando ou não, direito a crédito posterior, dependendo da atividade da empresa comercial importadora.

2.1.1. REGIMES DE TRIBUTAÇÃO PARA O PIS/PASEP E A PARA A COFINS CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO ALÍQUOTAS APLICÁVEIS

CUMULATIVO, para as pessoas jurídicas de direito privado que apuram o imposto de renda com base no lucro presumido, em síntese, apuração simplificada do imposto de renda e Csll, também, com base no faturamento (arts. 587, 591 do Decreto n.º 9.580/2018), o Pis e a Cofins cumulativos (art. 2º e 3º do Decreto n.º 4.524/2002 – Regulamento da Contribuição para o Pis/Pasep e para a Cofins), em síntese, aplicação da alíquota estabelecida para a atividade comerciais e industriais, diretamente sobre o faturamento bruto (art. 10 do Decreto n.º 4524/2002), alíquotas do Pis 0,65% e da Cofins 3,00% (arts. 22 e 51 do Decreto n.º 4.524/2002).

NÃO CUMULATIVO, art. 1º e 3º da Lei n.º 10.833/2003, em síntese aplicação da alíquota estabelecida para a atividade sobre a base de cálculo/faturamento, permitindo dedução de créditos calculados mediante a aplicações da mesma alíquota, sobre bens e produtos adquiridos para revenda bem como insumos utilizados e ou consumidos no processo produtivo, alíquotas gerais do Pis 1,65% e da Cofins 7,60% não cumulativa (arts. 23 e 59 e 63 do Decreto n.º 4.524/2002 e arts. 153 a 155 da IN RFB n.º 1.911/2019).

Há ainda incidência nas operações aduaneiras (importações), do PIS e COFINS IMPORTAÇÕES (IN RFB n.º 1.911/2019) incidindo sobre o valor aduaneiro, em síntese, de forma similar ao Pis e a Cofins Cumulativa no momento do Desembaraço aduaneiro das mercadorias e ou produtos importados. alíquotas gerais do Pis 2,10% e da Cofins 9,65% de forma não cumulativa, a questão da geração ou não de crédito posterior, das contribuições pagas na importação dependerá do regime de tributação da empresa importadora. A questão da exclusão do ICMS da base de cálculo do Pis e da Cofins importações, bem como, as exclusões das próprias contribuições foi resolvida, já em 2013 com a publicação da Lei n.º 12.865/ 2013, após decisão do STJ, alterando o art. 7º da Lei n.º 10.865/2004 definindo-se a incidência com base no valor aduaneiro previsto no caput do art. 3º, em síntese, o valor aduaneiro sem o ICMS nos casos de importação de bens.

Nas exportações, objetivando a entrada de recursos externos, assim como nos demais tributos as alíquotas do Pis e da Cofins são reduzidas a zero ou há isenções e, ou não incidências da contribuição.

2.1.2. JURISPRUDÊNCIA/APLICAÇÃO DOS EFEITOS VINCULANTES DA DECISÃO DO STF

A maioria das decisões judiciais nos juízos e nos tribunais regionais federais do país, inicialmente, foram contrárias a tese dos contribuintes, muitas foram alteradas pelos recursos impetrados, e, após a decisão do STF, face ao efeito vinculante, ainda que RE 574706 não tenha transitado em julgado, a tese majoritária, até o momento, em síntese, é aquela da “exclusão do ICMS destacado” nas NFs da base de cálculo do Pis e da Cofins.

No recurso pendente a PGFN, pretende a modulação dos efeitos da decisão no RE 574706, pelo STF e, também, que o valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo do Pis e da Cofins, seja, apenas, o ICMS efetivamente, recolhido, caso contrário, estaria criando-se crédito tributário fictício.

2.2. ESTIMATIVA DE EFEITOS FACE AOS DOIS CRITÉRIOS ICMS PAGO (RFB) ICMS DESTACADO (CONTRIBUINTES)

Na página 23 da íntegra do acórdão do RE 574706 consta tabela da incidência do ICMS para uma determinada mercadoria:

7. Considerando apenas o disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, pode-se ter a seguinte cadeia de incidência do ICMS de determinada mercadoria:

	Indústria	Distribuidora	Comerciante	Consumidor
Valor saída	100	150	200	
Alíquota	10%	10%	10%	
Destacado	10	15	20	
A compensar	0	10	15	
A recolher	10	5	5	

disponível em, página 23 de 227 do acórdão RE 574706 PR: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2585258&numeroProcesso=574706&classeProcesso=RE&numeroTema=69> acesso em maio de 2020.

Pela tabela acima pode-se inferir, face o princípio da não cumulatividade, o ingresso efetivo de recursos do ICMS para o ente estadual:

No caso da Indústria: 10 igual ao Icms destacado (10);

No caso da distribuidora: ingresso 5, mas destacado (15);

No caso do comércio ingresso de 5 destacado (20).

O ingresso de recurso efetivo de recursos, somando todas as operações para o ente estadual foi de 20 (a recolher: 10 + 5 + 5).

Essa é uma das linhas de defesa da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN adotada no embargo ao RE 574776 RE, bem como as interpretações administrativas adotadas na Solução de Consulta Interna – SCI RFB n.º 13/2018 e, também, no art. 27 da Instrução Normativa – IN RFB n.º 1.911/2019.

Defende o fisco e a PGFN que a apuração da forma pretendida pelos Contribuintes, exclusão do Icms destacado, em síntese, geraria crédito tributário fictício.

Com a apuração na forma pretendida pelos contribuintes o Icms a ser excluído, no exemplo acima seria de: 45.

Confirmando-se a tese defendida pela PGNF, haveria existência de crédito tributário fictício de 25, no exemplo acima, a redução do crédito, com a exclusão do Icms devido, em termos percentuais será superior a 55% (cinquenta e cinco por cento).

Em artigo publicado no site Migalhas o Magistrado Federal, José Ricardo Pereira, faz uma análise neste mesmo sentido, transcrição parcial:

No âmbito normativo, a situação é igualmente ilógica, porém de fácil compreensão, à luz da seguinte hipótese.

Enquanto o ICMS é apurado de forma acumulada, porém compensando-se o valor devido na operação anterior, para evitar o efeito cascata, tal proceder também deve ser seguido no eventual afastamento de sua incidência nas bases de cálculo de PIS e Cofins, para evitar-se, no caso, que todos os interessados acima, no exercício do direito reconhecido pelo julgado uniformizador, façam destaque de ICMS de suas bases de PIS e Cofins em valores superiores ao incidente nas operações reais.

Por hipótese, pode-se arguir que os dispositivos da LC 87/96, que conformam o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, encerram a técnica de **não creditamento (art. 20)** e **estorno (art. 21)**, os quais impedem efeitos como aqueles verificados no quadro acima, qual seja, a produção de créditos fictos.

Em resumo, se o ICMS é constitucionalmente não-cumulativo, logicamente, ele deve assim ser considerado: não-cumulativo, tanto para incidir, quanto para os casos em que é afastado.

Assim, o direito ao afastamento do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, se de fato existe, **por se tratar de renda de terceiro**, deve ser limitado ao valor real do ICMS incidente na operação.

Admitir o contrário, ou seja, de que cada parte pode destacar de suas bases de cálculo de PIS e Cofins o valor de face destacado da sua nota fiscal de saída própria, além de violar a regra da não-cumulatividade, queda por reduzir, sem previsão legal, as bases próprias de impostos e contribuições à semelhança de incentivo fiscal sem previsão legal própria.

disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/317457/o-stf-o-icms-e-o-minotauro> acesso em maio de 2020.

Além disso, a IN RFB n.º 1.911/2019, no caso, concreto, vai além, para aqueles contribuintes dispensados da Escrituração Fiscal Digital – EFD, a comprovação poderá ser através das guias de recolhimento do ICMS (art. 27, V da I.N.). Sabemos que muitos contribuintes destacam o ICMS, entretanto, nada recolhem/pagam.

O efeito para estes contribuintes inadimplentes, vigendo este entendimento administrativo, poderá significar a inexistência de Icms a excluir da base de cálculo do Pis da Cofins.

2.3. COMO EFETIVAR AS DECISÕES JUDICIAIS FAVORÁVEIS OBTIDAS

Nos termos dos arts. 910, 534 e 535 do CPC2015, inicialmente devem ser feitos os cálculos do indébito: com base nos demonstrativos e documentos que contenham a base cálculo mensal do Pis e da Cofins tributável, discriminando receitas, devolução de vendas e o valor do ICMS de todo o período de abrangência da ação tendo base na Escrituração Fiscal Digital-EFD ou documento equivalente transmitido ao respectivo estado através do Sistema Público de Escrituração Digital-SPEED, ou alternativamente com base nos documentos de recolhimento do ICMS (art. 27 da IN RFB 1.911/2019).

Elabora-se planilha dos valores pagos, dos valores devidos, mensalmente, com a nova base de cálculo com a exclusão do ICMS da base de cálculo do Pis e Da Cofins, indébito após a exclusão do ICMS, atualização monetária, como trata-se de indébito tributário o índice de atualização é a taxa SELIC, a mesma utilizada para correção/atualização de tributos federais em atraso, sem quaisquer outras incidências, ao final totaliza-se o indébito, a restituir ou compensar, devidamente atualizado.

Em síntese, após o trânsito em julgado da ação de conhecimento, teremos a possibilidade de executar nos próprios autos a fazenda pública, com pedido de emissão de RPV (Requisição de Pequeno valor (até 60 salários-mínimos) e, ou inscrição em Precatório (se valor superior), da parte incontroversa com utilização do cálculo com exclusão do Icms devido/pago nos termos na forma de apuração prevista no art. 27 da IN RFB n.º 1.911/2019, mesmo assim na execução de sentença contra a fazenda pública antes da inscrição em precatório haverá contraditório, com intimação da PGFN para manifestar-se sobre os cálculos apresentados pelo interessado.

Como trata-se de apuração de indébito tributário, o critério de atualização será, exclusivamente, a taxa Selic mensal acumulada. Um ponto desfavorável, é que a execução de sentença poderá ser embargada sem previsão de julgamento dos embargos. A inscrição em RPV ou Precatório ocorrerá somente após serem resolvido os embargos. Há lista de dispensa de contestar e ou recorrer este tema não está incluso.

O Código do Processo Civil, acrescentou a possibilidade de acordo entre as partes, a proposta de acordo, geralmente, é incluída na citação ou antes dela, havendo possibilidade, permitindo que a execução seja resolvida antecipadamente.

A outra possibilidade é a utilização da decisão judicial transitada em julgado, através de compensação administrativa com débitos futuros de tributos e contribuições federais, neste caso, deverá ser utilizado, obrigatoriamente, o aplicativo desenvolvido pela RFB PER/DECOMP. Pelo aplicativo é possível pedido de Restituição, Compensação ou Ressarcimento referido possui duas versões uma web para ser preenchida sem necessidade de instalação e outra para baixar e realizar a instalação do programa.

2.4. AÇÃO RESCISÓRIA

As decisões judiciais nas demais instâncias do Judiciário, no momento, estão sendo reconhecidas e executadas com a tese dos contribuintes “exclusão do Icms destacado” reconhecida por decisão de mérito do STF, eventualmente, caso, o STF aceite o recurso (embargo) pendente de julgamento, e altere a tese reconhecida para “exclusão do Icms pago”, no prazo de até 02 dois anos após o trânsito em julgado da decisão de mérito, poderá haver, risco para os contribuintes de que parte dos valores recebidos ou compensados, sejam desconstituídos com efeito retroativo, no entanto, como a ação do STF não transitou em julgado, a princípio, não seria cabível ação Rescisória pela PGFN, porque o prazo sequer foi iniciado.

Para aqueles contribuintes que, eventualmente, sofreram decisões contrárias a exclusão do ICMS da base de cálculo do Pis e da Cofins, e que estariam sendo executados, além dos

embargos, vislumbra-se a possibilidade de uma nova ação com pedido de tutela de urgência, por inexecutabilidade do título executivo, face o art. 525 do Código do Processo Civil/CPC, considerando que a decisão de mérito proferida pelo STF no RE 576994 ainda que não tenha, transitada em julgado, analisou o mérito da questão e os embargos naquela decisão, não tem efeito suspensivo, podendo já ser oposta e eventual execução, fundamentada em decisões judiciais anteriores.

CONCLUSÃO

Face o princípio da não cumulatividade, a exclusão do Icms destacado da base de cálculo do Pis e da Cofins poderá gerar, a princípio, crédito tributário fictício, em tese, superior a mais de 55% da exclusão do Icms da base de cálculo do Pis e da Cofins devido pelos contribuintes.

A tese da exclusão do Icms devido/pago da base cálculos do Pis e da Cofins foi apresentada pela PGFN, após decisão de mérito do STF no RE 574.776 PR, os embargos não possuem efeito suspensivo da decisão de mérito, entretanto, suspendem o trânsito em julgado.

Para aqueles contribuintes, inadimplentes no ICMS, que não possuem escrituração fiscal Digital – EFD, caso proceda-se a apuração com base nas guias de pagamento do Icms, poderá resultar em valor zero de crédito do ICMS a serem excluídos da base de cálculo do Pis e da Cofins, face a ausência de recolhimentos do Icms.

Até o momento, a tese vigente nas execuções de sentença contra a fazenda pública é aquela que determina exclusão do icms destacado, face ao decidido no mérito pelo STF no RE 574.706 PR, ainda sem trânsito em julgado, face aos embargos apresentados pela PGFN, sem efeito suspensivo.

Infere-se que o a tese judicial e, também, administrativa, que não possui quaisquer riscos na execução de sentença contra a fazenda pública, para aqueles contribuintes conservadores e, no momento, aceita pelo fisco federal, é da exclusão do ICMS devido, da base de cálculo do Pis da Cofins.

Por derradeiro o Perito Contábil Judicial nomeado e, ou o assistente técnico, para realização dos cálculos de liquidação de sentença, deverá realizar os cálculos, ou sua verificação/conferencia, com base e nos exatos termos do reconhecido na decisão judicial de mérito, reconhecida e determinada na sentença judicial transitada em julgado a qual sobrepõem-se as decisões e interpretações administrativas do fisco federal.

REFERÊNCIAS

1. Regulamento do Imposto de Renda. Decreto nº 9.580/2018, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm acesso em maio de 2020.
2. Regulamento da Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins. Decreto nº 4.524/2002, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4524.htm acesso em maio de 2020.
3. Regulamento Aduaneiro. Decreto nº 6.759/2009, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm acesso em maio de 2020.
4. Instrução Normativa R.F.B. n.º 1.911/2019 – 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 maio de 2020.
5. BRASIL, Constituição Federal 1988, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm acesso em maio de 2020.
6. Portaria Conjunta RFB/PGFN n.º 14/2013 disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2013/PORTARIA%20CONJUNTA%2014-2013.pdf> acesso em maio de 2020.
7. Manual de orientação e de procedimento para cálculos na justiça federal, disponível em: https://www2.jf.jus.br/phpdoc/sicom/arquivos/pdf/manual_de_calculos_revisado_ultima-versao_com_resolucao_e_apresentacao.pdf?PHPSESSID=dqrct3pmehforb8k8v7jkc2g61 acesso em maio de 2020.
8. Projef web, Cálculos de Liquidação de Sentença JFRS, disponível em: <https://www.jfrs.jus.br/projefweb/> acesso em maio de 2020.
9. Regulamento do ICMS SC, disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/Consulta/Views/Publico/Frame.aspx?x=/Cabecalhos/frame_ricms_01_00_00.htm acesso em maio de 2020.
10. Lei n.º 13105/2015 (Código de Processo Civil) disponível em: <https://www.aasp.org.br/produto/codigo-de-processo-civil-anotado/> acesso em maio de 2020.
11. PEREIRA. Artigo, O STF, o ICMS e o Minotauro, disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/317457/o-stf-o-icms-e-o-minotauro> acesso em maio de 2020.
12. Lei n.º 10865/20004, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm acesso em maio de 2020.
13. Lei n.º 12865/2013, disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12865.htm#art26 acesso em maio de 2020.
14. RE 574706, STF. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2585258&numeroProcesso=574706&classeProcesso=RE&numeroTema=69> acesso em maio de 2020.
15. PER/DCOMP, disponível em: <http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/restituicao-ressarcimento-reembolso-e-compensacao/perdcomp> acesso em maio de 2020.

DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO ÂMBITO DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS (CSRF): OPOSIÇÃO CONTRA DECISÃO MONOCRÁTICA DO AGRAVO

FELIPPE RODRIGUES FRANCO

DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO ÂMBITO DA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS (CSRF): OPOSIÇÃO CONTRA DECISÃO MONOCRÁTICA DO AGRAVO

FELIPPE RODRIGUES FRANCO

RESUMO

Este artigo apresenta um estudo sobre a possibilidade de interposição de embargos de declaração contra decisões monocráticas em sede de agravo na Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Assim, a despeito do regimento interno do Conselho não admitir a oposição dos aclaratórios contra decisões monocráticas (tão somente contra decisões colegiadas), há no judiciário posições divergentes sobre o tema. Uma corrente adota uma postura literal, dando razão ao fisco, ao passo que a outra adota uma postura fundada na verdade material, admitindo embargos de declaração independente de previsão legal. Ademais, como os embargos de declaração têm sua origem no Direito Processual Civil, optou-se pela abordagem comparativa, pautada na transdisciplinariedade. Para se poder abordar o tema com propriedade, foi realizada uma pesquisa doutrinária e jurisprudencial, a qual nos levou ao entendimento de que, a fim de se preservar a segurança jurídica, ou a legislação administrativa evolui, coadunando-se com a doutrina processual civil, ou a jurisprudência se pacifica. Espera-se, assim, que o estudo aqui proposto sirva de base para pesquisas e debates futuros, auxiliando no aperfeiçoamento do ordenamento legal. Por fim, será de grande valia aos Analistas-Tributários da Receita Federal do Brasil que atuam e têm suas atribuições vinculadas ao contencioso administrativo federal, seja na preparação, seja no preparo ou qualquer outra competência relacionada ao Processo Tributário.

Palavras-chave: Embargos de declaração; Conselho administrativo de recursos fiscais; Câmara superior de recursos fiscais; Decisões monocráticas; Processo tributário.

ABSTRACT

This article exposes a study about the possibility of lodging declaration embargos against monocratic decisions rendered as a recourse in the Higher Chamber of Tax Appeals at the Taxpayers Council (Câmara superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais). This way, despite of the internal Council's by-laws not admitting the opposition of explanatory statements against monocratic decisions (just against collective decision-making), there are different opinions regarding this topic in the Judiciary Branch. A line of thought holds a literal position, siding with the Tax Authority. On another end, there's a different line of thought that upholds a position founded on the material truth, admitting declaration embargos regardless of the legal provision. Moreover, as declaration embargos originate in the Civil Procedural Law (Direito Processual Civil), it was decided to adopt a comparative approach, based on a transdisciplinary procedure. To address this matter accordingly, a doctrine and jurisprudence research was undertaken, which led us to understand that, in order to preserve the legal certainty, either the administrative law evolves – matching the civil procedural doctrine – or the jurisprudence is pacified. The intended outcome is that the study hereby exposed would serve as a basis for future debates, bolstering the enhancement of the Legal Order. Finally, it will be of great value to the Tax Analysts of the Federal Revenue of Brazil who work and have their duties linked to federal administrative litigation, whether in preparation, in preparation or any other competence related to the Tax Process

Key-words: Declaration embargos; Administrative council of fiscal Resources; Monocratic decisions; Tax process.

1. INTRODUÇÃO

Neste trabalho abordaremos os embargos de declaração no âmbito do Processo Administrativo-Fiscal Federal (PAF), em específico na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Estudaremos se será possível oposição de embargos de declaração contra o despacho monocrático que versa sobre interposição de agravo questionador da admissibilidade de recurso especial.

Optou-se pelo estudo desse tema tendo em vista que, a despeito do Regimento Interno do CARF não admitir a oposição de embargos de declaração contra decisões monocráticas (tão somente contra decisões colegiadas), os contribuintes tendem a levar essa problemática ao crivo do judiciário, e este tem suscitado jurisprudências divergentes, a depender da regional da jurisdição.

Em um primeiro momento este artigo versará sobre os embargos de declaração. Assim, a partir de um intenso estudo bibliográfico, abordaremos os elementos doutrinários e históricos do instituto, sempre realizando um estudo comparatório entre a doutrina processual civil e a doutrina tributária processual.

Prosseguindo, estudaremos, de forma geral, o Processo Administrativo-Fiscal Federal (PAF), analisando suas principais características. Analisar-se-á, principalmente, a fase litigiosa: impugnação, instrução e recursos. O objetivo, neste ponto, não é o esgotamento das questões relativas ao PAF, mas sim de preparação temática para o capítulo final.

Por derradeiro, nos aprofundaremos no objeto deste artigo propriamente dito, qual seja, os embargos de declaração no âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais e as decisões monocráticas proferidas em sede de agravo. Neste ponto abordaremos a visão do fisco federal e as posições do judiciário.

Este artigo não tem como objetivo fornecer uma posição definitiva sobre o tema, mas sim apresentar novos estudos que possam vir a fomentar o debate jurídico e a prática administrativa, auxiliando, principalmente, na evolução do arcabouço da legislação administrativa e no alcance da devida segurança jurídica.

2. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO

2.1. CONCEITO E BASE LEGAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Segundo Houaiss (2004, p. 269), o termo embargo, na seara jurídica, pode ser compreendido como um impedimento.

Assim, Scalabrin e outros (2017, p. 113) conceituam os embargos de declaração como “[...] recurso que tem por objetivo afastar obscuridade, contradição, omissão ou erro material¹ e que é dirigido diretamente ao órgão que tomou a decisão”.

Em relação à finalidade, devemos compreender que o cerne dos embargos está em criar um impedimento para então se clarear, dirimir obscuridades ou contradições em relação à decisão embargada. O objetivo, a priori, não é a alteração da decisão, mas sim de integração e elucidação. (USTÁRROZ e PORTO, 2013, p. 195).

É justamente isso que nos ensina o Código De Processo Civil comentado de Nery Junior, vejamos:

Os EmbDcl têm finalidade de completar a decisão omissa ou, ainda, de aclará-la, dissipando obscuridades ou contradições. Não têm caráter substitutivo da decisão embargada, mas sim integrativo ou aclaratório. Prestam-se também à correção de erro material. Como regra não tem caráter substitutivo, modificador ou infringente do julgado. (NERY JUNIOR e ANDRADE NERY, 2019, p. 2378).

Atualmente, no âmbito do Direito Processual Civil, os embargos de declaração estão disciplinados no Artigo 1022 da Lei nº 13.105/2015:

Art. 1.022. Cabem embargos de declaração contra qualquer decisão judicial para: I - esclarecer obscuridade ou eliminar contradição; II - suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento; III - corrigir erro material. Parágrafo único. Considera-se omissa a decisão que: I - deixe de se manifestar sobre tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em incidente de assunção de competência aplicável ao caso sob julgamento; II - incorra em qualquer das condutas descritas no art. 489, § 1º. (BRASIL, 2015).

Cabe ressaltar que os embargos de declaração já constavam no Código de Processo Civil de 1930, em seu artigo 862. Isso denota a consolidação histórica do instituto para tal ramo do direito, uma vez que, a despeito do sucedâneo de atos normativos, ele permaneceu disciplinado na legislação vigente. (BRASIL, 1939).

¹ Ainda nas palavras de Scalabrin e outros (2017, p. 114), temos que o erro material “ocorre quando houver inexatidões “materiais” ou “erros de cálculo” na decisão; servem os aclaratórios, nesses casos, pois, para corrigir tais erros materiais. Exemplos: (1) embora toda a fundamentação do recurso seja no sentido de dar provimento ao recurso, constou na nota de expediente como desprovido o agravo de instrumento”. (SCALABRIN, COSTA e CUNHA, 2017).

Por outro lado, no âmbito do processo administrativo federal, há uma lacuna em relação a tal meio de embargo, já que a norma geral federal responsável sobre o assunto, Lei 9.784/99 (em seus artigos 56 e seguintes), é um tanto estrita, fazendo alusão tão somente a uma natureza de recurso. (BRASIL, 1999).

Todavia, é pacífico na jurisprudência dos tribunais que os embargos de declaração são admitidos nos processos administrativos², mesmo sem previsão legal, em observância aos princípios constitucionais do acesso à justiça, do devido processo legal, da ampla defesa, da motivação das decisões e ao princípio do informalismo que gere o processo administrativo. (TJ-ES, 2017).

A despeito dessa lacuna legislativa, pode a legislação infralegal específica de determinado órgão público (no âmbito dos respectivos processos administrativos de sua alçada) prever e dispor sobre os embargos de declaração. É o caso do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em que há previsão expressa sobre a possibilidade de interposição frente às decisões proferidas pelos seus órgãos colegiados. Vejamos:

Art. 64. Contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF são cabíveis os seguintes recursos: I - Embargos de Declaração; e II - Recurso Especial; e III – Agravo. Parágrafo único. Das decisões do CARF não cabe pedido de reconsideração. Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma. (BRASIL, 2015).

Interessante ressaltarmos que a hipótese de erro material, no Regimento Interno do CARF, está disposta em artigo autônomo, diferentemente do Código de Processo Civil, no qual o tema é tratado no bojo do inciso III do artigo 1.022, conforme supracitado. Vejamos:

Art. 66. As alegações de inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculo existentes na decisão, provocados pelos legitimados para opor embargos, deverão ser recebidos como embargos inominados para correção, mediante a prolação de um novo acórdão. (BRASIL, 2015).

Portanto, independentemente do nível de aprofundamento e especialização das legislações infraconstitucionais, seja cível, seja administrativa, os embargos de declaração estão consolidados na norma brasileira.

² ACÓRDAO EMENTA: PROCESSO ADMINISTRATIVO - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - CABIMENTO - PRAZO - VÍCIOS INEXISTENTES - RECURSO CONHECIDO E DESPROVIDO. 1. Silente a Resolução nº 30/2007 do CNJ quanto ao cabimento de embargos de declaração quando houver obscuridade, omissão ou contradição nas decisões proferidas nos processos administrativos, em observância aos princípios constitucionais do acesso à justiça, do devido processo legal, da ampla defesa e da motivação das decisões e ao princípio do informalismo que rege o processo administrativo, admite-se a sua oposição como instrumento de colmatação da decisão recorrida [...] (TJ-ES - ED: 100080046863 ES 100080046863, Relator: FABIO CLEM DE OLIVEIRA, Data de Julgamento: 30/06/2011, TRIBUNAL PLENO, Data de Publicação: 12/07/2011).

2.1. OBJETO

Conforme supracitado, atualmente a lei nº 13.105/2015 é categórica ao afirmar que os embargos de declaração podem ser interpostos contra qualquer decisão judicial, em oposição à redação do texto legislativo revogado, lei 5.869/73 (BRASIL, 1973), a qual admitia os embargos apenas contra sentença ou acórdão. Isso dava margem a questionamentos judiciais caso houvesse necessidade de se embargar decisões interlocutórias (NERY JUNIOR e ANDRADE NERY, 2019, p. 2379).

Nesse sentido, Barbosa Moreira citado por Humberto Theodoro Júnior:

Qualquer decisão judicial comporta embargos declaratórios, porque, como destaca Barbosa Moreira, é inconcebível que fiquem sem remédio a obscuridade, a contradição, a omissão ou o erro material existente no pronunciamento jurisdicional. Não tem a mínima relevância ter sido a decisão proferida por juiz de primeiro grau ou tribunal superior, monocrática ou colegiada, em processo de conhecimento ou de execução; nem importa que a decisão seja terminativa, final ou interlocutória. (MOREIRA apud THEODORO JÚNIOR, 2015, p.1043).

Por outro lado, no âmbito do CARF, o Regimento Interno, que foi publicado em junho de 2015, não acompanhou a evolução do Código de Processo Civil (este de março de 2015), admitindo embargos de declaração apenas contra decisão colegiada (acórdão): “Art.64. Contra decisões colegiadas proferidas pelos colegiados do CARF são cabíveis os seguintes recursos: I – Embargos de Declaração; [...]” (BRASIL, 2015).

2.2. NATUREZA JURÍDICA E EFEITOS

Conforme Nery, em seu Código de Processo Civil Comentado, ao dispor sobre a natureza jurídica dos embargos de declaração, o autor expõe que: “quer sejam interpostos contra decisão interlocutória, sentença ou acórdão, os embargos de declaração têm natureza jurídica de recurso (CPC 994 IV), sujeitando-se aos requisitos de admissibilidade e à teoria geral dos recursos” (NERY JUNIOR e ANDRADE NERY, 2019, p. 2378).

Por outro lado, parte da doutrina entende que os embargos de declaração não podem ser classificados como recursos stricto sensu, devendo ser considerado como uma espécie intermediária, um instituto preparatório para o recurso principal.

O recurso de embargos de declaração apresenta-se como espécie intermediária, situando-se entre a sentença judicial e a apelação ou entre o acórdão do tribunal e o recurso especial e/ ou extraordinário, razão pela qual tem a sua natureza recursal negada por parte da doutrina. É, portanto, preparatório da interposição do recurso principal (apelação ou especial e/ ou extraordinário), sem afastar a possibilidade de ser interposto contra

decisão de natureza interlocutória, conforme apontamentos feitos em linhas seguintes. (MONTENEGRO FILHO, 2006).

Essa linha de pensamento afirma que os embargos de declaração objetivam garantir a integral resposta jurisdicional. Baseia-se, para tanto, no efeito integrativo, o qual tem por fim afastar da decisão qualquer vício prejudicial à solução da lide. Não é ambiente para re-visitação do mérito da decisão, resumindo-se em complementá-la, arredando-lhe vícios de compreensão. Por tais razões, não poderiam os aclaratórios ser considerados como recurso. (USTÁRROZ e PORTO, 2013, p. 195-196).

Nesse sentido, o jurista Cândido Dinamarco doutrina que:

Já não sou um ferrenhopositor da natureza recursal dos embargos de declaração, como no passado fui. Continuo entendendo que *em sua pureza conceitual* eles não são um recurso, mas reconheço que essa pureza nem sempre está presente e, sempre que abram caminho a alguma alteração substancial no julgado, eles se conceituam como autêntico recurso. Essa é uma solução intermediária e creio que a distinção proposta merece atenção. (DINAMARCO apud MONTENEGRO FILHO, 2006, p. 195).

Cumpre ainda abordarmos que, a despeito da natureza precipuamente integrativa dos embargos de declaração, excepcionalmente poderá ocorrer o efeito modificativo (também conhecido como efeito Infringente). Nesta situação, caso os embargos sejam acolhidos e assumam o efeito infringente, dever-se-á intimar a parte contrária, em razão do princípio do contraditório e da ampla defesa. (MEDINA e WAMBIER, 2008, p. 203-205).

Ainda em relação ao efeito modificativo, é de suma importância esclarecer que o mesmo não é um efeito autônomo dos aclaratórios, não sendo possível alcançar o efeito infringente sem que o julgado esteja eivado de obscuridade, contradição, omissão ou erro material.

Nesse sentido, jurisprudência consolidada dos tribunais superiores, a qual nos ensina que: “a possibilidade de atribuição de efeitos infringentes ou modificativos a embargos de declaração sobrevém como resultado da presença de omissão, obscuridade ou contradição a serem corrigidas no acórdão embargado”. (STJ - EDcl nos EREsp: 876595 BA 2008/0281907-7, Relator: Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, Data de Julgamento: 11/06/2014, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 01/07/2014).

Este também é o entendimento do CARF, o qual, em sede de julgamento de embargos de declaração no processo 13971.002230/2010-58, manifestou-se por: “admitem-se, excepcionalmente, efeitos infringentes nos embargos de declaração, quando constatada a inexistência de análise de matéria sobre a qual a turma deveria ter se manifestado em acórdão exarado pelo CARF”. (CARF, 2018).

Portanto, a natureza jurídica mostra-nos como elemento indispensável para o estudo, uma vez que isso nos trás elementos semânticos que servirão de base para os operadores do direito frente ao caso concreto. O mesmo pode ser dito em relação aos efeitos dos aclaratórios.

2.3. PROCEDIMENTO

À luz do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015), artigo 1.022 e seguintes, o procedimento a ser observado no caso de aclaratórios, basicamente, é o seguinte:

- a) os embargos devem ser interpostos perante o órgão, singular ou colegiado, que julgou dentro do prazo de cinco dias;
- b) caso surja o efeito infringente, a parte contrária deverá ser intimada para apresentação de contra razões em quinze dias;
- c) na primeira instância, o juiz deverá julgar os embargos em cinco dias;
- d) no segundo grau, os embargos interpostos contra decisão monocrática serão apreciados igualmente de forma unipessoal pelo prolator da decisão, por outro lado, se interpostos contra decisão colegiada, o próprio colegiado os examinará.

Por outra banda, no âmbito do CARF (BRASIL, 2015), artigos 65 a 66 do Regimento Interno, o procedimento, sinteticamente, é:

- a) os embargos são interpostos, em cinco dias, somente contra acórdão que esteja eivado de omissão, contradição, obscuridade ou erro material;
- b) podem ser interpostos por:
 - por conselheiro do colegiado, inclusive pelo próprio relator;
 - pelo contribuinte, responsável ou preposto;
 - pelo Procurador da Fazenda Nacional;
 - pelos Delegados de Julgamento, nos casos de nulidade de suas decisões;
 - pelo titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação e execução do acórdão;
- c) o presidente da Turma analisa o critério de admissibilidade dos embargos, ou então, designa relator ou redator do voto;
 - embargos intempestivos não são conhecidos;
 - embargos que não contenham omissão, contradição, obscuridade ou erro material são rejeitados;
- d) se tempestivos, os aclaratórios interrompem o prazo recursal;
- e) admitem sustentação oral;
- f) havendo despacho de admissibilidade, são incluídos na pauta de julgamento e analisados pelo colegiado.

2.4. EFEITO SUSPENSIVO

Consoante artigo 1.026 do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015), “os embargos de declaração não possuem efeito suspensivo e interrompem o prazo para a interposição de

recurso”. Portanto, após o julgamento dos embargos, recomeça-se a contagem por inteiro do prazo para interposição do recurso cabível.

Por outro lado, a doutrina é pacífica em afirmar que, embora o texto da lei enalteça o efeito meramente devolutivo, não há como se executar uma decisão que contenha vícios e que mereça ser aprimorada. Por esta banda, os embargos, em razão de sua natureza jurídica, são recebidos, sim, com efeito suspensivo. (NERY JUNIOR e ANDRADE NERY, 2019, p. 2401).

O Regimento Interno do CARF (BRASIL, 2015) seguiu a mesma lógica, uma vez que o § 5 do artigo 65 dispõe que: “somente os embargos de declaração opostos tempestivamente interrompem o prazo para a interposição de recurso especial”.

3. PROCESSO ADMINISTRATIVO-FISCAL FEDERAL (PAF)

Leandro Paulsen (2018, p. 467) doutrina que “o PAF não é regulado por norma geral de direito tributário. O CTN limita-se a determinar que os atos sejam documentados e que seja fixado prazo para exercício da fiscalização, não se ocupando, propriamente, do procedimento”.

Segundo o Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (BRASIL, 2016, p. 85), “o Processo Administrativo Fiscal (PAF) é a espécie de processo administrativo que trata da constituição e exigência de crédito tributário, penalidades e acréscimos legais, na área federal, cujo rito é regulamentado pelo Decreto nº 70.235, de 1972”.

A lei 9.784/99 definiu as regras em caráter geral para os processos administrativos federais, sendo de aplicação subsidiária quando houver lei específica regente, conforme disposto nos artigo 1º e artigo 69. Portanto, havendo dispositivo específico e válido no Decreto 70.235/72, prevalece este sobre aquela. No caso de lacuna, aplicamos a norma geral. (HARADA, 2013, p. 395-396).

Neste sentido, devem ser observados, no âmbito do PAF, todos os princípios elencados no artigo 2º da norma geral, tais como: legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Outros princípios dispostos ao longo do corpo normativo também devem ser observados. (PAULSEN, ÁVILA e SLIWKA, 2014, p. 12)

Paulsen (2018, p. 468) divide o processo fiscal administrativo em duas fases, “o Processo Administrativo-fiscal abrange todo o procedimento de fiscalização e de autuação (a ação fiscal) e o processamento da impugnação e dos recursos (a fase litigiosa)”.

3.1. AÇÃO FISCAL E AUTUAÇÃO

À luz do artigo 7º, do Decreto Lei 70.235/72 (BRASIL, 1972), temos que o procedimento fiscal tem início das seguintes maneiras:

- a) o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;
- b) a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;
- c) o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

Ademais, consoante §1º do Decreto Lei, iniciado o procedimento fiscal, exclui-se a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores, bem como a de terceiros envolvidos nas infrações verificadas, e torna ineficaz eventual consulta que venha a ser formulada, a respeito do que estiver sendo objeto de fiscalização, conforme inciso III, artigo 52 da mesma norma. (BRASIL, 1972).

Encerrados os atos fiscalizatórios e apurado o crédito tributário, sua exigência será formalizada pela lavratura do auto de infração ou notificação de lançamento, esses instruídos de documentos indispensáveis à comprovação da desobediência legal. Dever-se-á observar regras de competência, tanto para o agente público quanto para o órgão, bem como os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto Lei, tais como: base legal, indicação do fato, penalidades, dentre outros. A ausência desses requisitos pode incorrer em eventual nulidade do lançamento. (HARADA, 2013, p. 597).

Por fim, temos que o procedimento de fiscalização se conclui com a notificação ao contribuinte. Sem a notificação ao contribuinte, não temos lançamento tributário encerrado, mas um procedimento inacabado e ineficaz. (STJ, 2010). Conforme Paulsen (2018, p. 470), “A notificação, portanto, é essencial para que se tenha por efetivamente lançado o tributo e, assim, exercido pelo Fisco o direito de constituir o crédito tributário, afastando o decurso do prazo decadencial”.

3.2. FASE LITIGIOSA:

3.2.1. IMPUGNAÇÃO, INSTRUÇÃO, JULGAMENTO.

O artigo 14 do Decreto Lei 70.235/72 dispõe que “a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento” (BRASIL, 1972). É neste momento, portanto, que se inicia, em verdade, o contencioso tributário na esfera administrativa.

Tal impugnação consiste, na realidade, em verdadeira defesa das imputações feitas no auto de infração, momento em que deve o impugnante contestar, de forma fundamentada, toda matéria contida no auto, comprovando suas razões. É nesta ocasião, para se evitar debates jurisprudenciais, que deve o contribuinte requerer a efetivação de diligências que sejam indispensáveis à produção de provas a seu favor, a fim de dirimir qualquer dúvida a respeito da improcedência do auto. (ROSA JUNIOR, 2002, p. 711).

Prosseguindo, conforme dispõe o artigo 151, III do CTN (BRASIL, 1966), apresentada impugnação tempestiva, suspende-se a exigibilidade do crédito tributário. Impugnação apresentada fora do prazo, todavia, não terá efeito suspensivo. Ademais, embora impeça o ajuizamento da execução fiscal, ela não suspende o prazo prescricional. (HARADA, 2013, p. 599).

A instrução probatória no processo administrativo fiscal tem muitas semelhanças com o processo civil. Como elementos de defesa, pode o contribuinte levantar provas documentais e também periciais, sendo o acatamento (ou não) da prova pericial de competência da autoridade julgadora, a qual deverá levar em consideração, sempre, o princípio da verdade material, da ampla defesa e do contraditório. (PAULSEN, 2018, p. 473).

Com o término da instrução, a impugnação será julgada, em primeira instância, por uma das Turmas da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, ou então, às autoridades mencionadas na legislação de cada um dos demais tributos ou, na falta dessa indicação, aos chefes da projeção regional ou local da entidade que administra o tributo. (BRASIL, 1972).

Nesse sentido, de forma sintética, explicação do Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (BRASIL, 2016, p. 87):

A fase de impugnação também ocorre na Unidade de Origem RFB e instaura o litígio, já que, ao formalizar-se o Auto de Infração ou a Notificação de Lançamento, não se sabe se o autuado/notificado concordará com a exigência ou se contra ela irá se insurgir. A Impugnação contém os argumentos e provas que sustentam a defesa do contribuinte em face da acusação. Geralmente é composta por um texto, elencando os argumentos de defesa, e anexos, contendo provas (documentos diversos, notas fiscais, recibos, comprovantes de recolhimento, quadros, demonstrativos, laudos técnicos, comuns em processos de classificação fiscal de mercadorias e de ITR, laudos de avaliação e mapas, comuns em processos de ITR, pareceres etc). A Impugnação é apreciada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ).

3.2.2. RECURSOS

À luz do artigo 37 do Decreto Lei 70.235/72 (BRASIL, 1972), “Art. 37. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno”.

O CARF foi criado pela Lei nº 11.941/09, vindo a extinguir e substituir o até então vigente Conselho de Contribuintes. Atualmente, o Regimento Interno do CARF, como visto anteriormente, é regido pela Portaria MF nº 343/15 (BRASIL, 2015), e por suas alterações, como, por exemplo, a Portaria MF nº 169/16. (BRASIL, 2016).

Assim, o órgão colegiado de primeira instância (DRJ) pode julgar como procedente autuação, dando como improcedente, ou parcialmente procedente, a impugnação do contribuinte. Nessa situação, a partir da ciência da decisão, o recorrente terá 30 dias para interpor recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, para instância superior, não sendo mais cabível pedido de reconsideração, tão somente interposição de recurso. (ROSA JUNIOR, 2002, p. 712).

No entanto, devemos nos atentar para o disposto no artigo 34 do Decreto Lei 70.235/72, que dispõe que, em caso de a impugnação vir a ser julgada como procedente (improcedência do auto de infração), a autoridade fazendária de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o contribuinte do pagamento de tributo e encargos; ou então, deixar de aplicar perda de mercadoria, ou outros bens, cominada com pena de infração. (BRASIL, 1972).

Os recursos das decisões de primeira instância (voluntários ou de ofício) são encaminhados a uma das Seções do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF); por outro lado, os recursos especiais, os quais têm o escopo de uniformização da jurisprudência, são encaminhados à sua respectiva Câmara Superior de Recursos Fiscais. (PAULSEN, 2018, p. 474).

3.2.3. A INSTÂNCIA ESPECIAL – CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Atualmente, tanto contribuintes quanto Fazenda Nacional têm a possibilidade de recorrer no âmbito do CARF, via recurso especial, contra decisões que estejam dando interpretação à legislação tributária divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). O objetivo do recurso especial passa a ser, portanto, a unificação de interpretações divergentes sobre a legislação tributária, a partir da indicação de acórdãos paradigmas. (BRASIL, 2016, p. 9).

O Recurso Especial de Divergência está previsto nos artigos 64, inciso II, e 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, com alterações posteriores. (BRASIL, 2015).

Nesse sentido, assim dispõe o Artigo 67 do RICARF (2015): “competete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF”.

Atualmente, a partir da nova redação do §1º do artigo 67, fornecida pela Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016, o contribuinte, ou a Fazenda Nacional, não precisa demonstrar, de forma objetiva, qual legislação tributária está sendo interpretada de forma divergente pelas turmas. Basta demonstrar, sem qualquer dúvida, qual legislação está sendo objeto da lide e está recebendo interpretações divergentes e carece de unificação. (BRASIL, 2016).

O recurso especial tem o seu seguimento sujeito à exame de admissibilidade, o qual é analisado pelo presidente da câmara à qual esteja vinculada a turma que houver prolatado a decisão recorrida. Deverá ser protocolado em 15 dias contados da data da ciência da decisão. Vejamos:

Art. 68. O recurso especial, da Fazenda Nacional ou do contribuinte, deverá ser formalizado em petição dirigida ao presidente da câmara à qual esteja vinculada a turma que houver prolatado a decisão recorrida, no prazo de 15 (quinze) dias contado da data da ciência da decisão. § 1º Interposto o recurso especial, compete ao presidente da câmara recorrida, em despacho fundamentado, admiti-lo ou, caso não satisfeitos os pressupostos de sua admissibilidade, negar-lhe seguimento. (BRASIL, 2015)

Portanto, três são os pressupostos básicos os quais são analisados pelo Presidente do CSRF em exame de admissibilidade: tempestividade, indicação de legislação objeto de divergência e indicação de acórdão paradigma. (BRASIL, 2016, p. 29).

Caso o recurso especial de uniformização de jurisprudência tenha o seu segmento negado (ou parcialmente negado) em Despacho de Admissibilidade, desde 05 de maio de 2016 passou a ser cabível a impetração de Requerimento de Agravo em 5 dias da ciência. O Agravo é analisado e tem o seu despacho firmado, de forma monocrática, pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Coadunando-se ao exposto, artigo 71 e o parágrafo 1º do RICARF (2015, p. 78):

Art. 71. Cabe agravo do despacho que negar seguimento, total ou parcial, ao recurso especial. § 1º O agravo será requerido em petição dirigida ao Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de cinco dias contado da ciência do despacho que lhe negou seguimento.

Por derradeiro, restará concluído o processo administrativo e definitivamente constituído o crédito tributário, sob égide do artigo 42 do Decreto Lei 70.235/72 (BRASIL, 1972), as seguintes situações:

- a) em primeira instância, quando esgotado o prazo para recurso voluntário sem que este tenha sido interposto;
- b) em segunda instância, quando não caiba recurso da decisão ou, se cabível, quando decorrido o prazo sem sua interposição;
- c) decisão em sede de instância especial (julgamento de recursos especiais);
- d) decisões de primeira instância na parte que não for objeto de recurso voluntário ou não estiver sujeita a recurso de ofício.

Visto, assim, em um primeiro momento, o instituto dos embargos de declaração e, na sequência, a estrutura do processo administrativo-fiscal federal, passemos ao último tópico do nosso estudo.

4. DOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO FRENTE À DECISÃO MONOCRÁTICA DO AGRAVO EM SEDE DE ADMISSIBILIDADE DE RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA NA CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS (CSRF)

Aqui chegamos ao objeto central do presente estudo. Analisaremos se será possível oposição de embargos de declaração contra despacho monocrático de Agravo. Dessa forma, tendo o contribuinte, ou a Fazenda Nacional, interposto Agravo contra despacho monocrático de Presidente de Câmara que deu seguimento (ou negou) ao recurso especial, estudar-se-á se o referido despacho de agravo poderá ser objeto dos aclaratórios.

4.1. BASE NORMATIVA

Pela base normativa, o assunto está regrado nos parágrafos 5º e 6º do artigo 71 do Regimento Interno do Carf (2015, p. 78), o qual normativa o tema da seguinte forma:

§ 5º O Presidente da CSRF, em despacho fundamentado, acolherá ou rejeitará, total ou parcialmente, o agravo. § 6º **Será definitivo o despacho do Presidente da CSRF** que negar ou der seguimento ao recurso especial, não sendo cabível pedido de reconsideração ou qualquer outro recurso. (grifo nosso).

Dessa forma, pelo Regimento Interno do Carf não é possível a interposição de embargos de declaração. Mesmo nas situações em que o despacho do Agravo contenha alguma obscuridade, contrariedade ou omissão, ou que haja algum erro material, não serão aceitos os aclaratórios.

4.2. ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL

Como os embargos de declaração não são recepcionados, muitas vezes nem encaminhados ao CARF pelas unidades fazendárias (conforme veremos nas decisões a seguir), os contribuintes acabam por tentar, na justiça, a aceitação dos embargos de declaração contra despacho de Agravo. Para tanto, utilizam-se de Mandado de Segurança, sob fundamento de abuso de poder por parte da autoridade pública, uma vez que a mesma estaria atentando contra o direito constitucional ao contraditório e a ampla defesa.

O Mandado de Segurança está previsto no artigo 5º, inciso LXIX da Constituição Federal do Brasil (1988), por sua vez, o contraditório e a ampla defesa estão elencados no inciso LV do mesmo artigo da Carta Magna. Vejamos:

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; LXIX

- conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, 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;

A corrente majoritária do Tribunal Regional da Quarta Região (TRF4) tem entendido que não cabe embargos de declaração contra despacho de agravo. A fundamentação basilar é que, embora o processo civil tenha previsto que os embargos de declaração são oponíveis contra qualquer decisão, o regimento interno do CARF categoricamente veda a oposição de embargos de declaração. O tribunal, portanto, adota uma postura fundamentada na literalidade da norma.

Nesse sentido, julgamento em autos de mandado de segurança da segunda turma do TRF4:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. PROCESSO ADMINISTRATIVO. ENCERRAMENTO. RECURSO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXIGIBILIDADE [...] De fato, diferentemente dos embargos de declaração no processo judicial - os quais, conforme previsão legal do art. 1.022 do Código de Processo Civil, são cabíveis cabem contra qualquer decisão - no processo administrativo não há semelhante previsão legal. O Decreto nº 70.235, de 1970, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, além de nada estabelecer sobre os embargos de declaração, faz expressa referência (art. 37) a que O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. Ora, no regimento interno do CARF o art. 65 prevê o cabimento de embargos contra acórdão, só que o recurso de agravo é apreciado por despacho do Presidente da CSRF (art. 71, § 3º). Ainda, o regimento interno (art. 71, § 6º) prevê categoricamente que Será definitivo o despacho do Presidente da CSRF que negar ou der seguimento ao recurso especial, não sendo cabível (...) qualquer outro recurso. Por essa razão, deve ser considerada formada decisão definitiva no processo administrativo, que autoriza desde logo a conclusão do procedimento e o início dos atos de cobrança (cf. art. 42, II, do Decreto nº 70.235, de 1972), na forma como feita pela Administração. (TRF4, 2018)

Esse também é o entendimento do Tribunal Federal da 3ª Região³, o qual segue posicionamento da 4ª Região.

3 RESILIDER GERENCIAMENTO DE RESIDUOS IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA(SP143347 - SOLFERINA MARIA MENDES SETTI POLATI E SP222904 - JOYCESETTI PARKINS) X DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL ADMINIS TRIBUTARIA EM SP - DERAT X PROCURADOR CHEFE PROCURADORIA GERAL FAZENDA NACIONAL EM SAOPAULO - SP. [...] Como mencionado pela própria impetrante às fls. 214/216, as petições de agravo e de embargos de declaração são protocoladas na DERAT, encarregada de receber, protocolar e encaminhar os requerimentos e petições endereçados ao CARF, no caso de contribuintes com domicílio em São Paulo. A DERAT, por sua vez, em 14/10/2016, considerando que a decisão do Presidente da CSRF é definitiva, nos termos do disposto no 6º do artigo 71 da Portaria MF nº 343/2015, indeferiu os embargos de declaração cumulados com pedido de revisão de ofício e o agravo de instrumento apresentados pela impetrante, seguindo o processo ao CARF para que seja julgada a questão qualificação da multa de ofício (fls. 46/47). A impetrante, então, entende que o delegado da DERAT é incompetente para exarar tal decisão. Porém, não assiste razão à impetrante. De acordo com a Portaria MF nº 343/2015, há previsão para interposição de agravo contra a decisão que nega seguimento, total ou parcial, a recurso especial (artigo 71), o qual será dirigido ao Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), como feito pela impetrante. O Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos termos do artigo

No entanto, há decisões divergentes no âmbito dos tribunais federais. Assim, tal problemática jurídica, a qual parecia se mostrar como pacificada, nos trás um novo viés. Foi o que ocorreu nos autos do Mandado de Segurança nº 201051010214942 (TRF-2, 2014), impetrado pelo contribuinte tendo em vista a seguinte situação fática:

- a) início do Processo Administrativo Fiscal com a impugnação ao Termo de Constatação Fiscal e Autos de Infração foi oferecida em 24/01/2001;
- b) no âmbito da Delegacia Regional de Julgamento, foi rejeitada a impugnação com a manutenção do lançamento de IRPJ e CSLL, pelo Acórdão 6.071, em sessão realizada em 12/11/2004;
- c) interposto recurso voluntário, foi-lhe negado provimento;
- d) interposto recurso especial, foi-lhe negado seguimento, pela decisão nº 1081702008;
- e) interpostos Embargos de Declaração pelo contribuinte (fls.139/147), em que se pretendia o reexame de admissibilidade do Recurso Especial, **foram eles recebidos como agravo e rejeitados** (grifo nosso);
- f) **foram interpostos novos embargos de declaração, os quais foram igualmente inadmitidos no âmbito do CARF**, tendo sua inadmissibilidade questionada judicialmente pelo contribuinte (grifo nosso).

No âmbito da Justiça Federal, tivemos o seguinte desdobramento:

- a) foi concedida segurança ao contribuinte em sede de Mandado de Segurança pela Justiça Federal de primeira instância;
- b) em reexame necessário o TRF-2 manteve a decisão de primeira instância;
- c) após a concessão da segurança o processo administrativo retornou à 1ª Turma e ficou pendente de julgamento para a reapreciação dos segundos embargos de declaração, por força de determinação judicial.

Nos autos do referido Mandado de Segurança, o Dr. Juiz Alberto Nogueira proferiu o entendimento de que a Administração Tributária encontra-se obrigada a analisar petição do contribuinte e fornecer resposta, independentemente da ausência da previsão legal para os embargos de declaração. Isso porque a Administração Tributária está plenamente vinculada ao princípio da verdade material, o qual tem como objetivo adquirir certeza sobre a legalidade e o acerto da atividade administrativa.

Por derradeiro, vejamos a ementa da decisão:

APELAÇÃO CIVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DEVIDO PROCESSO LEGAL. ERRO MANIFESTO. NULIDADE. 1 - A Administração Tributária

71, 5º, da referida Portaria, acolherá ou rejeitará, total ou parcialmente, o agravo. No entanto, o parágrafo seguinte do artigo 71 assim dispõe: 6º Será definitivo o despacho do Presidente da CSRF que negar ou der seguimento ao recurso especial, não sendo cabível pedido de reconsideração ou qualquer outro recurso. - grifei. [...] (TRF-3, 2017)

ria, também no âmbito administrativo fiscal, está vinculada e plenamente, diga-se de passagem, ao princípio da verdade material, a fim de atingir um dos objetivos primordiais de todo processo administrativo adquirir-se certeza sobre a legalidade e o acerto da atividade administrativa que dele é objeto. 2 - Assim, uma vez que a fundamentação da denegação foi completamente dissociada daquilo que efetivamente ocorreu, resta caracterizado o erro de fato manifesto, que é causa de nulidade do ato administrativo que é o Despacho nº1081702008. 3 - Remessa necessária e recurso de Apelação improvidos. (TRF-2, 2014)

4.3. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Consoante os ensinamentos de Gustavo Scatolino e João Trindade (2017, p. 785), em seu Manual de Direito Administrativo, temos que: “no processo administrativo vigora o princípio da verdade material/real, pois é possível a produção de novas provas, novas arguições e alegações, e reexame de matéria de fato. Busca-se no processo administrativo a verdade real dos fatos.

Nesse sentido, tendo em vista que o processo administrativo é conduzido pelo princípio da verdade material, é imperioso que o Fisco reconheça, até mesmo de ofício, eventual nulidade ou excesso, inclusive como forma de evitar a judicialização da questão, a qual poderá resultar no pagamento de encargos sucumbenciais. (PAULSEN, 2018, p. 473)

Não é por outra razão que o Decreto 70.235/72 (BRASIL, 1972), o qual versa, como visto anteriormente, sobre o processo administrativo fiscal, em seu artigo 32, nos fornece o seguinte comando normativo “as inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos de ofício ou a requerimento do sujeito passivo”.

Nessa perspectiva, a abordar sobre a verdade material, os ensinamentos da clássica doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello (2002, p. 306):

Consiste em que a administração, ao invés de ficar adstrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado, como bem o diz Hector Jorge Escola. Nada importa, pois, que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte ou pelas partes, a administração deve sempre buscar a verdade substancia

Portanto, devemos compreender que o interesse público fundamenta a verdade material e, justamente por isso, precisa também respeitar a harmonia com os demais princípios, estejam estes explícitos ou não na norma. Trata-se de comandos hermenêuticos aplicados ao Direto Público. Assim, independentemente da impressão que as partes possam ter sobre determinados eventos, a verdade material deverá apresentar a versão legítima destes fatos. (MEIRELLES, 2002, p. 46-47; 581)

Por derradeiro, posicionamento da 1ª Turma Extraordinária do CARF no Acórdão nº 3001-000.543, a qual tem a tendência de adotar um posicionamento mais restrito do princípio da verdade material. Vejamos a ementa do julgado:

DILIGÊNCIA E/OU PERÍCIA. JUNTADA DE PROVAS. DESNECESSIDADE. Deve ser indeferido o pedido de diligência e/ou perícia, quando tal providência se revela prescindível para instrução e julgamento do processo. Ao indicar como crédito um pagamento indevido, destacando, inclusive, as informações constantes do Darf pleiteado, sem proceder a qualquer retificação, não há como transmutar a vontade expressa na Dcomp transmitida, sendo desnecessária a diligência e/ou perícia, bem assim a eventual juntada de novas provas. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. APRESENTAÇÃO DE RECURSO. As reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, suspendem a exigibilidade do crédito tributário. VERDADE MATERIAL. PROVA. LIMITES. Ainda que o Processo Administrativo Fiscal Federal esteja jungido ao princípio da verdade material, o mesmo não é absoluto, sob pena de malferi-lo, bem como aos princípios da legalidade e da isonomia e as regra do devido processo legal. (grifo nosso)

Assim, tal julgamento serve-nos como elemento paradigma, haja vista que, mesmo em se tratando de verdade material e elementos de provas, há que se considerar os elementos limitadores impostos, não podendo falar-se em objeto irrestrito ou absoluto.

4.4. TRANSDICIPLINARIEDADE DO PAF E OS NOVOS VIÉS DO CPC

Conforme delibera o estudioso Marcos Villas-Bôas, ao abordar a transdisciplinaridade no Direito Tributário, a abertura do Direito Tributário não significa estudá-lo de qualquer forma, sem qualquer método, em busca de uma harmonização forçada com qualquer tipo de estudo. A abertura do Direito Tributário nasce a partir da necessidade de enfrentamento dos problemas concretos, porém, dever-se-á seguir de modo integrado e inter-relacional. O conhecimento lançado por outras disciplinas se efetivará por meio de Políticas Tributárias, debates sobre Direito Tributário e, também, sobre a moral. (VILLAS-BÔAS, 2013).

Ademais, Villas-Bôas remete os estudos à Carta de Transdisciplinaridade da Unesco, a qual, segundo ele, em seu artigo quarto, contém o núcleo do que foi adotado no Primeiro Congresso Mundial de Transdisciplinaridade e que trás diretrizes indispensáveis para Direito Tributário. Vejamos o que diz a carta:

O ponto de sustentação da transdisciplinaridade reside na unificação semântica e operativa das acepções através e além das disciplinas. Ela pressupõe uma racionalidade aberta por um novo olhar, sobre a relatividade das noções de definição e objetividade. O formalismo excessivo, a rigidez das definições e o absolutismo da objetividade comportando a exclusão do sujeito levam ao empobrecimento. (UNESCO, 1994).

Dessa forma, se considerarmos que o Processo Civil trouxe-nos uma modernização em relação aos Embargos de Declaração, justamente no que toca em relação à possibilidade de oposição a decisões monocráticas, a transdisciplinariedade surge como um norte a ser observado nos estudos de Direito Tributário. Pois, como visto, o tema dos embargos de declaração na CSRF encontra posicionamentos divergentes na jurisprudência dos tribunais federais.

Por fim, cumpre ressaltar que a doutrina moderna já começa a se manifestar por uma aplicação do CPC mais abrangente, a qual nos trás ensinamentos de que o referido código não deve ser aplicado tão somente de forma subsidiária aos processos administrativos (conforme artigo 15 do diploma⁴). A aplicação subsidiária deve ocorrer inclusive em situações nas quais não há omissão, como possibilidade de enriquecimento. Uma maneira de enxergar os dispositivos sob um novo viés. Um caminho diferente do que diz o texto frio da norma administrativa a partir dos princípios fundamentais do processo civil. Assim nos ensina Alvim e outros (2015, p. 69):

Aplicação subsidiária x aplicação supletiva. Não se trata somente de aplicar as normas processuais aos processos administrativos, trabalhistas e eleitorais *quando não houver normas*, nestes ramos do direito, que resolvam a situação. 1.1 A **aplicação subsidiária** ocorre também em situações **nas quais não há omissão**. Trata-se, como sugere a expressão 'subsidiária', de uma possibilidade de enriquecimento, de leitura de um dispositivo sob um outro viés, de extrair-se da norma processual eleitoral, trabalhista ou administrativa um sentido diferente, iluminado pelos princípios fundamentais do processo civil. 1.2 A **aplicação supletiva** é que ocorre apenas quando há omissão. Aliás, o legislador, deixando de lado a preocupação com a própria expressão, precisão da linguagem, serve-se das duas expressões. Não deve ter suposto que significam a mesma coisa, se não, não teria usado as duas. Mas como empregou também a mais rica, mais abrangente, deve o intérprete entender que é disso que se trata. 1.3 Na verdade, teria sido suficiente (e melhor) que o legislador se tivesse referido apenas à subsidiariedade.

A doutrina, como supracitado, mostra-nos como dinâmica. O estudo e a pesquisa nos apresentam diversas hipóteses, as quais, quanto mais estudadas e aprofundadas, mais nos auxiliam na evolução do pensamento jurídico.

4 Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente. (BRASIL, 2015).

CONCLUSÃO

O estudo nos demonstrou que, a despeito de os embargos de declaração estarem previstos e normatizados há dezenas de anos, há pontos controvertidos os quais demandam aprofundamento. Principalmente quando os aclaratórios são postos no cerne da dicotomia entre o direito público e o privado.

No nosso estudo, abordamos a problemática de se interpor embargos de declaração contra decisão monocrática em sede de Agravo na Câmara Superior de Recursos Fiscais. O assunto, caso abordado apenas sob o viés legal, pode surgir como simples e pacificado, todavia o estudo da doutrina e da jurisprudência nos mostrou como este deve vir a ser objeto de discussão acadêmica.

Para que pudéssemos aprofundar este tema, a priori, pacificado, buscamos por estudar elementos específicos dos institutos, os quais, em uma primeira análise, podem vir a soar como desassociados do objeto do presente artigo, mas que, ao final, servem como elemento de base para melhor compreensão da problemática em questão.

No capítulo 3 pudemos ver que o Regimento Interno do CARF optou por não seguir o entendimento do Código de Processo Civil de 2015 no que tange à possibilidade de se opor embargos de declaração frente a decisões monocráticas. Mesmo tendo sido publicado após a publicação do CPC, no âmbito do CARF, embargos de declaração cabem somente contra decisão colegiada.

Essa questão era um assunto muito discutido judicialmente na área do direito privado, mas que fora devidamente positivada no novo CPC. No momento em que o novo CPC passou a admitir os aclaratórios frente qualquer tipo de decisão, a discussão se encerrou. Portanto, a Administração Pública optou por não seguir a evolução trazida pelo Processo Civil.

Ao abordamos a questão da natureza jurídica, pudemos ver que a doutrina não é pacífica. Embora a corrente majoritária os defina como recurso, outros tantos o definem como uma espécie intermediária, um instituto preparatório para o recurso principal e, portanto, por isso, não poderiam ser classificados como recursos stricto sensu.

Assim, caso adotarmos esse posicionamento de que não é recurso, estaríamos por criar uma problemática, pois a norma administrativa fala que não cabe pedido de reconsideração ou qualquer outro recurso ao despacho do Agravo na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Se não é recurso, mas sim um instituto *sui generis* na defesa da verdade real, do contraditório e do devido processo legal, o seu aspecto supralegal passa a ser de observância obrigatória pela autoridade Administrativa, a qual está adstrita e vinculada à legalidade de seus atos.

A casuística mostrou-nos que os contribuintes levaram a questão ao judiciário no momento em que, no âmbito da CSRF, ao se depararem com possíveis decisões monocráticas eivadas de omissão, contraditórias, omissas ou com erro material, não tinham eles institutos recursais ou reclamatórios para contestar a decisão e tentar esclareá-las.

A jurisprudência majoritária entende a favor do fisco: no Processo Administrativo Fiscal, da decisão monocrática de Agravo não cabe embargos ou qualquer outro pedido de reconsideração. O entendimento se dá em razão dos comandos normativos do Regimento Interno do CARF que vetam sumariamente a interposição daqueles institutos.

Por outro lado, vimos que a jurisprudência minoritária entende que é sim possível a interposição dos embargos de declaração contra decisão monocrática da CSRF. O fundamento se dá na verdade material. Para essa corrente, a administração tem o dever de chegar na verdade material. Se a decisão contém algum vício, não se trata de discricionariedade, a administração fazendária deve saná-lo. Busca-se, portanto, a verdade real, como forma, inclusive de evitarmos a judicialização da questão.

Nesse ponto, entendemos que questão pode trazer insegurança jurídica, uma vez que, a depender da jurisdição, pode o contribuinte obter, ou não, uma decisão favorável no âmbito judicial. Para resolver tal problema seria necessário, a) ou que o assunto fosse pacificado nos tribunais superiores ou que b) houvesse uma alteração do regimento interno do CARF, aproximando-o do Código de Processo Civil no que tange aos embargos.

Prosseguindo, vimos que a transdisciplinariedade é elemento essencial em qualquer estudo, principalmente no direito processual tributário, o qual retira muitas das fontes do direito processual civil. Nesse ponto vimos que não se busca simplesmente relegar o que se tem no âmbito tributário, mas sim integrar e aperfeiçoar. Assim, as novas formas de se pensar e discutir auxiliarão na evolução do pensamento tributário de forma sistêmica e harmônica.

Portanto, até que sobrevenham soluções definitivas para os assuntos aqui levantados, os embargos de declaração continuarão a ser objeto de estudo, seja no âmbito acadêmico, seja no âmbito processual.

REFERÊNCIAS

ALVIM, Teresa Celina Arruda et al. **Primeiros comentários ao novo Código de Processo Civil: artigo por artigo, Lei 13.105, de 16 de março de 2015**. São Paulo: Revisto dos Tribunais, 2015.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.608, de 18 de setembro de 1939. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 Set 1939.

BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 25 Out 1966.

BRASIL. DECRETO Nº 70.235, DE 6 DE MARÇO DE 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 06 Mar 1972.

BRASIL. Lei 5.869, de 11 de Janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 Jan 1973.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 Out 1988.

BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 Jan 1999.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 Mar 2015.

BRASIL. Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015. Aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 09 Jun 2015.

BRASIL. Portaria MF nº 152, de 03 de maio de 2016. Altera a Portaria MF nº 343, de 9 de junho do 2015, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 03 Mai 2016.

BRASIL. Portaria MF nº 169, de 10 de maio de 2016. Altera a Portaria MF nº 343, de 9 de junho do 2015, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 10 Mai 2016.

BRASIL. Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016. Altera a Portaria MF nº 343, de 9 de junho do 2015, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 Fev 2016.

BRASIL, CARF. **Manual de Exame de Admissibilidade de Recursos Especial: Orientações gerais para a elaboração de despachos. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**. CARF. Ministério da Economia, 2016. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3_1-ed_14-12-2018.pdf>. Acesso em: 23 out. 2019.

CARF. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Embargos de Declaração: 2301-005.240 (Acórdão). Processo 13971.002230/2010-58. Relator: Andrea Brose Adolfo. CARF. Ministério da Economia, 2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7287265>>. Acesso em: 22 out. 2019.

CARF. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Terceira Seção de Julgamento. Acórdão 3001-000.543. Processo 10935.902851/2012-43. Relator: Orlando Rutigliani Berri. Data de Julgamento: 17 de outubro de 2018. CARF. Ministério da Economia, 2018. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov>>.

br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7485949>. Acesso em: 05 nov. 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 22^a. ed. São Paulo: ATLAS S.A, 2013.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Maurício De Salles; FRANCO, Francisco Manoel De Mello. **Minidicionário Houaiss**. 2^a. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2004.

MEDINA, José Miguel Garcia; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Recursos e Ações Autônomas de Impugnação**. 1^a. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, v. 2, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 27^a. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MELLO, Celso Antônio Bandeira De. **Curso de Direito Administrativo**. 14^a. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MONTENEGRO FILHO, Misael. **Curso de Direito Processual Civil**. 2^a. ed. São Paulo: Atlas S.A, v. 2, 2006.

NERY JUNIOR, Nelson; ANDRADE NERY, Rosa Maria De. **Código de Processo Civil Comentado**. 17^a. ed. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 9^a. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário**. 8^a. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 16^a. ed. Rio de Janeiro: RENOVAR, 2002.

SCALABRIN, Felipe ; COSTA, Miguel do Nascimento; CUNHA, Guilherme Antunes da. **Lições de Processo Civil - Recursos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017.

SCATOLINO, Gustavo; TRINDADE, João. **Manual de Direito Administrativo**. 2^a. ed. Salvador: JusPodivm, 2014.

STJ. Superior Tribunal de Justiça STJ - RECURSO ESPECIAL : REsp 1073494 RJ 2008/0154476-8. Relator Ministro Luiz Fux. Data de Publicação: DJe 29/09/2010. **JusBrasil**, 2010. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/16673274/recurso-especial-resp-1073494-rj-2008-0154476-8/inteiro-teor-16961409?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 24 out. 2019.

STJ. Superior Tribunal de Justiça STJ - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL : EDcl nos EREsp 876595 BA 2008/0281907-7. **JusBrasil**, 2014. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25187484/embargos-de-declaracao-nos-embargos-de-divergencia-em-recurso-especial-edcl-nos-eresp-876595-ba-2008-0281907-7-stj>>. Acesso em: 22 out. 2019.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil - Teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum**. 47^a. ed. Rio de Janeiro: Forense, v. III, 2015.

TJ-ES. Embargos de Declaração Proc Adm Disciplinar : ED 100080046863 ES 100080046863. Relator: Fabio Clem de Oliveira. DJ: 30/06/2011. **JusBrasil**, 2017. Disponível em: <<https://tj-es.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/20058392/embargos-de-declaracao-proc-adm-disciplinar-ed-100080046863-es-100080046863-tjes>>. Acesso em: 16 out. 2019.

TRF-2. 3^a Turma Especializada. Apelação / Reexame Necessário 2010.51.01.021494-2. Remetente: Juízo Federal da 1^a Vara-RJ. Origem: Primeira Vara Federal do Rio de Janeiro (201051010214942). Relator: Alberto Nogueira Junior. Data de Publicação: 10/06/2014. **Justiça Federal da 2^a Região**, 2014.

Disponível em: <https://www10.trf2.jus.br/consultas/?q=embargos+declara%C3%A7%C3%A3o+CSRF+CARF&site=v2_jurisprudencia&client=v2_index&proxystylesheet=v2_index&filter=0&getfields=*&lr=lang_pt&oe=UTF-8&ie=UTF-8&output=xml_no_dtd&sort=date%3AD%3A%3Ad1&adv=1&base=JP-TRF&ent>. Acesso em: 01 nov. 2019.

TRF-3. 8ª Vara Cível. Mandado de Segurança: 0001540-04.2017.403.6100. Juiz Prolator: Dr. Hong Kou Hen. Data de publicação: 13/12/2017. **JusBrasil**, 2017. Disponível em: <<https://www.jusbrasil.com.br/processos/144057322/processo-n-0001540-0420174036100-do-trf-3>>. Acesso em: 01 nov. 2019.

TRF4. AGRAVO DE INSTRUMENTO: AG 5042420-53.2018.4.04.0000 5042420-53.2018.4.04.0000. Relator Rômulo Pizzolatti. DJ: 14/11/2018. **JusBrasil**, 2018. Disponível em: <<https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/648405993/agravo-de-instrumento-ag-50424205320184040000-5042420-5320184040000?ref=serp>>. Acesso em: 31 Out 2019.

UNESCO. Carta da Transdisciplinaridade. **UNESDOC Digital Library**, 1994. Disponível em: <<https://unesdoc.unesco.org/images/0012/001275/127511por.pdf>>. Acesso em: 07 nov. 2019.

USTÁRROZ, Daniel; PORTO, Sérgio Gilberto. **Manual de Recursos Cíveis**. 4ª revisada e ampliada. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. Transdisciplinaridade pode levar abertura ao Direito Tributário. **Conjur**, 2013. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2013-dez-18/transdisciplinaridade-chave-direito-tributario#author>>. Acesso em: 07 nov. 2019.

19

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: FERRAMENTA ESTRATÉGICA DA GESTÃO EMPRESARIAL

JOSÉ ERINALDO SILVA PORTO

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: FERRAMENTA ESTRATÉGICA DA GESTÃO EMPRESARIAL

JOSÉ ERINALDO SILVA PORTO

RESUMO

Entende-se como a finalidade do planejamento tributário reduzir custos para contribuir com a tomada de decisão dos gestores relacionados ao ônus tributário. O presente estudo discorre acerca do planejamento tributário e seus limites, analisando primeiramente as definições de “planejamento tributário”, bem como os conceitos relativos ao tema como “elisão fiscal” e “evasão fiscal”, além de definir os critérios que os distinguem, além de realizar uma abordagem do sistema tributário nacional. Posteriormente pretende-se demonstrar que uma boa execução de um planejamento tributário, aliado a um estudo da legislação pode auxiliar as empresas a diminuïrem seus gastos com tributos. Sendo assim, o objetivo deste estudo, é avaliar a aplicabilidade da forma de tributação pelo do simples nacional e/ou pelo lucro presumido, como forma de tributação mais econômica, dentro das determinações legais, para as empresas do ramo de prestação de serviços de salão de beleza. Será comprovado ao final do trabalho que a opção pelo simples nacional será mais vantajosa para a empresa.

Palavra-chave: planejamento tributário, lucro presumido, simples nacional

João Pessoa, outubro de 2019.

RESUMEN

El propósito de la planificación fiscal es reducir los costos para contribuir a la toma de decisiones de los gerentes relacionados con la carga fiscal. El presente estudio analiza la planificación fiscal y sus límites, analizando primero las definiciones de “planificación fiscal”, así como los conceptos relacionados con el tema como “evasión fiscal” y “elisión fiscal”, además de definir los criterios que los distinguen, además de adoptar un enfoque del sistema tributario nacional. Más adelante se pretende demostrar que una buena ejecución de una planificación fiscal, combinada con un estudio de la legislación, puede ayudar a las empresas a reducir sus gastos con impuestos. Por lo tanto, el objetivo de este estudio es evaluar la aplicabilidad de la forma impositiva por el impuesto nacional simple y / o la ganancia presunta, como una forma impositiva más económica, dentro de las determinaciones legales, para las empresas del negocio de servicios de salón de belleza. Al final del trabajo se demostrará que la opción para el nacional simple será más ventajosa para la empresa.

Palabra clave: Planificación fiscal, ganancia presunta, nacional simple

1. INTRODUÇÃO E CONTEXTO

As empresas brasileiras, independentemente do tamanho ou estrutura, estão enfrentando desafios jamais vistos tais como: a globalização da economia, os ambientes externo e interno cada vez mais dinâmicos, alto número de desempregados, o que gera como consequência alto número de novos empreendedores. Todas essas mudanças contribuem para aumentar o risco e a incerteza, tornando o gerenciamento das empresas uma atividade bastante complexa e desafiante.

O Brasil tem uma das mais altas, onerosas e complexas carga tributária do mundo, em virtude da quantidade de tributos e normas que regem o sistema tributário, segundo a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB¹, passou em 2017 dos 32,00% (trinta e dois por cento) do Produto Interno Bruto - PIB, o que significa que os cofres públicos receberam o que equivale a praticamente um terço do que país produziu, o que tem feito com que as empresas, para se manterem rentáveis e atrativas, busquem cada vez mais reduzir o impacto dos tributos nas suas estruturas de custos.

Diante desta elevada carga tributária e dos demais desafios que são enfrentadas pelas empresas, como por exemplo o baixo crescimento que a economia brasileira apresenta nos últimos anos, que, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE², foi de aproximados 1% (um por cento) ao ano, situação que pode ter como consequência uma retração de gastos que não sejam considerados essenciais pelas famílias, impactando diretamente no faturamento e rentabilidade das empresas que possuem como atividade a prestação de serviços relacionados com a estética, faz-se necessário a adoção de medidas eficientes que resultem na redução de custos.

Em virtude destes fatos, torna-se imprescindível que as empresas cada vez se utilizem de estudos e técnicas que propiciem a minimização dos custos e as despesas e, com isso, possam maximizar os lucros e o crescimento, em conformidade com as leis que regem o sistema tributário nacional, como um ato estratégico, planejando a redução da carga tributária.

O Planejamento Tributário caracteriza-se como um dos principais meios para se ter sucesso nas empresas, capaz inclusive de interferir na concepção da gestão dos recursos gerados pelas atividades empresariais, uma vez que permite aos administradores a possibilidade de também ter a mensuração efetiva do faturamento gerado ao longo de determinado período, geralmente o ano civil, período utilizado para a determinação das opções de tributação, abordadas neste estudo, o que poderá propiciar uma maior estabilidade das mesmas e, quando bem estruturado, é de suma importância.

A necessidade de um planejamento tributário sempre foi utilizado pelas grandes empresas e, devido à sua necessidade e eficácia, está também sendo adotada por empresas de médio porte e também precisa ser um dos objetivos para as empresas de pequeno porte, visto que este estudo pode simplificar e facilitar o cumprimento das obrigações do empresário e

¹ Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Carga tributária 2017.

² Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE – Taxa de crescimento do PIB

ainda assim, minimizar os custos tributários, sem que ocorra o cometimento de infrações à legislação tributária.

O planejamento tributário consiste em um conjunto de análises das possibilidades das diversas formas de tributação existentes no país que visam diminuir o pagamento dos tributos, e o contribuinte que pretende diminuir estes encargos, poderá fazê-lo de forma legal.

Especificamente, este estudo tem o objetivo de avaliar os regimes de tributação com base na tributação pelo lucro presumido ou pelo simples nacional, para empresas que tenha como atividade a prestação de serviço de salão de beleza, buscando a melhor opção para o enquadramento destas empresas, procurando sempre alcançar os melhores resultados econômicos.

O instrumento utilizado para a coleta dos dados foi a documentação bibliográfica encontrada em obras doutrinárias, artigos publicados na internet, além da legislação vigente.

Incluindo esta seção introdutória, o trabalho contém cinco partes. A segunda introduz o leitor ao estudo do planejamento tributário e busca evidenciar a diferenciação entre elisão tributária e evasão tributária e realiza a abordagem do sistema tributário nacional, que sistematiza a cobrança de tributos, de forma obrigatória, como forma de obtenção dos recursos necessários ao Estado para o cumprimento das atribuições que lhe são impostas pela legislação vigente.

A terceira parte apresenta as principais características das formas de tributação do lucro presumido e do simples nacional aplicadas aos salões beleza, abordando as respectivas incidências tributárias de cada forma de tributação, bem como as peculiaridades de cada forma de tributação, tais como: os tributos e alíquotas, forma de adesão, apuração de base de cálculo, dentre outros.

Na quarta parte é realizada uma análise comparativa em que é demonstrado os cálculos dos tributos devidos em cada uma destas modalidades, com base em dados aleatórios e com a realização de dados comparativos com os resultados obtidos. Por fim, na quinta parte são realizadas as conclusões e comentários finais.

2. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

2.1. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O Planejamento Tributário trata de uma maneira de se planejar a redução de tributos em uma empresa, o que deverá refletir positivamente ou negativamente nos resultados. É uma ferramenta muito importante e que se faz necessária em nossos dias devido à extrema competitividade que atinge nossos empreendimentos, é uma das ferramentas mais utilizadas para aumentar a lucratividade e a competitividade das empresas.

Basicamente a carga tributária no nosso País, representa um índice financeiro bastante elevado no qual pode interferir diretamente no resultado econômico da empresa.

O contribuinte tem o direito e o dever de estruturar seu negócio, procurar a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos através do planejamento tributário que é um conjunto de medidas adotadas pelo contribuinte que permite reduzir os custos ou excluir a incidência de tributo.

A economia de recursos, ao pagar tributos, pode ser obtida de duas formas: a lícita e a ilícita. Neste estudo, a redução ou economia de valores, se dará sob o prisma da licitude. Para o administrador responsável e ético recai o ônus de atuar sempre sob o guarda-chuva da lei.

A doutrina traz, por um lado, a ideia de que o planejamento tributário é definido de acordo com os efeitos obtidos, ou seja, abrange apenas os atos lícitos, de forma que, se uma atividade de planejamento tributário, for considerada ilícita, não há que se falar em planejamento tributário, conforme destaca Marco Aurélio Greco³:

toda operação que tenha por efeito minimizar a carga tributária mediante atos ilícitos está fora da nossa análise. Vale dizer, se alguém disser: aqui houve um planejamento com uso de falsidade, a rigor não está se referindo a um planejamento porque falsidade é ato ilícito.

Existem dois fatores que determinam a importância e a necessidade do Planejamento Tributário na empresa, o primeiro é “o elevado ônus fiscal incidente no universo dos negócios. O outro é a consciência empresarial do significativo grau de complexidade, sofisticação, alternância e versatilidade da legislação pertinente” (BORGES, 2002, p. 64).

É importante enfatizar o conceito de tributo e seus elementos para que possa ter uma melhor compreensão do que venha ser planejamento tributário. O conceito de tributos pode ser encontrado no Código Tributário Nacional (CTN), que em seu Art. 3º define: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Podemos caracterizar tributos pelos seguintes elementos: Fato Gerador, Contribuinte ou Responsável e a Base de Cálculo. O vínculo jurídico que cria a relação entre o Sujeito Ativo e

3 Marco Aurélio Greco. Planejamento Tributário. 2ª edição.

Sujeito Passivo é a obrigação tributária, ou seja, com base na legislação tributária fica estabelecida uma prestação tributária positiva ou negativa, onde o Estado figura na condição de credor e o outro devedor.

2.1.1. ELISÃO E EVASÃO FISCAL

Quando há uma escolha entre duas formas ou mais de tributação distintas, sendo uma destas formas menos onerosa, não há a menor dúvida que qualquer pessoa escolha a aquela traz menos tributos a ser pago e conseqüentemente a redução dos gastos com tributos.

De acordo com Bozza (2015, p. 250)⁴:

Considerando que a principal referência utilizada no exame da licitude de um planejamento repousa na ocorrência, ou não, do fato gerador da obrigação tributária, “elisão” seria o termo mais adequado para identificar a conduta do contribuinte que pretende a retirada, a exclusão ou a eliminação de algo que já existe (o obrigação tributária), ao passo que “evasão” seria o termo mais apropriado para expressar o comportamento daquele contribuinte que conseguiu furtar-se, esquivar-se, escapar do aperfeiçoamento da relação tributária.

Elisão fiscal, desta forma, se caracteriza pela utilização do direito de escolha através de procedimentos lícitos, com o objetivo de evitar a ocorrência do fato gerador ou de diminuir a incidência tributária, com o intuito de melhorar a competitividade perante o mercado de trabalho.

De acordo com Gutierrez (2006, p.72)⁵:

elisão é para direito tributário: Utilizada para designar a maneira válida de evitar, retardar ou reduzir o pagamento de um tributo antes da ocorrência do seu fato gerador. A elisão visa impedir o nascimento da obrigação tributária, ou seja, a ocorrência daquela situação definida em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária.

De acordo com Tessauro (2017, p. 245)⁶:

A elisão não é “violação”, mas “contorno” de preceitos fiscais. É um comportamento formalmente de acordo com as normas (normas impositivas, ou normas de favor), mas à sua *ratio*; a elisão realiza uma “economia fiscal”, e não é justificada por razões extrafiscais válidas. O contribuinte que elide evita realizar o pressuposto da taxaço mais onerosa seguindo um percurso anômalo, abusivo.

4 Flávio Piovesan Bozza, Planejamento Tributário e Autonomia privada - Séria Doutrina Tributária V

5 Miguel Delgado Gutierrez. Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal. Editora Quatierlatim.

6 Francesco Tessauro. Instituições de Direito Tributário. Tradução de Fernando Aurélio Zilveti e Laura Fiori Ferreira.

Há dois tipos de elisão fiscal, àquela decorrente da lei: o próprio dispositivo legal permite ou até mesmo induz a economia de tributos. Existe uma vontade clara e consciente do legislador a dar ao contribuinte determinados benefícios fiscais. Os incentivos fiscais são exemplos típicos de elisão induzida por lei, uma vez que o próprio texto legal dá aos seus destinatários determinados benefícios.

Nestas hipóteses o contribuinte pode optar por configurar seus negócios de tal forma que se harmonize com um menor ônus tributário, utilizando-se de elementos que a lei não proíbe ou que possibilitem evitar o fato gerador de determinado tributo com elementos da própria lei.

Conforme Cassone (2000, p. 318): “Elisão e Evasão são dois institutos de direito tributário antagônicos, pois, enquanto o primeiro expressa uma não incidência tributária legalmente admitida (ou tributação reduzida), o segundo é significativo de uma ilicitude para fugir da tributação”.

A distinção da elisão e da evasão fiscal está na legalidade da primeira e na ilegalidade da segunda. Ou seja, elisão é a maneira lícita de evitar ou diminuir a incidência de tributos e a evasão é a omissão de dados para não pagamento do tributo.

2.2. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Na condição de provedor das necessidades coletivas, o Estado necessita captar recursos para sustentar todo o seu aparato e disponibilizar aos cidadãos os serviços que lhe competem, tais como: prestação de serviços públicos, fiscalização de atividades, realização de educação e segurança. Segundo Machado (2005, p. 48)⁷:

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia.

O Art. 145 da Constituição Federal estabelece o poder de tributar. Este poder integrar a atividade financeira do estado. Isto porque, o estado deve, através de políticas públicas, atender às necessidades públicas, definidas politicamente.

O Sistema Tributário Nacional é um conjunto de regras jurídicas que disciplina o exercício do poder impositivo pelos diversos órgãos públicos, aos quais a Constituição Federal atribui competência tributária.

Nesse sentido, o sistema presume-se em um conjunto de elementos, organizados de forma harmônica, formando um todo uniforme através de princípios que presidem o agrupamento desses elementos (HARADA, 2011).

⁷ Hugo de Brito Machado. Curso de direito tributário. 26ª ed.

O sistema tributário nacional serve para designar o conjunto de todos os tributos cobrados no País, que compreendem os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, sem distinguir os da competência Federal, Estadual ou Municipal, e, bem assim, todas as regras jurídicas com relações entre si que disciplinam a arrecadação desses tributos, segundo Amaro (2004, p 93)⁸:

Numa federação, especialmente na brasileira, em que os Municípios têm sua esfera própria de atribuições exercidas com autonomia, a Constituição preocupa-se com prover de recursos os vários entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – a fim de que cada qual possa atender os respectivos dispêndios.

Atualmente o sistema tributário nacional está definido na Constituição Federal, 1988, Capítulo I do Título VI, Arts.145 ao 162 e também, nas normas constitucionais do Direito Tributário.

A Constituição Federal estipulou que todas as Pessoas Jurídicas de Direito Público (União, Estados, Municípios e o Distrito Federal) possuem competência para legislar, de forma autônoma, acerca tributos específicos, de modo que o sistema tributário nacional é assim formando um sistema piramidal, o qual, tem a Constituição Federal como principal base.

O tributo é o principal coadjuvante do sistema, sendo o mesmo, a principal fonte de arrecadação de receita. Para Sabbag(2005, p 58):

O tributo é prestação compulsória, logo não contratual, não voluntária ou não facultativa. O tributo é obrigatório, possuindo caráter de compulsoriedade (= dever). Não há que optar pelo pagamento do tributo, mas a ele se submeter, uma vez ínsita sua natureza compulsória. Tributo é prestação “a-contratual” (= “não voluntária”).

Os tributos são considerados toda a prestação compulsória instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa vinculada, que não constitua sanção de ato ilícito (Lei 5172, 25/10/66, Art. 3º - Código Tributário Nacional). Fato gerador é a situação que faz nascer à obrigação de pagar a importância pecuniária devida.

Imposto é toda contribuição monetária, direta ou indireta, que os poderes públicos exigem de cada pessoa física ou jurídica para ocorrer às despesas da administração por serviços não especificados. 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.

Taxas são os tributos exigidos em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

⁸ Luciano Amaro. Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed.

Contribuição de melhoria é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador a valorização de imóveis do contribuinte decorrente de obras públicas pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios.

3. REGIMES

3.1. LUCROS PRESUMIDO

Podemos dizer que o lucro presumido é um regime tributário em que a empresa faz apuração simplificada do que seria o seu lucro caso não existisse a contabilidade.

A Legislação estabelece que uma determinada porcentagem do faturamento é o lucro. Com esse percentual de presunção, não será mais necessário comprovar para o fisco se houve ou não lucro no período do recolhimento dos impostos.

O lucro presumido pode ser utilizado pela maioria das empresas no Brasil. Os requisitos para aderir ao lucro presumido são apenas que se fature abaixo de R\$ 78 milhões anuais e que não se opere em ramos específicos, como bancos e empresas públicas, conforme regulamentação estabelecida pelos artigos 587 a 601 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 9.580 de 2018).

O lucro presumido trata-se de uma forma de tributação que, simplesmente, faz uma presunção do valor do lucro líquido da empresa para que se possam aplicar as alíquotas do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

3.1.1. PESSOAS JURÍDICAS AUTORIZADAS A OPTAR

De acordo com a Art. 13 da Lei nº. 9718, de 1998; Lei 12.814, de 2013, in verbis:

A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

Assim como há limites no enquadramento em outras formas de tributação, para o enquadramento do lucro presumido também há, ficando as empresas vetadas obrigadas ao enquadramento no lucro real.

Na hora da opção pelo regime será levado em conta o lucro presumido a ser aplicado em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário (Lei 9.430/1996, Art. 26, §1º).

Essa opção será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário (Lei 9.430/1996, Art. 26, § 1º), sendo definitiva em relação a todo o ano-calendário (Lei 9.718/1998, Art. 13, § 1º).

O período de apuração do IRPJ e da CSLL, presumido será determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (Decreto 9.580 de 2018, Art. 588).

Portanto, a empresa que efetuar o recolhimento do primeiro trimestre nesta opção, deverá manter esta forma de tributação durante todo o ano.

3.1.2 . DA PRESUNÇÃO DO LUCRO / BASE DE CÁLCULO

Consiste na utilização de alíquota de presunção que deve ser aplicada sobre o faturamento da empresa apurar o lucro estimado de acordo com a atividade desenvolvida pela empresa, conforme dispostos no Art. 15, Lei 9.249, de 1995 e Art. 1 e 25, inciso I Lei 9.430, de 1996.

Em termos gerais, trata-se de um lucro fixado a partir de percentuais padrões aplicados sobre a receita operacional bruta.

A receita operacional bruta é a totalidade das receitas auferidas pela empresa, inclusive as decorrentes de outras rendas obtidas pela empresa, deduzidas das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos (Lei 9.249, de 1995, Art. 15).

O objetivo da obtenção do Lucro Presumido será para obter parte da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Sobre o referido resultado somam-se as outras receitas eventuais auferidas, como receitas financeiras e aluguéis, obtendo, desta forma, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

3.1.3. DOS TRIBUTOS

As empresas, prestadoras de serviço no ramo de salão de beleza, que optarem pela tributação pelo Lucro Presumido estarão obrigadas ao recolhimento, com base no faturamento, dos seguintes tributos:

3.1.3.1. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

A base de cálculo do imposto, decorrente da receita bruta, em cada trimestre, para as empresas que possuam a atividade de prestação de serviços em geral, será determinada mediante a aplicação do percentual de 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida no período de apuração, obedecidas as demais disposições (Lei 9.249 de 1995, Art. 15, inciso III e Lei 9.430, de 1996, Art. 25, inciso I).

De acordo com a legislação, a base de cálculo será diferente para outros tipos de atividades e no caso de a pessoa jurídica explorar atividades diversificadas deverá ser aplicado especificamente, para cada uma delas, o respectivo percentual previsto na legislação, devendo as receitas serem apuradas separadamente (Lei 9.249, de 1995, Art. 15, § 2º).

A alíquota do imposto que incidirá sobre a base de cálculo é de 15% (quinze por cento).

Para as empresas que a parcela da base de cálculo do IRPJ que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), pelo número de meses do respectivo pe-

período de apuração, sujeitar-se-á à incidência de adicional de Imposto de Renda à alíquota de 10% (dez por cento) sobre a parcela excedente.

3.1.3.2. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

A base de cálculo da CSLL também será determinada mediante a aplicação do percentual de 32% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida no período de apuração, (Lei 9.249 de 1995, Art. 20, inciso I).

A alíquota do imposto que incidirá sobre a base de cálculo é de 9% (nove por cento).

3.1.3.3. PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS E CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

O Programa de Integração Social e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, (PIS e COFINS), são tributos diferentes e tem objetivos diferentes, uma vez que os recursos do PIS são destinados, dentre outras finalidades, ao pagamento do Seguro Desemprego (Constituição Federal, art. 239), enquanto os recursos da COFINS serão destinados para as despesas com atividades das áreas de saúde, previdência e assistência social (Lei Complementar 70, de 1991, Art. 1).

Apesar de serem tributos distintos, realizaremos a análise dos mesmos neste tópico, uma vez ambos possuem como base de cálculo para as empresas prestadoras de serviços a receita operacional bruta (Lei 9.718, de 1998, Art. 2), bem como que a sua apuração será mensal.

Para as empresas que possuem a atividade de prestação de serviços a alíquota do PIS é de 0,65% (sessenta e cinco milésimo por cento) e para a COFINS é de 3,00% (três por cento).

Esta forma de tributação do PIS e da COFINS é denominada de regime de tributação cumulativo, porém também existe a possibilidade de determinadas empresas optarem pelo regime não cumulativo.

O regime não cumulativo é um método de apuração na qual o tributo é calculado sobre o faturamento da empresa com o abatimento de créditos das comercializações anteriores. Esses créditos são descontados do valor pago ao Governo.

Este regime foi validado pelas Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003. A legislação informa que apenas as pessoas jurídicas tributadas pelas regras do Lucro Real se enquadram nessa situação. Os percentuais são de 1,65% (um e sessenta e cinco milésimo por cento) de PIS e 7,6% (sete e sessenta milésimo por cento) da COFINS.

3.1.4. INSS - PREVIDÊNCIA SOCIAL

Sobre a folha de pagamento, a empresa optante pelo Lucro Presumido deve recolher 20% (vinte por cento) para o Instituto Nacional de Segura Social - INSS sobre a remuneração do

pró-labore, dos salários de empregados e sobre a remuneração de autônomos (Lei 8.212, de 1991, Art. 23, incisos I e III). Havendo empregados, a empresa ainda deve recolher:

Contribuição a Terceiros – 5,80% (cinco inteiros e oitenta centésimos por cento);

SAT – (Seguro de Acidentes do Trabalho) de 2% (dois por cento) ((Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009 - Anexo I).

3.1.5. ISS IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, no Município de João Pessoa – Paraíba é regulamentado pela Lei Complementar nº. 53 de 23/12/2008, cuja alíquota é de 5% (cinco por cento), bem como a apuração deverá ser mensal e sua base de cálculo é o valor dos serviços.

3.2. SIMPLES NACIONAL

O Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - simples nacional, é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às pessoas jurídicas consideradas como microempresas e empresas de pequeno porte, no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (Lei Complementar nº 123, de 2006 – LC 123, de 2006), de acordo com a atividade da empresa.

O simples nacional, como é definido em Lei, não se trata de um imposto único, constitui-se em uma forma simplificada e unificada de recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias, por meio da aplicação de percentuais favorecidos e progressivos, incidentes sobre uma única base de cálculo, a receita bruta.

3.2.1. DEFINIÇÃO DE MICROEMPRESA(ME) E EMPRESA DE PEQUENO PORTE(EPP)

De acordo com o novo estatuto, as empresas serão consideradas como ME ou EPP, de acordo com o faturamento, como estabelecido nos incisos I e II do Art. 3 da LC 123, de 2006, *in verbis*:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

No caso de início de atividade no próprio ano-calendário, os limites acima descritos serão proporcionais aos números de meses em que a ME ou EPP houver exercido a atividade, inclusive as frações de meses (LC 123, de 2006, Art. 3 § 2º), o que significa considerar os seguintes limites atualmente:

A – No caso de ME, R\$ 30.000,00 (trinta mil reais) por mês ou fração;

B - No caso de EPP, R\$ 400.000,00 (quatrocentos mil reais) por mês ou fração.

3.2.3. DOS TRIBUTOS

O simples nacional é um regime de arrecadação de caráter facultativo ao contribuinte, implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições (LC 123, de 2006, Art. 13):

- Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);
- Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS);
- Contribuição para o PIS/PASEP;
- Contribuição para a Seguridade Social a cargo da empresa (patronal);
- Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e
- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

O recolhimento na forma do simples nacional não exclui a incidência de outros tributos não listados acima. Mesmo para os tributos listados acima, há situações em que o recolhimento dar-se-á à parte do Simples Nacional. Todos os Estados e Municípios participam obrigatoriamente do Simples Nacional. Entretanto, a depender da participação de cada Estado no Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro, poderão ser adotados pelos Estados limites diferenciados de receita bruta de EPP (sublimites), para efeitos de recolhimento do ICMS ou do ISS.

O sublimite adotado por um Estado aplica-se obrigatoriamente ao recolhimento do ISS dos municípios nele localizados.

3.2.4. DA OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL

A opção pelo simples nacional dar-se-á por meio do portal do simples nacional na internet e será irretratável para todo o ano-calendário.

A opção pelo simples nacional deverá ser realizada no mês de janeiro, até o seu último dia útil, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano-calendário da opção.

No caso de início de atividade da ME ou EPP no ano-calendário da opção poderá ocorrer, excepcionalmente em outro mês do ano-calendário, devendo ser observado o disposto no § 5º, Art. 6, Resolução CGSN nº 140, de 2018.

No momento da opção, o contribuinte deverá prestar declaração quanto ao não-enquadramento nas vedações previstas na Lei (LC 123, de 2006, Art. 3, § 4º, incisos I a XI).

3.2.5. DA VEDAÇÃO DE OPÇÃO AO SIMPLES NACIONAL

A legislação elencou várias situações que impedem que determinadas empresas possam optar pelo simples nacional, encontrando-se como principais motivos a receita bruta auferida pela empresa, determinadas características de seu quadro societário e a atividade desenvolvida pela empresa. (LC 123, de 2006, Art. 17, incisos I a XVI).

Porém os salões de beleza não se encontram inseridos neste rol de atividades impeditivas e, de acordo com o §2º, Art. 17, LC 123, de 2006, poderão optar pelo simples nacional as empresas que se dediquem à prestação de outros serviços que não tenham sido objeto de vedação expressa neste artigo, desde que não incorra em nenhuma das hipóteses de vedação previstas na LC 123, de 2006.

3.2.6. DO CÁLCULO DOS TRIBUTOS DEVIDOS E ALÍQUOTAS

A base de cálculo para a determinação do valor devido mensalmente pela ME ou EPP optante pelo simples nacional será a receita bruta total mensal auferida (regime de competência) ou recebida (regime de caixa), conforme opção feita pelo contribuinte.

O regime de reconhecimento da receita bruta será irretratável para todo o ano-calendário, devendo a opção ser realizada no portal do simples nacional, de acordo com os critérios constantes no Art. 19, Resolução CGSN nº 140/2018.

O simples nacional é composto por 5 anexos (tabela). Cada anexo possui faixas de alíquotas diferentes.

Cada anexo, que incide sobre essa receita, varia de acordo com a atividade da empresa e de acordo com o seu faturamento.

O Anexo I é destinado para as empresas de comércio; o Anexo II deverá ser utilizado pelas empresas de indústrias e os Anexos III, IV e V serão aplicados para as empresas do ramo de prestação de serviços.

O anexo III será destinado às empresas elencadas no Art. 18, § 5º-B, § 5º-D e §5º-F, da LC 123, de 2006.

O anexo IV será destinado às empresas elencadas no Art. 18, § 5º-C, da LC 123, de 2006 e a contribuição para a seguridade social a cargo da empresa (patronal), deverá ser apurada de forma separada, uma vez que, para as empresas enquadradas neste anexo esta contribuição não fará parte do rol de tributos do simples nacional.

O anexo V será destinado às empresas que possuam prestação de serviços elencadas no Art. 18, § 5º-I, da LC 123, de 2006.

A apuração do valor devido mensalmente pelo optante pelo simples nacional, que seja tributado pelas alíquotas dos anexos I, II, III, IV e V, será determinada mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais.

Para que seja determinada a alíquota nominal, a empresa optante do simples nacional utilizará a receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao do período de apuração.

A alíquota efetiva é o resultado da seguinte equação matemática:

$$\frac{(RBT12 \times Aliq - PD)}{RBT12}, \text{ em que:}$$

I - RBT12: receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração;

II - Aliq: alíquota nominal constante dos Anexos I a V da LC 123, de 2006;

III - PD: parcela a deduzir constante dos Anexos I a V da LC 123, de 2006.

Desta forma, considerando à título de esclarecimento da sistemática estabelecida para obter o valor da alíquota efetiva que será aplicada para um optante do simples, foi utilizado, de forma hipotética, os dados de faturamento de empresa X que possui uma Receita Bruta em 12 meses anteriores ao período de apuração de R\$ 450.000,00 (quatrocentos e cinquenta mil reais).

Com base nestes dados, foi obtido o seguinte resultado:

$$(R\$ 450.000,00 \times 13,5\% - R\$35.640,00) / R\$ 450.000,00 = 0,0958$$

* Valor extraído do Anexo III, coluna alíquota, da LC 123 de 2006.

Como demonstrado, para uma empresa com estes dados existirá uma alíquota nominal de 13,5% (treze inteiros e cinquenta centésimos por cento) e uma alíquota efetiva de 9,58% (nove inteiros e cinquenta e oito centésimos por cento).

3.2.7. DO FATOR R

Fator R é o nome dado ao cálculo realizado mensalmente para saber se uma empresa será tributada no Anexo III ou Anexo V do simples nacional.

Para obter o fator R a empresa deverá realizar o seguinte cálculo:

"Fator R = Folha de pagamento acumulada nos últimos 12 meses / Receita bruta acumulada dos últimos 12 meses".

Se o resultado for igual ou superior a 28% (vinte e oito por cento), de acordo com a atividade econômica, a empresa deixará de ser tributada no anexo V e passará a ser tributada no anexo III.

As empresas enquadradas no ANEXO III, que possuam atividades descritas no Art. 18, incisos XVI, XVIII, XIX, XX e XXI do § 5º-B e § 5º-D da LC 123, de 2006, também deverão ser submetidas ao fator R e se o resultado for inferior a 28% (vinte e oito por cento) a empresa deixará de ser tributada no anexo III e passará a ser tributada no anexo V.

3.2.8. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Como já informado, dentre os tributos que integram o recolhimento do simples nacional, encontra-se o recolhimento da contribuição previdenciária devida pelo empregador sobre a folha de salários e remunerações pagas a terceiros, administradores, titulares ou sócios.

O valor da contribuição previdenciária incluída no simples nacional abrange o valor incidente de 20% (vinte por cento) sobre a remuneração do pró-labore, dos salários de empregados e sobre a remuneração de autônomos (Lei 8.212, de 1991, Art. 23, incisos I e III).

Caso a empresa possua empregados, os optantes pelo simples nacional estão dispensados do pagamento das contribuições instituídas pela União, como as destinadas ao SESC, ao SESI, ao SENAI, ao SENAC, ao SEBRAE, e seus congêneres, bem como as relativas ao salário-educação e à contribuição sindical patronal.

4. ANÁLISE COMPARATIVA

4.1. LIMITAÇÃO DA PESQUISA

Os estudos abordados nesta pesquisa limitaram-se a comparação entre a tributação do lucro presumido e do simples nacional para uma empresa de prestação de serviços do ramo de salão de beleza, localizados na cidade de João Pessoa. Paraíba.

Por se tratar de um estudo de um único caso, as conclusões que dele resultou tem sua validade limitada ao aspecto estudado. A atual pesquisa levou em conta um faturamento médio de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) mensais.

O imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) foi considerado a alíquota do município de João Pessoa, estado da Paraíba a qual está regulamentado pela Lei Complementar nº. 53 de 23 de dezembro de 2008.

A pesquisa também sofreu limitações da constante alteração das leis tributárias no Brasil, não podendo assim, ter uma eficácia ao longo dos anos, salvo em caso de atualização tributária. Sendo que, esta pesquisa considerou a legislação vigente até a data de 31/07/2019.

4.2. ESTUDO DO CASO

Neste capítulo, com o intuito de elaborar um planejamento tributário, realizou-se o cálculo da carga tributária para uma empresa tributada de acordo com o anexo III do simples nacional, comparando os resultados com os obtidos pelo sistema de tributação pelo lucro presumido.

Por fim, realizou-se uma análise dos resultados apresentados afim de se concluir qual a melhor opção para a empresa, simples nacional ou o lucro presumido.

Essa empresa foi tratada por razões sociais fictícias e os valores deste estudo foram projetados para o ano de 2018.

A Razão Social da empresa é: JR Cabeleireiros LTDA, localizado na avenida Eptácio Pessoa, nº 3280 – bairro Miramar em João Pessoa – Paraíba.

Foi considerado como total de folha de pagamento, incluindo verbas como horas extras e adicionais, além de Pró-Labore para o ano de 2018 o montante de R\$ 264.250,00 (duzentos e sessenta e quatro mil, duzentos e cinquenta reais).

Foi considerado como faturamento de 2018 o total de R\$ 740.000,00 (setecentos e quarenta mil reais), conforme dados de tabela A:

TABELA A - Faturamento do ano de 2018 da empresa JR Cabeleireiros LTDA

MÊS	FATURAMENTO MÊS (R\$)	FATURAM. ACUMULADO (R\$)
JANEIRO	45.000,00	45.000,00
FEVEREIRO	48.000,00	93.000,00

MARÇO	56.000,00	149.000,00
ABRIL	62.000,00	211.000,00
MAIO	57.000,00	268.000,00
JUNHO	74.000,00	342.000,00
JULHO	59.000,00	401.000,00
AGOSTO	63.000,00	464.000,00
SETEMBRO	62.000,00	526.000,00
OUTUBRO	73.000,00	599.000,00
NOVEMBRO	56.000,00	655.000,00
DEZEMBRO	85.000,00	740.000,00
TOTAL	740.00,00	

Fonte: Autor

4.3. CÁLCULOS PELO SIMPLES NACIONAL EM 2018

Para os salões de beleza, como já demonstrado, podem ser optantes do simples nacional, uma vez que o § 2º, Art. 17 da LC 123, de 2006, lhes assegura o direito de opção, desde que estas empresas não incorram em nenhuma das hipóteses de vedação previstas na citada LC 123, de 2006.

Como o respaldo para os salões de beleza optarem pelo simples nacional foi o § 2º do citado Art. 17, estas empresas foram tributadas na forma do Anexo III da LC 123, de 2006, conforme § 5º-F, Art. 18, LC 123, de 2006.

Quanto à possibilidade da realização do cálculo do fator R, abordado no tópico 3.2.7, os salões de beleza, estavam dispensados, uma vez a legislação estipulou que o cálculo do fator deveria ser realizado por empresas, tributadas na forma do citado Anexo III, que possuam algumas atividades descritas no § 5º-B e § 5º-D, Art. 18 da LC 123, de 2006, uma vez que, como já esclarecido, estes dispositivos não se aplicam aos salões de beleza.

Com o propósito de familiarização dos cálculos, foi incluída a tabela com as alíquotas do Anexo III,

TABELA B - Anexo III da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	6,00%	—
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	11,20%	9.360,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	13,50%	17.640,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	16,00%	35.640,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	21,00%	125.640,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	33,00%	648.000,00

A seguir é demonstrado o cálculo do simples nacional.

TABELA C - Cálculo do Simples Nacional do ano de 2018 – JR Cabeleireiros Ltda.

MÊS	FATURAMENTO MÊS (R\$)	FATURAMENTO. ACUMULADO (R\$)	ALÍQUOTA EFETIVA**	VALOR DO SIMPLES (R\$)
JANEIRO	45.000,00	605.000,00*	10,58%	4.761,00
FEVEREIRO	48.000,00	653.000,00	10,79%	5.179,20
MARÇO	56.000,00	709.000,00	11,01%	6.165,60
ABRIL	62.000,00	771.000,00	11,38%	7.055,60
MAIO	57.000,00	828.000,00	11,70%	6.669,00
JUNHO	74.000,00	902.000,00	12,05%	8.917,00
JULHO	59.000,00	961.000,00	12,29%	7.251,10
AGOSTO	63.000,00	1.024.000,00	12,52%	7.887,60
SETEMBRO	62.000,00	1.086.000,00	12,71%	7.880,20
OUTUBRO	73.000,00	1.159.000,00	12,92%	9.431,60
NOVEMBRO	56.000,00	1.215.000,00	13,06%	7.313,60
DEZEMBRO	85.000,00	1.300.000,00	13,25%	11.262,50
TOTAL	740.000,00			89.804,00

Fonte: Autor

*O valor da receita bruta acumulada de R\$ 605.000,00 (seiscentos e cinco mil reais) informado no mês de janeiro possuiu o objetivo de demonstrar como ocorre a tributação das empresas optantes pelo simples nacional.

**O percentual da alíquota efetiva foi obtido com a utilização de uma das tabelas descritas na Lei Complementar 123/2006, que neste caso concreto será o Anexo III, a qual é calculada a partir das alíquotas nominais.

Como já descrito no subitem 3.2.7 a alíquota efetiva é o resultado da seguinte equação matemática:

$(RBT12 \times Aliq-PD) / RBT12$, em que:

I - RBT12: receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração;

II - Aliq: alíquota nominal e

III - PD: parcela a deduzir.

4.3. CÁLCULOS PELO LUCRO PRESUMIDO EM 2018

O lucro presumido é um regime de tributação que tem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL determinada pela aplicação de um percentual definido em lei sobre o montante da receita bruta e deverá ser apurado trimestralmente.

A base de cálculo presumida do IRPJ e da CSLL serviu apenas para apuração do valor a pagar do IRPJ e da CSLL. Os demais tributos incidentes na atividade de prestação de serviços, tais como: PIS, COFINS e ISS foram calculados diretamente pela receita bruta.

A base de cálculo do IRPJ e da CSLL sobre o faturamento dos salões de beleza foi de 32% (trinta e dois por cento).

Para fins de comparação entre o lucro presumido e o simples nacional, foram levantados na empresa os valores apurados durante o exercício de 2018, referentes aos tributos Federais e Municipais.

TABELA D - Cálculo do IRPJ e CSLL trimestral para 2018 – JR Cabeleireiros Ltda.

MÊS	FATURAMENTO MÊS (R\$)	BASE DE CÁLCULO (R\$)	IRPJ (R\$)	ADICIONAL IRPJ(R\$)	CSLL (R\$)	TOTAL (R\$)
JANEIRO	45.000,00					
FEVEREIRO	48.000,00					
MARÇO	56.000,00	47.680,00	7.152,00		4.291,20	11.443,20
ABRIL	62.000,00					
MAIO	57.000,00					
JUNHO	74.000,00	61.760,00	9.264,00	176,00	5.558,40	14.998,40
JULHO	59.000,00					
AGOSTO	63.000,00					
SETEMBRO	62.000,00	58.880,00	8.832,00		5.299,20	14.131,20
OUTUBRO	73.000,00					
NOVEMBRO	56.000,00					
DEZEMBRO	85.000,00	68.480,00	10.272,00	848,00	6.163,20	17.283,20
TOTAL	740.000,00		35.520,00	1.024,00	21.312,00	57.856,00

Fonte: Autor

O IRPJ e a CSLL foram calculados neste caso trimestralmente, aplicando sobre o faturamento trimestral para definição da base de cálculo e alíquota competente a empresa JR Cabeleireiros Ltda, que resultou, portanto, no percentual de 32% (trinta e dois por cento).

O valor do IRPJ correspondeu à 15% (quinze por cento) da base de cálculo e da CSLL correspondeu à 9% (nove por cento).

Foi possível observar que ocorreu a incidência do adicional de imposto de renda apenas no segundo e quarto trimestres.

TABELA E - Cálculo do Cálculo do PIS, COFINS e ISS para 2018 – JR Cabeleireiros Ltda.

MÊS	FATURAMENTO MÊS (R\$)	PIS (R\$)	COFINS (R\$)	ISS (R\$)	TOTAL (R\$)
JANEIRO	45.000,00	292,50	1.350,00	2.250,00	3.892,50
FEVEREIRO	48.000,00	312,00	1.440,00	2.400,00	4.152,00
MARÇO	56.000,00	364,00	1.680,00	2.800,00	4.844,00
ABRIL	62.000,00	403,00	1.860,00	3.100,00	5.363,00
MAIO	57.000,00	370,50	1.710,00	2.850,00	4.930,50
JUNHO	74.000,00	481,00	2.220,00	3.700,00	6.401,00
JULHO	59.000,00	383,50	1.770,00	2.950,00	5.103,50
AGOSTO	63.000,00	409,50	1.890,00	3.150,00	5.449,50
SETEMBRO	62.000,00	403,00	1.860,00	3.100,00	5.363,00

OUTUBRO	73.000,00	474,50	2.190,00	3.650,00	6.314,50
NOVEMBRO	56.000,00	364,00	1.680,00	2.800,00	4.844,00
DEZEMBRO	85.000,00	552,50	2.550,00	4.250,00	7.352,50
TOTAL	740.000,00	4.810,00	22.200,00	37.000,00	64.010,00

Fonte: Autor

Os tributos Federais PIS e COFINS foram calculados conforme dispõe a legislação para os estabelecimentos comerciais tributados pelo regime do lucro presumido, os percentuais de 0,65% (sessenta e cinco milésimos por cento) e 3% (três por cento) respectivamente, os quais foram aplicados diretamente sobre o faturamento bruto mensal, que corresponde a totalidade das receitas auferidas.

O ISS foi calculado sobre o percentual de 5% (cinco por cento) aplicado diretamente sobre o faturamento bruto mensal.

Os tributos PIS, COFINS e ISS são apurados mensalmente e o pagamento é feito no mês subsequente ao mês de apuração.

Para fins de comparação entre o lucro presumido e o simples nacional, foram levantados na empresa os valores apurados durante o exercício de 2018, referentes aos valores devidos ao INSS que estão incluídos no cálculo do simples nacional. tributos Federais e Municipais.

Os valores de INSS foram calculados no percentual de 27,8% (vinte e sete inteiros e oitenta centésimo por cento), correspondente ao percentual da empresa de 20% (vinte por cento), mais 2% (dois por cento) de Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa (GIL) decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (RAT), mais as contribuições de terceiros de 5,8% (cinco e oitenta centésimo por cento), sobre o montante de salários acrescentados ao décimo terceiro.

Como o valor total dos salários e pró-labore da empresa JR Cabeleireiros LTDA em 2018 foi de R\$ 264.250,00 (duzentos e sessenta e quatro mil e duzentos e cinquenta reais), conforme dados descritos no subitem 4.2, o valor dos encargos previdenciários foi de R\$ 73.461,50 {(setenta e três mil, quatrocentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos) (264.250,00 x 0,278)}.

5. CONCLUSÕES E CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através da opção pelo lucro presumido, a empresa JR Cabeleireiros Ltda deveria ter desembolsado, a título de tributos, o montante de R\$ 195.327,50 (cento e noventa e cinco mil, trezentos e vinte e sete reais e cinquenta centavos), que é o somatório dos seguintes tributos: IRPJ e adicional de IR - R\$ 36.544,00 (trinta e seis mil, quinhentos e quarenta e quatro reais); CSLL - R\$ 21.312,00 (vinte e um mil, trezentos e doze reais); PIS - R\$ 4.810,00 (quatro mil, oitocentos e dez reais); COFINS - R\$ 22.200,00 (vinte e dois mil e duzentos reais); ISS - R\$ 37.000,00 (trinta e sete mil reais) e Contribuição Patronal - INSS - R\$ 73.461,50 (setenta e três mil, quatrocentos e sessenta e um reais e cinquenta centavos).

Através da opção pelo simples nacional, a empresa JR Cabeleireiros Ltda deveria ter desembolsado, a título de tributos, o montante de R\$ 89.804,00 (oitenta e nove mil, oitocentos e quatro reais).

É relevante lembrar, que esse total representa toda a carga tributária Federal e Municipal dessa entidade, incluindo a carga previdenciária.

A realização deste estudo demonstra o quão importante é a elaboração de um planejamento tributário, pois são itens que com certeza, se não analisados a tempo, poderiam ter gerado um péssimo resultado e é por consequência disso que muitos empresários tendem a adotar práticas de atos ilícitos com relação aos tributos, visando a sonegação fiscal.

Um bom planejamento tributário nos ajuda a analisar informações geradas pela própria empresa, possibilitando a escolha de tributação mais favorável, auxiliando na economia de gastos com impostos, além de dar suporte para a tomada de decisão.

Baseado no pressuposto de que, a empresa modelo utilizada neste estudo de caso, não comercializa nenhum produto que se enquadra no regime de substituição tributária, fazendo com que a opção pelo simples nacional fosse o melhor sistema de tributação, visto que a diferença neste caso é importante. O valor que a empresa pagaria em um ano inteiro de tributos pelo Simples Nacional é equivalente a menos de 50% (cinquenta por cento) se enquadrado no lucro presumido.

Diante desse contexto, torna-se indispensável a utilização do planejamento tributário, uma ferramenta fundamental para a empresa manter a sua competitividade no mercado

Com o auxílio deste planejamento, resultaria obviamente em economia tributária, o que pode permitir ao empresário uma redução dos valores cobrados pelos serviços prestados, com um possível aumento de consumidores e, como consequência, um aumento de faturamento e lucro.

Ressalta-se que a opção do Simples Nacional nem sempre é sinônimo de economia. É necessário analisar de maneira bem ponderada as características de cada empresa, evitando a generalização por setor ou faturamento.

REFERÊNCIAS

- _____AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2004
- _____BORGES, Humberto Bonavides. Planejamento Tributário – IPI, ICMS, ISS e IR. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- _____BOZZA, Fábio Piovesan, Planejamento Tributário e Autonomia Privada – Séria Doutrina Tributária v, XV. São Paulo. Quartier Latin. 2015.
- _____BRASIL. Constituição da República Federativa. Disponível em: - <<http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 10 de setembro de 2019>.
- ___ Lei Complementar 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 04 de setembro de 2019>.
- ___ Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Simples Nacional. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 04 de setembro de 2019>.
- ___ Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 04 de setembro de 2019>.
- ___ Lei nº 8.212, de 24 de julho 1991. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 10 de setembro de 2019>.
- ___ Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 04 de setembro de 2019>.
- ___ Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1995. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 04 de setembro de 2019>.
- ___ Lei nº 9.718, de 27 de dezembro de 1998. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 05 de setembro de 2019>.
- ___ Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 05 de setembro de 2019.
- ___ Lei nº 10.883, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 05 de setembro de 2019>.
- ___ Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 05 de setembro de 2019>.
- ___ Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta e tributação, fiscalização e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 05 de setembro de 2019>.
- ___ Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=92278>>. Acesso em 05 de setembro de 2019.
- _____CASSONE, Vittorio, Cassone, Maria Eugênia Teixeira. Processo tributário: teoria e prática, 2ª Ed. São Paulo. Atlas. 2014.
- _____GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 2ª Edição. São Paulo: Dialética, 2008.
- _____GUTIERREZ, Miguel Delgado. Planejamento Tributário: Elisão e Evasão Fiscal. Editora Quatierlatin. São Paulo: 2006.
- _____Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas – IBGE – Taxa de crescimento do PIB. Disponível em: <<https://indicadoresods.ibge.gov.br/objetivo8/indicador811>>.
- _____HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 20. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

- _____ João Pessoa – Paraíba. Lei Complementar – Prefeitura Municipal de João Pessoa -Paraíba nº 53, de 23 de dezembro de 2008 - Código Tributário Municipal. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/codigo-tributario-joao-pessoa-pb>>. Acesso em 05 de setembro de 2019.
- _____ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____ SABBAG, Eduardo de Moraes. Elementos do Direito Tributário. 6ª ed. São Paulo: Premier Máxima. 2005..
- _____ Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB. Carga Tributária. 2017. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>>. Acesso realizado em 04 set 2019.
- _____ TESAURO. Francesco. Instituições de Direito Tributário. Tradução de Fernando Aurélio Zilveti e Laura Fiori Ferreira. São Paulo. IBDT. 2017

O ACESSO DAS PESSOAS FÍSICAS AO MERCADO FINANCEIRO FACILITADO PELAS FINTECHS E SEU IMPACTO NA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

ANDREA REGINA DUARTE DE SOUZA AMANTE

O ACESSO DAS PESSOAS FÍSICAS AO MERCADO FINANCEIRO FACILITADO PELAS FINTECHS E SEU IMPACTO NA DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA

ANDREA REGINA DUARTE DE SOUZA AMANTE

RESUMO

A tecnologia permeia a evolução dos processos produtivos e avança cada vez mais em busca de novas soluções em todos os campos do conhecimento. Tem rompido diversas fronteiras, alcançados novos limites e mostrado alternativas para facilitar a entrada de novos agentes em qualquer segmento mercadológico. No campo das finanças, um destes novos caminhos tem sido o acesso ao Mercado financeiro, o qual tem sido facilitado pelas Fintechs e bancos digitais. Deste modo, o objetivo deste trabalho é demonstrar a facilidade de acesso ao Mercado de ações brasileiro pelo investidor iniciante, sem conhecimento aprofundado sobre o tema, evidenciando a possibilidade de realizar operação na bolsa de valores B3, com a utilização de dispositivos como celular, longe das capitais e centros financeiros, sem a necessidade de deslocamento a um banco físico e a oportunidade de investir no mercado financeiro com baixo custo, com tarifas zero e investir em renda variável. Por outro lado, denota-se que toda essa facilidade pode se reverter em um grande problema, caso não sejam observadas as obrigações tributárias, tais como a entrega de Declaração de Imposto de Renda Pessoa física (DIRPF) e o cidadão/contribuinte pode ser levado a consequências indesejáveis, como multa por atraso na DIRPF, suspensão do CPF por irregularidade cadastral em virtude de falta de entrega de declaração nos últimos 5 anos, incidência da Declaração em malha fina e outros obstáculos gerados por essa facilidade virtual que, se mal utilizada, pode gerar uma dificuldade real, em que o imposto a pagar e o transtorno podem sair mais caro do que o retorno do capital investido. Por último, destaca-se como a Receita Federal do Brasil acompanha essa tendência tecnológica e também oferece canais e facilidades de acesso para que

* Analista Tributário da Receita Federal do Brasil – ATRFB

o contribuinte utilize-se de ferramentas virtuais para resolver suas pendências de forma digital, de maneira que sua empreitada pelo mundo financeiro torne-se mais segura e estável.

Palavras-Chave: Mercado Financeiro. Fintechs. Dividendos. Juros sobre capital próprio. Declaração de imposto de renda.

ABSTRACT

Technology permeates the evolution of production processes and security increasingly seeking new solutions in all fields of knowledge. It has broken several borders, reached new limits and shown alternatives to facilitate the entry of new agents in any market segment. In the field of finance, one of these new avenues has been access to the financial market, or what has been facilitated by Fintechs and digital banks. Thus, the objective of this paper is to demonstrate the ease of access to the Brazilian stock market by the novice investor, without a thorough knowledge of the subject, the evidence of the possibility of performing a B3 stock exchange operation, using devices such as mobile, away from capitals and financial centers, without having to travel to the physical bank and the opportunity to invest in the low cost financial market with zero prices and invest in the variable variable. On the other hand, denoting that all this ease can be a major problem if not observed as taxable, such as filing a personal income tax return (DIRPF) and the citizen / taxpayer can be led to undesirable consequences, such as a fine. due to delay in the DIRPF, suspension of the CPF for cadastral irregularity due to lack of filing of the declaration in the last 5 years, incidence of declaration in fine mesh and other dangers generated by this virtual facility, if misused, can create a real difficulty, where the tax payable and the inconvenience can be more expensive than the return on invested capital. Finally, select as the IRS and follow this technology and also provide channels and access capabilities for anyone who contributes to using virtual tools to digitally solve their backlog so that your business will be employed by the financial world. Safer and stable.

Keywords: Financial market. Fintechs. Dividends. Interest on equity. Income Tax return.

1. INTRODUÇÃO

No cenário atual de juros baixos da economia brasileira, em que a taxa selic foi reduzida a menores patamares históricos, atingindo 4,5% em dezembro de 2019 (COPOM/2019), a tendência natural do investidor é a busca por novas maneiras de obter maiores rendimentos em seus investimentos.

Neste contexto, denota-se que tecnologia cada vez mais se faz presente neste segmento, o qual tem sido impactado por Fintechs e bancos digitais, que oferecem inovações disruptivas e soluções que permitem facilitar sobremaneira o acesso do pequeno investidor iniciante ao Mercado Financeiro.

O objetivo geral deste trabalho é demonstrar na prática, a facilidade de investir no Mercado financeiro, em renda variável, mais especificamente em ações na Bolsa de Valores B3 e abordar como estas operações têm sido amplamente difundidas pelo uso de canais digitais. Ademais, propõe-se ressaltar que toda essa facilidade também traz consigo obrigações acessórias tributárias, tais como a obrigatoriedade de entrega de Declaração de Imposto de Renda Pessoa física (DIRPF), que caso não cumpridas pelo investidor/contribuinte pode trazer consequências indesejáveis, como a suspensão do CPF por irregularidade cadastral em virtude de falta de entrega de declaração nos últimos 5 anos, multa por atraso na DIRPF em caso de declaração extemporânea, incidência em malha fiscal e outros obstáculos gerados por essa facilidade virtual.

A metodologia utilizada para o alcance do objetivo proposto foi a realização de experimento prático de investimento em ações na Bolsa de Valores B3, de uma forma totalmente digital, através de uma plataforma de investimentos de um banco digital, uma conta digital e com a utilização basicamente de um celular.

O referencial teórico deste artigo está dividido em partes relacionadas a seguir: **primeira parte:** Mercado Financeiro, Fintechs, Mobile Banking; **segunda parte:** O experimento, A escolha dos investimentos– ações, Resultados- foco nos dividendos e juros sobre capital próprio / Jurisprudência, **terceira parte:** Investimento em Bolsa de Valores- Impacto sobre a Declaração de Imposto sobre a Renda / Jurisprudência; **quarta parte-** Histórico e Formas de Preenchimento da DIRPF- do formulário em papel até a Declaração por Dispositivos Móveis (tablets e smartphones). Por último, acompanhando essas tendências tecnológicas mostraremos canais e facilidades de acesso criadas pela Receita Federal do Brasil, para que o contribuinte possa também utilizar-se de ferramentas virtuais para resolver suas pendências de forma digital.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Estamos numa era digital, em que todos os campos do conhecimento são afetados intensivamente pela tecnologia. No campo das finanças, os avanços tecnológicos revolucionam e apresentam novas maneiras de promover o contato entre instituições financeiras e pessoas físicas. Neste sentido, através de um experimento real e prático demonstra-se como é fácil para o pequeno investidor iniciante ter acesso ao Mercado financeiro em renda variável, mais especificamente em ações de forma totalmente virtual.

Contudo, cabe ressaltar que essa experiência traz reflexos e gera obrigações tributárias ao contribuinte, tais como a obrigatoriedade de Declaração de Imposto de Renda. O celular, como dispositivo tecnológico, apresenta-se como ferramenta hábil que também pode ser utilizada no cumprimento dessas obrigações.

Acompanhando essa tendência digital, a Receita Federal do Brasil vem se modernizando e permitindo ao contribuinte utilizar dispositivos móveis para efetuar o cumprimento de suas obrigações tributárias.

2.1. MERCADO FINANCEIRO

Segundo Agostinho do Nascimento Neto, (2014), do ponto de vista genérico, mercado financeiro pode ser entendido como o conjunto de operações e instituições que tem por objetivo a intermediação entre agentes econômicos ofertantes e demandantes de recursos financeiros.

Nesta seara denota-se que o mercado financeiro abarca todo um universo que envolve as operações de compra e venda de ativos financeiros, tais como valores mobiliários (ações, obrigações, etc.), mercadorias (pedras preciosas, commodities, etc.) e câmbio. É todo o ambiente em que ocorrem as operações de investimentos financeiros.

Num cenário de taxa de juros cada vez mais baixos em 2019, o pequeno investidor, antes costumado a alocar seu dinheiro na poupança e em renda fixa, vem praticamente sendo obrigado a buscar novos meios de garantir uma maior rentabilidade para o seu dinheiro. Uma opção é ingressar no mercado financeiro em busca de retornos maiores investindo em renda variável.

Entretanto, investir em renda variável, sem uma conta num banco tradicional, sem conhecimento aprofundado, longe dos grandes centros comerciais poderia ser considerada uma missão praticamente impossível, não fosse o avanço tecnológico ter permitido uma ruptura no modelo de negócios relacionados à prestação de serviços financeiros.

Novos serviços e canais de acesso surgem como opções desenvolvidas pelas FinTechs (contração dos termos Finance e Technology – Finanças e Tecnologia, em inglês), as quais oferecem ofertas disruptivas em serviços financeiros e de investimentos.

2.2. FINTECHS

Segundo a Associação Brasileira de Fintechs (ABFintechs,2019), *Fintechs* são aquelas empresas que usam tecnologia de forma intensiva para oferecer produtos na área de serviços financeiros de uma forma inovadora, sempre focada na experiência e necessidade do usuário.

As Fintechs estão entre os mais relevantes segmentos da atividade econômica em relação à inovação tecnológica, movimentando elevados e crescentes investimentos, que se traduzem em novos serviços, produtos e experiências para os clientes (Simply, 2018).

Para muitas das Fintechs, os dispositivos e a internet móvel são as principais plataformas de conexão com seus clientes, essenciais para a boa experiência de cliente que diferencia as fintechs de instituições financeiras tradicionais (Canaltech,2019).

Para FARIA (2018), as Fintechs possuem um modelo de negócios mais dinâmico que os intermediários financeiros tradicionais pelo fato de suas operações ocorrerem de maneira 100% digital, sendo esta uma de suas principais diferenças e vantagens.

Sem dúvida alguma, o uso de dispositivos móveis e o acesso à internet configuram-se como canais interessantes para o acesso inicial ao mercado financeiro, de forma online. Efetuar operações através de canais digitais e sem sair de casa traduz-se num conforto e numa praticidade cada vez mais presentes na vida dos consumidores. É o chamado mobile Banking, que passa a fazer parte do cotidiano das pessoas.

2.3. MOBILE BANKING

Segundo Pesquisa Febraban de Tecnologia Bancária 2019, o Mobile banking se consolida e apresenta crescimento expressivo nas transações com movimentação financeira. Realizada pela Deloitte em parceria com a Federação Brasileira de Bancos (Febraban), a pesquisa revela que 60% das transações bancárias já são feitas pelos canais digitais – celular ou computador. A pesquisa revela que:

O número de transações bancárias feitas pelo celular em 2018 cresceu 24% em relação ao ano anterior e os aplicativos dos bancos tornaram-se o canal preferido dos brasileiros para fazer pagamento de contas, transferências de dinheiro e outras transações financeiras. As transações com movimentação financeira pelo celular destacam-se, tendo registrado um crescimento de 80% em relação à edição anterior da pesquisa. Em 2018, 2,5 bilhões transações financeiras de pagamento e transferências, que incluem TED e DOC, foram efetivadas por meio do mobile banking, superando pela primeira vez a preferência pelo internet banking para a realização dessas operações. A escolha pelo celular é resultado da praticidade, segurança e conveniência que os aplicativos desenvolvidos pelos bancos para essa plataforma oferecem.(Deloitte,2019).

Em face dos dados apresentados, observa-se que há um consistente fortalecimento do mobile banking em operações bancárias realizadas pelos consumidores. Resolver questões financeiras apenas utilizando o celular e ainda dispor de plataformas de fácil acesso, de simples navegação e ainda operáveis com pouco dinheiro, traz ao consumidor a oportunidade de investir, mesmo com pouco conhecimento, no mercado de ações. Estes critérios motivaram a realização do experimento a seguir apresentado.

2.4. O EXPERIMENTO

O experimento buscou demonstrar através de situação prática, a facilidade do acesso inicial ao mercado financeiro, através da bolsa de valores, utilizando-se basicamente um celular (smartphone), uma conta totalmente digital, uma corretora de valores, utilizada através de uma plataforma digital e informações obtidas na internet, de modo que o experimento fosse inserido totalmente num contexto digital. Para operacionalização do projeto, foi escolhido o Banco Inter, banco 100% digital. Foi efetuado o download do APP do banco, através do Google APP Store, o qual disponibiliza aplicativo para sistemas Android e IOS. O APP em questão, disponibiliza sua Plataforma Inter -PAI, a qual é autorizada pelo Banco Central, credenciada pela CVM e aderente à ANBIMA. A Inter DTVM tem produtos de Renda Fixa e Variável. Uma das ferramentas dessa plataforma é o home broker 100% gratuito, onde o próprio usuário administra suas aplicações, com Taxa zero para custódia e corretagem nos ativos negociados na bolsa(Inter,2019). Para acesso aos lances de compra e venda, foi utilizada a INTER DTVM LTDA – 1.099 (B3,2019), uma das 87 corretoras listadas na bolsa de valores. A Inter DTVM é a Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários do Banco Inter, a qual oferece, entre outros, produtos derenda fixa e variável.

Escolhidos os instrumentos e canais de acesso, foi iniciada a parte prática do experimento. No caso em tela, as operações financeiras na Bolsa de valores (B3,2019), em sua totalidade foram efetuadas de modo exclusivo pelo celular, em consonância com a tendência atual de crescimento do uso de canais digitais em transações financeiras. Os investimentos foram feitos em renda variável, mais especificamente em ações. O experimento teve início em maio/2019 e foi acompanhado até dezembro de 2019.

2.5. A ESCOLHA DOS INVESTIMENTOS -RENDA VARIÁVEL – AÇÕES

A motivação para investir em Ações foi a expectativa de obtenção de rentabilidade maior do que a poupança, cujo rendimento tem sido cada vez mais achatado, principalmente com a redução da taxa selic em 2019, aliado a um bom desempenho da Bolsa de Valores B3 e a uma onda massiva de propagandas veiculadas na internet, em que o efeito “vem pra Bolsa você também”, estimula o cidadão a investir, em vez de poupar.

A escolha da carteira foi baseada em informações obtidas basicamente através de jornais digitais, sites variados sobre investimentos e canais do Youtube, onde diversos influenciado-

res digitais apresentam conteúdo sobre mercado financeiro, informações sobre aplicações em renda variável, além de apresentarem o investimento em ações como uma excelente e extraordinária maneira de se atingir o primeiro milhão.

Segundo o site da Bolsa de valores ações são:

... valores mobiliários emitidos por sociedades anônimas representativos de uma parcela do seu capital social. São títulos de propriedade que conferem a seus detentores (investidores) a participação na sociedade da empresa. As ações podem ser de dois tipos, ordinárias ou preferenciais, sendo que a principal diferença é que as ordinárias dão ao seu detentor direito de voto nas assembleias de acionistas e as preferenciais permitem o recebimento de dividendos em valor superior ao das ações ordinárias, bem como a prioridade no recebimento de reembolso do capital(B3,2019).

As ações deste experimento foram escolhidas pelo seu potencial de rentabilidade no longo prazo, pagamentos periódicos de dividendos, facilidade de compra ou venda a qualquer momento desejado e principalmente a facilidade de não precisar de muito dinheiro para investir.

As pesquisas, de forma geral, abrangeram consultas simples, tais como indicadores de rentabilidade e fundamentos de cada empresa, de modo não muito aprofundado. Para algumas empresas também foram considerados expectativas de valorização no curto prazo. Cabe salientar que em todos os canais pesquisados constava claramente a informação de que o investimento em ações envolve risco, inerente a este tipo de ativo.

Na tabela a seguir foram relacionadas as ações que fizeram parte do experimento, as quais foram selecionadas entre os setores variados de negócios.

Ação	Empresa	Setor	Subsetor
VIVA3 -	VIVARA S.A. ON NM	<u>Tecidos, Vestuário e Calçados</u>	<u>Acessórios</u>
AGRO3	BRASILAGRO ON NM	<u>Exploração de Imóveis</u>	<u>Exploração de Imóveis</u>
WEGE3	WEG SA ON N1	<u>Máquinas e Equipamentos</u>	<u>Motores, Compressores e Outros</u>
BIDI4	INTER BANCO PN N2	<u>Financeiros</u>	<u>Bancos</u>
VVAR3	VIAVAREJO ON	<u>Comércio</u>	<u>Eletrodomésticos</u>
GRND3	GRENDENE SA ON	<u>Tecidos, Vestuário e Calçados</u>	<u>Calçados</u>
TAE3	TAESA ON N2	<u>Energia Elétrica</u>	<u>Energia Elétrica</u>
ITSA4	ITAÚSA PN N1	<u>Financeiros</u>	<u>Bancos</u>
BPAN4	BANCO PAN PN	<u>Financeiros</u>	<u>Bancos</u>

Fonte: Tabela elaborada pelo autor com descrição ações obtidas pelo site <<https://www.fundamentus.com.br/index.php>>, Acesso em 12 dezembro 2019.

O uso do celular foi o ponto chave da experiência, o qual foi utilizado como ferramenta principal da operação, de modo a demonstrar que para acesso ao mercado financeiro não é exigido nenhum conhecimento aprofundado sobre o assunto. Não obstante, sem deixar de considerar os constantes alertas emitidos pelos influenciadores digitais em seus conteúdos na internet, os quais mostravam-se categóricos em afirmar que a falta de conhecimentos pode levar o investidor à total ruína em seus negócios.

Certamente, o uso do celular facilita estas transações e a revolução disruptiva impulsionada pela tecnologia e disponibilizadas pelas Fintechs pode trazer novos canais ainda mais fáceis de serem utilizados como ferramenta para o acesso ao mercado financeiro, o que tende a atrair cada vez mais investidores curiosos e ávidos a explorar este mundo de ganhos supostamente fáceis, conforme é divulgado pelos influenciadores digitais.

A tendência do investidor iniciante é utilizar o meio mais fácil para ingressar neste mundo de investimentos e seguirá o rumo que a inovação tecnológica disponível no momento vier a lhe proporcionar.

Conforme a tabela abaixo mostra, a participação de pessoas físicas na Bolsa de Valores, B3 deu um salto no último ano, passando de um total, entre homens e mulheres, de 813.291 em 2018 para 1.590.652 em 2019. O bom desempenho da B3 tem sido motivo de comemoração para o mercado. O pequeno investidor tem parte nisso, mas a tecnologia, a internet, os celulares, as Fintechs, todos estes fatores foram cruciais para a inserção desse pequeno investidor no mercado de capitais.

Perfil dos Investidores em 29/11/2019 - Critério1*					
Distribuição da participação de homens e mulheres no total de investidores pessoa física					
Ano	Homens		Mulheres		Total PF
	Qtd	%	Qtd	%	Qtd
2002	70.219	82,37%	15.030	17,63%	85.249
2003	69.753	81,60%	15.725	18,40%	85.478
2004	94.434	80,77%	22.480	19,23%	116.914
2005	122.220	78,76%	32.963	21,24%	155.183
2006	171.717	78,18%	47.917	21,82%	219.634
2007	344.171	75,38%	112.386	24,62%	456.557
2008	411.098	76,63%	125.385	23,37%	536.483
2009	416.302	75,37%	136.062	24,63%	552.364
2010	459.644	75,24%	151.271	24,76%	610.915
2011	437.287	74,98%	145.915	25,02%	583.202
2012	438.601	74,70%	148.564	25,30%	587.165
2013	440.727	74,79%	148.549	25,21%	589.276

2014	426.322	75,57%	137.794	24,43%	564.116
2015	424.682	76,23%	132.427	23,77%	557.109
2016	433.759	76,90%	130.265	23,10%	564.024
2017	477.887	77,13%	141.738	22,87%	619.625
2018	633.899	77,94%	179.392	22,06%	813.291
2019	1.224.339	76,97%	366.313	23,03%	1.590.652

Obs1: Critério considera o CPF cadastrado em cada agente de custódia, ou seja, pode contabilizar o mesmo investidor caso ele possua conta em mais de uma corretora. Fonte: < www.b3.com.br > data > files > Perfil de Investidores Novembro 2019 >.

2.6. RESULTADOS - FOCO NOS DIVIDENDOS E JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO – JCP

De um modo geral, a carteira objeto do estudo apresentou uma variação positiva, considerando os vários momentos de baixa e alta das ações negociadas, típicos das aplicações em renda variável.

Os investimentos objetos do estudo, além da valorização dos ativos, trouxeram rendimentos como dividendos e juros sobre capital próprio, duas formas de remuneração dos sócios prevista na legislação societária (dividendos: arts. 201 a 205 Lei n.º 6.404/76) e na legislação tributária (juros sobre capital próprio - JCP –art. 9º, da Lei n.º 9.249/1995).

De acordo com o artigo 202 da Lei 6.404/76, os acionistas têm o direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecidas no estatuto da sociedade. Deste modo, cabe ao estatuto a determinação da parcela dos lucros a ser distribuída aos acionistas, observadas as restrições estabelecidas em lei. Quando o estatuto for omissivo e a assembleia-geral deliberar alterá-lo para introduzir norma sobre a matéria, a lei estabelece os critérios a serem seguidos para fixação deste dividendo mínimo.

A quantidade dividendos distribuída a cada acionista é proporcional à quantidade e ao tipo de ações que dispõe em sua carteira de investimentos. Deste modo, é comum ouvir relatos na internet de indivíduos que investem em ações não só por acreditarem no potencial de valorização do papel, mas também porque uma determinada empresa pode ser uma boa pagadora de dividendos.

Deste modo, conforme o esperado, aplicações efetuadas nas empresas TAESA ON N2 (ação TAEE3), ITAÚSA PN N1 (ação ITSA4) renderam dividendos oriundos das dessas aplicações, corroborando essa afirmação.

Os juros sobre o capital próprio-JCP são uma forma de remuneração do capital do sócio ou acionista pelo capital investido em pessoa jurídica, sem prejuízo da ordinária distribuição dos lucros (dividendos – art. 201 205 Lei nº 6404/76), passível de ser paga somente na hipótese de existência de lucro no empreendimento investido.

Para Xavier (1997), juro sobre capital próprio é um resultado distribuível da companhia sujeito a regime fiscal especial, resultado este suscetível de duas destinações alternativas: distribuição efetiva aos sócios ou capitalização.

Os JCP possui característica específica de exigir que os lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, existam em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados (Lei 9.430, de 1996).

Tanto os dividendos, quanto os JCP somente podem ser pagas se houver lucro líquido no exercício.

Mas, a fim de não sobrecarregar as empresas com o pagamento de juros sobre o capital próprio e com a distribuição de dividendos prevista na Lei nº 6.404/76, art 202), foi estabelecido que o valor dos juros pagos pode ser imputado ao valor dos dividendos obrigatórios (SRFB, 2001, p.39).

Segundo **Jurisprudência do CARF**, Ano-calendário 2010, 2011, 2012, 2013:

É lícita a percepção de juros sobre capital próprio pelo usufrutuário de ações, à semelhança do que ocorre com o recebimento de dividendos, não podendo essa prática ser considerada como planejamento tributário abusivo. (Acórdão 1301-003.510, Data da Sessão 22/11/2018. Acórdão 1402003.581, Sessão 20/11/2018).

Retornando ao experimento, a expectativa de auferir ganhos com a compra e venda de ações logrou resultados positivos, tanto em relação aos critérios de valorização, quanto em relação ao recebimento de dividendos ou juros sobre capital próprio. Porém, para o pequeno investidor, pouco importa a nomenclatura destes ganhos, pois no final das contas o foco está no resultado que pode ser obtido na operação, ganho ou perda.

Passado a fase de recebimento dos juros e dividendos para o pequeno e aventureiro investidor, fica a questão. É necessário declarar imposto de renda, sendo que em muitos casos ele nem sequer recebe o limite mínimo obrigatório? Há algum impacto caso não seja cumprida essa obrigação?

Aqui a questão refere-se àquele investidor realmente iniciante, que teve seu primeiro contato com o Mercado financeiro movido pela promessa de excelentes rendimentos e pelo fácil acesso proporcionado pelas Fintechs e Bancos digitais. Aquele pequeno comprador de ações no mercado fracionário, cujos lances de compra e venda de ações foram feitas através do Home broker de modo gratuito, totalmente sem ônus.

Neste caso a resposta é um sonoro SIM, pois a falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado sujeitará a pessoa física à multa. Além disso, o contribuinte pode ter seu CPF incluído na situação PENDENTE DE REGULARIZAÇÃO quando deixa de entregar alguma Declaração do Imposto Renda da Pessoa Física (DIRPF) dos últimos cinco anos.

2.7. INVESTIMENTO EM BOLSA DE VALORES- IMPACTO SOBRE A DECLARAÇÃO DE IMPOSTO SOBRE A RENDA-DIRPF

Ao ser inserido no Mercado financeiro, o investidor iniciante é incentivado a buscar conhecimentos neste campo. No entanto, o incentivo a buscar informações quanto ao cum-

primário das obrigações tributárias parece relegado a segundo plano. Neste sentido, há que se destacar que a falta de cuidados ou mesmo desconhecimento de suas obrigações como contribuinte podem trazer transtornos que não haviam sido inicialmente levados em consideração na hora de investir.

Trabalhando no atendimento ao contribuinte da RFB desde 2014, tem sido corriqueiro atender contribuintes que procuram o atendimento presencial para saber porque o seu CPF encontra-se na situação: PENDENTE DE REGULARIZAÇÃO em virtude da ausência de Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física -DIRPF nos últimos 5 anos.

Inicialmente este contribuinte nem consegue entender porque deveria declarar imposto se não recebeu rendimentos que atingissem limite o mínimo obrigatório para tanto. Acaba, descobrindo, de uma maneira não muito agradável, que operar na Bolsa de Valores também traz impactos em sua DIRPF. Pior de tudo, descobre que deverá arcar com uma multa por atraso de entrega de uma declaração que ele imaginava ser obrigatória, ou, pelo menos, pensava que a RFB não teria como saber que ele operou no mercado financeiro.

Para o contribuinte, pequeno investidor, curioso, iniciante, parece não haver a mínima ligação entre a Bolsa de Valores e a Receita Federal. Afinal, como a Receita Federal consegue descobrir que ele efetuou algumas operações de compra e venda de ações no mesmo dia, (conhecida como day trade) ou operações em dias diferentes (swing trade).

Em muitos casos o contribuinte nem se lembra que no ano anterior teve alguma aventura no mercado financeiro e sequer pensou nas consequências que isso poderia lhe trazer, tais como as descritas abaixo, nas súmulas CARF :

Súmula CARF nº 69: A falta de apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora do prazo fixado sujeitará a pessoa física à multa de um por cento ao mês ou fração, limitada a vinte por cento, sobre o Imposto de Renda devido, ainda que integralmente pago, respeitado o valor mínimo. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018). Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 2102-00.668, de 17/06/2010 Acórdão nº 104-23.185, de 25/04/2008 Acórdão nº 102-48.664, de 04/07/2007 Acórdão nº 106-15.980, de 09/11/2006 Acórdão nº 104-20.957, de 11/08/2005.

Súmula CARF nº 12: Constatada a omissão de rendimentos sujeitos à incidência do imposto de renda na declaração de ajuste anual, é legítima a constituição do crédito tributário na pessoa física do beneficiário, ainda que a fonte pagadora não tenha procedido à respectiva retenção. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018). Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 102-45558, de 19/06/2002 Acórdão nº 102-45717, de 19/09/2002 Acórdão nº 104-19081, de 05/11/2002 Acórdão nº 104-17093, de 09/06/1999 Acórdão nº 106-14387, de 26/01/2005.

Além disso, em muitos casos o investidor iniciante sequer sabe como declarar ou como preencher sua Declaração de Imposto de Renda - DIRPF, afinal de contas, a intenção tinha sido unicamente obter rendimentos na Bolsa de Valores e não cair nas garras do Leão.

Para auxiliar o contribuinte, a RFB disponibiliza em seu site um resumo de Perguntas e Respostas elaboradas para esclarecer dúvidas quanto à apresentação da Declaração de Ajuste

Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) a cada ano. Este resumo é também conhecido como PERGUNTÃO, onde é possível encontrar respostas dos principais assuntos relativos à tributação em renda variável, tais como alíquotas do IR, isenção, retenção na fonte, tributação de operações em day trade, prazo de pagamento do IR sobre os ganhos auferidos no mercado de renda variável, entre outros.

Em caso de erro na Declaração de Imposto de renda Pessoa Física, oriundo de erro da fonte pagadora, a **Súmula do CARF nº 73** dispõe:

Erro no preenchimento da declaração de ajuste do imposto de renda, causado por informações erradas, prestadas pela fonte pagadora, não autoriza o lançamento de multa de ofício. Acórdãos Precedentes: Acórdão nº CSRF/04-00.409, de 12/12/2006 Acórdão nº CSRF/04-00.089, de 22/09/2005 Acórdão nº CSRF/01-05.049, de 10/08/2004 Acórdão nº CSRF/01-05.032, de 09/08/2004 Acórdão nº 2801-00.239, de 21/09/2009.

2.8 HISTÓRICO -FORMAS DE PREENCHIMENTO DA DIRPF- DO FORMULÁRIO AO SMARTPHONE

A história do imposto de renda no Brasil remonta ao ano de 1922, data em que o imposto geral sobre a renda foi oficialmente instituído no Brasil. (NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da, 2014, p. 41) Lei 4.625 de 31/12/1922. E o primeiro Regulamento do Imposto de Renda após sua efetiva instituição data do ano de 1924, através do Decreto 16.581 de 04/09/1924.

Uma curiosidade sobre os primeiros modelos de declaração remete-se aos anexos II e IV do Decreto 16.581, de 04 de setembro de 1924, Segundo Nóbrega, 2014. Estes anexos mostravam as fórmulas para apurar o imposto das pessoas físicas. Eram duas declarações: uma para rendas de 1ª categoria (comercio e qualquer exploração industrial, exclusive agrícola) e outra para rendas de 2ª, 3ª e 4ª categorias (2ª categoria: Capitais e valores mobiliários; 3ª categoria, ordenados, subsídios, emolumentos, gratificações, bonificações, pensões e remunerações sob qualquer título; 4ª categoria : Exercício de profissões não comerciais e não compreendidas em categoria anterior). (NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da, 2014, p. 51). As declarações eram conhecidas como fórmulas para apurar o imposto. Anos mais tarde, as fórmulas passaram a ser denominadas formulários. (NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da, 2014, p. 460).

O exercício de 2010, ano-calendário de 2009 foi o último em que se utilizou o formulário como meio de preenchimento e entrega da Declaração de IRPF.

Em 2013 foi criada pela RFB a possibilidade de preenchimento e envio da declaração do imposto de renda por meio de dispositivos móveis (tablets e smartpones).

O quadro a seguir mostra as formas de preenchimento nos exercícios de 1924 até 2014.

QUADRO 1 - Histórico Formas Prenchimento DIRPF

EXERCÍCIOS	FORMAS DE PREENCHIMENTO
1924 a 1990	Formulário

1991 a 1998	Formulário e computador via programa IRPF
1999 a 2005	Formulário, computador via programa IRPF, declaração on-line, por telefone
2006 a 2007	Formulário, computador via programa IRPF, declaração on-line
2008 a 2010	Formulário e computador via programa IRPF
2011 e 2012	Computador via programa IRPF
2013 e 2014	Computador via programa IRPF e Smartphone/Tablet

Fonte: <https://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/1997-a-2014-o-avanco-tecnologico-seguranca-rapidez-e-facilidade-no-preenchimento-e-na-entrega-da-declaracao>.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo teve como objetivo demonstrar, através de um experimento real e prático, a facilidade de acesso ao Mercado financeiro em operações de renda variável na Bolsa de Valores B3, forma totalmente digital, utilizando canais e serviços digitais, utilizando-se como ferramenta o celular.

No decorrer do experimento verificou-se que essa experiência foi facilitada principalmente por soluções disruptivas e serviços criados e oferecidos por fintechs e bancos digitais.

Presenciamos uma era digital em que a tecnologia permeia todos os campos do conhecimento. No campo das finanças, por exemplo, o que antes carecia de deslocamento físico até um balcão de negociação, até um banco, até uma central de atendimento, agora pode ser realizado de maneira totalmente remota, com a revolução impulsionada pela internet.

Neste contexto, telefones celulares revelam-se como ponto chave para facilitação da pessoa física a serviços bancários e financeiros. Investir tornou-se tão fácil e acessível ao pequeno investidor iniciante que em 2019/2020, com o cenário de juros baixos no país, presencia-se uma verdadeira campanha do tipo “vem para a Bolsa você também”.

A busca pelo recebimento de dividendos e juros sobre capital próprio, além da valorização das ações negociadas na Bolsa de Valores tem atraído cada vez mais os pequenos investidores. Contudo, torna-se necessário alertar que essa experiência traz não só ganhos, mas também gera obrigações ao contribuinte, tais como a obrigatoriedade de Declaração de Imposto de Renda.

Para o cumprimento dessas obrigações, o celular e outros dispositivos móveis apresentam-se como ferramentas importantíssimas, uma vez que o formulário de declaração de imposto de renda, ao longo dos anos evoluiu do formulário em papel para os meios digitais.

Acompanhando essa tendência, a Receita Federal do Brasil vem cada vez mais se modernizando e facilitando o acesso à sua plataforma/site na internet, de maneira que os contribuintes possam também resolver suas obrigações tributárias através de canais digitais.

O desenvolvimento de soluções tecnológicas de atendimento através da internet, traz mais praticidade para o cidadão e agilidade no recebimento e no processamento de informações.

É o futuro se fazendo presente.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Banco Central do. **Atas do Copom**. Disponível em <<https://www.bcb.gov.br/publicacoes/atascopom>> Acesso em 29 dezembro 2019.

BRASIL, Secretaria Da Receita Federal do. (2001). **Tributação Da Renda No Brasil Pós Real**. Brasília: Dupligráfica.p.38,39.

BRASIL, Secretaria da Receita Federal do. (2018). **Nós somos a Receita Federal**.Revista Fato Gerador, 15ª edição. Novembro.2018, p. 08; p.33

BRASIL. Receita Federal do. **Aplicativo da Receita Federal do Brasil destinado às Pessoas Físicas**.Disponível em <<http://receita.economia.gov.br/programas-para-download/dispositivos-moveis/app-pessoa-fisica>> Acesso em 10 dezembro 2019.

BRASIL. Receita Federal do. **1997 a 2016 - O avanço tecnológico: segurança, rapidez e facilidade no preenchimento e na entrega da declaração**.Disponível em <<https://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/1997-a-2014-o-avanco-tecnologico-seguranca-rapidez-e-facilidade-no-preenchimento-e-na-entrega-da-declaracao>>Acesso em10 dezembro 2019 .

BRASIL. Receita Federal do. **Resumo da história do imposto de renda no brasil até 2013. Principais ocorrências**. Disponível em <<https://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/1997-a-2014-o-avanco-tecnologico-seguranca-rapidez-e-facilidade-no-preenchimento-e-na-entrega-da-declaracao>>Acesso em 10 dezembro 2019.

BRASIL. Receita Federal do. **Perguntão**. Disponível em <<http://receita.economia.gov.br/interface/cidadao/irpf/2019/perguntao>>Acesso em 04 dezembro 2019.

BRASIL. Receita Federal do. **Dispositivos Móveis Meu imposto de Renda**. Disponível em <<http://receita.economia.gov.br/interface/cidadao/irpf/2019/declaracao/dispositivos-moveis>> Acesso em 10/12/2019.

BRASIL. Receita Federal do. **Contribuinte com declaração retida em malha fiscal**. Disponível em <<https://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dirpf/pedido-de-antecipacao-de-analise-da-dirpf/contribuinte-com-declaracao-retida-em-malha-fiscal>> Acesso em 10/12/2019.

BRASIL. Receita Federal do. Disponível em <<https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#rendimentos-de-capital>> Acesso em 10/12/2019.

CANALTECH. **O que são as Fitechs e porque elas estão ganhando tanto espaço?** Disponível em <<https://canaltech.com.br/startup/o-que-sao-as-fintechs-e-por-que-elas-estao-ganhando-tanto-espa-co-65169/>> acesso em 30 dezembro 2019.

DELOITTE. **Pesquisa Febraban de Tecnologia Bancária 2019**. Disponível em <<https://www2.deloitte.com/br/pt/pages/financial-services/articles/pesquisa-deloitte-febraban-tecnologia-bancaria.html>> Acesso em 30/12/2019.

FARIA, Emerson. **Fintechs de Crédito e Intermediários Financeiros: uma análise comparativa de eficiência**. (2018). Dissertação (Mestrado em Ciências). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.São Paulo.2018.

FINTECHS. Associação Brasileira de. **O que são Fintechs?**. Disponível em <https://www.abfintechs.com.br/1-sobre-associacao>> Acesso em 30 dezembro 2019.

FISCAIS. Conselho Administrativo de Recursos. **Súmulas por Matéria-IRPF**. Disponível em<<http://idg.carf.fazenda.gov.br/jurisprudencia/sumulas-carf/sumulas-por-materia/irpf>> Acesso em 14 novembro 2019.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. (2014). **História do imposto de renda no Brasil, um enfoque da pessoa física:(1922-2013)**. Brasília, p.41,51,179,185,187,460.

NETTO, Agostinho do Nascimento. (2014). **Mercado Financeiro e Tributação Federal sobre a Renda e o lucro**. Doutorado em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.UERJ/Rio de Janeiro.2014.

SIMPLY. **Como o Mobile Banking e as fintechs estão mudando os hábitos de consumo**. Disponível em <https://blog.simply.com.br/como-o-mobile-banking-e-as-fintechs-estao-mudando-habitos-de-consumo/?utm_campaign=PostBlog&utm_source=Blog&utm_medium=post> acesso em 20/12/2019.

VALORES. Bolsa de. B3. **Ações**. Disponível em< http://www.b3.com.br/pt_br/produtos-e-servicos/negociacao/renda-variavel/acoes.htm> Acesso em_ 04 dezembro 2019.

VALORES. Bolsa de. B3. **Perfil de Investidores**. Disponível em < www.b3.com.br › data › files › Perfil de InvestidoresNovembro 2019. Acesso em 30 dez 2019.

XAVIER, Alberto. (1997). Natureza Jurídico-Tributária dos “Juros sobre Capital Próprio” face à Lei Interna e aos Tratados Internacionais. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 21, p. 78, jun. 1997.



SINDIRECEITA
Analistas-Tributários